

ВПЛИВ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Розглянуто вплив податку на додану вартість на діяльність суб'єктів підприємництва при сплаті його в бюджет, а також в процесі їхньої господарської діяльності через механізм формування й погашення податкового кредиту. Визначено напрями зменшення негативного впливу ПДВ на платоспроможність суб'єктів підприємництва шляхом удосконалення податкового планування

Ключові слова: податок на додану вартість, податкове планування, платники

Постановка проблеми. Велике значення як у структурі ринкових відносин, так і в механізмі їх регулювання державою відіграють податки та збори, що є одним з найефективніших інструментів непрямого впливу на економічні процеси. В умовах ринкової економіки бюджетні надходження залежать від результатів діяльності суб'єктів господарювання. Тому раціонально організований облік податків і зборів на підприємствах повинен стимулювати господарську й підприємницьку ініціативу, а його нормативно-правове забезпечення має бути простим, зрозумілим і стабільним. Сплата податків суб'єктами підприємства, забезпечуючи формування доходів державного бюджету, одночасно впливає на їхню діяльність. Цей вплив пов'язаний із використанням податків для регулювання діяльності їх платників, тобто з регулюючою функцією податків. Виконання ними цієї функції залежить від прийняття рішень із таких питань, як визначення об'єкта оподаткування, ставок податків. Термінів і джерел їх сплати, надання пільг.

Прийнятий Верховною Радою Податковий кодекс України спрямований передусім на зближення податкового та фінансового обліку й передбачає зміну методичних аспектів відображення в обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), у тому числі податку на додану вартість.

Мета дослідження – використання податків для регулювання діяльності їх платників, проблеми використання податків.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Проблеми використання податків для регулювання діяльності суб'єктів підприємництва – платників податків досліджена у працях багатьох зарубіжних і вітчизняних науковців. Серед вітчизняних дослідників впливу сплати податків на діяльність суб'єктів підприємства, регулювання їхньої господарської й інвестиційної діяльності треба назвати Я.А.Жаліло [2], О.О.Молдаван [1], А.І.Крисоватого [5], С.В.Онишко, В.М.Опаріна, А.М.Соколовська, В.М.Федосова.

Викладення основного матеріалу. Сплата податків для регулювання діяльності суб'єктів підприємства пов'язана не тільки з її регулюванням, а й із формуванням вихідних грошових потоків у суб'єктів підприємства та відповідно з використанням їхніх грошових коштів і досить часто супроводжується іммобілізацією грошових оборотних активів. Ця власність податків недостатньо висвітлена в наукових публікаціях, підручниках і навчальних посібниках. Вона заслуговує на увагу, особливо в умовах фінансово-економічної кризи, погіршення фінансового стану і платоспроможності багатьох суб'єктів підприємницької діяльності. Адже на фінансовий стан, платоспроможність, фінансові результати підприємства впливає сплата всіх податків, насамперед вивчення потребує дія податку на додану вартість (ПДВ). Платниками ПДВ є суб'єкти підприємництва у виробничій і торгівельній діяльності, сфері послуг. Отже, сплата ПДВ у бюджет впливає на діяльність великої кількості суб'єктів підприємства. Визначення й аналіз механізму цього впливу дасть змогу зменшити його негативні наслідки для їхньої діяльності (зниження платоспроможності, погіршення фінансового стану. Фінансових результатів). Складність дослідження механізму впливу сплати ПДВ на діяльність його платників – суб'єктів підприємства зумовлена декількома чинниками. По-перше, нестабільністю законодавства із ПДВ. По-друге, виникають труднощі з

обчисленням імпортного ПДВ для включення його в ціну товарів (робіт, послуг), що залежить від бази оподаткування. База оподаткування з поставки вироблених товарів/послуг з 01.01.2011 р. не змінюється і визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, обчисленої за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни при постачанні товарів/послуг на території України. При цьому для товарів, які імпортуються на митну територію України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше від митної вартості. При цьому перерахунок іноземної валюти в національну здійснюється за офіційним курсом, установленим Національним банком України, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення. А для готової продукції на території України з давальницької сировини нерезидента, в разі її поставки на митній території України, базою оподаткування є договірна (контрактна) вартість такої продукції з урахуванням акцизного податку і ввізного мита. Отже в базу оподаткування включаються вартість, яка ввійшла в собівартість вироблених товарів, контрактну вартість, імпортних товарів, договірну вартість продукції. Виготовленої з давальницької сировини, та податки, що ввійшли в собівартість товарів, продукції, а також інші податки, акцизний податок і мито. По-третє, є труднощі зі сплатою ПДВ у процесі господарської діяльності (при закупівлі товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, оплаті робіт/послуг).

Розглянемо механізм впливу ПДВ на діяльність суб'єктів підприємства – платників цього податку, пов'язаний із можливою іммобілізацією грошових оборотів на його сплату. Така іммобілізація, її обсяги й терміни залежать від ряду обставин, а саме: дати виникнення податкових зобов'язань унаслідок продажу товарів/робіт/послуг, податкового періоду і встановлених термінів сплати податку до бюджету, часу виникнення права на податковий кредит і отримання його відшкодування з бюджету. Податкове зобов'язання з ПДВ – це загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному податковому періоді. Згідно з Податковим кодексом України при здійсненні операцій із поставки товарів, робіт/послуг датою виникнення податкових зобов'язань вважається та, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається подія, котра сталася першою: зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів, робіт/послуг; відвантаження товарів, а для робіт/послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт/послуг платником податку. За таких обставин виникають передумови для іммобілізації грошових оборотів активів для сплати ПДВ, якщо податкові зобов'язання визначаються по відвантаженні товарів, виконанні робіт/надання послуг.

Ми знаємо, що джерело сплати ПДВ до бюджету в суб'єкта підприємства – платника податку з'являється після надходження виручки від реалізації, в ціну якої включений ПДВ. Іммобілізація грошових оборотів активів для сплати ПДВ відбуватиметься за умови ненадходження виручки від реалізації товарів, робіт/послуг, щодо поставки яких виникли податкові зобов'язання. При цьому необхідно врахувати, що стосовно останніх іммобілізації коштів може не бути, оскільки від моменту виникнення податкових зобов'язань до сплати ПДВ у бюджет проходить певний час, який залежить від установленого податкового періоду

(місячний чи квартальний). Якщо підприємство активно займатиметься погашенням (стягненням) дебіторської заборгованості, виручка від реалізації може й повинна надійти за вказаним проміжком часу. За місячного податкового періоду цей час становить за календарних 30 днів (20 і 10 днів, протягом яких платник податку), за квартального – 50 днів (відповідно 40 і 10 днів). Безумовно, при квартальному податковому періоді більше часу для забезпечення погашення дебіторської заборгованості за відвантаженою продукцією, а отже й надходжень ПДВ у складі виручки від реалізації. У такому разі зменшується ймовірність іммобілізації коштів.

З 01.01.2011 р. введений єдиний реєстр податкових накладних, який формується органом податкової служби. З прийняттям Податкового кодексу України [3] введено поняття автоматичного бюджетного відшкодування. Визначення відповідності платника податку зазначеним критеріям здійснюється в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після граничного терміну подачі звітності. Автоматичне бюджетне відшкодування здійснюється за результатами камеральної перевірки, яка проводиться протягом 20 календарних днів, наступних за граничним терміном отримання податкової декларації. Орган державної податкової служби протягом трьох днів після закінчення перевірки надає органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми автоматичного відшкодування з бюджету.

Отже, з указаного можливо зробити висновок про необхідність удосконалення податкового планування на мікрорівні з метою поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових оборотних активів на сплату ПДВ у бюджет.

Необхідно акцентувати увагу податкового планування на мікрорівні щодо сплати ПДВ у бюджет, яке повинне включати: визнання терміну складання податкової декларації (звітності), сплати податку (встановлення дати перерахування податку в бюджет із урахуванням дати виникнення податкових зобов'язань, подання декларації, перерахування податку); формування джерела сплати податку з урахуванням надходжень виручки від реалізації товарів/послуг; обчислення абсолютної суми податку (податкових зобов'язань) із урахуванням надходжень коштів від покупця або відшкодування товарів/послуг.

Звертаю увагу на те, що податкове планування треба здійснювати стосовно не тільки ПДВ а й інших податків та зобов'язкових платежів, що їх встановила держава для суб'єктів підприємництва. Воно має бути важливою складовою корпоративного податкового менеджменту та запобігати негативному впливу оподаткування на діяльність платників податків – суб'єктів підприємництва або зменшувати його. Податкове планування повинне базуватися на чинному законодавстві.

Отже, зменшення негативного впливу оподаткування суб'єктів підприємництва на їхню діяльність може бути пов'язане зі зменшенням об'єкта оподаткування; зі своєчасним перерахуванням податків, а отже, уникнення сплати штрафів або зменшення іммобілізації коштів на сплату податків.

Також, з метою зменшення чи запобігання іммобілізації коштів суб'єктів підприємництва (маються на увазі виробники й постачальники товарів, робіт/послуг на внутрішньому ринку) на сплату ПДВ до бюджету необхідно: контролювати здійснення заходів, спрямованих на погашення дебіторської заборгованості за товари, роботи/послуги, в ціну яких включений ПДВ; посилювати контроль поставки товарів без їх попередньої оплати в кінці податкового періоду, особливо неплатоспроможним, ненадійним покупцям.

Необхідно планувати, а відповідно й контролювати ПДВ у ціні товарів, робіт/послуг, за якими утворилася дебіторська заборгованість, терміни погашення останньої з урахуванням строків ПДВ до бюджету.

Розглянемо виникнення податкових зобов'язань та сплати до бюджету в суб'єктів підприємництва, котрі займаються торгівельною діяльністю. В підприємств торгівлі, які закуповують товари у вітчизняних виробників

та реалізують їх на вітчизняному ринку, податкові зобов'язання виникають згідно із Податковим кодексом України, ПДВ, тобто по першій події. Податковий період – квартальний чи місячний, база оподаткування: ціна придбання товарів (із урахуванням ПДВ) + торговельна націнка. Для обчислення ПДВ щодо сплати його в бюджет приймається 16,67 %, або шоста частина ціни товарів. У свою чергу, податковий кредит стосовно ціни придбання товарів для наступної реалізації становитиме таку саме частку вартості придбання товарів. При цьому потрібно врахувати лише ті товари, що обкладаються ПДВ. Якщо підприємство торгівлі реалізує товари, звільнені від ПДВ, тоді податкові зобов'язання виникають тільки щодо торгівельної націнки, до якої обов'язково входить ПДВ. Отже, податковий кредит стосовно цих товарів не формується. Ті підприємства, котрі закуповують імпорتنі товари й реалізують їх на внутрішньому ринку, податкові зобов'язання виникають при перетині митного кордону та розмитненні товару. В цьому разі базою оподаткування виступає митна вартість товару (контрактна вартість + витрати, які входять у митну вартість), а ПДВ становитиме 20 % від останньої.

Особливість сплати ПДВ полягає в тому, що він сплачується суб'єктами підприємництва як платниками цього податку відповідно до законодавства не лише до бюджету, а й під час їхньої господарської діяльності: при оплаті придбаних матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів, отриманих послуг, виконаних робіт, у ціну яких включений ПДВ. Для суб'єктів підприємництва це додаткові витрати, котрі він має здійснити. Свого часу вони дістали назву "вхідний податок на додану вартість".

Податковий кодекс України [3], в розділі ПДВ досить детально описано порядок формування податкового кредиту, його врахування при визначенні ПДВ, який має бути сплачено в бюджет, автоматичне відшкодування податкового кредиту з бюджету. Ці положення використовуються при адмініструванні ПДВ. Він залишається недостатньо дослідженим, а отже й висвітленим у наукових публікаціях і навчальній літературі, механізм впливу сплати ПДВ суб'єктами підприємництва у процесі їхньої господарської діяльності на фінансовий стан, платоспроможність, іммобілізацію оборотних коштів, фінансові результати діяльності. Сплата ПДВ у ціні придбання супроводжується іммобілізацією коштів, ресурсів. Якщо закуповуються товарно-матеріальні цінності, потрібні для забезпечення виробничо-господарської діяльності, має місце іммобілізація оборотних коштів. При закупівлі основних засобів, нематеріальних активів на сплату ПДВ використовуються кошти на їх придбання, тобто інвестиційні ресурси. Згідно з чинним законодавством витрачені кошти (оборотні кошти, інвестиційні ресурси) відшкодовуються, якщо продукція, роботи/послуги суб'єкта підприємництва обкладається ПДВ. Сума такого відшкодування фіксується в сумі податкового кредиту, котра буде врахована при сплаті ПДВ до бюджету та на яку зменшуються податкові зобов'язання суб'єкта підприємництва щодо сплати ПДВ у бюджет в установленний термін. Таким чином, іммобілізація оборотних коштів, а також інвестиційних ресурсів відбуватиметься тривалий час, а саме до врахування податкового кредиту при сплаті ПДВ у бюджет.

На підприємствах у податковому плануванні необхідно визначити суму й час іммобілізації коштів на сплату вхідного ПДВ. Ця сума дорівнюватиме сумі податкового кредиту, що сформувався за відповідний звітний податковий період. Податковий кредит такого періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не повинен перевищувати рівня звичайних цін. Податковий кредит формується у зв'язку із придбанням або виготовленням товарів/послуг із метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях ПДВ у господарській діяльності платника податку, а також придбання основних засобів, необоротних матеріальних активів з метою подальшого

використання у виробництві або поставці для оподаткування операцій у господарській діяльності платника ПДВ. Підставою для включення сплаченого ПДВ у податковий кредит є податкова накладна, що передається покупцеві продавцем товарів, робіт/послуг. Якщо сума ПДВ в одній податковій накладній понад 10 000 грн., обов'язкова реєстрація в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Відшкодування вхідного ПДВ пов'язане з урахуванням податкового кредиту у зменшення податкових зобов'язань суб'єктів підприємництва – платника ПДВ бюджет або отримання автоматичного бюджетного відшкодування від'ємного значення податкового кредиту. Тому для визначення терміну іммобілізації коштів на сплату вхідного ПДВ потрібно визначити й аналізувати умови врахування та погашення такого кредиту. Іммобілізація оборотних коштів, а відповідно й інвестиційних ресурсів, на сплату вхідного ПДВ відбувається протягом податкового періоду (з моменту оплати, придбання товарів, основних засобів, нематеріальних активів), а також часу до перерахування ПДВ у бюджет (30 чи 50 календарних днів). Розрахунок іммобілізації оборотних коштів є предметом податкового планування. Однак термін іммобілізації коштів суб'єкта підприємництва на сплату вхідного ПДВ може збільшуватися з бюджету. При перевищенні податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань платника ПДВ у бюджет за відповідний податковий період виникає від'ємне значення податкового кредиту, яке:

а) може зараховуватися на зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник у попередні податкові періоди;

б) зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (за відсутності податкового боргу);

в) відшкодовується з бюджету, тобто погашається від'ємне значення податкового кредиту.

В даному разі, у другому і третьому випадках відшкодування вхідного ПДВ не відбувається, тож іммобілізація оборотних коштів не припиняється, а продовжується на невизначений період. У другому випадку іммобілізація триватиме до врахування податкового кредиту на зменшення податкових зобов'язань із ПДВ суб'єкта підприємництва в наступні податкові періоди. У третьому вона зберігається до отримання бюджетного відшкодування/погашення податкового кредиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що формування вхідного ПДВ та його відшкодування через механізм виникнення й погашення податкового кредиту свідчить про істотний негативний вплив сплати такого ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва, пов'язаний зі значною за обсягом іммобілізацією оборотних коштів та інвестиційних ресурсів, а також її великими термінами. Такий вплив відповідно позначається на платоспроможності, фінансовому стану суб'єктів підприємництва. З'ясування механізму впливу вхідного ПДВ на діяльність суб'єктів підприємництва допоможе визначити заходи щодо зменшення його негативного впливу. Тож є потреба в розробці методики та плануванні формування вхідного ПДВ, податкового кредиту, їх відшкодування суб'єктам підприємництва – платникам ПДВ.

Список використаних літературних джерел:

1. Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / Державний інститут регіональних досліджень; О.О. Молдован, О.В. Шевченко, ред. Я.А. Жаліна. – К.: НІСД, 2010. – 80 с.
2. Жаліло Я.А. Теорія та практика формування ефективності економічної стратегії держави: монографія / Я.А. Жаліло. – К.: НІСД, 2009. – 336 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // zakon.rada.gov.ua.
4. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентноспроможна економіка, ефективна держава": Програма Президента України від 02.06.2010 // zakon.rada.gov.ua.
5. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики України. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.

КАШУБА Валентина Дмитрівна – старший викладач Кременчуцького інституту Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля.

Наукові інтереси:

– облік і аудит;
– вплив податку на додану вартість на діяльність суб'єктів підприємництва.

Стаття надійшла до редакції: 29.01.2013 р.