

Лисиченко О.О., к.е.н.
Кременчуцький державний політехнічний університет
ім. М. Остроградського
Волошиа О.В.
Кременчуцький державний політехнічний університет
ім. М. Остроградського
Глушко С.Ю.
Кременчуцький державний політехнічний університет
ім. М. Остроградського

ПОРІВНЯННЯ РІЗНИХ ФОРМ ТА МЕТОДІВ ОБЧИСЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ

В даній статті проаналізовано фіскальну та регулюючу функцію ПДВ, розглянуто переваги та недоліки різних методів обчислення зобов'язання і форм податку. На основі розрахунку запропонована найбільш ефективна форма ПДВ

Вступ. Формування сучасної системи оподаткування, яка забезпечує необхідними фінансовими ресурсами виконання функцій держави, є важливою складовою процесу розбудови ринкової економіки України та її інтеграції до системи світових господарських зв'язків. Це зумовлює підвищення уваги вітчизняних вчених і практиків до проблем оподаткування, вивчення можливості застосування в Україні форм оподаткування, що використовуються в розвинених країнах, та механізмів їх адаптації до умов нашої країни. Глибоке розуміння проблем оподаткування та їх розв'язання може допомогти в подоланні наслідків економічної кризи, стимулюванні економічного зростання, захисті інтересів вітчизняного бізнесу, підвищенні добробуту громадян.

Найбільш проблемним податком, запозиченим з досвіду зарубіжних країн, є податок на додану вартість. Сам факт його запровадження в Україні можна вважати важливим кроком на шляху формування сучасної податкової системи, оскільки ПДВ вважається найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів більшості розвинених країн та країн з перехідною економікою. Однак в Україні існує ряд суттєвих проблем при справлянні ПДВ, які свідчать про недостатню відпрацьованість його механізму.

Постановка завдання. Метою даної роботи є дослідження якості виконання функцій покладеного на податок з доданої вартості, а також порівняння різних форм та методів обчислення податкового зобов'язання. Проблеми функціонування ПДВ в Україні досліджують вчені-економісти

О. Василик, В. Вишневський, М. Дем'яненко, Д. Дема, Д. Дяковський, Л. Ликова, Я. Литвиненко, С. Лондар, С. Луніна, В. Калюжний, А. Крисоватий, В. Опарін, І. Панасейко, Д. Полозенко, В. Синчак, М. Азаров, А. Соколовська та інші. Незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних учених з питань справляння податку на додану вартість, деякі питання опрацьовані поки що недостатньо, існує потреба подальшого теоретичного обґрунтування напрямів реформування ПДВ.

Результати. Аналіз зарубіжного досвіду застосування податку на додану вартість показав, що після запровадження у Франції (1954 р.), цей податок поступово набув широкого розповсюдження в світі, замінивши податок з обороту або податок з продажу, в податкових системах більшості країн Західної Європи в 60-70-х рр., і дещо пізніше – Азії, Африки, Латинської Америки. Запровадження ПДВ стало одним з основних напрямків глобальної податкової реформи 80-90-х рр. ХХ ст. Зараз ПДВ діє в податкових системах більше ніж 100 країн, серед яких знаходяться практично всі економічно розвинені країни. Найбільш розвинутою є система оподаткування доданої вартості в Європейському Союзі, і використання її як зразка для побудови системи ПДВ у нашій державі можна визнати доцільним. Основні напрямки в еволюції законодавства про ПДВ у країнах, де він діє, визначаються прагненням, з одного боку, посилити фіскальну функцію податку, з іншого - використати його з метою стимулювання економічного розвитку. З цим пов'язана тенденція до розширення бази податку, кола платників, скорочення пільг, що спостерігається майже в усіх країнах.

Розвиток цього податку в Україні в 1992–2007 рр. характеризується постійними змінами законодавчих і нормативних актів, пошуками найбільш ефективного механізму оподаткування як з точки зору залучення достатніх доходів до бюджету, так і стимулювання підприємництва. Серед усіх податків ПДВ є лідером за кількістю змін, що вносяться до законодавчих актів, які визначають порядок його застосування. Хоча це і викликає багато нарікань у зв'язку з тим, що ускладнюється робота податкових органів і планування підприємцями своєї діяльності, уникнути цього неможливо, оскільки податкова система України перебуває на стадії розбудови. Найбільш важливим кроком по наближенню вітчизняного ПДВ до норм, прийнятих в розвинених країнах, було прийняття в 1997 р. Закону України “Про податок на додану вартість”. Однак, прийняття цього Закону не досягло іншої важливої мети - створення сприятливого податкового режиму для розвитку промисловості, наслідки дії деяких положень Закону призвели в ряді випадків до посилення податкового тиску на виробництво.

Досі не вдалось сформувавши оптимальний механізм цього податку, який би при високій фіскальній ефективності забезпечив позитивний регулюючий вплив на економічні процеси.

В Україні більше уваги приділяється фіскальній дії ПДВ та недостатня увага відводиться його регулюючій функції, хоча кожний елемент механізму ПДВ може бути використаний з метою забезпечення позитивного регулюючого впливу податку на економічні процеси. Але не зважаючи на це, фіскальна ефективність ПДВ залишається на значно низькому рівні (рис. 1).

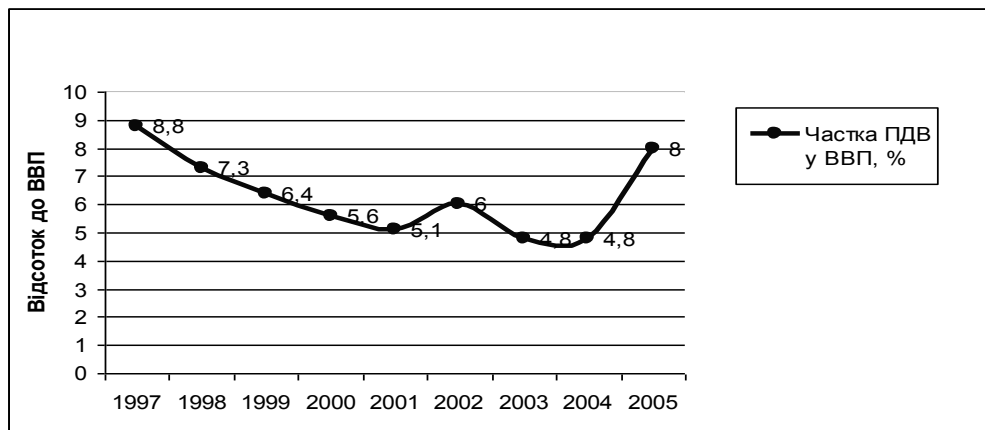


Рис. 1 Фіскальна ефективність ПДВ [6,7]

Порівняння отриманих даних із показниками розвинених країн підтверджує, що ефективність справляння податку в Україні є значно нижчою, ніж у країнах-членах ЄС, де в середньому вона становить 9% ВВП.

Це вказує на недосконалість механізму справляння податку. Підвищення фіскальної ефективності ПДВ у 2005 р. вказує на позитивні зміни у механізмі його справляння, однак це є винятком із загальної тенденції, яка склалася протягом останніх років.

Вивчення матеріалів останніх публікацій з даного напрямку дає змогу виділити декілька проблем механізму справляння ПДВ в Україні:

- насамперед, це наявність значних податкових пільг, ухилень від оподаткування, велика кількість схем незаконного відшкодування з бюджету; [1]
- звужена база оподаткування; [1]
- не доречний принцип стягнення податку за “Принципом призначення”, а не за “Принципом місця походження”, при якому створюються умови вільного товарообігу між державами за рахунок стягування ПДВ у тій країні, де товар було вироблено; [2]
- неоднозначний вибір методу “першої події” для визначення дати виникнення податкових зобов’язань. [3]

Однією з найважливіших проблем функціонування механізму ПДВ є вибір методики обчислення податкового зобов'язання. Тому важливим є вивчення теоретичних аспектів нарахування і справляння ПДВ.

Передусім треба дати визначення доданій вартості та навести її структуру, як основу для розрахунку зобов'язання. Слід одразу ж зауважити, що визначення величини доданої вартості трактується кожним науковцем по різному. Для прикладу наведемо декілька визначень. За В. І. Золотком, доданою вартістю вважається вартість, яка додається до вартості сировини і матеріалів на кожній стадії руху товарів від виробника до споживача, також цей автор наводить структуру доданої вартості, яка показана на схемі (див. рис. 2).

Зі схеми бачимо, що виділяють два рівні доданої вартості: валову, та що включає в собі амортизацію, та чиста, - за винятком амортизації [2]. Посилаючись на світовий досвід розрахунку внутрішньогосподарських фінансових показників, Стоянова вважає, що якщо із вартості продукції, виготовленої, а не тільки реалізованої підприємством за той чи інший період (включаючи збільшення запасів готової продукції і незавершеного будівництва), вирахувати вартість спожитих засобів виробництва (сировини, енергії, та ін.) і послуг інших організацій, то отримаємо вартість, яку дійсно додали до вартості сировини і матеріалів [4]. За Федосовим додана вартість - це вартість, яку виробник ... прирощує до вартості власної сировини і матеріалів або купує (крім праці) перед тим, як реалізувати нову поліпшену продукцію чи послугу [5].

Також слід зазначити, що об'єкт оподаткування податком на додану вартість може відрізнитися від доданої вартості, як такої, внаслідок застосування ПДВ в різних формах і різних методик обчислення зазначеного податку, у тому числі таких, які не передбачають попереднього визначення величини доданої вартості.

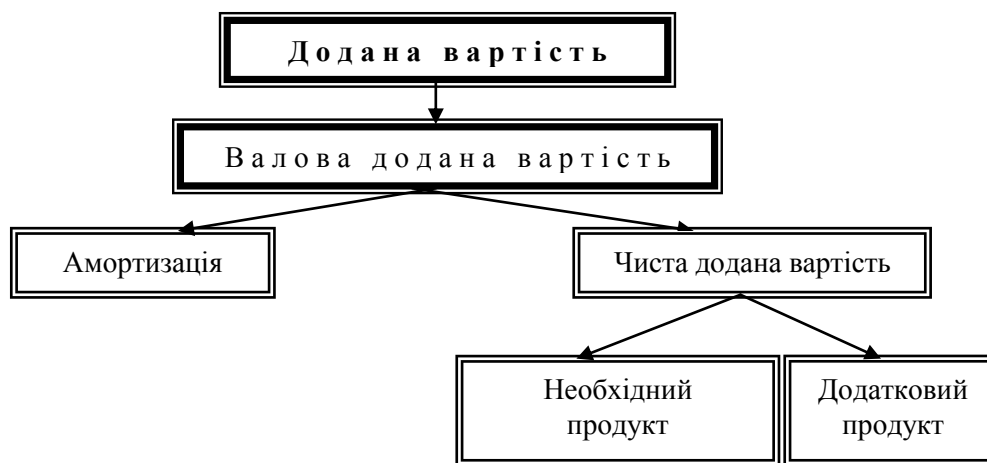


Рис.2 Складові доданої вартості

Запровадження ПДВ в Україні з 1992 року одразу поставило питання, яким методом мають обчислюватися зобов'язання за ним. На сьогодні відомо чотири методи обчислення ПДВ:

- прямий адитивний метод або бухгалтерський, що передбачає застосування податкової ставки до попередньо визначеної величини доданої вартості, яка обраховується шляхом додавання її складових елементів;
- прямий метод віднімання, який передбачає попереднє визначення величини доданої вартості, як різниці між виручкою від реалізації і матеріальними витратами на виробництво;
- непрямий адитивний метод, за яким величина податку являє собою суму податків, обрахованих по окремих складових доданої вартості;
- непрямий метод віднімання (метод заліку або кредитний) що передбачає визначення суми податку як різницю між сумою податку отриманого від покупців, і сумою податку, сплаченого постачальникам матеріальних ресурсів спожитого в процесі виробництва.

У кожного методу обчислення є певні недоліки і переваги, які зведено в таблицю №1.

Таблиця 1. Порівняння методів обчислення ПДВ

| <i>Перевага</i> | <i>Прямий адитивний метод</i> | <i>Прямий метод віднімання</i> | <i>Непрямий адитивний метод</i> | <i>Кредитний метод</i> |
|---------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|------------------------|
| Відсутній кумулятивний ефект при укладанні угоди з не платником ПДВ | + | + | + | - |
| Не потребує попереднього обчислення величини доданої вартості | - | - | - | + |
| Відносна простота обчислення | - | + | - | + |
| Додатковий документальний супровід операцій куплі-продажу | - | - | - | + |

Оцінюючи методи, слід зазначити, що прямий адитивний і непрямий адитивний методи потребують для обчислення доданої вартості відносно великої кількості підтверджуючих документів (окремо по кожній складовій доданої вартості), і вони є досить складними у використанні.

При оцінці методів особливу увагу треба приділити такому об'єкту витрат, як амортизація. При оцінці методів особливу увагу треба приділити такому об'єкту витрат, як амортизація. Так, як жоден науковець не згадує її у визначенні доданої вартості то треба звернутися до визначень форм ПДВ. Як відомо, існує три форми ПДВ: продуктова, дохідна, споживча.

Внаслідок застосування різних форм податку амортизацію або включають до складу матеріальних витрат, або не включають. І тільки при продуктивній формі ПДВ, амортизацію не можна вирахувати з вартості реалізованої продукції при визначенні величини доданої вартості. При дохідній формі амортизацію можна вирахувати тільки при введенні в експлуатацію придбаного основного засобу, а при споживчій – незалежно від терміну вводу. Така форма діє сьогодні в Україні, і вважається найбільш сприятливою до заохочення придбання основних засобів, що в умовах значної зношеності набуває великого значення.

Для порівняння різних форм ПДВ, скористаємось умовним прикладом.

Підприємство протягом звітного періоду:

- реалізувало продукцію на 60 тис грн.;
- підприємство придбало основні засоби на суму 100 тис грн.;
- виплата по заробітній платі робітникам підприємства склали 12 тис грн.;
- інші витрати (в т. ч. податкові платежі) склали 8 тис. грн.

Розрахуємо податкове зобов'язання підприємства на основі кредитного методу та прямого методу віднімання відповідно при продуктивній і споживчій формі ПДВ, а також введемо проміжну форму, при якій амортизація на основні засоби включається до складу матеріальних витрат рівними частинами відповідно до очікуваного терміну експлуатації об'єкта. Розрахунок наведено у таблицях 2 та 3.

Таблиця 2. Прямий метод віднімання

| | Вартість продукції | Матеріальні витрати | Додана вартість | Зобов'язання з ПДВ |
|------------------|--------------------|---------------------|-----------------|--------------------|
| Споживча форма | 60 | 20+100 | -60 | -12 |
| Проміжна форма | 60 | 20+10 | 30 | 6 |
| Продуктова форма | 60 | 20 | 40 | 8 |

Таблиця 3 Кредитний метод

| | Вартість продукції | Податкове зобов'язання | Матеріальні витрати | Податковий кредит | Зобов'язання з ПДВ |
|------------------|--------------------|------------------------|---------------------|-------------------|--------------------|
| Споживча форма | 60 | 12 | 20+100 | 20 | -12 |
| Проміжна форма | 60 | 12 | 20+10 | 6 | 6 |
| Продуктова форма | 60 | 12 | 20 | 4 | 8 |

Отже, як бачимо використання обох методів обчислення податкового зобов'язання не призводить до різних сум сплачених до бюджету, тому думка деяких науковців про вирішення всіх проблем через зміну методу обчислення податкового зобов'язання є хибною. Лише використання різних форм податку дає різний фіскальний ефект. Як видно з таблиць, найбільший фіскальний ефект

досягається при продуктивній формі. Споживча форма податку, яка застосовується зараз, в цьому прикладі призводить до відшкодування з бюджету коштів, що є негативним явищем, так як спричиняє нелегальні схеми відшкодування ПДВ з бюджету. Введена проміжна форма поєднує переваги продуктивної і споживчої форми: при стабільних надходженнях податку до бюджету вона стимулює до придбання основних засобів і запобігає неправомірному відшкодуванню з бюджету.

Висновки. Узагальнюючи результати дослідження, можна констатувати, що в Україні досі не сформульовано достатньо ефективний механізм обчислення і справляння ПДВ, який би сприяв виконанню покладених на нього функцій. Одним із головних чинників цієї проблеми є досить не вірний вибір форми податку, яка спричиняє до нелегального відшкодування з бюджету, а це в свою чергу є одним з основних причин низької фіскальної ефективності податку на додану вартість.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А.* Все про податки. Довідник. – К.: Експерт – Про, 2000
2. *Золотко І.А.* Податкова система: Навч. Посібник. – К. КНЕУ, 2004 – 204 с.
3. *Соколовська А. М.* Податкова система України: теорія і практика. – К. НДФІ, 2001, – 372 с.
4. *Стоянова Є. С.* Финансовый менеджмент: теория и практика. – М. Издательство Преспектива, 2000, – 450 с.
5. *Суторміна В. Н., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.* Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки). – К. Либідь, 1992, – 328 с.
6. <http://www.ukrstat.gov.ua>
7. <http://www.sta.gov.ua>