

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Хома С.В., Орлова В. К., Кафка С. М., Василенко Н.К.

ІФНТУНГ, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, e-mail: oa@nung.edu.ua

Анотація. Розглянуто об'єкт оподаткування податком на додану вартість відповідно до чинного законодавства. Досліджено складові доданої вартості і порядок їх розподілу. Пропонуються підходи до реформування ПДВ шляхом застосування альтернативних методів визначення податкових зобов'язань, що здатні підвищити ефективність його справляння та врахувати такий основний недолік ПДВ, як його поворотний характер.

Ключові слова. Податок на додану вартість, додана вартість, методи розрахунку податку на додану вартість.

Аннотация. Рассмотрен объект налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с действующим законодательством. Исследованы составляющие добавленной стоимости и порядок их распределения. Предлагаются подходы к реформированию НДС путем применения альтернативных методов определения налоговых обязательств, которые способны повысить эффективность его взимания и учесть такой основной недостаток НДС, как его возвратный характер.

Ключевые слова. Налог на добавленную стоимость, добавленная стоимость, методы расчета налога на добавленную стоимость.

Abstract. The value added tax object was considered in accordance with the current legislation. The components of added value and the procedure of their allocation were analyzed. Approaches to reform the VAT by applying alternative methods for determining tax liabilities, that can increase the efficiency of its collection and can consider such main disadvantage of VAT as its reimburse nature, were suggested.

Keywords. Value added tax, value added, methods of calculating the value added tax.

Вступ. Законодавчі сили і надалі демонструють фіскальний пріоритет податкової політики. Очевидно такий напрям розвитку податкових відносин між державою і суб'єктами господарювання буде незмінним протягом ближчих років.

При цьому найбільшій уваги повноправно заслуговує основний бюджетонаповнюючий податок на додану вартість.

За словами аналітиків останні нововведення у порядку контролю над надходженням до державного бюджету ПДВ мають позитивний результат. Однак, нині існуюча система електронного адміністрування не дає змоги повністю усунути недоліки діючого механізму справляння цього податку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Економічна суть податку на додану вартість, та порядок формування доданої вартості висвітлено у працях таких науковців: О. О. Амоша, В. Д. Волканов, К. Ф. Ковальчук, А. І. Крисоватий, К. К. Уллубієва та інші. Актуальними залишаються питання визначення сутності доданої вартості як об'єкта оподаткування ПДВ, можливості застосування альтернативної моделі нарахування зобов'язань з ПДВ.

Метою дослідження є з'ясування сутності доданої вартості та вибір оптимального методу її оподаткування в сучасних економічних умовах України.

Виклад основного матеріалу. ПДВ увійшов до складу податкових систем майже всіх європейських країн ще у середині минулого століття. Нині він діє майже в усіх промислово розвинутих країнах світу, крім США та Японії. ПДВ має ряд позитивних характеристик, таких як стримування кризи надвиробництва, прискорене витіснення з ринку слабких виробників, «вбудований» механізм взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань та ін. [4]. Але у нинішніх умовах, коли в Україні немає кризи перевиробництва і потреби витіснити з ринку слабких виробників, а сам механізм потребує трудомісткого електронного адміністрування, позитивні риси ПДВ не можуть бути визначальними. Переваги та недоліки ПДВ представлено на рисунку 1.

ПДВ у сучасному ідейному вигляді був запроваджений у 1997 р. Таким чином, Україна отримала можливість використати вже накопичений в Європі досвід. Проте сучасні економічні та політичні умови призвели до появи схем уникнення сплати ПДВ і, що особливо погано, до незаконного отримання бюджетного відшкодування. В окремі роки в деяких регіонах надходження до бюджету від ПДВ були меншими, ніж відшкодування з бюджету. Для уникнення таких негативних явищ в Україні ввели електронне адміністрування ПДВ, яке повинне істотно змінити ситуацію. Але відсутність необхідних умов (відповідних техніки та програмного забезпечення) створює багато проблем для безперешкодного функціонування цієї системи.

Будучи, в принципі, податком на кінцеве споживання, який лягає на населення і бюджетну сферу, ПДВ при досить високій ставці і високих темпах інфляції перетворюється в один із факторів, що стримують розвиток виробництва. Відбувається це внаслідок зростання цін і стримування на основі цього можливостей оплати покупцем товарів (робіт, послуг). Звісно, ці кошти повернуться до покупця (або з бюджету, або в той момент, коли він сам реалізує

продукцію), але за умови, що ланцюг актів реалізації не перерветься або настане з певним кроком "запізнення", коли частково ці кошти будуть обезцінені інфляцією.

Крім цього, застосування ставок ПДВ на рівні 20-28% стимулює як інфляційні процеси в цілому, так і негативно впливає на високотехнологічні і наукоємні виробництва. Тому, хоча й застосовувана ставка робить податок на додану вартість одним із головних джерел наповнення бюджету, але видимість його бездефіцитності дуже оманлива. Саме в зв'язку з цим оптимальну ставку ПДВ економісти частіше за все пов'язують з рівнем 15-18%.

Податок на додану вартість	
<i>переваги</i>	
	виступає фактором, що регулює розмір заробітної плати і ціни
	виступає фактором, що ліквідує лишні ланки господарського управління
	виступає фактором, що стримує кризу надвиробництва і прискореного витіснення з ринку слабких виробників
	володіє економічними і організаційно-технічними перевагами стягнення простотою нарахування
	володіє нейтральністю по відношенню до платників, до переміщення товарів і послуг, розміщення ресурсів
	володіє механізмом взаємної зв'язки платниками податкових зобов'язань
	дає можливість отримувати кон'юнктурний прибуток, стримувати неоправданий ріст цін
<i>недоліки</i>	
	виступає фактором, що стримує розвиток виробництва
	виступає фактором, що стимулює інфляцію
	виступає фактором, що негативно впливає на високотехнологічні і наукоємкі виробництва
	володіє масовим регресивним характером як моментально, так і в часі
	володіє можливістю ухилення в умовах недосконалого бухгалтерського обліку
	потребує підготовки громадської думки, пояснювальної роботи з платниками, професійної підготовки персоналу податкових органів

Рисунок 1 – Переваги і недоліки податку на додану вартість

Традиційно вважається, що ПДВ є однією з форм вилучення до бюджету частини доданої вартості, що створюється у конкретному процесі виробництва і реалізації готової продукції, товарів, виконанні робіт, наданні послуг. У кожній стадії руху продукції (товару, робіт, послуг) від першого виробника до кінцевого споживача частина приросту вартості, створеної працею працівників, вилучається до бюджету. Ця частина включається в ціну і надходить до бюджету у міру реалізації продукції, товарів, робіт, наданні послуг.

Економічна сутність податку на додану вартість проявляється через концептуальну основу визначення його бази оподаткування – додана вартість. Слід зазначити, що першоджерело, яким, на нашу думку, є Податковий кодекс України, визначення терміну «додана вартість» не надає.

Економічна теорія розглядає додану вартість як різницю між ціною реалізації товару і вартістю матеріалів, використаних для його виробництва.

У Сучасному економічному словнику за редакцією Райзберга Б.А., Лозовського Л.Ш., Стародубцевої Е.Б. під доданою вартістю розуміється частина вартості товарів, послуг, прирощена безпосередньо на даному підприємстві, і визначається як різниця між виручкою від продажу продукції, товарів, послуг, вироблених фірмою, та її витратами на придбання матеріалів, напівфабрикатів, послуг.

Таким чином, з економічної точки зору вартість реалізації складається з придбаної вартості зі сторони і доданої вартості безпосередньо на даному підприємстві (схематично представлено на рисунку 2).



Рисунок 2 – Схема ціноутворення

Вважається, що додана вартість складається з витрат на оплату праці, відрахувань на соціальне страхування і прибутку від продажу. Деякі автори до структури доданої вартості включають амортизаційні відрахування [2; 3, 171]. Світовий О.М. вважає, що додана вартість може бути розрахована на валовій та чистій основах, тобто до і після виключення амортизаційних відрахувань [4, 265]. Однак, на нашу думку, для визначення сутності поняття доданої вартості суму амортизації слід розглядати у складі придбаної вартості матеріальних ресурсів зокрема тих, що використовуються більше одного року для виробництва товару (робіт, послуг).

Розглянемо процес формування доданої вартості на прикладі створення вартості пального для автомобілів на етапі руху від нафтогазовидобувного підприємства до продажу кінцевому споживачу на автозаправній станції через нафтопереробний завод (рис. 3):

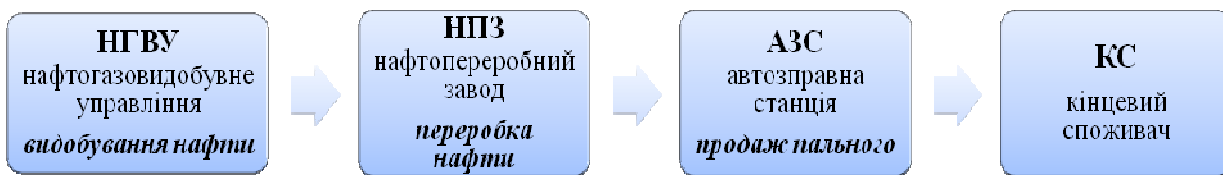


Рисунок 3 – Рух створення вартості пального

Припустимо НГВУ реалізувало нафтопереробному підприємству видобуту нафту за 100 тис. грн., крім того ПДВ – 20 тис. грн. При цьому ціна реалізації видобування складається виключно з доданої вартості (придбаної вартості не було на даній стадії руху товару). У процесі діяльності нафтопереробний завод створив додану вартість на суму 300 тис. грн., і реалізувало автозаправній станції бензин (виготовлений із придбаної нафти у НГВУ) за 400 тис. грн., крім того ПДВ – 80 тис. грн. У свою чергу, АЗС додала до продукції створену нову вартість у сумі 200 тис. грн. і реалізувала кінцевому споживачу бензин (пальне до автомобілів) на суму 600 тис. грн., крім того ПДВ – 120 тис. грн. (табл. 1).

Таблиця 1 – Створення доданої вартості

	Придбана вартість	Додана вартість	Ціна продажу	ПДВ продажу	ПДВ до оплати ДБ
НГВУ	0	100	100	20	20
НПЗ	<u>100</u> ПДВ 20	300	400	80	60
АЗС	<u>400</u> ПДВ 80	200	600	120	40
КС	<u>600</u> ПДВ 120	-	-	-	-
РАЗОМ		600	-	-	120

Отже, на кожному етапі формування вартості товару відповідним суб'єктом господарювання за діючими правилами податкового законодавства сплачено до державного бюджету частину створеної ним доданої вартості (НГВУ – 100 тис. грн., НПЗ – 300 тис. грн., АЗС – 200 тис. грн.) у

вигляді податку на додану вартість: НГВУ – 20 тис. грн., НПЗ – 60 тис. грн., АЗС – 40 тис. грн. Однак, і суму створеної вартості 600 тис. грн. (100+300+200) і суму ПДВ – 120 тис. грн. (20+60+40) відшкодовано кожному учаснику створення вартості пального грошовими коштами кінцевого споживача, що підтверджує основний зміст непрямого оподаткування доходів громадян.

Сума податку на додану вартість, що сплачена кожним підприємством окремо, у розглянутому прикладі є однаковою при розрахунках із застосуванням одного із двох основних методів визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Економісти розглядають два основні методи: адитивний та метод вирахування (або кредитний). Водночас К.Ф. Ковальчук та Т.М. Рева виділяють три методи розрахунку ПДВ: прямий, адитивний і метод заліку (відшкодування) [5]. Уллубієва К.К. розглядає чотири методи обрахунку ПДВ: прямий адитивний, непрямий адитивний, метод прямого вирахування, метод непрямого вирахування [6, 341]. Тут необхідно зауважити, що сутність та специфіка розрахунку ПДВ за запропонованими методами у всіх авторів схожа і зводиться до основних двох.

За адитивним методом базою оподаткування виступає додана вартість. Тобто, у процесі господарської діяльності, наприклад, нафтопереробний завод створив додану вартість на суму 300 тис. грн. – сума ПДВ до оплати складає 60 тис. грн. (300 x 20%).

Метод вирахування, який застосовується у вітчизняному законодавстві, полягає у розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ як різниці між ПДВ з ціни продажу і ПДВ придбаних матеріалів (робіт, послуг). Тобто, на нафтопереробному заводі сума ПДВ, що підлягає сплаті – 60 тис. грн., є різницею між ПДВ продажу – 80 тис. грн. і ПДВ придбання – 20 тис. грн. Однак, рівність визначених сум податку за різними методами не завжди справджується.

Розглянемо порядок визначення ПДВ за умови, якщо один із суб'єктів господарювання (наприклад, нафтопереробний завод) не є платником податку на додану вартість (обсяг оподатковуваних операцій не перевищує граничного розміру, передбачуваного діючим податковим законодавством), при цьому суми доданої вартості залишаються незмінними (табл. 2).

Таблиця 2 – Визначення суми ПДВ за участю неплатника ПДВ

	Придбана вартість	Додана вартість	Ціна продажу	ПДВ продажу	ПДВ до оплати ДБ
НГВУ	0	100	100	20	20
НПЗ	120	300	420	-	-
АЗС	420	200	620	124	124
КС	620 ПДВ 124	-	-	-	
РАЗОМ		600	-	-	144

Як бачимо, загальна сума податку на додану вартість, що надійшли до державного бюджету (144 тис. грн.) є більшою, ніж за умови, коли всі учасники ланцюга створення вартості продукту є платниками ПДВ.

Важливо зазначити, що на кожному етапі руху товару величина доданої вартості є тією самою, що й за попередньою умовою, але для кінцевого споживача вартість придбання збільшена на суму невідшкодованого податку неплатнику ПДВ (620 тис. грн. у порівнянні з 600 тис. грн.). При цьому ця ж сума додатково поповнила надходження до державного бюджету (144 тис. грн. у порівнянні з 120 тис. грн.).

Можна зробити висновок, що для автозаправної станції, яка у ланцюгу створення вартості слідує за неплатником ПДВ, доданою оподаткованою ПДВ вартістю є загальна ціна продажу товару (без врахування вартості придбання). А нараховані суми податку на додану вартість іншими суб'єктами господарювання, які приймають участь у русі товару і знаходяться до підприємства-неплатника ПДВ, збільшують державну казну та не враховуються при остаточному розрахунку загальної суми податкових зобов'язань з ПДВ для сплати грошовими коштами кінцевого споживача, і в результаті є додатковим його тягарем. Крім того, сума сплаченого податку на додану вартість кінцевим споживачем (144 тис. грн.) перевищує величину податку, розраховану за діючою ставкою від доданої вартості (120 тис. грн. = 300 тис. грн. x 20%).

Результат визначення остаточної сплаченої суми ПДВ кінцевим споживачем буде аналогічним і у випадку, коли у процесі «виробництво-споживання» один із його учасників здійснює постачання товарів (робіт, послуг), що звільнені або не є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з діючим законодавством. Вартість такого товару у покупця, так само як і за умови купівлі у неплатника податку на додану вартість, буде розцінюватися з метою оподаткування як додана, а не придбана вартість.

Як бачимо, сума податку на додану вартість, що надходить у бюджет не відповідає розрахованим суммам податкових зобов'язань з ПДВ ні за адитивним методом, ні за методом

вирахування. Існуючий порядок адміністрування ПДВ доводить, що ПДВ не є податком саме на додану вартість. Оподаткуванню підлягає розрахункова величина, яка дорівнює різниці між ціною продажу і вартістю придбаних з ПДВ товарно-матеріальних цінностей у платників ПДВ.

Невідповідність поняття доданої вартості поняттю об'єкта оподаткування можна стверджувати на підставі наступного. Не на кожному підприємстві різниця між ціною продажу і вартістю придбаних матеріальних ресурсів, що як встановлено вище є об'єктом оподаткування, традиційно компенсує витрати тільки на заробітну плату із соціальними відрахуваннями і формує прибуток. Крім витрат на виплати працівникам і прибутку в об'єкт оподаткування попадають і інші витрати, такі як податкові платежі (податок на майно, рентна плата), касове обслуговування, добові витрати на відрядження підзвітних осіб тощо (рис. 4).

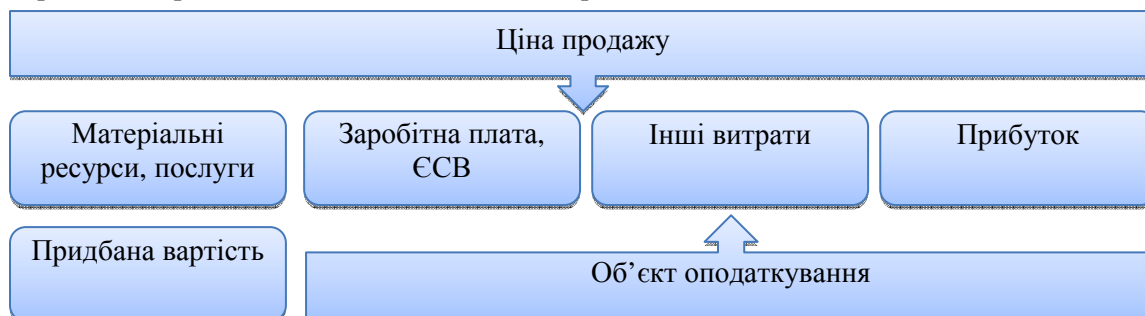


Рисунок 4 – Формування об'єкта оподаткування

Важливо зауважити, що послуги з розрахунково-касового обслуговування не є об'єктом оподаткування, а нараховані численні податки і збори у складі інших витрат, мимоволі попадаючи в базу нарахування податком на додану вартість за діючим механізмом справляння, спричиняють подвійне оподаткування.

Можна виокремити ще один аспект оподаткування – принцип визнання ПДВ. З метою визначення бази оподаткування податком на прибуток його складові дохід і витрати визнаються за принципом відповідності, відповідно до якого при визначенні фінансового результату доходи співставляють з тими витратами, які пов'язані з одержанням доходу. При визначенні суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті, податкові зобов'язання ціни реалізації (при цьому ми нехтуємо правилом першої події – його недоліки розглядає у своїй статті Т.М. Семенко [7]) зменшують на суму ПДВ, що сплачені постачальнику при придбанні у звітному періоді незалежно від того чи придбаний товар (послуги) використаний для реалізації, чи залишився на складі підприємства. Очевидно, доцільніше до податкового кредиту з ПДВ включати ту частину придбаної вартості, що фактично реалізована у звітному періоді незалежно від дати її надходження. Однак трудомісткість збору необхідної інформації унеможливило усунути цієї незгодженості.

Таким чином, можна зробити висновок, що діюча модель оподаткування ПДВ не є досконалою, викривлює економічну сутність доданої вартості та потребує альтернативного механізму визначення податку на додану вартість.

На нинішній день науковці не дійшли до єдиної думки щодо доцільності застосування адитивного чи кредитного методу обчислення податку на додану вартість.

Прихильники діючого кредитного методу вирахування [6, 343; 8, 15; 9,8] виділяють такі його переваги:

- можливість здійснювати зустрічний контроль за повнотою сплати ПДВ (податкове зобов'язання продавця відповідає податковому кредиту покупця);
- відсутність необхідності обчислювання величини доданої вартості;
- зацікавленість покупців у правильному обчисленні суми ПДВ;
- можливість застосування різних ставок податку, що робить його більш досконалим з правової та інформаційної точок зору.

Водночас, чимало учених висловлюються про доцільність переходу до адитивних методів визначення податку на додану вартість. Соколов І.О., зокрема, зазначає, що суттєвою перевагою такого способу розрахунку ПДВ є спрощення адміністрування, яке полягає у відсутності механізму відшкодування раніше сплаченого податку [9]. Необхідно зауважити, що складний порядок відшкодування ПДВ породжує навмисні зловживання. За адитивним методом нарахування податку на додану вартість переходить у категорію прямих податків, а відтак усувається можливість ухилення від сплати податків. Водночас слід зазначити, що податкова база для розрахунку податку на додану вартість при використанні адитивного методу (заробітна плата, ЄСВ, прибуток) сумарно збігається з податковими базами відповідних податків: ПДФО, ЕСВ і податку на прибуток, що полегшує порядок розрахунку і перевірку контролюючими органами повноти нарахування зобов'язань з ПДВ.

Окрім переваг Соколов І.О. вказує і на недоліки адитивного оподаткування податку на додану вартість [10]. З цього приводу автор пише, що платники податку зможуть управляти розміром

зобов'язань з ПДВ, маневруючи показниками прибутку і фонду оплати праці. Перешкодою для зловживань, на нашу думку, є те, що і прибуток, і фонд оплати праці є об'єктом перевірки при адмініструванні інших податкових платежів.

Не менш важливе питання подвійного оподаткування, оскільки складові доданої вартості є базою нарахування ЄСВ, податку на прибуток. Усунути таку негативну обставину можна шляхом вдосконалення податкової системи.

Висновок. Таким чином, чинна нині система справляння ПДВ доводить, що об'єктом оподаткування не є додана вартість. Дотримання відповідності економічній сутності доданої вартості потребує зміни принципових підходів до механізму нарахування податкових зобов'язань з ПДВ.

Подальші дослідження повинні бути спрямовані на з'ясування суті доданої вартості та її складових як бази для обчислення ПДВ.

Література

1. Стужук Т.М., Джуравець М.В. Оподаткування ПДВ в Україні: позитивні та негативні сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/stuzhuk-t-m-dzhuravets-mv-opodatkuvannya-pdv-v-ukrayini-pozitivni-ta-negativni-storoni/>.
2. Современная энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://enc-dic.com/enc_modern/Dobavlenaja-Stoimost-3527.html – назва з титул. екрану.
3. Уллубієва К.К. Добавлена та додана вартість: сутність та взаємозв'язок понять в бухгалтерському обліку / К.К. Уллубієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 170-173.
4. Світовий О.М. Додана вартість та її роль у розвитку агропромислового комплексу України / О.М. Світовий // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії / Серія: Економічні науки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.2/264.pdf>
5. Ковальчук К. Ф. ПДВ: ефективність і проблеми справляння / Т. М. Рева, К. Ф. Ковальчук // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. - 2009. – № 1. – С. 124-130. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2009_1_19
6. Уллубієва К.К. Методи обчислення ПДВ: обліковий аспект / К.К. Уллубієва // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 2 (17). – С. 338-345.
7. Семенко Т. М. Податок на додану вартість як економічна категорія / Т. М.Семенко // Ефективна економіка. 2011. – № 4 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=527>
8. Амоша О.О. Механізм оподаткування доданої вартості в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Олена Олександрівна Амоша – К., 2005. – 22 с.
9. Волканов В.Д. Механізм справляння податку на додану вартість в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н. за спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Валентин Дмитрович Волканов. – Одеса, 2006. – 22 с.
10. Соколов И.А. Анализ целесообразности применения прямого метода взимания НДС [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iep.ru/ru/analiz-tcelesoobraznosti-primeneniia-priamogo-metoda-vzimanii-nds.html>

Стаття надійшла до редакції 05.03.2016 р.
Рекомендовано до друку д.е.н., проф. **Данилюком М.О.**