

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.225.68

ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: МЕХАНІЗМ ВИЗНАЧЕННЯ, ОБЛІК ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

**А.О. Касич, доктор економічних наук. Н.В. Черевик. О.М. Мацак.
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського.**

Вступ. Одним з резонансних питань податкової системи є питання податку на додану вартість (ПДВ), особливо стосовно відшкодування, тому що лівова доля цього податку припадає на дохідну частину державного бюджету.

Однак слід взяти до уваги, що надходження від цього податку будуть стійко наповнювати державний бюджет лише за умови, коли господарчі суб'єкти збільшать частку доданої вартості у виробництві продукції. Це потребує удосконалення обліково-аналітичного осмислення застосування даного виду податку, як на макрорівні, так і на мікрорівні національної економіки. У зв'язку з цим дана проблема представляється достатньо актуальною. Питання відшкодування ПДВ вже стало навіть умовою подальшої взаємодії з

Міжнародним валютним фондом.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Сутність податкової політики, її інструменти та їх вплив на соціально-економічний розвиток господарства досліджувалися провідними українськими та зарубіжними вченими. Реальне формування ринкової системи в Україні безумовно потребує прийняття Податкового кодексу.

Дослідженням питань щодо застосування ПДВ займалися відомі економісти, зокрема, М. Лоре, який запропонував введення ПДВ, що набув широкого поширення – спочатку в країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.), і дещо пізніше – в країнах Азії, Африки і Латинської Америки.

На думку А. Новака, в Україні спостерігається лише постійне зміщення податкового тягаря від багатих на бідних. Адже все більше оподатковуються прості наймані працівники та непрацюючі, які при кожній споживчій купівлі товару чи послуги сплачують закладений в ціну ПДВ [1].

© Касич А.О., 2011.

© Черевик Н.В., 2011.

© Мацак О.М., 2011.

А. Соколовська пропонує ПДВ в Україні не знизувати, тому що він є бюджетоутворюючим податком, який демонструє дуже високу фіскальну ефективність. Кращі показники мають лише кілька країн Євросоюзу (ЄС). Говорячи про недоречність підвищення ставки з ПДВ, науковець послалась на досвід нових членів ЄС [8].

Так, А. Крисоватий і Т. Кошук досліджували проблеми обчислення ПДВ в Україні, що проводиться методом, який дістав назву сальдового. Він полягає в тому, що для обчислення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, величина добавленої вартості не підраховується, а розмір податку обчислюється шляхом віднімання від суми ПДВ за реалізовану продукцію (товари, роботи, послуги) суми ПДВ, що сплачений поставальникам за виконані роботи, надані послуги, придбані матеріальні ресурси і введені в експлуатацію основні виробничі фонди. Якщо ж підприємство реалізує товари, роботи, послуги, які не оподатковуються ПДВ, виникає необхідність відшкодувати йому суми ПДВ, які були сплачені поставальникам. При цьому термін «відшкодування» може означати:

- повернення з бюджету сум ПДВ за рахунок платника;
- зарахування сум ПДВ, які сплачені поставальникам, у рахунок чергових платежів ПДВ;
- віднесення на собівартість сум ПДВ, що сплачені поставальникам [4].

Я.В. Лебедзевич [5] досліджувала проблемні аспекти порушень у сфері оподаткування України, зокрема, розкрила основні причини та наслідки ухилення від сплати податків платників, узагальнила та підготувала пропозиції щодо удосконалення механізму оподаткування, усунення причин існування тінгового бізнесу і збільшення бюджетних ресурсів, не створюючи перешкод для економічного зростання.

С. Лозунько досліджував процедуру дзеркально відображення ПДВ, а саме формування податкового кредиту і податкового зобов'язання у суб'єктів господарювання з метою сплати ПДВ до бюджету, послідовність відшкодування ПДВ підприємцям [6].

На думку М.І. Войтової і О.І. Сімчери, характерною особливістю діючої податкової системи в Україні сьогодні є її недосконалість, а саме – незгодженість та суперечливість окремих податкових законів, надмірне податкове навантаження на платників, безсистемне й невиправдане надання пільг, перекручування економічної сутності окремих податків [3].

Однак до цього часу гострота даної тематики повністю не вичерпана.

Постановка завдання: дослідження обліку ПДВ та методики щодо його безпідставного відшкодування, тобто механізму його практичної реалізації; запровадження принципу дзеркальності.

Основний матеріал і результати дослідження. Податкова система є одним з основних елементів державної економічної політики. Українська податкова система поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики – європейської й американської. Якщо в американській системі переважає прибутковий принцип оподаткування, то в європейській – оподаткування обороту у формі податку на додану вартість [2].

Основну роль в українській податковій системі відіграють непрямі податки, до яких відносяться: ПДВ, акцизи, мито, що займають значне місце у доходній частині бюджету. Найбільш суттєвим з перелічених непрямих податків в Україні є ПДВ. Необхідність застосування такого податку у європейських країнах була зумовлена побудовою загального ринку.

Для вирішення завдань щодо розвитку ринкових відносин в Україні необхідною умовою було проведення реорганізації розрахунку та вилучення діючого до 1992 р. податку з обігу, який більше ніж на 80% надходив до державного бюджету у вигляді різниці між фіксованими державою роздрібними і оптовими цінами.

Згідно Закону України «Про податок на додану вартість» платниками ПДВ є як суб'єкти, так і не суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи), за умови, що обсяг їхніх оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців перевищував 30000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Сплачують податок також особи, які ввозять (пересилають) товари на митну територію України, в тому числі фізичні особи – на підакцизні товари, в обсягах вартістю понад 200 євро, та які здійснюють підприємницьку діяльність з торгівлі за готівку (крім фізичних осіб за умови сплати ринкового збору).

Категорію платників ПДВ поповнюють:

- особи, які на митній території України надають послуги, пов'язані з транзитом пасажирів або вантажів через митну територію України;
- особи, відповідальні за внесення податку до бюджету по об'єктах оподаткування на залізничному транспорті;
- особи, які надають послуги зв'язку і здійснюють консолідований облік доходів та витрат, пов'язаних з наданням таких послуг та отриманих

(понесених) іншими особами, що знаходяться в підпорядкуванні перших [7].

Спочатку ставка ПДВ була на рівні 28%, нині діють дві – 0% і 20%.

Сума податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців за реалізовані товари (роботи, послуги), і сумами податку, що сплачені або підлягають сплаті поставальникам за виконані роботи, послуги, придбані матеріальні ресурси, паливо, вартість яких відноситься на витрати виробництва й обігу, та податку за придбані та введені в експлуатацію основні виробничі фонди (згідно з класифікацією) і взяті на облік нематеріальні активи (вартість майнових та інших прав, «ноу-хау», ліцензій та ін.).

Наприклад, підприємство придбало товари і сплатило за них суму 12000,00 грн., в тому числі ПДВ, а потім цей товар реалізувало на загальну суму 18000,00, в тому числі ПДВ. Підприємство отримало оплату в повному обсязі. За даними проведених розрахунків підприємство повинно сплатити до бюджету 1000,00 грн. = (3000,00 – 2000,00):

$$\text{ПДВ до бюджету} = \text{ПЗ} - \text{ПК}, \quad (1)$$

де ПЗ – податкове зобов'язання;

ПК – податковий кредит.

Дані операції відобразимо в обліку.

Придбано товари Д 28 К 631 на суму 10000,00 грн.

Відобразимо суму податкового кредиту з ПДВ на придбані товари Д 641 К 631 на суму 2000,00 грн.

Реалізовано товари Д 361 К 702 на суму 18000,00 грн.

Зараховано кошти від реалізації товарів на поточний рахунок підприємства Д 311 К 361 на суму 18000,00 грн.

Відображаємо суму податкового зобов'язання з ПДВ від продажу товарів Д 702 К 641 на суму 3000,00 грн.

Досить багато розмов ведеться щодо зниження ставки ПДВ, але, на думку А. Соколовської, ПДВ в Україні знижувати не можна, тому що він є бюджетоутворюючим податком. Цей податок демонструє дуже високу фіскальну ефективність, яка за останні роки (2008-2009) становила 9,7-9,3% ВВП. За підсумками 2009 р. середній рівень ставки ПДВ по Євросоюзу становив 19,9%, тобто фактично є таким, як сьогодні й в Україні [8].

Залежність доходної частини Держбюджету від податку на додану вартість постійно зростає і долає позначку в 60% частки ПДВ у податкових надходженнях. Так, із 202,9 мільярда гривень податкових надходжень Державного бюджету України 2010 р. на ПДВ припадає 119 мільярдів гривень, або рекордні 58,6%. Динаміку зростання ролі ПДВ у бюджетній системі України яскраво демонструє сформована за фактологічними даними табл. 1.

Також слід наголосити на проблемі відшкодування ПДВ. Так, на початок II кварталу 2010 р. накопичилась заборгованість з відшкодування ПДВ в сумі близько 30 млрд. грн. Загальний оборот з ПДВ в держбюджеті 2010 р. складає: 120 млрд. грн. за надходженнями і 30 млрд. з відшкодування, а разом – близько 150 мільярдів гривень.

Таким чином, враховуючи, що доходи держбюджету складають 267,4 млрд. грн., а витрати в розмірі 323,5 млрд. грн., то з майже 591 млрд. грн. доходно-витратного обороту Державного бюджету близько 150 млрд. грн., або 25% обороту, припадає на один податок – ПДВ. За таких показників очікувати «принципово» нових підходів щодо його застосування не слід. А враховуючи недосконалість механізму відшкодування ПДВ та застосування кримінальних схем у зовнішньоекономічній діяльності, ПДВ фактично перетворився з джерела бюджетних надходжень на чинник формування державного боргу [6].

Таблиця 1. Частка ПДВ у податкових надходженнях до держбюджету України [1].

Показники державного бюджету	Роки			
	2007	2008	2009	2010
Податкові надходження, тис. грн.	115357403,7	170890786,2	178654444,7	202957498,0
Податок на додану вартість, тис. грн.	65122466,3	98628605,7	94839598,9	119034191,3
Частка ПДВ у податкових надходженнях держбюджету, %	56,4	57,7	53,1	58,6

Таблиця 2. Надходження ПДВ до загального фонду державного бюджету у 2008-2009 рр. в млн. грн.

Показники	2008 р.	2009 р.	Відхилення (+, -)
Надходження ПДВ, в т.ч.	90033,5	79892,7	- 10140,8
ПДВ з вітчизняних товарів (збір)	45015,9	45927,2	911,3
Відшкодування ПДВ	- 34408,5	- 34537,3	- 128,8
ПДВ з вітчизняних товарів (з врахуванням відшкодування)	10607,4	11389,9	782,5
ПДВ з ввезених товарів	79426,0	58500,3	- 10925,7

Проблема з відшкодуванням (неповерненням якого уряд фінансує бюджет), погіршилося у 2010 р. у порівнянні з 1 півріччям минулого року, кризовим роком. Залишки невідшкодуваних сум протягом звітного періоду 2010 р. зросли на 8 млрд. 566,8 млн. грн., або в 1,4 разу. Обсяги невідшкодуваного ПДВ станом на 1 липня 2010 р. досягли 31 млрд. 685,6 млн. грн. Це зумовлено тим, що обсяг проведеного у звітному періоді бюджетного відшкодування ПДВ грошовими коштами становив лише 31,3% річного плану та 7 млрд. 707,2 млн. грн., або майже вдвічі менший, ніж у відповідному періоді минулого року [5].

Отже, проблема ухилення від сплати податків має складне підґрунтя й може бути вирішена певною мірою лише за умови комплексу заходів:

- підвищення якості державних послуг, запровадження прогресивного оподаткування доходів громадян;
- удосконалення контролю за сплатою податків;
- запровадження єдиного соціального податку;
- розвиток фінансової системи;
- реформування пенсійної системи, системи охорони здоров'я, ЖКГ;
- зменшення кількості податкових пільг;
- удосконалення податкового законодавства [9].

Наведемо динаміку надходження сум ПДВ до загального фонду Державного бюджету України у 2008-2009 рр. в млн. грн., дані розрахунків зведено до табл. 2 [10].

Рівень виконання плану надходжень ПДВ до загального фонду державного бюджету (з врахуванням відшкодування) на 2009 р. становить 84,6 відсотка. Невиконані планові завдання як з ПДВ з вироблених в Україні товарів (92,6 відсотка плану на рік, або недовиконання на 3688,8 млн. грн.), так і з ПДВ з ввезених на територію України товарів (84,3 відсотка плану на рік, або недовиконання на 12791,8 млн. грн.), що обумовлено руйнуванням вітчизняного виробництва.

Статтею 25 Закону України від 27.04.2010 р. № 2154-VI «Про Державний бюджет України на 2010 рік» передбачено здійснення відшкодування

ПДВ шляхом оформлення облігацій внутрішньої державної позики.

На нашу думку, доцільно було запровадити механізм дзеркального відображення ПДВ, а саме застосовувати єдиний реєстр автоматизованого обліку податкових накладних через сайт Департаменту податкової служби України. Цим самим податківцями здійснювався б належний контроль за покупками та продажами продукції, товарів (робіт, послуг) не лише за місяць, а й за увесь період, що надало б змогу проводити зустрічні перевірки господарчих суб'єктів на місцях.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сучасна українська система оподаткування до цього часу не може ніяк вилучити такі признаки, як непрозорість, протиріччя і незрозумілість законодавчих норм. Мабуть, ще не одне десятиліття і не одне покоління нових людей повинно прийти до влади в Україні, щоб податкове законодавство стало прозорим, стабільним, соціально справедливим і економічно зіставним. Лише тоді, на наш погляд, не потрібно буде чекати роками відшкодування ПДВ лише тому, що контрагент був недобросовісним.

Запропонований механізм розрахунку та сплати ПДВ є практично дієвим, враховує інтереси як держави, так і платників податку, перешкоджає безпідставному відшкодуванню ПДВ. Практична реалізація цих пропозицій дозволить вичерпати питання безпідставного отримання платниками податку бюджетних коштів, підвищить ефективність роботи державного апарату і буде сприяти вихованню законослухняних платників податків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Новак, Андрій. Як підняти українську економіку [Електронний ресурс] / Андрій Новак. – Режим доступу: <http://www.andriynovak.info/>
2. Барановська, К. «Подвійна бухгалтерія» ухилення від сплати податків / К. Барановська, А. Крутько // Проблеми фінансів, обліку, аналізу та контролю в умовах реформування економіки України : тези доповідей Всеукр. студ. наук. конф. : (25-26 квітня 2001 р., Київ) – К., 2001. – 309 с.

3. Войтова, М. І. Податкова система України: проблеми і перспективи розвитку / М. І. Войтова, О. І. Сімчера // Збірник наукових праць Черкаського національного університету ім. Б. Хмельницького. – 2010. – С. 77-78.

4. Крисоватий, А. Податкова політика у реформуванні соціально-економічної системи України / А. Крисоватий, Т. Кошук // Економіка України. – 2010. – № 9. – С. 41.

5. Лебедзевич, Я. В. Проблемні аспекти порушень в сфері оподаткування та заходи щодо їх виявлення : матеріали наукової конференції / Я. В. Лебедзевич // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 2 (48). – (Серія: Економічні науки).

6. Лозунько, С. Что отражается в бюджетном зеркале? [Електронний ресурс] С. Лозунько / Ежене-

дельник-2000 – Форум – Пульс. – 2010. – № 38 (526), 24-30 сентября. – Режим доступу: <http://2000.net.ua.2000.forum.plus.69109>.

7. Мартинюк, П. С. Фінансовий механізм податку на додану вартість / П. С. Мартинюк, Т. Я. Собкова, А. М. Ступницький // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 49.

8. Соколовська, А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 79.

9. Сторожук, О. Вплив тіньової економіки на оподаткування / О. Сторожук // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 10. – С. 57-62.

10. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.dov.ua/>

УДК 336.225.68

Касич Алла Олександрівна, доктор економічних наук, декан економічного факультету. **Черевик Надія Володимирівна**, старший викладач кафедри «Облік, аналіз і аудит», здобувач. **Мацак Оксана Миколаївна**, студентка. Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського. **Податок на додану вартість: механізм визначення, облік та перспективи його розвитку в Україні.** Досліджуються проблемні питання щодо обліку і сплати податку на додану вартість, особливої уваги заслуговує методика відшкодування. Запропоновано механізм практичної реалізації дзеркального його відображення.

Ключові слова: податкова система, бюджет, податок на додану вартість, відшкодування ПДВ, дзеркальне відображення ПДВ, податковий кредит, податкове зобов'язання.

УДК 336.225.68

Касич Алла Александровна, доктор экономических наук, декан экономического факультета. **Черевик Надежда Владимировна**, старший преподаватель кафедры «Учет, анализ и аудит», соискатель. **Мацак Оксана Николаевна**, студентка. Кременчугский национальный университет им. М. Остроградского. **Налог на добавленную стоимость: механизм определения, учет и перспективы его развития, в Украине.** Исследуются проблемные вопросы учета, уплаты и возмещения НДС в бюджет и внедрение механизма его практической реализации зеркального отражения. Особое внимание уделено процедуре возмещения НДС в Украине.

Ключевые слова: налоговая система, бюджет, налог, на добавленную стоимость, возмещение НДС, зеркальное отображение НДС, налоговый кредит, налоговое обязательство.

UDC 336.225.68

Kasich Alla Olexandrivna, doctor of economic sciences, decan of economic faculty. **Cherevik Nadezhda Volodimirivna**, item teacher of department of account and audit, competitor. **Macak Oksana Micolaiivna**, student. Kremenchug national university the name of M. Ostrogradskogo. **Value-added tax, mechanism of determination: account and prospects of his development, in Ukraine.** The problem questions of account are investigational, pay and compensations VAT in a budget and introduction of mechanism of him praticheskoy realization of flippy. The special attention is spared procedure of compensation VAT in Ukraine.

Keywords: the tax system, budget, tax, is on a valueadded, compensation of VAT, mirror reflection of VAT, tax credit, tax obligation.

Стаття отримана редакцією 22.10.2010 р.

