

Крисоватий А.І.,
кандидат економічних наук

ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Необхідність побудови ринкової економіки в Україні зумовила зміну багатьох економічних інститутів і засад господарювання. Не обминув цей процес і податкову систему. Її реформування є важливим кроком при переході до ринку, адже податки - це фінансова основа державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами економічних відносин, головний регулятор ринкового господарювання. Податки є ефективним методом акумуляції бюджетних ресурсів, знаряддям реалізації державної політики стосовно життєдіяльності суспільства. Реформування податкової сфери як умова економічного зростання та досягнення певної соціальної гармонії повинно мати на меті: максимізацію та стабілізацію доходів бюджету, коригування дії ринкових механізмів, врахування інтересів підприємства, реалізацію соціально-справедливої податкової політики. Важливе місце у цьому процесі займає вдосконалення податку на додану вартість.

Багаторічний досвід використання податку на додану вартість (ПДВ) у країнах із розвинутою ринковою економікою довів, що він позбавлений багатьох недоліків попередніх форм універсального акцизу і, разом з тим, об'єднує їх позитивні якості.

До переваг цього податку слід віднести:

- універсальний підхід до податкової шкали, процесу нарахування та стягнення податку;

- спрощення контролю за рухом товарів, робіт та послуг за витратами та доходами;
- стимулювання експорту, оскільки вивіз товарів не обкладається податком;
- надходження від ПДВ у казну держави носить регулярний і рівномірний характер.

Разом із тим, справляння ПДВ передбачає два істотних недоліки. Перший відноситься безпосередньо до самих платників податків. Річ у тому, що сплата ПДВ передбачає відчуження частини обігових коштів суб'єктів господарювання. Адже, сплачені на попередніх стадіях суми ПДВ, при русі товарів до кінцевого споживача перекладаються поступово з одного платника на іншого. І так до "носія податку". Але у конкретних платників процеси закупівлі сировини, матеріалів і введення в дію основних виробничих фондів (за що вони, крім основної вартості, ще сплачують і ПДВ) не співпадають у часі із процесами реалізації. Конкретний платник суму ПДВ, яку заплатив, або яка підлягає сплаті постачальникам за придбані матеріальні ресурси, і суму ПДВ, яку перерахував до бюджету, перекладає на наступну ланку руху товару від виробника до кінцевого споживача. На цей проміжок неспівпадання конкретний платник "кредитує державу", тим самим виводить із оборотів частину своїх обігових коштів. Особливо це відчувають суб'єкти господарювання в умовах нестабільності виробництва, розбалансованості ринку товарів і послуг та наявності високих темпів інфляції.

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

З моменту свого введення ПДВ в Україні став одним із основних доходних джерел бюджету. Так, у 1992 році питома вага податків у національному доході нашої держави становила 31,5%, в 1993 році - 50,6%, а питома вага податку на додану

вартість становила у 1992 - 12,5% національного доходу, а в 1993 році - 17,2%. У законі "Про Державний бюджет України на 1996 рік" затверджена сума всіх доходів в розмірі 2 390 864,7 млрд.крб. З них надходження від ПДВ становить 12,6% всіх доходів, а податку на прибуток - 7% всіх надходжень.

Згідно з законодавством податок на додану вартість є частиною новоствореної вартості, яка сплачується до Державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Платниками ПДВ виступають суб'єкти господарської діяльності, які знаходяться на території України і мають свій розрахунковий рахунок та самостійний бухгалтерський баланс. Це можуть бути підприємства, організації, установи, що відносяться до різних галузей (промисловість, сільське господарство, будівництво тощо). Це можуть бути підприємства будь-якого підпорядкування і різних форм власності: державні, акціонерні, приватні, товариства з обмеженою відповідальністю та інші. У цьому і полягає універсальність ПДВ.

Однак не менш важливою ознакою для виявлення платників ПДВ є здійснення підприємствами, організаціями і установами виробничої чи іншої комерційної діяльності на території України. Враховуючи цю ознаку, може вийти так, що організації, які є юридичними особами, але не є платниками податку згідно з діючим законодавством України, зобов'язані сплачувати податок на додану вартість. Цей проблематичний момент не знайшов чіткого роз'яснення в законах України щодо ПДВ. Візьмемо, наприклад, громадські організації, благодійні фонди, бюджетні установи, тобто організації, які функціонують як юридичні особи. Вони за своєю основною діяльністю не є платниками ПДВ. Але, якщо вони почнуть проводити окремі заходи з метою отримання доходу або в їх структурах з'являться виробничі чи комерційні підрозділи, то в цих випадках їх можна віднести до платників ПДВ.

Для безпосереднього здійснення підприємством, організацією, фірмою податкового зобов'язання перед бюджетом дуже важливо, поряд із зазначенням статусу платника ПДВ, правильно визначити об'єкт оподаткування - те, що безпосередньо обкладається податком.

Об'єктом оподаткування ПДВ в Україні є обороти з реалізації товарів, робіт, послуг. Чи правомірно це? На наш погляд, ні. Адже, що таке об'єкт оподаткування як елемент податку? Об'єкт оподаткування - це безпосередньо те, що оподатковується, тобто, явище чи предмет, внаслідок наявності яких податок і сплачується.

Конкретний платник сплачує ПДВ, виходячи із розміру доданої вартості, тобто, різниці між виручкою від реалізації і величиною матеріальних витрат, прирівнених до витрат і вартістю введених в дію основних виробничих фондів. Інша справа, що механізм сплати передбачає нарахування ПДВ, виходячи із оборотів з реалізації. Але не вся нарахована сума ПДВ сплачується до бюджету, а лише різниця між даною сумою і величиною ПДВ, що сплачена або підлягає сплаті постачальникам за придбані матеріальні ресурси і введені в дію основні виробничі фонди.

Можна констатувати, що обороти з реалізації товарів, робіт, послуг не можуть бути об'єктом оподаткування, а лише виступають об'єктом нарахування ПДВ. Тому в законодавстві щодо ПДВ необхідно чітко розмежувати, що виступає об'єктом нарахування, а що об'єктом оподаткування відносно ПДВ.

Провівши детальні дослідження об'єктів оподаткування ПДВ, необхідно відмітити, що поняття обігу з реалізації ширше, ніж виручка від реалізації. Для вияснення цього положення зупинимося на понятті реалізації для обкладання ПДВ. Загалом, це

передача товарів, робіт, послуг у власність іншому суб'єктові господарювання або населенню. Конкретно до обігу з реалізації відносяться:

- 1) продаж товарів, робіт та послуг одними юридичними особами іншим;
- 2) передача товарів, робіт та послуг всередині підприємства для власного споживання, але на цілі, затрати за якими не відносяться на собівартість виробництва (обігу), а також своїм робітникам, у тому числі - оплата праці;
- 3) відвантаження замовленого виробу, тобто, передача підприємством замовнику продукції, що виготовлена ним з "давальницької сировини";
- 4) обмін товарів, робіт та послуг без оплати їх вартості на інші товари, роботи та послуги, тобто бартерні операції;
- 5) передача безкоштовно або з частковою оплатою товарів, робіт та послуг іншим підприємствам та громадянам.

Згідно з Законом України "Про внесення змін до Декретів Кабінету Міністрів України "Про податок на додану вартість" та "Про акцизний збір" від 19 листопада 1993 року було впроваджено справляння податку на додану вартість з імпортих товарів (включаючи ті, що реєструються) одночасно зі справлянням мита та митних зборів. У даному випадку об'єктом оподаткування є митна вартість імпортих товарів, з урахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів (а по підакцизних товарах - з урахуванням також сум акцизного збору), ввезених для власних та виробничих потреб і реалізації у вільному обігу. При подальшому продажу імпортих товарів об'єктом оподаткування є різниця між цінами їх реалізації та митною вартістю з урахуванням сум митних зборів, мита, ПДВ і акцизного збору. Стягнення ПДВ з імпортих товарів дає змогу збільшити надходження коштів до бюджету та скорочує недоцільний імпорт товарів.

До обороту, що підлягає оподаткуванню, включають також додаткові кошти, одержані від підприємств-покупців на власні потреби підприємств-постачальників.

При обміні на території України товарами власного виробництва, при їх передачі безкоштовно або з частковою оплатою оподатковуваний оборот обчислюється, виходячи з рівня державних фіксованих та регульованих або середніх цін і тарифів по підприємству, що включають фактичну собівартість і прибуток на подібні товари.

Таким чином, результати не всіх операцій з реалізації знаходять відображення як виручка від реалізації на розрахункових та інших рахунках, на які надходить грошовий еквівалент здійснення оборотів. Але всі перераховані вище обороти, загалом, виступають об'єктом оподаткування ПДВ.

У випадках, коли здійснюється реалізація підакцизних товарів, тобто, товарів, за якими справляється акцизний збір, в оподатковуваний ПДВ оборот включається і сума акцизів. Цей момент містить аспект подвійного оподаткування, адже податок у формі ПДВ стягується і з нарахованих сум іншого податку - акцизного збору.

Заслуговує, на наш погляд, детального аналізу і поняття реалізованої продукції, що виступає основою об'єкту оподаткування. Що необхідно розуміти під реалізованою продукцією? Продукцію, за яку надійшли кошти на розрахунковий рахунок продавця? Чи продукцію, на яку передано права власності, тобто, відвантажену? У світовій практиці непрямого оподаткування використовується як одне, так і інше тлумачення реалізованої продукції (залежно від законодавства тієї чи іншої країни). На Україні згідно із законом "Про податок на додану вартість" від 20.12.1991 р. реалізованою продукцією вважали відвантажену, тобто ту, що відпущена за межі підприємства, незалежно від того, оплачена вона чи ні. Таке тлумачення використовувалося в Ук-

раїні до 18 травня 1993 року. Починаючи з 18 травня 1993 року, реалізованою вважають повністю оплачену продукцію. Такий же порядок визначення реалізованої продукції (за сплаченою) згідно з новим законодавством використовується і у 1996 році, що на нашу думку, є негативним явищем у механізмі стягнення ПДВ в Україні.

Сплата ПДВ до бюджету за відвантаженою продукцією, на перший погляд, коли реалізований товар не оплачений, гроші ще не надійшли на рахунок підприємства, може підірвати фінансовий стан платника податків і поглибити кризу неплатежів у країні. Але, як підтверджують дослідження економічного розвитку України, в період справляння ПДВ із відвантаженої продукції криза неплатежів не була такою явною. Тому звинувачувати лише податкове законодавство у цьому, на наш погляд, хибно. Інша справа, що дане положення може спонукати до виникнення неплатежів. Тому необхідно зазначити, що хоча податки і повинні бути регулятором економічного життя, діяти вони повинні у контексті з іншими важелями та стимулами. Тобто, проблеми неплатежів повинні вирішуватися такими методами, як введення можливих штрафних санкцій, впровадження відповідних стимулів та нормативів і надання можливостей економічного маневру продавцям та покупцям (але при відповідному послабленні податкового пресу шляхом пониження податкових ставок).

Як зазначалося вище, ПДВ є одним з основних доходних джерел бюджету. Тому стабільність функціонування соціальної сфери та суспільних фондів споживання прямо залежить від стабільності надходжень сум ПДВ до бюджету, і населенню не байдуже, в повному обсязі й своєчасно надходять ці суми чи ні? Це ще один плюс на користь визнання відвантаженої продукції в якості реалізованої.

Проводячи дослідження даної проблеми, можна побачити наступні моменти, пов'язані з оподаткуванням реалізованої продукції як оплаченої. Виробник готової продукції, продавши кінцевому споживачеві товар, сплачує ПДВ державі. Але у випадку неоплати своїм постачальникам у нього виникає кредиторська заборгованість перед ними. Тому може вийти так, що, відвантаживши товар у вигляді напівфабрикатів виробнику готової продукції, їх постачальник цілком законно не виконує зобов'язань по ПДВ перед державою - адже така продукція не є реалізованою. Тобто, розривається ланка надходжень сум ПДВ до бюджету, порушується стабільність та повнота їх надходжень і, до того ж, суб'єкти господарської діяльності знаходяться в неоднакових економічних умовах щодо сплати сум ПДВ. Дані моменти можуть породжувати і можливості ухилення від сплати ПДВ (у випадку, коли два суб'єкти господарювання пов'язані відповідними інтересами).

Але на шляху впровадження відвантаженої продукції в якості реалізованої є дві істотні перешкоди - високий рівень монополізації виробництва та недостатній розвиток суб'єктів господарювання з різними формами власності. Виходів з цього на наш погляд два - або збільшення державного замовлення з високою гарантією оплати, або прискорення процесу приватизації.

Аналізуючи податкове законодавство України, неважко помітити, що у нас існують два методи обчислення суми ПДВ. Цей податок включається до державних регульованих та вільних цін, а також до надбавок, знижок, націнок, винагород, зборів за ставкою 20% щодо оподатковуваного обороту, який не включає податку на додану вартість. Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари, надані послуги чи проведені роботи, і сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам за придбані матеріальні ресурси, отримані послуги чи роботи, вартість яких прирів-

нюється до матеріальних затрат. Такий порядок використовується на підприємствах, діяльність яких носить виробничий характер.

У підприємств торгівлі, громадського харчування та інших організацій і установ, які надають посередницькі послуги, оподатковуваний оборот визначається у вигляді різниці між цінами реалізації і цінами, за якими вони провадять розрахунки з поставальниками, включаючи ПДВ. Ставка податку на додану вартість у цьому випадку $20\% / 120\% \times 100\%$.

Саме тому встановлені дві форми звітності по податку на додану вартість у вигляді декларацій з ПДВ, які підприємства здають до податкових інспекцій за місцем знаходження.

Іноколи виникає питання про протилежність між порядком визначення податку на додану вартість від загальної суми вартості і назвою податку на додану вартість. Розглянемо умовний приклад. Припустимо, що товар А є сировиною для виробництва товару Б, який, в свою чергу, виступає напівфабрикатом для випуску товару В. Товар В реалізується населенню:

Умовно візьмемо, що товар А має вартість, яка складається тільки із затрат на оплату праці і прибутку. Кінцевому споживачеві товар реалізується за вартістю, яка збільшена на суму податку на додану вартість, тобто, у тому числі ПДВ 400 ум.од. За нашою схемою ця ж сума податку була в сукупності нарахована на всіх стадіях виробництва, виходячи із доданої вартості $80 + 120 + 200 = 400$ ум.од.

На практиці принцип нарахування податку на додану вартість реалізується при визначенні суми податку, яка підлягає внесенню до бюджету на кожній стадії реалізації, як різниці між сумою податку, що припадає на покупця, і податком, сплаченим поставальнику сировини і матеріалів.

Спробуємо розібратися ще в одній поширеній омані. Для цього згадаємо особливості непрямого оподаткування, що містить факт неспівпадання особи, на яку податок падає в кінці всіх процесів перекладання ("носія податку") і особи - платника податку, на якій лежить податкове зобов'язання по внесенню податку до бюджету. Дана особливість і є головним аргументом в доведенні неправомірності твердження, що у підприємства-платника ПДВ заробітна плата і прибуток підпадають під оподаткування і податком на додану вартість, і податком з фізичних осіб, і податком на прибуток з юридичних осіб.

Товар	А $\frac{\text{всього випуску}}{\text{реалізація}}$	Б $\frac{\text{реалізація}}{\text{всього випуску}}$	В $\frac{\text{реалізація}}{\text{кінцевому споживачу}}$
Вартість товару (ум.од.)	400	1000	2000
Додана вартість (ум.од.)	400	$1000 - 400 = 600$	$2000 - 1000 = 1000$
Податок на додану вартість (ум.од.)	$\frac{400 \cdot 200\%}{100\%} = 80$	$\frac{600 \cdot 20\%}{100\%} = 120$	$\frac{1000 \cdot 20\%}{100\%} = 200$

Податок на прибуток зменшує прибуток, що залишається на підприємстві. Прибутковий податок скорочує реальну заробітну плату, що виплачується робітникам. Податок на додану вартість не зменшує прибуток підприємства тому, що оплачується споживачем продукції, в ціну якої включається ПДВ. Інша справа, якщо б ПДВ не існувало, то в умовах вільного ціноутворення вся сума виручки належала б підприємству. Таким чином, вони принципово могли б розраховувати на додатковий доход.

Але покладати надію на це - помилка з ряду причин, у тому числі, і внаслідок того, що відсутність у даному випадку грошей у держави підірвала б соціальні програми і знизила б сукупний платіжоспроможний попит фізичних та юридичних осіб. Відповідно, були б труднощі зі збутом продукції, робіт за запропонованими підприємством цінами реалізації.

Проблема функціонування податку на додану вартість - не у впливі на подвійне оподаткування, а його перекладання, тобто, неспівпадання особи, що сплачує податок до бюджету і фактичного носія податку. Згідно з діючим законодавством України податок на додану вартість носить перекладний характер: сума ПДВ постійно збільшується, просуваючись вперед від продавця до покупця, і лягає на плечі кінцевого споживача. Проте така універсальна схема перекладання можлива лише у випадку, коли не порушується дія закону попиту і пропозиції, що носить у ринкових умовах об'єктивний характер, у той час як податкова політика - суб'єктивна. Якщо доходи кінцевих споживачів сповільнюються і не відповідають рівню збільшення цін, це призводить до скорочення суспільного попиту. Тоді покупці, які не є кінцевими споживачами, змушені прийняти частину "тягаря" ПДВ на себе, а це спонукає до зменшення фактичних доходів.

Якраз така ситуація і склалася в Україні у середині 90-х років. Дефіцит бюджету, інфляційні процеси, державний борг, високі темпи спаду виробництва створили умови, коли із зародженням ринкових основ господарювання в Україні рівень збільшення цін відхилився від рівня доходів кінцевих споживачів. У такому випадку виробник конкретної продукції, купивши сировину, матеріали, комплектуючі вироби, обладнання за ціною, збільшеною на величину ПДВ, змушений також підвищувати ціну на свої вироби на суму ПДВ, адже інакше матиме збиткове виробництво. Вироби потрапляють на ринок, де їх купують як працівники виробничої, так і невиробничої сфер. У зв'язку з тим, що ціна зросла, необхідно підвищувати обсяг коштів, призначених для виплати заробітної плати, пенсій, стипендій і т.д. Звідки ж її взяти? Звичайно, використовують ту суму ПДВ, що надійшла як доходи до бюджету плюс емісійні кошти. Таким чином, кожний новий виток спричинятиме нові підвищення цін. Про зменшення дефіциту бюджету у цій ситуації за допомогою сум ПДВ необхідно забути.

Для того, щоб ПДВ став універсальним фінансовим інструментом ринкової економіки України, необхідно вдосконалювати механізм оподаткування, виправляти ті недоліки, які зараз є у вітчизняному законодавстві з оподаткування ПДВ, оскільки воно не відповідає загальносвітовим стандартам і не враховує специфічних умов переходу України до ринкових відносин.

Податок на додану вартість потрібно вдосконалювати, а не переходити до нижчих форм універсального акцизу - податку з продажу чи податку з обороту. Неможливо не погодитись з економістами, які вважають, що функціонування податку на додану вартість вимагає великих фінансових витрат і високої податкової техніки. Запровадження податку з продажу не вимагає таких компонентів. Але чи доцільно переходити на нижчі ступені універсального акцизу, коли світова теорія і практика говорить про інше. Тим паче, що деякі засади функціонування ПДВ в Україні уже відпрацьовані і виправдовують себе.