

Катерина КОЛІСНІЧЕНКО

асистент кафедри «Фінанси і кредит»,
Херсонський національний технічний університет

Володимир ЮХИМЕНКО

кандидат економічних наук, доцент кафедри «Фінанси і кредит»
Херсонський національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ДВОВАРІАНТНОГО СТЯГНЕННЯ ПДВ ЗА НОВИМ ПОДАТКОВИМ КОДЕКСОМ

Стаття присвячена актуальним проблемам стягнення податку на додану вартість. Розглянуто основні суперечності з приводу його справляння. Доведено, що вплив нетто-платежів за ПДВ на ціни підміняється впливом на них валового податкового зобов'язання. Проведена порівняльна характеристика доцільності запровадження двоваріантної системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Автори дійшли висновку, що двоваріантність оподаткування виявляється фіктивною, так як другий варіант щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва є заздалегідь неконкурентноздатним щодо першого варіанту.

Ключові слова: податок на додану вартість, ставка податку, спрощене оподаткування, платник податку, Податковий кодекс.

Податок на додану вартість (далі ПДВ) протягом останнього десятиріччя займає провідну позицію у питомій вазі бюджетних надходжень держави, але з певністю можна стверджувати, що це єдиний податок, навколо котрого існує стільки політичних спекуляцій, непорозумінь, популістських тлумачень, теоретичної плутанини.

Дослідженням проблем стягнення податку на додану вартість займалися такі вчені-економісти, як М. Д. Андрущенко [1], О.О. Воронкова [2], В. Дедекаєв [3], А. Я. Кізіма, І. А. Крисоватий [4], М. Науменко [5], Р. Ребізант [6] та інші. Дискусії ведуться з приводу того, що бажана для платників податків відміна ПДВ, по-перше, знизить рівень загальних цін аж на 20%, а по-друге, надходження в держбюджет майже дорівнюють податковому кредиту, що свідчить про нульовий фіскальний ефект ПДВ. Тобто мається на увазі: якщо зникне останній – ціни впадуть, а держбюджет не постраждає. Однак це хибне твердження.

З 2012 року вступив у дію Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», за яким суб'єктам малого підприємництва запропоновано дві ставки єдиного податку. На нашу думку, особливої уваги заслуговує порівняння ефективності запровадження таких ставок, а також поведінка підприємців у такій ситуації. На жаль, ці питання поки що є не досліджені на відповідному рівні.

Метою нашої статті є, по-перше, довести, що відміна ПДВ не знизить ціни на 20%, а, по-друге, особливий інтерес становить нещодавнє запровадження двох варіантів ставок спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Тому ми намагатимемося продемонструвати, що застосування таких ставок є недоцільним, оскільки другий варіант оподаткування не є

конкурентноздатним щодо першого варіанту.

По-перше, максимально можливе зниження цін за відміною ПДВ було б не 20%, як стверджують противники існування ПДВ, а 16,7% (1/5 додана до 1 дорівнює 1/6 відносно 1,2). По-друге, підприємці навряд чи знижуватимуть ціни з власної ініціативи, По-третє, за цифрами податкового кредиту стоїть фінансування різних напрямків фіскальної політики. Наприклад, так званий «чистий податковий кредит» за ПДВ означає приховане фінансування українського експорту. А якщо б ПДВ не існував, то згадана позиція експортної політики фінансувалася б за рахунок інших бюджетних надходжень, тобто шляхом зростання інших податків.

Форма та механізм стягнення податку будуть тотожні з його теоретичною суттєвістю, коли (у розрахунку на одиницю товару):

$$ПДВ(T) = \alpha(P - C) = \alpha(V + M + A) \quad (1)$$

де α – ставка оподаткування,

P – ціна товару,

C – та частина собівартості товару, що не є доданою вартістю, тобто ціна елементів оборотного капіталу, що придбані зі сторони,

V – частка доданої вартості, що дорівнює вартості працевитрат,

M – частка доданої вартості, що дорівнює прибутку фірми-виробника,

A – частка доданої вартості у вигляді амортизаційних витрат.

Це так звана формула обчислення ПДВ у відповідному відсотку безпосередньо до об'єкта оподаткування.

Але ж за низкою чинників, не останнім з яких є спрощення облікової роботи щодо стягнення ПДВ, на практиці діє система, що будується на пропорційованні за відповідною ставкою найбільш наочної ринкової величини – ціни товару, тобто:

$$ПДВ(T) = \alpha P_1 - "ПК" \quad (2)$$

$$T = 0,2(P - T) - 1/6C \quad (3),$$

де: P_1 – ціна за мінусом ПДВ,
 P – ринкова ціна товару,
 "ПК" – податковий кредит.

Тобто ПДВ обчислюється до ціни товару, яку б за радянських часів умовно можна було назвати ціною підприємства. Та це аж ніяк не значить, що сума ПДВ автоматично додається до цієї ціни, як аксіоматично стверджують деякі науковці.

Нагадуємо, що коефіцієнт $1/6$ впливає з такої логіки розрахунків:

$$T = 0,2(C - T) \quad (4)$$

$$T = 0,2C - 0,2T$$

$$1,2T = 0,2C$$

$$T = \frac{0,2C}{1,2} = 1/6C$$

Що заважає платнику ПДВ не змінювати ціну за сплатою цього податку, або навіть і знижувати її? Механізм розрахунків ПДВ ототожнюється з нарахуванням ПДВ. Та й Законодавець у принципі виходить з концепції ціни, взятої з ринку, коли трактує, що у разі продажу товарів без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних (товарообмінних) операцій, здійснення операцій з безоплатної передачі товарів, а також пов'язаній з продавцем особі база оподаткування визначається з огляду на фактичну ціну операції, але не нижчу за звичайні ціни.

Однак вказаний механізм спрощеного стягнення ПДВ на перший погляд викликає феномен переоподаткування, тобто,

ПДВ, обчислений за базою оподаткування

$$T_1 = 0,2P - 1/6C \quad (5)$$

ПДВ, обчислений за безпосереднім об'єктом оподаткування:

$$T_2 = 0,2(P - C) \quad (6)$$

Як бачимо,

$$T_2 - T_1 = (0,2P - 1/6C) - 0,2(P - C) = 1/30C \quad (7)$$

Умовно кажучи, виникає так звана податкова маржа величиною $1/30C$ (тобто вартості придбаних зі сторони елементів оборотного капіталу). Тому, щоб якось збалансувати вартісні результати стягнення ПДВ за теоретично обґрунтованим методом (тобто за об'єктом оподаткування) та методом, що діє практично (тобто за базою оподаткування), Законодавець забороняє підприємству вносити суму податкового кредиту ($1/6C$) до собівартості продукції.

У такому разі вважається (за умов, що ціна продукції знизиться на ту ж величину), що спрацює такий механізм:

1-й крок: списання із собівартості $1/6C$,

2-й крок: зниження відпускної ціни на $1/6C$,

3-й крок: приведення суми ПДВ, обчисленого за базою оподаткування, до тотожної суми, що обчислена за об'єктом оподаткування:

$$T = 0,2(P - 1/6C) - 1/6C = 0,2P - 1/30C - 1/6C = 0,2P - 1/5C = 0,2P - 1/5C = 0,2P - 1/5C \quad (8)$$

Тобто такий механізм визначення ПДВ стимулює не зростання, а зниження цін товарів, хоча і базується на хибній концепції ціни як мікроекономічної категорії: вважається, що ціна формується як вторинна величина винятково на затратному підґрунті

Однак, як макроекономічна категорія, ціна є первинною відносно виробничих витрат. Ціну формує ринок, а вже витрати мусять вписуватися в її межі. Нарешті, відносно ПДВ. Поширені думки у цьому напрямку занадто перебільшені. Якщо припустити, що вищезгадана схема, за якою механізм обчислення ПДВ стимулює не тільки підвищення, але й зниження загального рівня цін, хоча б частково спрацює, можна бачити, що вплив ПДВ на рівень цін аж ніяк не досягає 20% -ої позначки. Наприклад, продемонструємо найпростішу триланцюжкову технологічну лінію виготовлення кінцевого продукту: деревина – напівфабрикати – меблі (табл. 1).

Як бачимо, питома вага "чистого" ПДВ у сумі товарних цін (I) дорівнює

$$I = \frac{83}{640} = 0,13 = 13\%$$

Опоненти інституту ПДВ у цьому питанні виходять з формальної логіки, враховуючи вплив на ціни валового, а не "чистого" податкового зобов'язання. Розповсюджена практика збільшення товарних цін за ставкою оподаткування ($+20\%$) ґрунтується на тому, що підприємці не цікавляться впливом на ціни податкового кредиту: з собівартості він "списується", але до ціни справа не доходить.

З метою розвитку та підтримки малого підприємництва, ефективного використання його можливостей з 1 січня 1999 року Указом Президента України Л. Д. Кучми було запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва (єдиний податок).

Спрощене оподаткування стосувалося як фізичних, так і юридичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Суб'єкти малого підприємництва мали право обирати спосіб оподаткування доходів або за єдиним податком або за загальним порядком, встановленим для сплати іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

При цьому суб'єкт малого підприємництва, який

Таблиця 1. Розрахунок „чистого” ПДВ за технологічним ланцюжком виготовлення кінцевого продукту (в умовн. грош. од.)

Товар	Ціна без ПДВ (P)	в т. ч. C	"Чисте" ПДВ до сплати (T)
Деревина	90	30	$0,2 \cdot 90 - 1/6 \cdot 30 = 13$
Напівфабрикати	150	90	$0,2 \cdot 150 - 1/6 \cdot 90 = 15$
Меблі	400	150	$0,2 \cdot 400 - 1/6 \cdot 150 = 55$
Всього	640	270	83

обирав спосіб оподаткування за єдиним податком, звільнявся від сплати більш ніж десятка загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).

Якщо 12 років тому Законодавець у душі демократизації фіскальних відносин прописував двоваріантний механізм стягування єдиного податку для юридичних осіб, то в новому Податковому кодексі двоваріантність єдиного податку передбачається застосувати вже й для фізичних осіб.

З початку 2012 року вступили в дію зміни до Податкового кодексу, які змістовно впливають на роботу підприємців за так званою спрощеною системою оподаткування.

По-перше: перестав існувати фіксований податок, який замінено єдиним податком; по-друге, суб'єктів малого підприємництва поділено на 4 групи за обсягом товарообігу, кількості робітників та сфери діяльності; по-третє, підприємцям-фізичним особам з товарообігом від 1 до 3 млн. грн. запропоновано стати платниками ПДВ. При цьому передбачений двоваріантний рівень податкових ставок;

1 варіант: 5% доходу (без сплати ПДВ), або

2 варіант: 3% доходу + ПДВ

Розглянемо, чи дійсно працюють два варіанти застосування єдиного податку для вказаної категорії платників.

З боку підприємства-платника єдиного податку більш ефективним буде варіант нарахування податку, який забезпечить його мінімізацію. Наприклад, другий варіант зі сплатою в бюджет 3% доходу (D) плюс ПДВ обирається платником, якщо цей варіант має перевагу, тобто сплачується сума менша за 5% доходу (відповідно до першого варіанту єдиного податку). Проведемо розрахунки щодо порівняння ефективності обох варіантів з точки зору фінансових інтересів малого підприємства.

Попередньо зазначимо: додана вартість – це ті складові сукупної вартості товару, які додаються виробником до придбаних зі сторони елементів оборотного капіталу (сировина, напівфабрикати тощо). До їх вартості додаються витрати кінцевого виробника у вигляді працевтрат, зносу основного капіталу та прибутку, що й складають основні складові так званої доданої вартості.

Рівнозначність сплачених сум за обома варіантами забезпечується рівнянням:

$$5\% D = 3\% D + ПДВ \quad (9)$$

Позначаючи: D – дохід підприємця;

T – валове зобов'язання за ПДВ;

$ПК$ – податковий кредит;

C – ринкова вартість елементів оборотного капіталу, що придбані зі сторони (абсолютна матеріалоемність продукції), вирішимо рівняння (1) відносно C за діючою ставкою оподаткування 20%.

Додатково зазначимо: так як ПДВ обчислюється відповідно до ціни товару, з якої виокремлений ПДВ, то ставка ($y\%$) ПДВ до ринкової ціни (що уміщує ПДВ) буде нижчою за встановлену ставку до так званої „ціни підприємства”, що не перевантажена ПДВ ($x\%$),

тобто $y\%(1+y\%) = x\%$; $y\% = \frac{x\%}{(1+x\%)}$,
відповідно, якщо $x\% = 20\%$, то

$$y\% = \frac{20\%}{(1+20\%)} = 1/6 \quad . \text{ Розгорнемо рівняння (9):}$$

$$0,05 D = 0,03 D + (T - ПК) \quad (10)$$

$$0,05 D = 0,03 D + (0,2 D - 1/6 C)$$

$$1/6 C = 0,03 D + 0,2 D - 0,05 D$$

$$1/6 C = 0,18 D$$

$$C = 1,08 D$$

Тобто, питома частка C (сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо) в доході від реалізації платника податку мусить бути не меншою за 108%. Тільки в такому випадку загальний розмір податку за першим варіантом буде меншим 5% від доходу платника податку за першим варіантом спрощеного оподаткування. Однак, матеріалоемність товарів мусить бути нижчою за їх ціни.

Правда, можливо часом виникають форс-мажорні обставини. Наприклад, за часів кризи збуту доводиться віддавати товар майже за безцінь. Але ж сподіваємося, що автори такого варіанту оподаткування розраховували на кращу кон'юнктуру українського ринку. Порахуємо:

$$0,05 D = 0,03 D + (0,16 D - 0,14 C) \quad (11)$$

$$0,14 C = 0,03 D + 0,16 D - 0,05 D$$

$$0,14 C = 0,14 D$$

$$C = 1,0 D$$

Це вже значно краще – дохід підприємця зрівнявся з вартістю переробленої ним сировини! Звісно що й такий варіант оподаткування є абсурдним.

Поставимо питання по-іншому: за якою ж мінімальною ставкою ПДВ ($x\%$) за умов середньої матеріалоемності української продукції 50% від виручки (D) другий варіант оподаткування може працювати? Задля цього вирішимо наступне рівняння: з формули (9) маємо:

$$ПДВ = 2\% D \quad (12)$$

$$x(D - y\% C) = 2\% D$$

$$x(D - \frac{0,5 D x}{(1+x)}) = 2\% D$$

$$x D (1 - \frac{0,5}{(1+x)}) = 2\% D$$

$$x(1+x) - 0,5x = 2\%$$

$$x^2 + 0,5x - 0,02 = 0 \quad (13)$$

вирішуючи рівняння (13) відносно позитивного кореня x , маємо:

$$x_1 = 0,037 = 3,7\%$$

тобто, тільки за ставкою ПДВ менш за 3,7% другий варіант оподаткування за умов середньої матеріалоемності продукції може бути прийнятний. Але ж така низька ставка податку не передбачена на перспективу.

Дозволимо ще одне припущення: чи доцільно взагалі, що до другого варіанту оподаткування до 3-відсоткової ставки від виручки додається навантаження податком на додану вартість. Тобто,

припустимо, що з першим варіантом оподаткування „конкурує” тільки ПДВ:

$$\begin{aligned} 5\% D &= ПДВ \\ 0,05 D &= 0,2 D - 1/6 C \\ C &= 0,9 B \end{aligned} \quad (14)$$

І тут маємо невітний висновок. Тобто, питома частка C (сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо) у виручці від реалізації платника податку мусить бути не меншою ніж 90%. Тільки в такому випадку загальна величина податку за другим варіантом буде меншою ніж 5% від зиску платника податку (тобто його величини за другим варіантом спрощеного оподаткування). Вочевидь, такий варіант податку стимулює хибну тенденцію до зростання матеріаломісткості. Та і уявити виробництво із матеріаломісткістю більш 90% занадто важко.

Розглянемо приклад - діяльність фізичної особи-підприємця так званої 3-ї групи з максимально регламентованим річним товарообігом 3 млн. грн. за обчисленими параметрами матеріаломісткості. Додана вартість повинна складати до 10% товарообігу, тобто менш 300 тис. грн. на рік, або до 25 000 грн. на місяць. І все це і на заробітну плату робітникам (яких може бути до 20), на виплати до державних та страхових фондів, на обслуговування позик, на амортизаційний фонд, та й на прибуток загалом! Це повинно бути дійсно дуже мале підприємство!

Таким чином, вплив нетто-платежів за ПДВ на ціни підміняється впливом на них валового податкового зобов'язання. В основному у цьому полягає підґрунтя масового негативного ставлення до ПДВ і думки про майже двократне перевищення його дійсного впливу на ціни товарів.

Другий варіант спрощеного оподаткування підприємств третьої групи не є прийнятним для платника. Так звана двоваріантність за запропонованою схемою виявляється цілком фіктивною: другий варіант щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва не є конкурентноздатним щодо першого варіанту.

Список літератури

1. Андрущенко, М. Д. Проблема незаконного відшкодування ПДВ при експортних операціях [Текст] / М. Д. Андрущенко // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – Ірпінь. – 2003. – № 2. – С. 5 – 7.
2. Воронкова, О. О. Способи ухилення від оподаткування та шляхи протидії податковим правопорушенням в Україні [Текст] / О. О. Воронкова // Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України. – 2002. – № 3. – С. 51-59.
3. Дедекаєв, В. Ухилення від сплати податків в Україні: витоки проблеми та шляхи її розв'язання [Текст] / В. Дедекаєв // Економічний часопис – XXI. -2004. -№9. – С. 33-35.
4. Кізіма, А. Я. Податок на додану вартість: теорія та прагматика [Текст] / А. Я. Кізіма, І. А. Крисоватий // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез міжнар. наук. – практ. конференції, 17-18 березня 2011 р.: в 2 ч. / Держ. подат. адмін. України. Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2011. – Ч.1. – 127-128 с.
5. Науменко, М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухиленню від сплати ПДВ [Текст] / М. Науменко // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2003. -№ 4. – С. 65-78.

6. Ребізант, Р. Примусове стягнення тільки за виконавчими документами/ Р. Ребізант // Податкове планування. – 2003. – № 4. – С. 2-5.
7. Юхименко В.К. ПДВ: проблеми теорії і практики [Текст] / В.К. Юхименко, К.В. Колісниченко // Проблеми фінансово-економічної безпеки підприємств, банків і регіонів. Збірник статей студентів і молодих вчених. Херсонський національний технічний університет, кафедра «Фінанси і кредит». – Херсон: Грін Д. С. – 2011. – С. 310-314.
8. Юхименко, В. К. ПДВ: деякі проблеми стягнення [Текст] / В. К. Юхименко // Економіка, фінанси, право». – 2002. – №9. – С. 22-28.
9. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI [Із змінами, внесеними згідно із Законом № 2856-VI (2856-17) від 23.12.2010]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [Електронний ресурс] : закон України. – Режим доступу: <http://sta.gov.ua>.

РЕЗЮМЕ

Колісниченко Катерина, Юхименко Владимир Проблеми двоваріантного взимання НДС по новому Налоговому кодексу

Стаття посвящена актуальним проблемам взыскания налога на добавленную стоимость. Рассмотрены основные противоречия по поводу применения НДС. Доказано, что воздействие нетто-платежей по НДС на цены подменяется воздействием на них валового налогового обязательства. В основном в этом состоит основа массового негативного отношения к НДС и мысли о почти двукратном превышении его действительного влияния на цены. Проведена сравнительная характеристика целесообразности введения двовариантной системы упрощенного налогообложения субъектов малого предпринимательства. Авторы пришли к выводу, что двовариантность налогообложения оказывается полностью фиктивной, так как второй вариант по налогообложению субъектов малого предпринимательства заранее является не конкурентоспособным по сравнению с вариантом первым.

RESUME

Kolisnichenko Kateryna, Yuhymenko Volodymyr Problems of collection of VAT at the new Tax Code

The article is devoted to actual problems of value-added tax collection. The main contradictions about VAT application are considered. It is proved that effect of VAT net charges is replaced for influence of gross tax liability. Basically it provides the basis of mass negative attitudes to VAT and opinions about almost two-fold excess of its actual impact on prices. The authors have made a comparative description of appropriateness of two options' system of simplified taxation for small businesses. The authors concluded that two options' taxation is entirely fictitious, as the second option of small businesses' taxation is not competitive comparing to the first version.

Стаття надійшла до редакції 12.03.2012 р.