

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПДВ

Одним найвагоміших за своїм фіскальним потенціалом та водочас найбільш проблемних складових вітчизняної податкової системи є податок на додану вартість (ПДВ). Ціла низка проблемних аспектів справляння цього платежу пов'язана з відшкодуванням податку на додану вартість з бюджету, недосконалістю механізму нарахування і сплати цього платежу та функціонуванням спеціальних режимів непрямого оподаткування для підприємств сільськогосподарської галузі.

Ураховуючи вищесказане, закономірним явищем в сучасній фінансовій науці є дослідження проблемних питань з нарахування та сплати ПДВ, чому присвячено праці провідних вітчизняних науковців, зокрема М. Дем'яненка [1], Т. Єфименко [2], Л. Тулуша [3] та інших дослідників. Проте оскільки більшість проблем справляння податку на додану вартість до цього часу не вирішені, окремі аспекти його нарахування та сплати потребують подальших наукових пошуків, що й зумовило необхідність проведення цього дослідження.

Метою цієї розвідки є обґрунтування перспектив подальшого функціонування, а також шляхів удосконалення податку на додану вартість з метою вирішення окремих проблем, пов'язаних з його справлянням. Для виконання поставленої мети в ході проведення дослідження використано економіко-статистичні методи досліджень, зокрема монографічний метод, методи порівняння та економічного аналізу, а також табличний метод.

Згідно з вимогами Закону України «Про податок на додану вартість» [4], окремі платники ПДВ мають право на відшкодування з бюджету від'ємного значення об'єкта оподаткування з цього податку. Передусім це стосується підприємств, що вивозять товари, роботи та послуги за межі України. Унаслідок цього в Україну надходять валютні цінності, але одночасно експортерам, що є платниками ПДВ, відшкодовують з бюджету досить великі суми податку. Слід зазначити, що одним із наслідків дії норми закону, що передбачає право експортерів вітчизняних товарів на відшкодування ПДВ із бюджету, є штучне завищення окремими з них сум податкового кредиту саме з метою отримання бюджетного відшкодування.

Зокрема, за однією з податкових інспекцій Черкаської області у 2004 р. було заявлено ПДВ до відшкодування з бюджету на суму 60,2 тис. грн., проте

за п'ять років цей показник зріс майже в 5 разів і досяг величини 250,3 тис. грн. (табл. 1.).

Варто зазначити, що за даними податкової інспекції більше 2/3 від загальної суми відшкодування ПДВ було отримано на розрахунковий рахунок місцевого молокозаводу внаслідок експорту сиру та іншої молочної продукції до Росії та Польщі.

З даних таблиці бачимо, що в останні роки сума ПДВ, що сплачується до бюджету, має тенденцію до збільшення. Так, у 2008 році порівняно із 2004 р. розмір сплаченого ПДВ виріс в 2,5 рази. Проте одночасно збільшуються суми цього податку, що заявлені платниками до відшкодування з бюджету. При цьому із заявленої до відшкодування суми у 2004 р., що становила 60,2 тис. грн., відшкодовано 52,8 тис. грн. або 87,7 відсоткових пункти. Проте частка бюджетного відшкодування ПДВ в загальній сумі задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування протягом останніх п'яти років суттєво скоротилась і в 2008 р. склала менше половини.

Відзначимо, що в ході контрольно-перевірочної роботи управління податкового аудиту досліджуваної податкової інспекції частина заявлених до відшкодування з бюджету сум ПДВ не була підтверджена, унаслідок чого значні суми податку не були відшкодовані з бюджету. Результати контрольно-перевірочної роботи засвідчили суттєве зростання протягом останніх років на території обслуговування досліджуваної податкової інспекції порушень податкового законодавства з метою отримання бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, проте, ніякий податковий аудит не в змозі вирішити проблему відшкодування цього податку з бюджету. Тому, на наше переконання, проблема незаконного відшкодування ПДВ з бюджету потребує вирішення на рівні держави та в законодавчому порядку.

Крім того, результати дослідження засвідчили, що до суттєвих проблем, пов'язаних з нарахуванням ПДВ, призвів чинний порядок ведення податкового обліку з податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Зокрема, документом первинного обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість, що є підставою для включення сум ПДВ до реєстрів отриманих та виданих податкових накладних, нині в Україні є належним чином оформлена податкова накладна [4].

**Динаміка сплати та відшкодування з бюджету податку  
на додану вартість однією з податкових інспекцій Черкаської області\***

| Показники   | 2004 р. | 2005 р. | 2006 р. | 2007 р. | 2008 р. |
|---|---------|---------|---------|---------|---------|
| Заявлено ПДВ до відшкодування, тис. грн.                                      | 60,2    | 70,3    | 75,1    | 128,6   | 250,3   |
| Відшкодовано ПДВ з бюджету, тис. грн.   | 52,8    | 54,9    | 63,1    | 98,1    | 123,0   |
| Сплачено ПДВ до бюджету, тис. грн.  | 1870,2  | 2820,7  | 3171    | 3824    | 4229,6  |
| Мобілізовано податкових надходжень, загалом у податковій інспекції, тис. грн. | 9256,3  | 9931,3  | 1002,1  | 15276,3 | 27703,2 |

\* За даними обліку однієї з державних податкових інспекцій Черкаської області.

На нашу думку, застосування податкових накладних як первинного документа, у якому, власне, й нараховується податок на додану вартість у кожній окремій операції з реалізації товарів, робіт та послуг є явищем незручним та не вигідним для платників ПДВ, адже вони мусять придбати чи друкувати бланки цього документа, а також витратити час облікових працівників на оформлення цього обов'язкового атрибуту будь-якої операції з продажу товарів, робіт та послуг. Тому, на нашу думку, податкова накладна повинна бути відмінена і її функції повинна виконувати товарна накладна, у бланку якої просто слід передбачити стрічку, у якій би обраховувалась сума ПДВ, що включена продавцем до податкових зобов'язань.

Аналогічну правку слід внести також до рахунків-фактур, актів виконаних робіт та інших документів на придбання та продаж товарів, робіт чи послуг.

Результати дослідження свідчать, що нині в сільськогосподарській галузі функціонують спеціальні податкові режими справляння податку на додану вартість, які передбачають, що різниця між сумами ПДВ від реалізації продукції власного виробництва згідно з вимогами Постанов Кабміну № 271 та №805 [5, 6] перераховується платником самостійно на спеціальні рахунки, відкриті ним в установах банку, та використовується винятково на фінансування потреб галузей рослинництва і тваринництва. Слід зазначити, що функціонування цих Постанов Кабміну кілька разів призупиняли. Проте через деякий час унаслідок необхідності бюджетної підтримки вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників їх термін дії знову про-

довжували. На перший погляд, це сприяє розвитку тваринницьких та рослинницьких агроформувань, адже навіть у випадку, якщо їх фінансовий стан далекий від задовільного, вони зобов'язані хоча б частково фінансувати потреби відповідних галузей.

Проте відповідно до вимог іншої Постанови Кабінету міністрів України — №233, якщо аграрний товаровиробник не відкріє передбачені законодавством спеціальні рахунки в установах банків або ж не перерахує на них різницю між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з ПДВ від реалізації продукції власного виробництва, то такі суми податку вважаються використаними не за цільовим призначенням і підлягають стягненню до бюджету в безспірному порядку [7].

Аналіз результатів контрольно-перевірочної роботи управління податкового аудиту досліджуваної державної податкової інспекції показав, що факти недотримання порядку нарахування та перерахування на спеціальні рахунки сум податку на додану вартість від реалізації власної продукції виявляються переважно більшістю перевірок сільськогосподарських підприємств (табл. 2).

Зокрема, не зважаючи на те, що протягом досліджуваного періоду зменшилася кількість перевірок сільськогосподарських підприємств, суми ПДВ, використані не за цільовим призначенням та виявлені в ході перевірок за цей період зросли більше, ніж навіл. Крім того, за даними податкової інспекції, 7 сільськогосподарських підприємств, у яких під час перевірок були виявлені порушення вимог Постанов Кабміну №271 та

**Результати перевірок сільськогосподарських підприємств,  
що зареєстровані як платники ПДВ в одному з районів Черкаської області\***

| Показник   | 2004 р. | 2005 р. | 2006 р. | 2007 р. | 2008 р. |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|
| Усього перевірок сільгоспдприємств   | 18      | 17      | 17      | 15      | 12      |
| З них виявлено порушення вимог Постанов Кабміну №271 та №805   | 17      | 16      | 16      | 15      | 12      |
| Сплачено до бюджету ПДВ від реалізації власної продукції, використаного не за цільовим призначенням, тис. грн. | 823,1   | 911,5   | 1113,2  | 1221,3  | 1315,9  |

\* За даними управління податкового аудиту однієї з податкових інспекцій Черкаської області.

№805 протягом 2004 — 2008 рр. за клопотанням ДПП в судовому порядку були визнані банкрутами.

Ураховуючи вищевикладене, справжнім завданням для спеціальних режимів непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств є не підтримка вітчизняних аграрних товаровиробників, яка нібито здійснюється через механізм їх функціонування, а наповнення бюджету за рахунок дії так званої «бюджетної підтримки» та за кошти тих аграрних формувань, фінансовий стан яких і так не є задовільним.

Крім того, зазначимо, що чинний порядок нарахування та сплати ПДВ аграрними товаровиробниками значно ускладнений тим, що вони зобов'язані вести окремо податковий облік за трьома деклараціями з податку на додану вартість.

Слід також зазначити, що внаслідок дії Постанов Кабміну №271 та 805 значна частина ПДВ, що не сплачується до бюджету та на яку аграрні товаровиробники, не зважаючи на це, зобов'язані виписувати податкові накладні, відшкодовується з бюджету на рахунки експортерів зернових та іншої сільськогосподарської продукції, або ж зменшує розмір податкових зобов'язань підприємств-переробників. Тобто реальну бюджетну підтримку отримує не аграрний товаровиробник, а переробник та експортер сільськогосподарської сировини.

Таким чином, суттєвими недоліками ПДВ, як показали результати дослідження, є:

— високі ставки податку, з одного боку, та можливість отримання від'ємного значення об'єкта оподаткування з бюджету, з іншого, провокують шахрайство та контрабанду;

— необхідність виписування податкових накладних ускладнює чинний порядок нарахування ПДВ та призводить до додаткових витрат з боку платників податків, що суперечить одному з визначальних прин-

ципів побудови податкової системи за А. Смітом — принципу економії [8, с. 334];

— існування спеціального режиму непрямого оподаткування для аграрних формувань ускладнює механізм нарахування податку на додану вартість та спричиняє отримання бюджетної підтримки не товаровиробником, а експортером і переробником сільськогосподарської продукції.

Цей податок нині є важливою складовою податкової системи більше ніж 136 країн світу. Тому, зважаючи на європейське спрямування зовнішньої політики нашої держави, необхідність подальшого функціонування ПДВ не викликає сумнівів. Проте податок на додану вартість у його сучасному форматі потребує суттєвого вдосконалення. Зокрема, на нашу думку, доцільним та цілком виправданим є проведення таких заходів щодо вдосконалення податку на додану вартість:

— ефективним шляхом вирішення проблеми відшкодування ПДВ з бюджету є відміна нульової ставки ПДВ при експорті товарів, робіт та послуг за межі митного кордону України;

— з метою вирішення окремих проблем, пов'язаних з нарахуванням податку на додану вартість необхідно відмінити чинний порядок виписування податкових накладних та внести при цьому зміни до товарних документів, що надаються платниками ПДВ, та іншими продавцями покупцям при реалізації товарів, робіт та послуг, які дозволять нарахувати податок безпосередньо в цих документах;

— з метою спрощення порядку нарахування та сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами слід повністю звільнити аграрних товаровиробників, які нині мають право на спеціальний режим непрямого оподаткування, від нарахування та сплати ПДВ з реалізації продукції власного виробництва.

На наше переконання, такі заходи дозволять ре-

ально підтримати національного товаровиробника, що є цілком виправданим кроком в перші роки членства України в СОТ та зважаючи на необхідність європейської інтеграції нашої держави в майбутньому.

При цьому слід зазначити, що відміна нульової ставки податку на додану вартість при експорті товарів, робіт та послуг за межі України суперечить Європейській практиці справляння ПДВ. Тому Євросоюз при вступі до нього України може запропонувати нашій державі відновити практику застосування нульової ставки ПДВ під час проведення експортних операцій вітчизняними платниками цього податку. Проте, по-перше, Україна має свій шлях розбудови податкової системи, а по-друге, навіть якщо відшкодування ПДВ буде заборонене тимчасово (на рік чи два), це дасть змогу під час світової фінансової кризи збалансувати держбюджет та використати мобілізовані суми ПДВ, що раніше відшкодувались експортерам на вирішення проблем соціальної підтримки малозабезпечених громадян України.

Подальші дослідження стосовно перспектив функціонування податку на додану вартість слід присвятити кращому європейському досвіду справляння цього платежу з метою обґрунтування його запровадження у вітчизняну практику.

### Література

1. **Дем'яненко М.Я.** Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК — 2008. — №2. — С. 17 — 25. 2. **Єфименко Т.І.** Аналіз деяких наслідків надання деяких пільг з ПДВ / Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, А.М. Соколовська // Фінанси України. — 2005. — № 10. — С. 6 — 13. 3. **Тулущ Л.Д.** Методологічні аспекти розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Л.Д. Тулущ // Економіка АПК. — 2007. — № 9. — С. 116 — 123. 4. **Закон** України «Про податок на додану вартість» № 168/97-ВР від 3 квітня 1997р. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2009. 5. **Постанова** Кабінету Міністрів України «Про Порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками — платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини» від 26 лютого 1999 року №271. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http//Ліга:](http://Ліга:)

еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2009. 6. **Постанова** Кабінету Міністрів України «Про порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі» від 12 травня 1999 року №805. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http//Ліга:](http://Ліга:) еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2009. 7. **Постанова** Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення критерію, за яким на сільськогосподарських товаровиробників поширюється спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком» від 01. 03. 2002 року №233. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http//Ліга:](http://Ліга:) еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2009. 8. **Смит А.** Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. — Москва, Ленинград : Госэкономиздат, 1935. — т. 1. — 1935. — 371 с.

### **Боровик П. М. Проблеми та перспективи функціонування ПДВ**

У статті досліджено недоліки сучасного механізму справляння податку на додану вартість та запропоновано напрями вдосконалення механізму його нарахування та сплати.

*Ключові слова:* податок на додану вартість, непряме оподаткування, спеціальні податкові режими справляння податку на додану вартість.

### **Боровик П. Н. Проблемы и перспективы функционирования НДС**

В статье исследованы недостатки современного механизма изымания налога на добавленную стоимость и предложены пути совершенствования механизма начисления и оплаты этого налога.

*Ключевые слова:* налог на добавленную стоимость, непрямое налогообложение, специальный налоговый режим взимания налога на добавленную стоимость.

### **Borovik P. M. Problems and prospects of functioning the value-added tax**

In the article investigational lacks of modern mechanism of production of tax value-added and directions of perfection of mechanism of his extra charge and payment are offered.

*Key words:* value-added tax, tax obligations, indirect taxation special tax mode of collection of the value-added tax.

*Отримано від автора 12.06.2009 р.*

*Прийнято до друку 30.09.2009 р.*