

УДК 336.221

Мартиненко О. В.
Малахова А. В.

Донбаський державний педагогічний університет

ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ
ОБАЇКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Досліджено основні аспекти обліку податку на додану вартість та податку з обігу, які запропоновані до введення з наступного року.

Ключові слова: податки, платники податків, держава, особливості, переваги, недоліки.

Постановка проблеми. Жодна країна світу не може похвалитися ідеальною податковою системою, бо не існує таких систем без недоліків. Підприємці та громадяни країни завжди незадоволені тим, що повинні сплачувати податки, але оскільки держава не в змозі ефективно функціонувати за відсутності податкового механізму, вона повинна створити такі умови, які не будуть руйнівними для добробуту агентів. Адже, податки – це одна із форм вирівнювання доходів юридичних і фізичних осіб з метою досягнення соціальної справедливості й економічного розвитку. Тому теоретики й практики працюють над тим, аби створити таку податкову систему, яка б забезпечила оптимальне конкурентне середовище для бізнесу, й одночасно була ефективним фіскальним інструментом.

Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними. По-перше, витрати платників на виконання вимог податкового законодавства лишаються надмірно високими. По-друге, відсутність стабільного регулювання оподаткування, а діюча нормативно-правова база непрозора та заплутана. По-третє, багаторазове оподаткування, високі ставки деяких податків, переважно фіскальний характер податкової системи створюють несприятливі умови для підприємництва та стримують економічну активність. Тому є надзвичайно актуальним завданням вирішення питань, які потребують наукових досліджень, розробку та впровадження змін до податкового законодавства і удосконалення податкового механізму.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань теорії та практики функціонування податкової системи, вирішення проблеми розробки та реалізації політики оподаткування як важливого економічного важеля регулювання зробили Т. І. Єфименко, С. Іванов, А. Ковальчук, А. І. Крисоватий, Н. М. Костіна, Л. П. Максимова, В. Л. Смагін, А. М. Соколовська, Г. М. Фадеєва та ін. [1; 2; 3; 6; 7].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак наявність значних проблем у сфері оподаткування, зокрема завищення ролі фіскальної функції податків, неефективність деяких із них та нерегульованість питання надання пільг, недостатнє наповнення дохідної частини бюджету зумовлює необхідність дослідження питань щодо впливу податкової системи та, зокрема, нового запропонованого податку з обігу на основні економічні процеси для виявлення негативних тенденцій та підвищення рівня ефективності оподаткування.

Метою статті є пошук шляхів вирішення актуальних проблем реформування податкової системи в Україні. Предметом дослідження є механізм удосконалення нарахування та сплати податку на

додану вартість. Варто розглянути, які проблеми існують в податковій системі України, які заходи впроваджують для подолання цих проблем, та які є можливі шляхи для їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Податок на додану вартість є найновішим, проте, за переконанням багатьох економістів, найдосконалішим варіантом внутрішніх універсальних акцизів. Його впровадження було продиктоване винятково фіскальними мотивами, хоча постфактум ряд експертів обґрунтував і регуляторний потенціал ПДВ [2; с. 47].

Уперше він був запропонований в Німеччині у 1919 році, коли зруйнована війною та обтяжена контрибуцією країна потребувала додаткової мобілізації фінансових ресурсів до бюджету для фінансування непомірного обсягу своїх зобов'язань. ПДВ мав стати удосконаленим податком з товарного обороту, який був запроваджений у 1916 році теж з фіскальною метою – для ведення війни.

Проте, через складність адміністрування ПДВ він не став відразу популярним, а більшість країн, в тому числі Німеччина, Франція, Бельгія та значна кількість штатів США у першій половині 20 століття запровадили податок з бруто-обігу. ПДВ ж певний час апробувався у різних модифікаціях в англосаксонських країнах, а масового поширення набув лише після Другої світової війни, коли уряди знову потребували додаткових фінансових ресурсів.

Це було продиктовано необхідністю фінансувати післявоєнну відбудову, розширенням соціальних функцій держави та укріпленням ідей про конструктивну роль держави в економіці, що призвело до зростання її економічних функцій і, відповідно, до додаткових фінансових потреб.

Сьогодні ПДВ майже повністю витіснив інші види універсальних акцизів, ставши ключовим непрямим податком в ЄС, Японії, Китаї, Росії та Україні. Серед економічно розвинутих країн він не застосовується тільки у США, Канаді, Швейцарії та Австралії.

Популярність цього податку обумовлена його перевагами порівняно з альтернативними видами універсальних акцизів. Попри їх значну кількість, крім ПДВ, найбільш відомими з них є одностадійний податок з бруто-обороту – податок з продажу, а також багатостадійний податок з бруто-обороту – податок з обігу.

У діючих законодавчих актах України при введенні податку на додану вартість враховувалися певні особливості та закономірності в механізмі його розрахунку, пов'язані з рівнем соціально-економічного розвитку країни, а також з політичними чинниками [1; с. 10]. Податок на додану вартість здійснює різнорідну дію на різні галузі економіки. Чим більше частка матеріальних витрат і частка виконаних робіт і наданих

послуг сторонніх організацій в сукупній вартості проведених товарів, тим менша сума його обороту оподатковуватиметься. У несприятливих економічних умовах знаходяться трудомісткі галузі економіки з високою часткою чистої продукції у валовому обороті.

Психологічні особливості ПДВ полягають у тому, що високий рівень доходу від надходження досягається непомітно, оскільки кінцеві споживачі неусвідомлено сплачують податок на додану вартість у вартості товарів, завдяки цьому, уникає конфронтація з фактичними платниками податків і зменшується опір суспільства при зміні податку.

Слід зазначити, що ПДВ вважається «антисоціальним податком». Негативний чинник податку полягають в його регресивній, оскільки важче лягає податкове навантаження на низькі доходи малозабезпечених громадян. Населення придбає одні й ті ж товари (роботи, послуги) за однаково встановленими цінами, що включають однакову суму ПДВ, незалежно від розміру власних доходів, тому у витратах малозабезпечених суми ПДВ складають велику частину.

В процесі формування державного бюджету податок на додану вартість грає головну роль. Проте він залишається одним з найскладніших і проблемних податків в податковій системі України.

Нагадаємо, що, згідно з діючими на даний момент нормами Податкового кодексу, з 1 січня 2014 року ставка ПДВ повинна зменшитися з нинішніх 20% до 17% [5].

Міністерство доходів і зборів України продовжує реформувати систему оподаткування. Услід за ухваленням закону про трансфертне ціноутворення і активним просуванням ініціативи, що стосується зниження навантаження на фонд оплати праці, відомство обнародувало законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення оподаткування податком на додану вартість».

Згідно з документом, нова ставка повинна скласти 9%. Втрати бюджету в цьому випадку оцінюються більш ніж в 100 млрд. грн. Щоб компенсувати зазначені втрати, законопроектом планується ввести податок з обороту в розмірі 2% від обсягу імпорту, від суми продажів товарів і послуг всередині країни, а також від операцій з резидентами територій з режимом пільгового оподаткування. У той же час, при експорті, коли відбувається відшкодування ПДВ, податок з обороту планується встановити в розмірі 1%.

Очікують, що введення зазначених податкових новацій призведе до зростання надходжень до бюджету у розмірі 10-20%. За розрахунками чиновників, надходження від податку з обороту має скласти 69 млрд. грн., а на відшкодуванні ПДВ бюджет заощадить 25,3 млрд. грн. [4].

Правила визначення доходів і витрат будуть наближені до правил нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ шляхом скасування правила «першої події» та впровадження методу нарахувань, відбудеться уніфікація первинних документів бухгалтерського обліку з документами податкового обліку (податкової накладної). Крім того, будуть створені передумови для спрощення форми та порядку заповнення податкової звітності з ПДВ.

Міністерство фінансів зазначає, що «запровадження норм законопроекту сприятиме зниженню податкового навантаження на сумлінних платників податків, забезпечення умов для формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання

функцій держави, дозволить збільшити надходження до бюджету, забезпечить поліпшення адміністрування ПДВ».

Проект вносить кардинальні та далекосяжні зміни до режиму оподаткування ПДВ. Найбільш важливе нововведення – це відміна правила «першої події» для ПДВ, зниження ставки з 20% до 9% з 1 січня 2014 року, фактичне введення податку з обороту у розмірі 1-2% і анулювання пільг для виробників сільгосппродукції. Значне зниження ставки ПДВ може стати найбільш помітним і резонансним нововведенням. Проте за цим «послабленням» для бізнесу ховається введення так званої додаткової ставки. Тобто – замість одного податку на додану вартість бізнес отримає два, кожен з яких припускає ведення окремого обліку та формування податкових декларацій.

Принципи нарахування та сплати до бюджету основного податку на додану вартість залишаться колишніми: від суми податкових зобов'язань підприємство віднімає податковий кредит, позитивну різницю сплачує до бюджету, а негативну – заявляє до відшкодування.

ПДВ, нарахований по додатковій ставці, сплачуватиметься до бюджету незалежно від суми податкового кредиту. Тобто, додатковий ПДВ до сплати за рахунок податкового кредиту підприємства зменшувати не зможуть. Найбільш відчутним економічним наслідком подібних реформ стане гарантоване надходження 1-2% від загальної вартості всіх операцій оподаткування. Фактично, понизити рівень таких відрахувань підприємці зможуть тільки за рахунок зменшення свого обороту.

Якщо ПДВ і податок на прибуток при певній структурі діяльності можуть фактично не сплачуватися до бюджету, то податок з обороту вноситиметься незалежно від результатів діяльності суб'єкта господарювання. Тому введення податку з обороту швидше приведе до збільшення податкового навантаження. Відповідно, держбюджет отримає ефективний компенсаторний механізм, що дозволяє нівелювати втрати від зниження інших податків і зборів.

Вплив запропонованих нововведень на різні сфери бізнесу експерти оцінюють неоднозначно. Навантаження на підприємства, які сьогодні сплачують ПДВ по ставці в 20%, потенційно зменшиться. Це особливо відчують компанії, сума податкових зобов'язань яких значно перевищує об'єми податкового кредиту. Але підприємства, податковий кредит яких вищий за зобов'язання, навпаки, зіткнуться із збільшенням навантаження.

Найменш вигідними нові правила будуть для компаній, що здійснюють операції за нульовою ставкою (експорт і реекспорт товарів, міжнародні перевезення). Такі платники сплачуватимуть до бюджету 1% «додаткового» ПДВ з обороту, а позитивний вплив від зниження основної ставки не відчують.

Також набуття чинності законопроекту обіцяє збільшення податкових відрахувань експортерам, що використовують в своїй діяльності офшори.

Нові правила будуть не вигідні й сільгоспвиробникам. Раніше вони звільнялися від ПДВ, а всю позитивну різницю між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом могли використовувати у власних потребах. Проект пропонує сільгоспвиробникам віддавати до бюджету 10% такої позитивної різниці. Враховуючи об'єми операцій сільгоспвиробників в нашій державі, ці 10% зможуть додатково приносити до бюджету значні суми.

Можливий вплив нововведень на бізнес і бюджет

Нововведення	Насідки для платників податків	Наслідки для бюджету та податківців
Зниження ПДВ до 9%	Значне зниження податкового навантаження	Зменшення частки платежів ПДВ в структурі доходів бюджету на 23,4% (з 42,6 до 19,2%)
Введення додаткового податку з обігу 2% для постачання на території України	Деяке збільшення податкового навантаження	Отримання часткової компенсації від зниження основної ставки ПДВ з 20% до 9%
Введення додаткового ПДВ в 1% для експорту з низьким податковим навантаженням	Збільшення податкового навантаження для експортно-орієнтованих галузей (металургія, хімпром, харчопром та ін.) з 0 до 1%	Отримання часткової компенсації від зниження основної ставки ПДВ з 20% до 9%
Введення окремого обліку та окремого формування податкових декларацій з основного (9%) та додаткового (2%) ПДВ	Значне ускладнення ведення бухгалтерського та податкового обліку та складання декларацій з ПДВ	Використання помилок у новій звітності з ПДВ для донарахування податків і штрафів
Перехід від методу «першої події» до методу нарахування у відображенні податкових зобов'язань та податкового кредиту на дату отримання	Спрощення ведення бухгалтерського та податкового обліку ПДВ, значне зниження витрат праці бухгалтерів	Використання недобросовісними платниками податків «відтягування» дати настання зобов'язання з ПДВ чи авансування для цілей оптимізації ПДВ
Збереження та ускладнення порядку заповнення податкової накладної	Ризик неприйняття права на податковий кредит з ПДВ за формальними ознаками та за можливим розходженням в Єдиному реєстрі податкових накладних. Ускладнення адміністрування ПДВ за умов окремих вказівок в податкових накладних ПДВ за різними ставками (9% і 2%)	Збереження інструменту для відмови визнання податкового кредиту з ПДВ, якщо неповно чи невірно заповнені податкові накладні, чи некоректно внесені в Єдиний реєстр
Зобов'язання сільгоспвиробників перераховувати до бюджету 10% від позитивного ПДВ	Збільшення навантаження на сільгоспвиробників. Раніше сума позитивного ПДВ залишалася в їх розпорядженні	Отримання часткової компенсації від зниження основної ставки ПДВ з 20% до 9%
Зміни в розрахунку бюджетного відшкодування ПДВ та в контролі податківців над цим	Значне звукування прав платників податків декларувати від'ємний чистий ПДВ, як повернення з бюджету	Розширення прав Міндоходів в частині проведення перевірок платників податку при поверненні ПДВ

Основні моменти можливого впливу нововведень з ПДВ та податку з обігу представлені в таблиці.

Враховуючи, що вартість всіх товарів або послуг включає ПДВ, питанням, що найбільш хвилює, для громадян сьогодні стає взаємозв'язок між зниженням даного податку та рівнем цін в роздріб. ПДВ – податок непрямий, фактичне навантаження по його сплаті завжди несе кінцевий споживач, тому логічно було б припустити, що його зменшення приведе до зниження цін на товари та послуги. Проте в поточній економічній ситуації та з урахуванням сплачуваного за будь-яких обставин додаткового ПДВ з обороту такі наслідки здаються маловірогідними.

Оскільки зниження ПДВ до 9% супроводжуватиметься введенням додаткової ставки в 1-2%, яка береться на всіх етапах руху товару, роздрібні ціни можуть залишитися на колишньому рівні.

На формування вартості товарів і послуг впливатиме кількість ланок в ланцюжку їх виготовлення або надання, адже нова ставка з обороту на кожному етапі на 1-2% збільшуватиме вартість. Можливі втрати від введення податку з обороту суб'єкти господарювання прагнуть компенсувати за рахунок кінцевого споживача, підтримуючи рівень рентабельності за рахунок підвищення вартості товарів і послуг. Рівень цін залежатиме від внутрішніх рішень постачальників, тобто далеко не всі підприємства знизять вартість своїх послуг. Тому зниження ПДВ, вочевидь, практично не відіб'ється на витратах споживачів.

Висновки і пропозиції. Недоліком цього податку є складність адміністрування – значні

втрати бюджету від його мінімізації та проблеми з відшкодуванням, що особливо актуально для України.

Крім того, він соціально несправедливий, оскільки характеризується регресивністю щодо доходів споживачів: чим нижчі доходи, тим більші витрати на сплату ПДВ. Ця проблема теж болюча для України, де більшість населення має низькі доходи.

Тим не менш, завдяки своїм важливим позитивним рисам в останні десятиріччя ПДВ став найважливішим універсальним акцизом податкових систем різних країн і відіграє провідну роль у системі державних доходів. Відповідно до директив ЄС, усі країни співдружності зобов'язані використовувати саме ПДВ.

В Україні цей податок сформував комплекс негативних проблем, через що його ефективність поставлена під сумнів. Водночас, недоліки ПДВ в Україні є наслідком не недосконалості самого податку, а національними особливостями його справляння та специфікою податкової культури бізнесу.

Уряд розглядає ПДВ як нескінченне джерело бюджетних доходів, тому постійно розширює його базу оподаткування. Вітчизняні підприємці, у свою чергу, утримують колосальні штати спеціалістів з мінімізації сплати цього податку. Проте і підприємці, і уряд мають зрозуміти, що серед різних видів податку з обороту ПДВ є максимально оптимальним. Він збалансовує фіскальні потреби уряду та необхідність створення умов для розвитку бізнесу. Тому необхідно проводити дослідження щодо підвищення його ефективності.

Список літератури:

1. Єфименко Т. І. Основні напрями трансформації податкової системи України / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 9-13.
2. Іванов С. Основні принципи та напрями вдосконалення податкової системи України: методологічний аспект / С. Іванов, А. Ковальчук // Банківська справа. – 2009. – № 4. – С. 46-54.

3. Максимова Л. Бюджетно-податкова політика як чинник економічної безпеки України / Л. Максимова, Н. Костіна // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 97-101.
4. Офіційний сайт Державного комітету статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.
5. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р.
6. Смагін В. Л. Податкові важелі регулювання фінансового ринку в сучасних умовах [Електронний ресурс] / В. Л. Смагін. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VzKipu/2009_17_19/uchzap17.html.
7. Фадєєва Г. М. Аналіз сучасного стану податкової системи України та шляхи її удосконалення / Г. М. Фадєєва, О. Ю. Гладкова // Екон. простір. – 2008. – № 12/2. – С. 144-149.

Мартыненко Е. В.

Малахова А. В.

Донбасский государственный педагогический университет

ОСНОВНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УЧЕТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Резюме

Исследовано основные аспекты учета налога на добавленную стоимость и налога из обращения, которые предложены к введению со следующего года.

Ключевые слова: налоги, налогоплательщики, государство, особенности, преимущества, недостатки.

Martynenko O. V.

Malakhova A. V.

Donbaskiy state pedagogical university

THERE ARE BASIC TENDENCIES AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF ACCOUNT OF TAX VALUE-ADDED

Summary

Investigational basic aspects of account of the value-added tax and tax from an appeal, which are offered to introduction from a next year.

Key words: taxes, taxpayers, state, features, advantages, failings.