

Оксана ДЗЮБА

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

Юлія ВОЛИНЕЦЬ

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАКОНОДАВЧОГО ЗАКРІПЛЕННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Розглянуто економічну сутність податку на додану вартість, особливості його нарахування та сплати відповідно до чинного законодавства.

Ключові слова: податкова система, податок, податок на додану вартість, законодавство.

Сучасна економічна ситуація в країні зумовлює необхідність ефективного управління державними фінансами. У центрі уваги знаходиться процес оподаткування, що виступає основою формування фінансово-бюджетних ресурсів держави.

Існує загальна думка, що шляхи вирішення проблем податкової сфери лежать в одному нормативно-правовому документі – Податковому кодексі України. Але, на нашу думку, докорінної перебудови потребує кожен елемент податкової системи — кожен податок, від визначення об'єкта оподаткування, ставок, адміністрування до надходження коштів до бюджету.

Особлива роль у наукових дискусіях відводиться податку на додану вартість як одному з основних бюджетоутворюючих податків. Механізм справляння ПДВ характеризується низкою недоліків, потребує удосконалення порядок його обчислення і сплати, визначення розміру ставок, вирішення проблем бюджетного відшкодування.

Наукове вирішення проблем застосування, удосконалення податку на додану вартість знайшли своє відображення у дослідженнях таких вчених, як О. Амоша, В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, В. Волканов, В. Геєць, В. Загорський, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, В. Опарін, О. Резніченко, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федоров, та інших. Проте деякі питання застосування ПДВ в Україні все ще залишаються дискусійними, що обумовлює актуальність проблеми і необхідність її подальшого дослідження.

Метою статті є визначення ефективності системи оподаткування ПДВ; висвітлення характеру його впливу на фінансову діяльність підприємств; розгляд особливостей відображення в обліку інформації про податок на додану вартість з прийняттям Податкового кодексу України.

Податок на додану вартість є загальнодержавним непрямим податком на споживчу вартість, який сплачується юридичними і фізичними особами. Його розробили та запровадили у Франції в 1954 році. При сплаті податку не береться до уваги фінансовий стан платника. При цьому можливий диференційований підхід до ставок ПДВ, який базується на

характеристиках груп товарів та послуг.

На сьогодні ПДВ використовує більшість держав світу — 135. Ставки цього непрямого податку досить часто зазнають змін і коригуються залежно від макроекономічних умов.

Економічна сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною новоствореної вартості, що утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, а його сума входить до продажної ціни товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ стягується на основі кожного акту купівлі-продажу, починаючи зі стадії виробництва товару й закінчуючи його реалізацією. На кожному етапі розмір ПДВ визначається як різниця між сумою податку, сплаченого споживачем товару, і сумою податку, сплаченого його виробником постачальнику сировини та матеріалів, робіт і послуг. При цьому на кожному етапі виробництва й обігу товару підприємство компенсує свої витрати і додає податок на новостворену на підприємстві вартість [1].

Таким чином, теоретично підприємства є платниками ПДВ тільки формально, бо вони лише перераховують до бюджету суму податку, отриману від покупців, тобто цей податок виплачується не за рахунок власних доходів підприємства, а тягар його сплати фактично лягає на споживача товару (робіт, послуг).

Проте кінцевими споживачами можуть бути не тільки фізичні особи, але й підприємства. У випадку, коли підприємство не може перенести весь податок на покупця (продукція не реалізована або не оплачена покупцем), йому не відшкодовується вартість придбаних матеріальних активів, що призводить до погіршення його фінансового стану, порушення платіжної дисципліни та вимивання оборотних коштів. У цьому випадку саме на продавця (виробника) лягають видатки із залучення додаткових оборотних коштів, необхідних для надходження податку від кінцевого споживача до держави. Чим більший обсяг доданої вартості і дефіцит оборотних коштів, тим більш обтяжливим буде цей бюджетний платіж для підприємства.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України

"Про податок на додану вартість" від 26 грудня 1992 року № 14-92. До Декрету вносилися численні зміни та доповнення і до введення норм Податкового кодексу адміністрування ПДВ проводилося в редакції Закону України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/ 97 -ВР.

2 грудня 2010 року був прийнятий Верховною Радою і підписаний Президентом України Податковий кодекс України N 2755-VI (ПКУ). Порядок стягнення ПДВ визначено у розділі V ПКУ. У його основу покладено чинний до цього порядок з урахуванням вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість.

Розділ V Кодексу, що регулює адміністрування податку на додану вартість, набув чинності з 1 січня 2011 року. Кодекс встановив, що поточна ставка ПДВ у 20 % залишиться без змін у 2011 — 2013 роках. З 1 січня 2014 року ставку ПДВ буде знижено до 17 %. До 1 січня 2014 року операції з поставки відходів,

металобрухту, зернових культур (за деякими винятками) звільнені від податку на додану вартість. Кодексом також передбачено механізм "автоматичного" відшкодування ПДВ з державного бюджету. Проте для того, щоб скористатися механізмом "автоматичного" відшкодування, платник податків повинен відповідати певним критеріям [2].

Об'єктом оподаткування при нарахуванні ПДВ є обігові кошти з продажу продукції, товарів, робіт і надання послуг (рис. 1). При цьому при продажі товарів об'єктом оподаткування є обіг не лише по продажу товарів власного виробництва, але й купованих. При продажу робіт об'єктом оподаткування є вартість виконаних будівельно-монтажних, ремонтних, науково-дослідних та інших робіт, враховуючи ті, які виконані господарським способом. При наданні послуг об'єктом оподаткування є вартість наданих послуг автотранспортом, завантажувально-розвантажувальних, зв'язку, побутових, рекламних та інших [3].



Рис. 1. Об'єкт оподаткування податком на додану вартість

Широке застосування ПДВ зумовлене численними його перевагами, серед яких найголовнішим є те, що оподаткуванню підлягає переважно дохід, який спрямовується на споживання, а інша його частина значною мірою використовується на нагромадження, що опосередковано стимулює процес інвестування. Широка база оподаткування ПДВ сприяє вагомому зростанню доходів держави від податків на споживання. Вилучення податку на всіх етапах руху товарів сприяє рівномірному розподілу податкового тягара між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Єдині ставки полегшують як обчислення податку безпосередньо для платників, так і контроль державних податкових органів за дотриманням платіжної дисципліни. Оподаткування, власне, доданої вартості, сплата податку пропорційно новоствореній вартості на відповідному етапі виробництва чи просування товарів наближають ПДВ до прямих податків із точки зору прогресивності оподаткування.

Недоліками ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малазабезпечених верств населення.

Сьогодні в Україні існують суттєві недоліки адміністрування ПДВ, обумовлені недосконалістю податкового законодавства, що призводить до негативного впливу на господарські рішення. В реальних умовах ПДВ має відносну нейтральність щодо фінансів підприємства, проте є істотним чинником, здатним стимулювати або стримувати ділову активність платників цього податку.

Оскільки ПДВ входить до ціни реалізованих товарів (виконаних робіт і наданих послуг), він є ціноутворюючим елементом і може істотно впливати на загальний рівень цін. Збільшення цін на суму цього податку може призвести до зниження попиту, тому що ПДВ, який сплачує підприємство, прямо пропорційний еластичності попиту на продукцію та обернено пропорційний еластичності пропозиції. Якщо сформовані на ринку попит і пропозиція дозволяють встановлювати ціну, разом із ПДВ, на рівні, що задовольняє потреби підприємства для продовження господарської діяльності, то тягар податку несе кінцевий споживач. За відсутності таких умов витрати із сплати ПДВ лягатимуть на продавця товару (виробника). Тому для підприємства важливо сформулювати ціну на товари (роботи, послуги) таким чином, щоб сплачений податок не призвів до скорочення попиту, зниження обсягів продажу і прибутку, відволікання оборотних коштів і майбутніх фінансових труднощів.

В умовах ринку та відповідного вільного формування цін на товари, обумовлених попитом і пропозицією, якістю та середньою собівартістю, за значного впливу на загальний рівень цін дешевих і більш привабливих імпортованих виробів ПДВ може дорівнювати або бути більшим за отриманий прибуток і стягуватися навіть за рахунок амортизації, фонду оплати праці та інших витрат.

ПДВ сплачується за рахунок тієї частини оборотних коштів, яка необхідна суб'єктам господарювання для ведення поточної діяльності. Закономірно, що така ситуація позбавляє підприємства ресурсів розвитку та призводить до їхньої фінансової неспроможності.

Для проведення належних податкових виплат підприємство змушене залучати зовнішні ресурси, які у зв'язку з високими ризиками й рівнем інфляції в

Україні стають усе дорожчими. Залучення ж дорогих кредитів комерційних банків призводить до ускладнення фінансової діяльності підприємства і знижує його ліквідність, оскільки вимагає додаткових витрат на сплату відсотків.

Дуже важливим є питання про вплив ПДВ на фінансову діяльність підприємств у випадках, коли вони є платниками ПДВ:

– при купівлі товарів (робіт, послуг);

– при продажу товарів (робіт, послуг).

Для підприємства-покупця важливим є визначення джерела сплати (власні або залучені кошти, а також кошти покупців) та наступного відшкодування ПДВ, від якого залежить термін іммобілізації власних коштів і залучення позикових коштів для її покриття.

Джерелом відшкодування ПДВ для підприємства можуть бути:

– собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг);

– сума ПДВ, внесеного до ціни товарів (робіт, послуг);

– кошти державного бюджету.

Сплата ПДВ за рахунок власних ресурсів відволікає з обороту підприємства частину коштів. Враховуючи, що окремі підприємства мають різні обсяги закупівлі товарно-матеріальних цінностей, умови їх оплати, пільги, джерела і терміни відшкодування, а також те, що періоди формування вхідного ПДВ (виникнення податкового кредиту) і його відшкодування не збігаються, виникає часовий розрив між періодом іммобілізації оборотних коштів на сплату ПДВ та її компенсацією за рахунок відповідного джерела. Чим тривалішою буде іммобілізація оборотних коштів, тим більш негативним буде вплив ПДВ на фінансовий стан підприємства. Час іммобілізації оборотних коштів підприємства-платника на сплату ПДВ залежить від часу списання коштів з його банківського рахунку за куплені товари (роботи, послуги) і часу надходження ПДВ від продажу продукції (робіт, послуг), тобто зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника податку, а також від часу одержання відшкодування з державного бюджету.

Значний розрив між моментом виникнення податкових зобов'язань і моментом надходження коштів на рахунок продавця за реалізовані товари (роботи, послуги) призводить до істотного відволікання оборотних коштів підприємств, що може спричинити банкрутство частини з них.

Цей податок у багатьох випадках змушує підприємство перераховувати кошти в бюджет ще до того, як вироблена продукція реалізована, що в умовах інфляції зобов'язує суб'єктів господарювання мати власних оборотних коштів значно більше, ніж необхідно для процесу виробництва і збуту.

На період іммобілізації оборотних коштів підприємства, спричиненої сплатою ПДВ, також впливають тривалість виробничого циклу, швидкість реалізації продукції (виконання робіт, надавання послуг), тривалість податкового періоду, форми розрахунків (попередня оплата, акредитивна форма, вексельна форма), вчасність відшкодування з бюджету (компенсація або зарахування за рахунок).

Час іммобілізації, що залежить від тривалості виробничого циклу у деяких галузях, може бути досить високий. Це можливо, якщо підприємства мають вільний доступ до відносно недорогих кредитних ресурсів і можуть вчасно поповнювати

оборотні кошти. Якщо ж такий доступ обмежений, а ресурси дорогі, то виникає їх гостра нестача.

У ринкових умовах період відволікання оборотних коштів збільшується за недостатнього сукупного попиту, низької якості та конкурентоспроможності продукції, що ускладнює її реалізацію.

На тривалість іммобілізації впливає також податковий період, оскільки датою виникнення податкового зобов'язання вважається дата, яка припадає на податковий період, а сума ПДВ, яка підлягає бюджетному відшкодуванню, визначається на підставі податкової декларації, що подається тільки після закінчення звітного періоду (місяця або кварталу). Позитивна різниця між сумою податкового зобов'язання і сумою податкового кредиту звітного податкового періоду підлягає сплаті в бюджет у встановлений термін. Коли сума податкового кредиту перевищує суму сплаченого ПДВ, то підприємству зменшується сума податкового боргу з цього податку, який виник за попередні податкові періоди, а за його відсутності зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду. Якщо в наступному податковому періоді розрахована сума ПДВ має негативне значення, то підприємству-покупцю буде відшкодована частина цього податку, фактично сплаченого у попередньому податковому періоді за одержані товари (роботи, послуги) або після бюджетного відшкодування залишок негативного значення буде включений до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

За значних обсягів реалізації ПДВ може складати значну суму відрахувань у бюджет, тому підприємство, здійснюючи свою діяльність, повинне контролювати дотримання рівноваги між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом протягом звітного податкового періоду.

Може скластися ситуація, за якої відвантаження товарів і виникнення податкових зобов'язань відбулося в одному звітному податковому періоді, а кошти від реалізації надійдуть у наступному періоді, після сплати ПДВ у бюджет. У цьому випадку для сплати податку в бюджет підприємству необхідно залучати додаткові джерела фінансування у зв'язку з виникненням нестачі власних коштів. Це може спричинити додаткові витрати або призвести до прострочення сплати податку і нарахування пені та збільшення заборгованості перед бюджетом.

Строк сплати вхідного ПДВ і період надходження ПДВ від продажу товарів (робіт, послуг) залежать від форм розрахунків, які використовуються, умов закупівлі товарів, напрямків продажу продукції, платоспроможності покупця [4].

За таких умов вагомим чинником, який впливає на період іммобілізації оборотних коштів підприємства, стає строк відшкодування ПДВ із бюджету (виплати компенсації з бюджету або залік у наступні платежі).

Разом з тим, якщо держава несвоєчасно виконує свої зобов'язання перед платниками з відшкодування ПДВ, це негативно позначається на результатах господарської діяльності підприємств, їхніх взаємовідносинах з бюджетом, партнерами по бізнесу, кредитними установами.

Несвоєчасне повернення ПДВ призводить до зниження економічної активності підприємств і обсягів їхнього виробництва, оскільки відволікання оборотних коштів зменшує можливості закупівлі сировини й матеріалів, інших ресурсів, виплати

заробітної плати та здійснення інвестицій.

Крім того, ПДВ впливає на діяльність підприємства-продавця, який одержує його в складі виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). За рахунок цих надходжень підприємство компенсує суми ПДВ, який був їм раніше сплачений при придбанні товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг). При цьому деякий час, до перерахування в бюджет, ПДВ може залишатися в розпорядженні підприємства. Необхідно враховувати, що окремі підприємства мають особливі умови реалізації і розрахунків, обсяги і напрямки реалізації товарів (робіт, послуг), пільги з ПДВ та строки його сплати. Тому складаються різні рівні податкового впливу ПДВ на діяльність підприємств як виробничої сфери (з урахуванням галузі), так і тих, які провадять торговельно-посередницьку діяльність або надають послуги (у тому числі фінансові).

Список літератури

1. Загорський В. С. Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку: [Монографія]. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. – 288 с.
2. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2.12.2010.
3. Прохар Н. Особливості відображення в обліку інформації про податок на додану вартість за Податковим кодексом України / Н. Прохар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №2. – С. 11-24.
4. Ярова Н. В. Вплив ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємств / Н. В. Ярова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5(95). – С. 230-236.
5. Про податок на додану вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 14-92.
6. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 р. № 168/97-ВР.
7. Склярів Р.В. Ефективність оподаткування ПДВ в Україні / Р.В. Склярів // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 3(118). – С. 162-166.
8. Добрик Л. О. ПДВ в Україні: проблеми адміністрування та напрями удосконалення / Л. О. Добрик, А. А. Літовченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2011. – №14. – С. 34-36.
9. Александрова М. М. Аналіз суперечностей використання ПДВ та його перспективи / М. М. Александрова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 5(3). – С. 70-79.
10. Ярова Н. В. Вплив ПДВ на фінансово-господарську діяльність підприємств / Н. В. Ярова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5(95). – С. 230-236.

РЕЗЮМЕ

Дзюба Оксана, Вольнец Юлия

Налог на добавленную стоимость: экономическая сущность и особенности законодательного закрепления в современных условиях

Рассмотрена экономическая сущность налога на добавленную стоимость, особенности его начисления и уплаты в соответствии с действующим законодательством.

RESUME

Dziuba Oksana, Volynets Julia

Value added tax: economic nature and features of the legislative strengthening under present conditions

In the article there has been considered the economic essence of VAT, especially its calculation and payment in accordance with applicable law.

Стаття надійшла до редакції 06.04.2012 р.