

УДК 336.226.322:658

ОПТИМІЗАЦІЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ З ПДВ ПІДПРИЄМСТВАМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ПРОВЕДЕНИХ РЕФОРМ 2015 РОКУ**Радзівіло І.В., к.е.н.***Запорізький інститут економіки та інформаційних технологій*

В статті розглядається питання оптимізації рівня податкового навантаження з податку на додану вартість (ПДВ) українськими підприємствами-платниками ПДВ (надалі підприємствами) як інструмент підвищення ефективності роботи суб'єктів господарювання. Визначено роль оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами України в умовах проведених реформ 2015 року. Обґрунтовано етапи становлення і розвитку ПДВ в Україні та виділено новий етап ПДВ, який передбачає інноваційне для податкової системи України, зокрема для ПДВ, електронне адміністрування. Систематизовані переваги та недоліки електронного адміністрування ПДВ в 2015 р. Запропоновано інструменти оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури з метою поліпшення ефективності роботи підприємств. Використання підприємствами розроблених інструментів надасть можливість оптимізувати непродуктивні витрати з ПДВ, підвищити ділову активність, рентабельність та отримати конкурентні переваги.

Ключові слова: податкове навантаження, податок на додану вартість, податкове середовище, оптимізація, ефективність, електронне адміністрування.

UDC 336.226.322:658

OPTIMIZATION OF THE TAX BURDEN FROM VAT BY THE BUSINESS ORGANIZATIONS OF UKRAINE UNDER THE CONDITIONS OF 2015 REFORMS**Radzivilo I., PhD in Econ.Sc.***Zaporizhzhya Institute of Economics and Informational Technologies*

The subject of the optimization of the tax burden from the value added tax (VAT) by the VAT taxpayer organizations of Ukraine (hereinafter business organizations) as an instrument of the business entity work efficiency improvement has been examined in the article. The importance of optimization of the tax burden from VAT by the business organizations of Ukraine under the conditions of 2015 reforms has been determined. Establishment and development stages of VAT in Ukraine have been substantiated and a new VAT stage that allows for innovative for the Ukrainian tax system more specifically for VAT, electronic administering has been disclosed. Advantages and disadvantages of the electronic administering of VAT in 2015 have

been systematized. The instruments of the optimization of the tax burden from VAT under given conditions of the tax environment and market condition with the purpose of work efficiency improvement of business organizations have been suggested. Implementation of the elaborated instruments by the business organizations will give an opportunity to optimize nonproductive expenses from VAT, to increase the economic activity, cost-effectiveness and to achieve competitive positions.

Keywords: tax burden, value added tax, tax environment, optimization, efficiency, electronic administering.

Актуальність проблеми. Реалії сьогодення свідчать, що глобальна криза української промисловості, яка породжена браком фінансових ресурсів, низькою ефективністю їх використання, високою інфляцією, знеціненням національної валюти, надмірним рівнем податкового навантаження, особливо з ПДВ, призводить до значних дисбалансів у русі діяльності та розвитку всіх суб'єктів. Тому регулювання і оптимізація рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами з метою поліпшення ефективності роботи суб'єктів господарювання є вкрай актуальним питанням для України. Актуальність дослідження підсилюється тим, що платниками ПДВ є велика кількість суб'єктів підприємництва і тим, що в 2015 році органи державної влади прийшли до рішення так званого «перезавантаження» податкової системи з впровадженням електронного адміністрування ПДВ [1].

Аналіз останніх наукових досліджень. Питання податкового навантаження та його вплив на економічну активність і доходи платників були предметом досліджень таких вчених, як Е. Селігман, К. Брауер, П. Гензель, П. Мікеладзе, А. Соколов, К. Шмельов. Подальший розвиток цих досліджень у контексті визначення сутності та величини надлишкового податкового тиску було здійснено в межах теорії оптимального оподаткування вченими А. Гарбергером, П. Самуельсоном, Дж. Стігліцом та іншими. Проте спеціальних досліджень з питань податкового навантаження в Україні на вітчизняне підприємництво в цілому не приділено достатньо уваги, адже ПДВ зазвичай аналізують в основному з позиції макроекономіки. Не в повному обсязі висвітлені питання оптимізації податкового навантаження з ПДВ на рівні підприємств України за рахунок внутрішнього потенціалу в умовах проведених реформ 2015 року.

Метою роботи є розроблення науково обґрунтованих напрямків оптимізація рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами України в умовах проведених реформ 2015 року, що дозволить поліпшити ефективність роботи суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Надмірне податкове навантаження з ПДВ є негативним фактором податкової політики, яке не дає нормально функціонувати підприємствам, стримує ділову активність, відволікає обігові кошти суб'єктів господарювання – платників ПДВ. Таким чином, вітчизняним підприємствам доводиться негайно розробляти та впроваджувати ефективні інструменти оптимізації податкового навантаження з ПДВ за рахунок внутрішнього потенціалу в умовах діючого податкового поля.

Розвиток ПДВ в Україні економісти дослідники поділять його умовно на три етапи, останній з яких триває з 2011 року до сьогодні [2].

Перший етап розпочався прийняттям Закону України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991 року, до якого декілька разів вносились зміни. Закон вступив в дію 1 січня 1992 року, і діяв лише до червня 1993 року. На зміну йому прийшов декрет Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р, який діяв до 1997 року.

Другий етап розпочався 3 квітня 1997 року, коли було прийнято Закон України «Про податок на додану вартість». Цей закон втратив чинність на підставі нового Податкового Кодексу України від 02.12.2010 року.

Введенням в дію Податкового кодексу розпочався третій етап розвитку ПДВ в Україні [3,4].

А у 2015 році, на нашу думку, розпочинається новий етап ПДВ, який передбачає інноваційне для податкової системи України, зокрема для ПДВ, електронне адміністрування. Новітнє електронне адміністрування ПДВ включає три ключових особливості [4,5,6]:

казначейство, з надання реєстрів ДФСУ, автоматично відкриває рахунки, перерахування коштів з яких можливе тільки в бюджет, або на спецрахунки сільськогосподарських підприємств, які обрали спеціальний режим;

в ЄРПН підприємства-платники ПДВ зобов'язані реєструвати всі податкові накладні та надавати їх контрагентам виключно в електронному вигляді, із застосуванням електронно-цифрового підпису; створення бази даних митниці з відображенням даних ПДВ експортних та імпорتنих операцій.

Всі етапи становлення ПДВ в Україні, враховуючи доповнений четвертий етап, систематизовані в таблиці 1.

Таблиця 1- Етапи становлення та розвитку ПДВ в Україні

Етап	Період	Сутність
I	1991-1997 рр.	- прийняття декрету Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 р. - відсутність чіткого механізму бюджетної компенсації; - завелика кількість податкових пільг. - не визначені зобов'язання бюджетів різних рівнів щодо компенсації.
II	1997-2011 рр.	- в 1997 році був прийнятий новий Закон України «Про податок на додану вартість»; - зміни до податкового обліку: необхідність надання податкової накладної і занесення до книг обліку, за даними з них заповнення податкової декларації; - встановлення єдиної ставки податку – 20% до бази оподаткування, яка додається до ціни товарів; - часті законодавчі зміни – основний закон змінювався більше 50-ти разів; - дохід від ПДВ надходить до державного бюджету.
III	2011 р.- 2014 р.	- об'єднання податкових норм в єдиному правовому документі (Податковий кодекс України) - в ПКУ вказано заплановане зниження ставки ПДВ до 17% з 1 січня 2014 року (відкладено).
IV	з 2015 року	- введення в Україні електронного адміністрування, яке включає такі ключові особливості: відкриття спец рахунків з ПДВ, створення Єдиного електронного реєстру податкових накладних, створення бази даних митниці з відображенням даних ПДВ експортних та імпорتنних операцій.

Слід зазначити, що перехід на електронне адміністрування відбувався поступово, тобто з 1 січня 2015 року вводився тестовий режим для платників, а повний перехід здійснено з 1 липня 2015 року.

Ознайомившись з ключовими особливостями електронного адміністрування ПДВ в Україні, доцільним буде сформулювати певні переваги та недоліки.

Головною перевагою електронного адміністрування ПДВ є усунення фіктивних схем зі створення податкового кредиту, що в свою чергу призведе до збільшення надходжень до бюджету. Також серед переваг можна виділити спрощення процедури отримання відшкодування, яка стає автоматичною, що вимагає менше часу на його здійснення; скасування вимог про видачу податкових накладних на «паперових» носіях, що так само вимагає менше часу і коштів як для платників, так і для перевірок фіскальною службою, збільшення порогу для обов'язкової реєстрації платників ПДВ (з 300 тис до 1млн), зменшення кількості перевірок суб'єктів господарювання та спрощення податкової звітності.

Серед недоліків можна виділити цільове призначення коштів зі спец рахунку. Це означає, що кошти, розміщені на ПДВ-рахунках не можна використовувати не за призначення (навіть для сплати інших податків). Більше всіх постраждають імпортери, оскільки відсоток вилучення з обороту грошових коштів буде набагато вище - 20%. Це обумовлено авансовим платежем ПДВ на митний рахунок зі свого поточного рахунку, а також поповненням спецрахунки ПДВ для формування податкового кредиту та купівлею валюти для перерахування нерезиденту за товар. Ще одним недоліком є автоматичне списання коштів до бюджету. Отже, якщо відбудеться якийсь збій в системі адміністрування, гроші будуть списані в бюджет і платник податків не зможе вплинути на виправлення цієї помилки. Також новим обов'язковим критерієм для отримання автоматичного відшкодування ПДВ є 3-кратне перевищення залишкової балансової вартості необоротних активів платника податків над заявленою сумою відшкодування. Багатьом компаніям-експортерам, основним претендентам на автоматичне відшкодування ПДВ, відповідати цим критерієм буде вкрай складно. У таких компаній суми ПДВ, що підлягають відшкодуванню з бюджету, нерідко, навпаки, перевищують вартість необоротних активів.

Проведені дослідження дозволяють систематизувати переваги та недоліки електронного адміністрування ПДВ в 2015 р. на рисунку 1.

Отже, українським підприємствам доводиться пристосовуватися до нових умов функціонування ПДВ та негайно вдосконалювати інструменти оптимізації податкового навантаження з ПДВ при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури з метою поліпшення ефективності роботи.

Запропоновані існуючі методики не мають єдиного підходу до визначення рівня податкового навантаження. Вивчення й аналіз законодавчих і нормативних документів, наукових публікацій вітчизняних і зарубіжних фахівців [7, 8, 9] дозволили зробити висновок, що податкове навантаження характеризує вплив податкової системи на господарську діяльність і фінансовий стан підприємства.

Наявність податкового поля підприємства дає змогу спрогнозувати податкове навантаження на фінансовий результат і грошові потоки при зміні умов господарської діяльності.

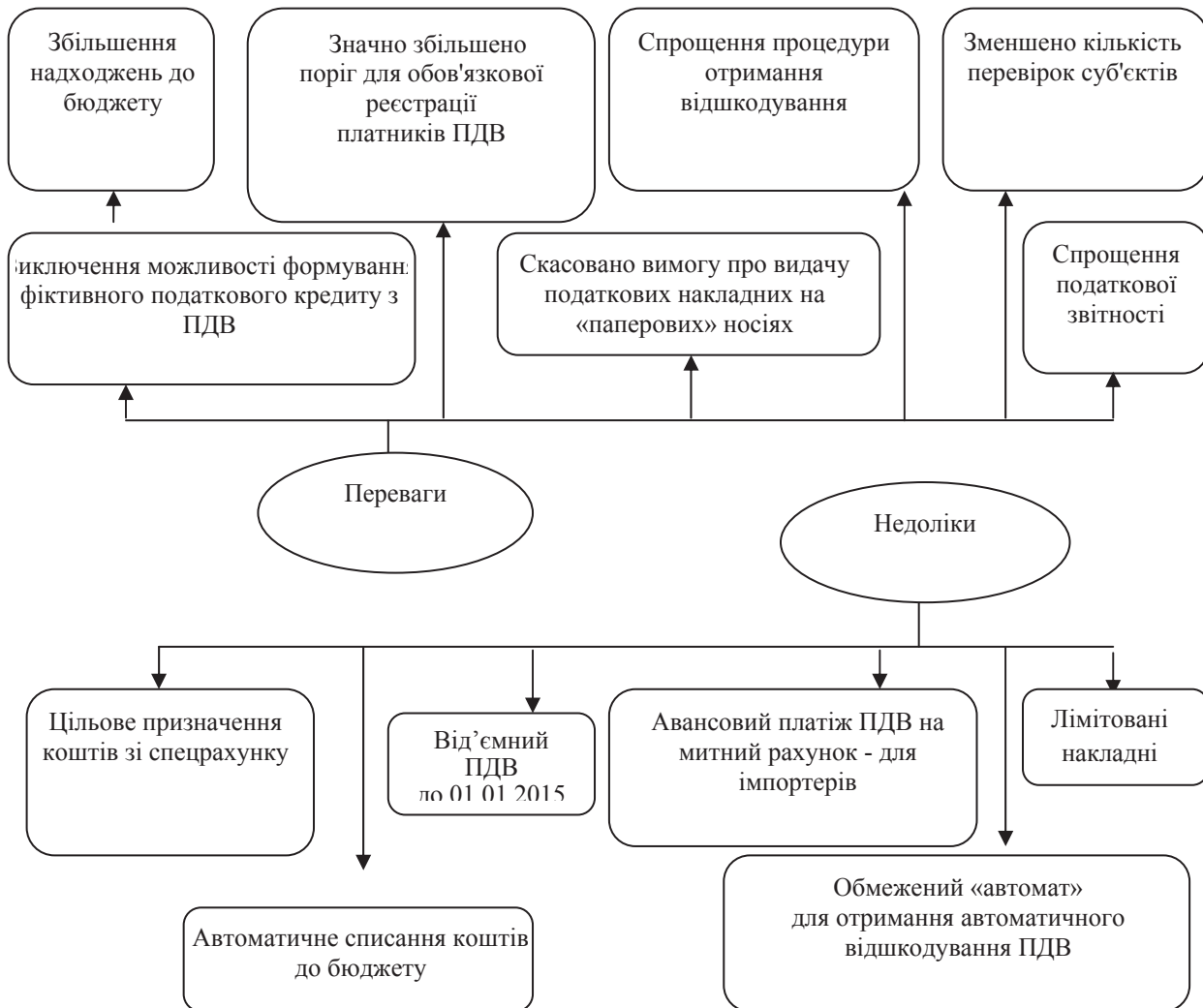


Рис. 1. Переваги та недоліки електронного адміністрування ПДВ в 2015 р.

Із набуттям чинності Податкового кодексу України методика обчислення податкового навантаження не змінилася. Згідно з «Методичними рекомендаціями щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання», термін «податкове навантаження» змінено на «податкову віддачу», але зміст його залишився цим самим [9]. На даний момент законодавчі акти з питань оподаткування не містять формулу розрахунку і визначення терміна «податкова віддача».

Вважаємо, що при дослідженні даної економічної категорії на рівні підприємств, слід використовувати саме термін «податкове навантаження», який найбільш розкиває сутність сучасного впливу податкової системи на фінансовий стан підприємства, міру, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних перерахуванням коштів на сплату податків до бюджету, відволіканням їх від інших можливих напрямів використання.

Податкове навантаження з ПДВ підприємствами методично повинно визначатися як відношення показників суми ПДВ, яка підлягає нарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного періоду) до показника обсягів постачання (без ПДВ), що декларуються за підсумками поточного звітного періоду. З огляду на зазначене, для забезпечення оптимально ефективного рівня податкового навантаження з ПДВ необхідно, щоб темп приросту обсягів постачання (без ПДВ), що декларуються за підсумками поточного звітного періоду, був більшим за темп приросту ПДВ нарахованого до бюджету за підсумками поточного звітного періоду у межах чинного законодавства.

Зважаючи всі зміни щодо адміністрування ПДВ, які запровадили у 2015 р. та, виявлені нами недоліки в механізмі функціонування ПДВ, нами було розроблено та систематизовано напрямки оптимізації податкового навантаження з ПДВ до бюджету (рис.2.).

При управлінні «податковими» доходами (викають податкові зобов'язання з ПДВ), в першу чергу, необхідно розвивати свою зовнішньоекономічну діяльність, а саме експорт. Це надасть можливість отримувати доходи від реалізації продукції, проте податкові зобов'язання з таких операцій буде нульове, адже існуючим законодавством передбачена нульова ставка на експортні операції. З досліджень наукових поглядів визначення ролі стратегії організації у рамках побудови ефективної експортної діяльності, можна надати визначення «експортної стратегії» підприємства як основної програми дій, яка визначає пріоритетні напрямки діяльності підприємства на зовнішньому ринку з урахуванням наявних проблем підприємства.

Оптимізація рівня кредиторської заборгованості з авансів отриманих в рахунок майбутньої поставки товарів, робіт (послуг) теж виступає інструментом зазначеного вище напрямку оптимізації.

До управління «податковими» витратами» (викає право на податковий кредит з ПДВ), слід віднести:

- менеджмент невиробничих витрат, адже саме вони не дають змоги відносити суми ПДВ до податкового кредиту. Основними невиробничими витратами зазвичай є витрати на утримання літніх баз відпочинку та профілакторіїв для своїх працівників, а також інші витрати для покращення умов праці, які не вважаються виробничими.

- оптимізація рівня авансів виданих в рахунок майбутньої поставки товарів, робіт (послуг); - постійне ефективне управління обсягами отримання товарів, робіт (послуг) у неплатників ПДВ.

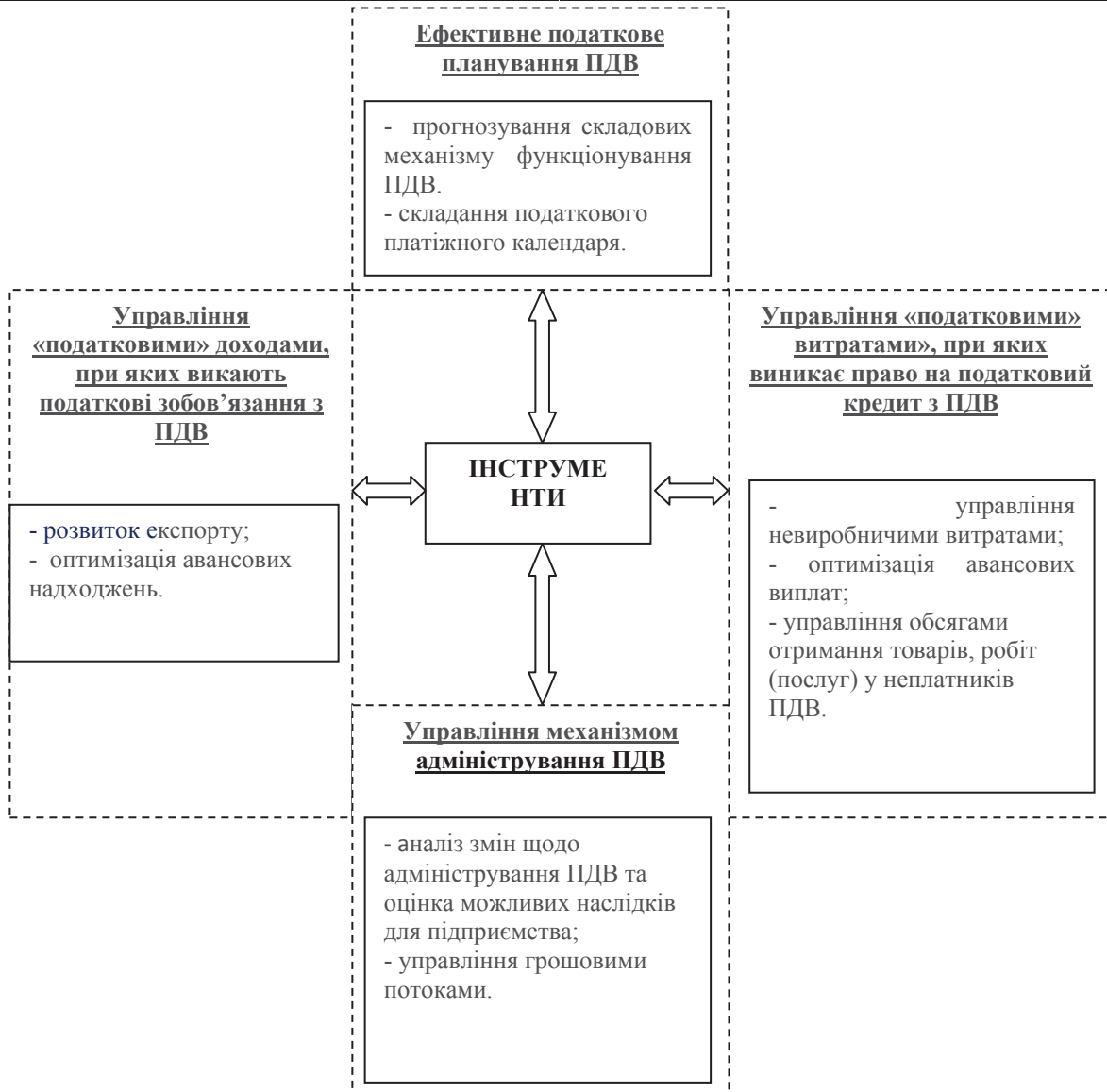


Рис.2. Напрямки оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами України в умовах діючого податкового поля

Ефективне податкове планування ПДВ на підприємства має засновуватися на активному використанні засобів податкової політики підприємства, що дозволяє обрати найдоцільніший у конкретних умовах варіант, з погляду його податкових наслідків та кінцевого фінансового результату. Іншими словами, податкове планування ПДВ має передбачати використання оптимізації податкової політики підприємства та досягнення найкращого результату серед усіх можливих альтернатив.

Управління механізмом адміністрування ПДВ, перш за все, повинно включати комплексне планування руху грошових потоків. Адже з урахуванням введення електронного адміністрування ПДВ, підприємству потрібно вміти вчасно вивільняти грошові кошти для

поповнення спеціальних рахунків ПДВ, щоб не допускати податкових транзакційних втрат, зокрема неможливості виписки податкових накладних з ПДВ або браку коштів для сплати ПДВ в бюджет, що може призвести до нарахування штрафних санкцій та пені з боку контролюючих органів.

Аналіз змін щодо адміністрування ПДВ та оцінка можливих наслідків для підприємства теж виступає ефективним інструментом зазначеного напрямку оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами України.

Досягнення максимально ефективних результатів щодо податкового навантаження з ПДВ вимагає від підприємств злагодженої роботи команди фінансистів, економістів, податкових менеджерів і бізнес-консультантів.

Висновки. Підсумовуючи, зазначимо, що прагнення підприємств до оптимізації податкових платежів з ПДВ, які становлять значну частину їх витрат на ведення бізнесу, є цілком зрозумілим, адже це один із заходів щодо збереження оборотних коштів та поліпшення фінансового стану підприємства. З огляду на те, що одним із найважливіших критеріїв ефективності податкової політики підприємства є саме рівень податкового навантаження з ПДВ, доцільно досліджувати напрямки оптимізації зазначеного показника на мікрорівні.

Основна мета оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ не повинна зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів з ПДВ, вона полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку підприємства при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури, тобто відбувається з метою поліпшення ефективності роботи підприємства.

В умовах діючого податкового законодавства напрямки оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ підприємствами України повинні включати такі заходи: управління «податковими» доходами, при яких викають податкові зобов'язання з ПДВ, управління «податковими» витратами», при яких викає право на податковий кредит з ПДВ, ефективне податкове планування ПДВ та управління механізмом адміністрування ПДВ.

Впроваджені інструменти оптимізації рівня податкового навантаження з ПДВ українськими підприємствами створюють можливість розвивати та вдосконалювати корпоративний податковий менеджмент, що визначає подальший вектор досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Програма Кабінету Міністрів України «Відновлення України» від 18.09.2014 року. – Режим доступу: <http://dialogueauc.org.ua/node/44694>.
2. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? [Електронний ресурс] // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. Німецька консультативна група – Київ/Берлін, березень 2013 року // Режим доступу: http://lukuianenko.at.ua/_ld/7/707.pdf
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 року N 1621-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.appu.org.ua>. – Законодавство України.
4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 No 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
5. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування / П. М. Мельник, А. М. Новицький, О. А. Долгих, С. П. Ріппа та ін.; [за заг. ред. П. В. Мельник]. – Ірпінь : НУДПС України, 2010. – 332 с
6. Постанова КМУ «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16.10.2014 р. No 569 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. – Законодавство України.
7. Бенч Н.Л. Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроба обрахунку // Наукові праці НДФІ. — 2008. — No2 (43).- С. 111—118.
8. Корнус В., Квасов В., Пономарьов О. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства // Економіст. — 2011. — No10. — С. 47—49
9. Наказ ДПА України. Методичні рекомендації щодо складання плану графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання від 28.03.2008 р. No 201 - [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.rada.gov.ua