

УДК 336.226.11

П.Л.Кулик,

Національний університет державної податкової служби України,

м. Ірпінь

ОПТИМІЗАЦІЯ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У статті проаналізовано рівень фіскального потенціалу податку на додану вартість (ПДВ) в Україні, розкрито причини неналежного виконання податком фіскальної функції та запропоновано власні шляхи вдосконалення чинного законодавства з метою недопущення мінімізації сплати податку в масштабі держави.

В статье проанализирован уровень фискального потенциала налога на добавленную стоимость (НДС) в Украине, раскрыты причины неподобающего выполнения налогом фискальной функции и предложены собственные пути совершенствования действующего законодательства с целью недопущения минимизации уплаты налога в масштабе государства.

In this article, it is analyzed the level of fiscal potential for Value Added Tax (VAT) in Ukraine as well as revealed the reasons of improper applying of its fiscal function. Moreover it is suggested own ways to improve current legislation with the aim not to allow minimized tax disburse on a nationwide scale.

Ключові слова: податок на додану вартість, бюджет, товари, основні фонди, оподатковувані операції.

Податок на додану вартість відіграє значну роль у формуванні доходної частини Державного бюджету України, і тому в сучасних економічних умовах йому приділяється особлива увага.

Питанням адміністрування податку на додану вартість в Україні присвячено багато праць сучасних авторів. Серед них О.Д.Данілов, Б.А.Карпінський, А.І.Крисоватий, В.В.Лисенко, А.В.Матвійчук, В.М.Мельник, М.А.Науменко, В.О.Парнюк, А.О.Сігайов А.М.Соколовська та інші. Однак, незважаючи на значну кількість праць, фіскальна функція податку сьогодні належним чином не реалізована.

Метою даної статті є здійснення аналізу ефективності діючого механізму справляння ПДВ, розкриття його недоліків з метою надання пропозицій щодо підвищення ефективності його справляння в цілому по державі.

Податок на додану вартість завжди займав вагомий частку в структурі надходжень до Державного бюджету України. Водночас в окремі періоди різні фактори, зокрема динаміка норм податкового законодавства, справляли свій вплив на деякі зниження частки ПДВ в загальному обсязі податкових надходжень.

Недосконалість податкового законодавства, а також збільшення активності платників у практиці мінімізації сплати податку призвели до того, що в останні роки темпи приросту заявленого до відшкодування ПДВ перевищують темпи приросту надходжень податку. Це свідчить про те, що фіскальний потенціал ПДВ повністю не реалізований.

Проведені наукові дослідження свідчать, що в теперішніх умовах основним фактором низького рівня реалізації фіскального потенціалу ПДВ

є недосконалість податкового законодавства з ПДВ.

Відповідно до чинного Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року N 168/97-ВР (Закон України «Про ПДВ») податкове зобов'язання з ПДВ – це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді, що визначена згідно з цим Законом, а податковий кредит – це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно з цим Законом [1].

Згідно із п.п. 7.7.1. Закону України «ПДВ», сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду [1].

При позитивному значенні суми, розрахованої згідно з підпунктом 7.7.1 Закону України «Про ПДВ», така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду, а при від'ємному значенні така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, а за його відсутності - зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, та у наступних податкових періодах частина такого від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) постачальникам таких товарів (послуг) підлягає бюджетному відшкодуванню [1].

Згідно з п.п. 7.4.1. Закону України «Про ПДВ», податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та/або поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку [1].

При цьому, право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду [1].

Проте дана норма закону дозволяє суб'єктам господарювання

маніпулювати кінцевими результатами показників податкової звітності з ПДВ з метою мінімізації сплати податку до бюджету або «штучного» формування бюджетного відшкодування податку і, як наслідок, фінансовий потенціал ПДВ не реалізовується повною мірою.

З метою більш чіткого уявлення ситуації наведемо окремі приклади, коли цілком законно використовуючи дану норму закону, платники податків мінімізують свої податкові зобов'язання з ПДВ:

Приклад 1. Двоє і більше «пов'язаних» осіб (суб'єктів господарювання), підраховуючи в кінці звітного періоду підсумки діяльності з точки зору сплати ПДВ, з'ясовують, що у суб'єкта №1 за результатами періоду очікується ПДВ до сплати, наприклад, розміром 10,0 млн. грн., а у другого очікується від'ємне значення на 15,0 млн. грн. Якщо у суб'єкта №2 процес відшкодування через перенесення від'ємного значення на кілька звітних періодів, проведення документальних та зустрічних перевірок основних постачальників затягнеться на декілька місяців, то суб'єкт №1 повинен сплатити податок до бюджету. Навіщо платити кошти до бюджету «живими грішми», якщо можна використати згадану норму закону у двох варіантах:

а) в кінці звітного періоду суб'єкт №1 перераховує суб'єкту №2 авансові кошти в сумі 60,0 млн. грн. за товари, які нібито буде отримано у майбутньому, і відповідно включає до податкового кредиту з ПДВ 10,0 млн. грн., та як наслідок, ПДВ до бюджету платити не потрібно ($10-10=0$);

б) в кінці звітного періоду суб'єкт №2 виписує суб'єкту №1 товарні та податкові накладні нібито на продаж товарів, які будуть зберігатись у продавця, на суму 60,0 млн. грн., і аналогічно, як і у випадку «а» підприємство №1 включає до складу податкового кредиту 10,0 млн. грн. і подає до органу податкової служби декларації без заявленої до сплати суми податку.

Наприкінці наступного місяця підприємства цієї ж фінансово-промислової групи знову прораховують результати роботи звітного періоду та, як і у попередньому періоді, здійснюють мінімізацію сплати податку на додану вартість через «коригування» очікуваних нарахунків податку до сплати шляхом використання дозволеної законом норми. Чим більше у фінансово-промисловій групі суб'єктів господарювання, тим легше здійснювати «коригування» очікуваних до сплати сум податків.

Приклад 2. Підприємство №1, придбавши сировину вартістю 1,0 тис. грн., «виготовляє» з неї готову продукцію, яку надалі перепродує підприємству №2 вартістю вже 1,2 млн. грн. Далі товари «перепродуються» ще через декілька підприємств – так званих «ланок ланцюга постачання» за однією ціною (у даному випадку 1,2 млн. грн.), відповідно у всіх цих посередників формується податковий кредит з ПДВ, який дорівнює податковим зобов'язанням, і сума податку до сплати за

результатом операції на кожній ланці дорівнює нулю.

І, як наслідок, підприємство №5 (п'ята ланка ланцюга продажу), придбавши такі товари за 1,2 млн. грн. та залишивши їх нереалізованими на невизначений строк, декларує до відшкодування ПДВ розміром 200 тис. грн.

Підприємство №1, як правило, з одним працюючим, податкові зобов'язання декларує, однак до бюджету не сплачує, достатніми власними активами для стягнення в рахунок погашення податкового боргу не володіє, через деякий час «банкрутує».

При цьому, згідно з позицією господарських судів, та, як зазначалось вище, підприємство, яке, придбавши товари, віднесло витрати по сплаті ПДВ до податкового кредиту, не несе відповідальності за те, що в ланцюгу постачання один з постачальників не сплатив податок до бюджету.

І такі схеми мінімізації сплати ПДВ, наведені у згаданих прикладах, використовуються суб'єктами господарювання на постійній основі та не є вичерпними.

Сьогодні внаслідок надання суб'єктам господарювання права на нарахування податкового кредиту з ПДВ незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях, підприємства декларують ПДВ до відшкодування по податковому кредиту, сформованому на значні суми на підставі придбання товарів, які надалі не реалізуються чи не використовуються у виробництві, тобто не використовуються в господарських операціях і податкові зобов'язання відповідно не виникають.

Водночас мають місце випадки, коли суб'єкти господарювання придбавають товари, відносячи при цьому до складу податкового кредиту витрати по сплаті ПДВ, а реалізацію таких товарів здійснюють через 2-3 календарні роки, і відповідно під час придбання товарів податок на додану вартість відшкодовується платнику податків з бюджету, а податкові зобов'язання виникають аж через 2-3 роки, що також призводить до необґрунтованого навантаження на Державний бюджет.

Таким чином, згадана норма закону не дає можливості податку на додану вартість повною мірою виконувати свою основну функцію - забезпечувати сплату (нарахування) податку до Державного бюджету на кожному етапі просування товарів (робіт, послуг) від виробника до кінцевого споживача.

Тому, зважаючи на недосконалість чинного законодавства, на даному етапі адміністрування ПДВ при формуванні суб'єктами господарювання податкового кредиту з ПДВ необхідно передбачити обов'язкову умову - факт використання суб'єктом господарювання товарів (робіт, послуг) та основних фондів в оподатковуваних операціях.

Тобто для можливості віднесення витрат по сплаті ПДВ до податкового кредиту суб'єкт підприємницької діяльності повинен придбані товари продати чи використати на виробництво за наявності виробничої діяльності, а основні фонди ввести в експлуатацію чи продати іншому покупцю тощо.

Враховуючи вищенаведене, з метою оптимізації фіскальної функції ПДВ, сьогодні необхідно внести зміни до Закону України «Про ПДВ» шляхом викладення абз. 3 п.п. 7.4.1. чинного Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року №168/97-ВР у такій редакції: «Право на нарахування податкового кредиту виникає після того, коли такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника».

Згадані зміни приведуть до суттєвого підвищення рівня фіскальної функції ПДВ через зменшення ризику мінімізації сплати податку несумлінними суб'єктами господарювання.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР із внесеними змінами та доповненнями.