***КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ***

***ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ***

## *КАФЕДРА ФІНАНСІВ*

***Магістерська програма „Фінансовий менеджмент”***

Дисципліна„Оподаткування суб’єктів господарювання”

Тема індивідуального завдання :”Непрямі податки та їх вплив на фінансово-господарську діяльність суб’єкта підприємництва”

Виконав:

Студент 2-ї групи, спец.8104

 Олендій Остап

**Київ-2006**

**Зміст**

* + - 1. Вступ
			2. Перший розділ - Податок на додану вартість
			3. Другий розділ - Розрахунок податкового навантаження,
			4. Третій розділ - Додана вартітсь як обєкт оподаткування,Особливості визначення податку на додану вартість при розрахунках векселем,
			5. Четвертий розділ - Проблеми реформування ПДВ в Україні
			6. Список використаної літератури

**Вступ**

ЮРИДИЧНИЙ СТАТУС ПІДПРИЄМСТВА

Повне та скорочене найменування - Закрите акціонерне товариство «Оболонь», «ЗАТ «Оболонь»

Ідентифікаційний код - 05391057

Юридична адреса - Україна, 254212, м. Київ,вул. Богатирська, З

Номер та дата реєстрації № АТ-13, 29 червня 1993р.

підприємства Мінська районна держадміністраціям. Києва перереєстровано 01.09.98р

 № реєстрації 05391057

Форма власності колективна

Засновники частка в загальній кількості акцій

1. ТОВ „Оболонь”- 99,65%

2. Громадянин Франції

МаркРісс - 0,35%

Предмет діяльності акціонерного товариства:

1. Виробництво пива, мінеральних вод, солоду, сиропів, безалкогольних та слабоалкогольних напоїв, соків, вуглекислоти, поліетиленових ящиків, товарів народного споживання.

2. Експлуатація родовищ підземних та мінеральних вод для потреб свого виробництва, водопостачання підприємств, промвузла "Оболонь", а також підприємств - виробників мінеральної води.

3. Здійснення внутрішніх і міжнародних перевезень вантажів та пасажирів автомобільним транспортом.

4. Здійснення роздрібної та оптової торгівлі.

5. Організація фірмової торгівлі продукцією власного виробництва.

6. Здійснення фінансової, виробничої, торговельної, інвестиційної, маркетингової, постачальницької, будівельної, науково-дослідної, консультаційної, юридичної, видавничої, рекламної, проектної, туристичної, ділерської, холдінгової, комісійної, посередницької, орендної, лізингової, експортно-імпортної, культурно-освітньої, добродійної, милосердної, представницької та іншої діяльності, а також надання різноманітних послуг українським та іноземним юридичним та фізичним особам.

7. Інші види діяльності, передбачені статутом.

Головна мета підприємства зводиться до збільшення прибутку. Для вирішення цієї основної задачі розроблена слідуюча стратегія :

1. Подальше завоювання та вкорінення ринку пива в Україні з розширенням своєї існуючої долі ринку безалкогольних і слабоалкогольних напоїв, мінеральних вод, солоду.

2. Зробити торгову марку «Оболоні» національною торговою маркою.

3. Збільшення об'єму продаж продукції.

4. Вдосконалення служби маркетингової та ділерської мережі при одночасному збільшенні виробничих потужностей.

Організація фінансової роботи поділена на

1.Головного бухгалтера(включно з бухгалтерією)

2.Фінансовий відділ

Фінансовий відділ на ЗАТ «Оболонь» здійснює переважно поточну фінансову роботу щодо забезпечення ведення господарської діяльності.

*Обов’язки Головного бухгалтера*:

1. Здійснює організацію бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства, контролює за економічним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, збереження власності акціонерів
2. Організує облік грошових коштів, які поступають, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів. своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з їх переміщенням; облік витрат виробництва і обсягу виконання кошторис) витрат, реалізації продукції, виконання робіт і послуг, результатів господарсько-фінансової діяльності товариства, а також фінансових, розрахункових та кредитних операцій, законність, своєчасність і пра­вильність їх оформлення, складання економічно обгрунтованих звітних калькуляцій собівартості продукції, робіт (послуг), розрахунки по з.п. з працівниками підприємства.
3. Забезпечує раціональну організацію обліку та звітності в товаристві
4. Проводить роботу по забезпеченню додержання штатної, фінансової і касової дисципліникошторисів витрат, додержання законності при списанні з бухгалтерських балансів недостач, дебіторської заборгованості та інших витрат, збереження бухгалтерських документів, оформлення і здача їх в архів.
5. Приймає участь в роботі по удосконаленню і розширенню сфери діяльності внутрішньо— господарського розрахунку, у розробці раціональної планової та звітної документації обліку, в організації впровадження засобів механізації в обліково-обчислювальних роботах.
6. Забезпечує своєчасне складання бухгалтерської звітності на основі первинних документів і бухгалтерських записів та представлення їх за прийнятим порядком у відповідні органи.
7. Надає методичну допомогу працівникам підрозділів товариства з питань бухгалтерко контролю, звітності і економічного аналізу.

Так як я працюю на ТОВ”Оболонь” , яке є юридичним власником ЗАТ”Оболонь” (в силу подій 2002р. після корпоративної війни з „Сарматом”) то і роботу пишу згідно з даними ТОВ”Оболонь”.

ТОВ”Оболонь” займається посередницькою діяльністю між постачальниками сировини і ЗАТ”Оболонь”.

**Перший розділ**

Податок на додану вартість.

ПДВ є непрямим податком, а саме одним із видів універсальних акцизів. ПДВ був запроваджений в Україні в 1992 році, і разом з акцизним збором замінив податок з обороту і податок з продажів. ПДВ має високу ефективність із фіскальної точки зору. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи та послуги, забезпечує надійність і стабільність бюджетних надходжень. Універсальні ставки полегшують як обчислення податку для його платників, так і контроль податкових органів за правильністю та своєчасністю сплати останнього. Стягнення ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг має наслідком рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб”єктами підприємницької діяльності. Крім того, відсутнім є кумулятивний ефект в ціноутворенні, коли податок нараховується на податок. Недоліком ПДВ є значний його вплив на загальний рівень цін та на регресивність, особливо щодо малозабезпечених верств населення, а також відволікання обігових коштів підприємств. Об”єктом оподаткування ПДВ є додана вартість. Додана вартість є часткою повної вартості товару чи послуги, це та її частина, яка створюється саме на цьому етапі виробництва. Обчислити її обсяг можна двома методами: перший- від повної вартості відрахувати вартість сировини, матеріалів та послуг виробничого характеру; другий- скласти величини заробітної плати, прибутку, непрямих податків і амортизації. Оподаткування доданої вартості створює умови для рівномірного включення податку в ціни товарів та послуг на всіх етапах їх виробництва і реалізації.

Платниками є як юридичні особи (резиденти та нерезиденти, суб”єкти підприємницької діяльності та несуб”єкти підприємницької діяльності), так і фізичні особи (суб”єкти підприємницької діяльності та особи, що не є суб”єктами підприємницької діяльності, якщо вони ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню).

Особа є платником ПДВ, якщо обсяг здійснюваних нею оподатковуваних операцій з продажу товарів, робіт, послуг досягнув протягом будь-якого періоду за останні 12 календарних місяців 3600 неоподатковуваних мінімумів. Це положення не розповсюджується на осіб, які здійснюють торгівлю за готівкові кошти.

Особа зобов”язана зареєструватись як платник ПДВ в податкових органах за своїм місцезнаходженням. Реєстраційна заява має бути подана не пізніше 20 календарного дня, що настає за останнім днем 12-місячного періоду, в якому був досягнутий зазначений обсяг оподатковуваних операцій.

Особи, які мають намір здійснювати торгівлю за готівку, зобов”язані подати реєстраційну заяву не пізніше, ніж за 10 календарних днів до початку здійснення підприємницької діяльності. Свідоцтво про реєстрацію платника ПДВ видається платнику протягом 10 робочих днів після отримання заяви.

Виключені з числа платників фізичні особи, що здійснюють торгівлю за готівку на умовах сплати ринкового збору; юридичні особи, які вибрали ставку 10%, та фізичні особи, що сплачують єдиний податок суб”єктів малого підприємництва.

Основна ставка по ПДВ становить 20%. Крім того існує нульова ставка по ПДВ. Нульова ставка передбачає відшкодування з бюджету від”ємної різниці між сумою податкового зобов”язання та сумою податкового кредиту. Введення нульової ставки передбачає створення пільгових умов для деяких видів товарів. Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з: 1)продажу товарів, робіт, послуг, що були експортовані платником податку за межі митної території України; 2)продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібної торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах); 3)продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва іншим платникам податку, за винятком підакцизних товарів, посередницької та рекламної діяльності, грального бізнесу, підприємствами, що засновані Українським товариством глухих та майно яких є їх повною власністю, та інших.

До об”єктів оподаткування ПДВ відносять операції платників з: 1)продажу товарів, робіт, послуг на митній території України; 2)ввезення товарів на митну територію України та отримання робіт або послуг, що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на митній території України; 3)вивезення товарів за межі митної території України та надання послуг, виконання робіт для їх споживання за межами митної території України.

Не є об”єктом оподаткування операції з: 1)випуску, розміщення та продажу за кошти певних видів цінних паперів, обміну цінних паперів на інші цінні папери; депозитарної, реєстраторської та клірингової діяльності з цінних паперів; 2)надання послуг із страхування і перестрахування, соціального і пенсійного страхування; 3)обігу валютних цінностей тощо; 4)надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення грошових коштів за договорами позики, депозиту, вкладу, страхування або доручення; надання, управління і переуступки фінансових кредитів, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства тощо; 5)виплати заробітної плати, інші грошові виплати, виплати дивідендів; 6)передачі основних фондів як внеску до статутних фондів юридичних осіб для формування їх цілісного майнового комплексу в обмін на їх корпоративні права; 7)передачі майна в оренду і його повернення після закінчення терміну договору оренди, сплати орендних платежів відповідно до договорів фінансової оренди; 8)оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних та дослідницько-конструкторських робіт, що здійснюються за рахунок Державного бюджету України, та інші.

База оподаткування- оборот у вартісному виразі, до якого застосовується ставка для визначення суми ПДВ. Всі інші непрямі податки являються базою оподаткування ПДВ. Для різних видів операцій встановлено різний порядок визначення бази ПДВ: 1)база оподаткування операцій з продажу товаарів (робівт, послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших податків та зборів (обов”язкових платежів), за виключенням податку на додану вартість; 2)у разі продажу товарів (робіт, послуг) без оплати або з частковою оплатою їх вартості коштами у межах бартерних операцій, здійснення операцій з безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, передачі товарів (робіт, послуг) у межах балансу платника податку для невиробничого використання, витрати на яке не відносяться до валових витрат виробництва (обігу) і не підлягають амортизації, а також пов”язаній з продавцем особі чи суб”єкта підприємницької діяльності, який не зареєстрований як платник податку, база оподаткування визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни; 3)для товарів, які ввозяться на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договірна вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації, з украхуванням сум акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів, за винятком ПДВ. Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним курсом НБУ, що діяв на момент виникнення податкових зобов”язань.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов”язань, що виникли у зв”язку з будь-яким продажем товарів протягом звітного періоду та сумою податкового кредиту звітного періоду. Звітний податковий період- період, за який платник податку зобов”язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету. В залежності від обсягу оподатковуваних операцій за попередній календарний рік встановлено 2 звітні періоди (місячний і квартальний). Для платників, в яких обсяг оподатковуваних операцій за попередній календаринй рік перевищує 7200 неоподатковуваних мінімумів, звітний період дорівнює місяцю. Якщо цей обсяг є меншим, платники можуть за своїм вибором застосувати квартальний або місячний звітний період. При місячному звітному періоді декларація подається протягом 20 календарних днів після закінчення звітного місяця. При квартальному- декларація подається протягом 40 днів після закінчення звітного кварталу.

Податкове зобов”язання- загальна сума податку, одержана (нарахована) платником в звітному періоді у складі ціни реалізації товарів, робіт, послуг.

Податковий кредит- сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов”язання звітного періоду. Податковий кредит складається із сум податків, сплачених (нарахованих) у складі ціни платником податку своїм постачальникам у звітному періоді у зв”язку з придбанням товарів, робіт, послуг, вартість яких відноситься до складу валових витрат та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

У разі, коли платник має пільги щодо сплати ПДВ та придбані товари, роботи, послуги частково використовуються в оподатковуваних операціях, а частково- в неоподатковуваних, до суми податкового кредиту включається та частка ПДВ, яка відповідає частці використання таких товарів в оподатковуваних операціях звітного періоду.

З жовтня 1997 року була введена податкова накладна, яка є одночасно звітним податковим документом і розрахунковим документом. Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті ПДВ, що непідтверджені податковими накладними або митними деклараціями, або іншими розрахунковими документами (якщо обсяг операцій менше, ніж 20грн.) при продажу транспортних квитків та виписуванні готельних рахунків.

Податкова накладна містить слідуючу інформацію: номер, дату, назву платника, його податковий номер, місце розташування, опис товарів та їх кількість, назву отримувача, ціну продажу, ставку податку та його суму, загальну суму коштів, що підлягає сплаті.

Існують три види пільг по ПДВ: 1)операції, що не є об”єктом оподаткування ПДВ -операції з: 1)випуску, розміщення та продажу за кошти певних видів цінних паперів, обміну цінних паперів на інші цінні папери; депозитарної, реєстраторської та клірингової діяльності з цінних паперів; 2)надання послуг із страхування і перестрахування, соціального і пенсійного страхування; 3)обігу валютних цінностей тощо; 4)надання послуг з інкасації, розрахунково-касового обслуговування, залучення, розміщення та повернення грошових коштів за договорами позики, депозиту, вкладу, страхування або доручення; надання, управління і переуступки фінансових кредитів, кредитних гарантій і банківських поручительств особою, що надала такі кредити, гарантії або поручительства тощо; 5)виплати заробітної плати, інші грошові виплати, виплати дивідендів; 6)передачі основних фондів як внеску до статутних фондів юридичних осіб для формування їх цілісного майнового комплексу в обмін на їх корпоративні права; 7)передачі майна в оренду і його повернення після закінчення терміну договору оренди, сплати орендних платежів відповідно до договорів фінансової оренди; 8)оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних та дослідницько-конструкторських робіт, що здійснюються за рахунок Державного бюджету України, та інші; 2)нульова ставка. Введення нульової ставки передбачає створення пільгових умов для деяких видів товарів. Податок за нульовою ставкою обчислюється щодо операцій з: 1)продажу товарів, робіт, послуг, що були експортовані платником податку за межі митної території України; 2)продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібної торгівлі, які розташовані на території України у зонах митного контролю (безмитних магазинах); 3)продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва іншим платникам податку, за винятком підакцизних товарів, посередницької та рекламної діяльності, грального бізнесу, підприємствами, що засновані Українським товариством глухих та майно яких є їх повною власністю, та інших.; 3)звільнення від оподаткування. До звільнених від оподаткування відносяться: 1)операції з продажу: вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами; періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва; книжок вітчизняного виробництва; учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників (включаючи їх доставку); путівок для санаторно-курортного лікування та відпочинку дітей; товарів спеціального призначекння для інвалідів; товарів, робіт, послуг для власних потреб дипломатичних представництв, консульських установ і представництв міжнародних організацій в Україні; лікарських засобів і виробів медичного призначення; товарів, робіт, послуг (за винятком підакцизних товарів, грального бізнесу) підприємствами, заснованими всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів (кількість інвалідів повинна становити не менше 50% від загальної кількості працюючих, а фонд оплати їх праці- не менше 25% від суми загальних витрат на оплату праці); 2)операції з надання послуг: вищої, середньої, професійно-технічної та початкової освіти закладами освіти тощо; доставки пенсій та грошової допомоги населенню; виховання і навчання дітей у дитячих музичних та художніх школах, школах мистецтв; ремонту шкіл, дошкільних установ, інтернатів, установ охорони здоров”я; обробки землі с/г виробниками багатодітним сім”ям, інвалідам, ветеранам, самотнім особам і особам, що постраждали від Чорнобильської катастрофи, школам, дошкільним установам, інтернатам, установам охорони здоров”я в сільській місцевості; перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом, автомобільним транспортом в межах районів, якщо ця діяльність є їх основною і законодавчо регулюються тарифи на перевезення; надання медичних послуг установами охорони здоров”я, що мають на це спеціальний дозвіл; 3)операції з виконання робіт: по будівництву житла для військовослужбовців, ветеранів війни, членів сімей військовослужбовців, що загинули, виконуючи службові обов”язки, що здійснюються за рахунок коштів інвесторів; по будівництву житла для фізичних осіб; 4)операції з передачі: рухомого складу однією залізницею (або підприємством) іншим залізницям, підприємствам залізничного транспорту загального користування державної форми власності; земельних ділянок, що знаходяться під будівлями, та незабудованих земель; 5)операції із завезення на митну територію України продуктів морського промислу, виловлених судами України. По операціях, що не є об”єктом оподаткування та звільнені від оподаткування, суми ПДВ, що сплачені постачальникам за придбані товари, роботи та послуги відносяться або на валові витрати, або за рахунок інших джерел, тобто ці суми до податкового кредиту не відносяться. Нульова ставка передбачає відшкодування з бюджету від”ємної різниці між сумою податкового зобов”язання та сумою податкового кредиту.

Дата виникнення податкового зобов”язання залежить від виду здійснюваних операцій: 1)датою виникнення податкових зобов”язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг)- дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку; 2)датою виникнення податкових зобов”язань під час здійснення бартерних операцій вважається будь-яка з подій, що настала раніше: або дата відвантаження платником податку товарів, а для робіт (послуг)- дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку; або дата оприбуткування платником податку товарів, а для робіт (послуг)- дата оформлення документа, що засвідчує факт отримання платником податку результатів робіт (послуг); 3)датою виникнення податкових зобов”язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов”язань при імпортуванні робіт (послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв”язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку, що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями або іншими розрахунковими (обліковими) документами. Порядок визначення дати виникнення права платника на податковий кредит залежить від виду здійснюваних операцій: 1)для операцій з придбання товарів, робіт, посдуг- дата здійснення першої з подій: або дата списання коштів з банківського рахунка платника податку в оплату товарів (робіт, послуг); або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг); 2)для операцій із імпортування товарів (робіт, послуг)- дата сплати податку за податковими зобов”язаннями; 3)для бартерних операційй- дата здійснення заключної операції, що відбулася після першої з подій.

Якщо сума ПДВ визначена як різниця між загальною сумою податкових зобов”язань та сумою податкового кредиту в звітному періоді має від”ємне значення, така сума підлягає відшкодуванню з державного бюджету. Термін, протягом якого ця сума відшкодовується, встановлюється в залежності від виду операцій: 1)платник, який здійснює операцію з експорту за межі митної території України, подає розрахунок експортного відшкодування за наслідками податкового місяця і має право на відшкодування протягом 30 календарних днів з дня подання такого розрахунку; 2)платник податку, який здійснює операції на митній території України, що оподатковується за нульовою ставкою, має право на отримання бюджетного відшкодування протягом місяця, що настає після подання декларації за звітний період; 3)за операцій, що оподатковуються за повною ставкою, сума відшкодування після погашення податкової заборгованості минулих звітних періодів зараховується до зменшення податкових зобов”язань платника протягом трьох наступних звітних періодів. Залишок непогашеної суми підлягає відшкодуванню з бюджету протягом місяця, що настає після подання декларації за третій звітний період після виникнення від”ємного значення. Відшкодування при настанні терміну проводиться згідно з рішенням платника, яке відображається в податковій декларації. Існує кілька напрямів відшкодування: 1)перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника; 2)зарахування суми відшкодування в рахунок майбутніх платежів з ПДВ; 3)зарахування суми відшкодування в рахунок інших податків, що надходять до державного бюджету.

Суми, невідшкодовані платнику протягом визначеного строку, вважаються бюджетною заборгованістю. На суму бюджетної заборгованості нараховуються відсотки на рівні 120% від облікової ставки НБУ, встановленої на момент виникнення такої заборгованості протягом строку її дії.

Платники податку при ввезенні товарів на митну територію України можуть за власним бажанням відстрочити сплату ПДВ шляхом надання митним органам простого векселя на суму податкового зобов”язання по ПДВ. Можливість відстрочення ПДВ при імпорті не поширюється на: операції з ввезення підакцизних товарів; до товарів, що відносяться до 1-24 груп гарманізованої системи опису та кодування товарів; товарів, які ввозяться підприємствами з іноземними інвестиціями.

Крім того, КМУ своєю Постановою обмежує права платника щодо надання податкового векселя. Тільки ті платники мають право надавати податковий вексель, які мають право на відшкодування ПДВ з бюджету або здійснюють ввезення товарів за прямими договорами для власних виробничих потреб. Один примірник податкового векселя залишається в органі митного контролю, другий надсилається на адресу податкового органу за місцем реєстрації платника, третій надається платнику. Сума, зазначена в податковому векселі, включається до суми податкових зобов”язань платника у податковому періоді, на який припадає 30 календарний день з дня подання такого векселя митному органу.

Податковий вексель вважається погашеним, а сума податку, зазначена у векселі, окремо до бюджету не сплачується та враховується у розрахунках податкових зобов”язань за результатами відповідного періоду. У наступному звітному періоді сума, що була зазначена в податковому векселі, включається до податкового кредиту платника. Платник може за самостійним рішенням достроково погасити вексель шляхом перерахування коштів до бюджету або шляхом заліку суми експортного відшкодування. При цьому, зазначена сума коштів включається до складу податкового кредиту платника в тому податковому періоді, в якому відбулося таке погашення. Податкові векселі, виписані платниками податку, що мали протягом останніх 12 місяців обсяг оподатковуваних операцій більше 5 млн.грн. та не мають заборгованості з ПДВ, не підлягають забезпеченню. Податкові векселі, виписані іншими платниками, підлягають підтвердженню комерційними банками шляхом авалю.

**Другий розділ**

Так як я працюю на ТОВ”Оболонь” , яке є юридичним власником ЗАТ”Оболонь” (в силу подій 2002р. після корпоративної війни з „Сарматом”) то і роботу пишу згідно з даними ТОВ”Оболонь”.

ТОВ”Оболонь” займається посередницькою діяльністю між постачальниками сировини і ЗАТ”Оболонь”.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **квартал 2005** | **Обсяги придбання без урахування ПДВ** | **Дозволений податковий кредит** | **Обсяги продажу без урахув. ПДВ** | **Сума ПДВ** | **Розрахунок з бюджетом** |
| 1 | 20420562 | 4084110 | 21413247 | 4282650 | **198540** |
| 2 | 13613708 | 2722740 | 14275498 | 2855100 | **132360** |
| 3 | 27227416 | 5445480 | 28550996 | 5710200 | **264720** |
| 4 | 6806854 | 1361370 | 7137749 | 1427550 | **66180** |
|  |  |  |  | **14275500** | **661800** |
| **квартал 2004** | **Обсяги придбання без урахування ПДВ** | **Дозволений податковий кредит** | **Обсяги продажу без урахув. ПДВ** | **Сума ПДВ** | **Розрахунок з бюджетом** |
| 1 | 18378505,8 | 3675699 | 19271922,3 | 3854385 | **178686** |
| 2 | 12660748,44 | 2532148,2 | 13276213,14 | 2655243 | **123094,8** |
| 3 | 26410593,52 | 5282115,6 | 27694466,12 | 5538894 | **256778,4** |
| 4 | 6738785,46 | 1347756,3 | 7066371,51 | 1413274,5 | **65518,2** |
|  |  |  |  | **13461797** | **624077,4** |

|  |
| --- |
| **Валюта Балансу 2005** |
|  39551304 |
| **Валюта Балансу 2004** |
| 32334000 |

 Як видно з результатів фінансової звітності валюта балансу 2005р. була збільшена в основному за рахунок нерозподіленого прибутку 2004р. (на 22,1%), так як торгова націнка від Тов. „Оболонь” до Зат „Оболонь” складає 25%.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | **2004** | **2005** |
| **Дохід від реалізації продукції**  | 65430300 | 90414400 |
| **Чистий дохід від реалізації**  | 54525200 | 75342900 |
| **Разом чисті доходи**  | 55703900 | 76634700 |
| **Чистий прибуток (збиток)**  | 1915400 | 3198000 |
| **Разом витрати**  | 53788500 | 73436700 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Питома вага поквартального ПДВ 2005** | **Питома вага поквартального ПДВ 2004** |
| 1 | 0,3 | 1 | 0,29 |   |
| 2 | 0,2 | 2 | 0,20 |   |
| 3 | 0,4 | 3 | 0,41 |   |
| 4 | 0,1 | 4 | 0,10 |   |

Оособливістю виробництва та реалізації пива та сировини для пива є сезонність у поставках. Як видно з графіків пік споживання припадає на літо і спад на зиму. Як видно з динаміки 2-ох останніх років в 2005 р. обсяги реалізації сировини були більші взимку так як в грудні 2005 р. був введене пив Хайк-зима.

**Розрахунок податкового навантаження 2005**

|  |  |
| --- | --- |
| Сума ПДВ/Дохід від реалізації продукції  | 0,157889672 |
| Сума ПДВ/Чистий дохід від реалізації  | 0,189473726 |
| Сума ПДВ/Разом чисті доходи  | 0,186279845 |
| Сума ПДВ/Чистий прибуток (збиток)  | 4,463883677 |
| Сума ПДВ/Разом витрати  | 0,194391905 |
| Сума ПДВ/Валюта Балансу | 0,360936266 |
| Доплата ПДВ/Дохід від реалізації продукції  | 0,007319631 |
| Доплата ПДВ/Чистий дохід від реалізації  | 0,00878384 |
| Доплата ПДВ/Разом чисті доходи  | 0,008635775 |
| Доплата ПДВ/Чистий прибуток (збиток)  | 0,206941839 |
| Доплата ПДВ/Разом витрати  | 0,009011843 |
| Доплата ПДВ/Валюта Балансу | 0,016732697 |

|  |
| --- |
| **Розрахунок податкового навантаження 2004**  |
| Сума ПДВ/Дохід від реалізації продукції  | 0,205743 |
| Сума ПДВ/Чистий дохід від реалізації  | 0,246891 |
| Сума ПДВ/Разом чисті доходи  | 0,241667 |
| Сума ПДВ/Чистий прибуток (збиток)  | 7,028191 |
| Сума ПДВ/Разом витрати  | 0,250273 |
| Сума ПДВ/Валюта Балансу | 0,416336 |
| Доплата ПДВ/Дохід від реалізації продукції  | 0,009538 |
| Доплата ПДВ/Чистий дохід від реалізації  | 0,011446 |
| Доплата ПДВ/Разом чисті доходи  | 0,011203 |
| Доплата ПДВ/Чистий прибуток (збиток)  | 0,325821 |
| Доплата ПДВ/Разом витрати  | 0,011602 |
| Доплата ПДВ/Валюта Балансу | 0,019301 |

З даних видно що в 2005 р. різко зріс коеф. под.нав. на чистий прибуток. Це перш за все завдяки збільшення кількості постачальників які реалізують свою продукцію через ТОВ”Оболонь”(з 6 до 10).

З іншого боку різко зріс коеф. под. нав. на витрати що пояснюється збільшенням чисельності персоналу та оплата за оренду складів у ДП „Круглий Вал” .

# **Схема товарно-грошових потоків ТОВ “Оболонь” за 2005 рік.**

|  |
| --- |
| ***ЗАТ “Сільгоспродукт”******Код 30551781 -*** 7503,0 тис.грнІПН 305517826120 |

***Постачальники***  ***Покупець***

## *ТОВ “Атем”*

 ***Код 21643937***

*26887,7 тис. грн.*

### ІПН 216439326597

##### ЗАТ “Оболонь”

### Код-05391057

60728,2 тис.грн.

#### ІПН 053910526652

## *ТОВ “Оболонь”*

***Код 31993107***

***ІПН 319931026569***

 **ТОВ “КенПАК” (Україна)**

**Код 32201166 -** 3006,6 тис. грн.

#### ІПН 322011610087

***ТОВ КБК “Яворів”***

#### Код 25232792 - 32745,0 тис. грн ІПН 252327913333

***ТОВ “Аромаленд”***

#### Код 30518194 - 2913,4 тис. грн.

#### ІПН 305181926057

***ТОВ “Леомі-Оригінал”***

***Код 25170849 -*** 743,0 тис.грн.

#### ІПН 251708416022

***ТОВ ВКФ “Агропродукт”***

####  Код 30457451 - 3821,5 тис.грн.

#### ІПН 304574503130

***ЗАТ “Тетіївська агропромислова компанія”***

***Код 30117282 -*** *1125,0 тис .грн.*

***ІПН 301172810238***

***ПП “АГРОПРОГРЕС”***

***Код 31174509 -*** 1664,8 тис. грн.

#### ІПН 311745025036

***ПП “Агропрогрес”***

 ***Код 31970205 -*** 1804,0 тис. грн.

#### ІПН 319702025151

***ПСП АФ “Світанок”***

***Код 03754024 -*** 2607,1 тис.грн.

#### ІПН 037540210073

***ТОВ “Кочубей”***

***Код 30403956 -*** 306,1 тис.грн.

#### ІПН 304039526144





**Третій розділ**

 **Додана вартість як об'єкт оподаткування ПДВ**

З розвитком виробництва товарів тривалого використання розширювалася й сфера підакцизних товарів: до неї почали входити телевізори, мотоцикли, автомобілі, велосипеди, холодильники і т.д. Розширення асортименту споживаємої продукції обмежувало розвиток акцизів в специфічній формі. Запровадження нових акцизів на кожний товар або групу товарів (робіт, послуг) збільшувало затрати на збір податків. Динамічні зрушення в споживанні потребували відповідних змін в податковому законодавстві. Так виник універсальний акциз, який автоматично враховував всі зміни в товарному асортименті і котрим став оподатковуватись валовий оборот торгівельного або промислового підприємства. В більшості країн світу універсальний акциз в наш час використовується у формі податку на додану вартість.Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до продажної ціни на товари (роботи, послуги) і сплачується кінцевим споживачем.Якщо розуміти буквально, то ПДВ – це податок на додану вартість, створену на даному конкретному етапі руху товару, в результаті чого відбувається ліквідація кумулятивного (каскадного) ефекту оподаткування.По суті, додана вартість наближається за своїм обсягом до заново створеної вартості (частини національного доходу), виробленої в даній господарській структурі (ланці). Визначення доданої вартості дає змогу обчислити всі ті податки, котрі дана господарська ланка заплатила при закупівлі товарів (робіт, послуг). Якщо виходити з того, що додана вартість – це створений прибуток чи вартість чистої продукції, то в цьому випадку додана вартість визначається шляхом додавання її складових елементів – заробітної плати, відсотків, ренти і прибутку.У статистичному підрахунку показник доданої вартості можна визначити як різницю між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво й реалізацію, між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарюючих суб'єктів.Наочніше створення доданої вартості й нарахування ПДВ показано на рис.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  **Фермер** |  | **Тов „Атем”** |  | **Тов”Оболонь”** |  | **Зат”Оболонь”** |  | **Покупець** |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| пшениця40 грн.,крім тогоПДВ – 8 грн. |  | хміль,солод60 грн.,крім тогоПДВ – 12 грн. |  | хміль,солод80 грн.,крім тогоПДВ – 16 грн. |  | обслуговування100 грн.,крім тогоПДВ – 20 грн. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ДВ=72-12-40-8=12 грн. |  | ДВ=96-16-60-12=8 грн. |  | ДВ=120-20-80-16=4 грн. |

Створення доданої вартості як об'єкту оподаткування

Під час кожного акта купівлі-продажу податок нараховується за стандартною ставкою, а фактично виплачується в сумі, зменшеній на величину ПДВ, сплачену на попередній стадії. Кінцевий споживач оплачує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів ПДВ, авансованих на попередніх стадіях виробництва і руху товару.

## Створення доданої вартості як об'єкту оподаткування

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Підприємство | Вар-тість товару (з ПДВ) | В т.ч. відно-ситься на собі-вар-тісь | Дода-на вар-тість | Вар-тість реалі-зова-ної про-дукції | ПДВ20% | Раху-нок покуп-цю | Рані-ше спла-чений по-даток | Спла-чуєть-ся в бюд-жет(гр.6 -гр.8) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Фермер | - | - | 40\* | 40 | 8 | 48 | - | 8 |
| Тов „Атем” | 48 | 40 | 12 | 60 | 12 | 72 | 8 | 4 |
| Тов”Оболонь” | 72 | 60 | 8 | 80 | 16 | 96 | 12 | 4 |
| Зат”Оболонь” | 96 | 80 | 4 | 100 | 20 | 120 | 16 | 4 |
| Покупець | 120 | - | - | - | - | - | - | 20\*\* |

 \* Без врахування затрат фермера.

\*\* Сума податку сплачується покупцем в ціні товару.

Як бачимо, в платника податку (юридичної особи) додана вартість вимірюється різницею між загальною сумою продажу і загальною сумою закупівель від усіх інших господарських одиниць, котрі являються платниками ПДВ.

Об'єкт оподаткування – додана вартість – створюється всіма незалежними учасниками виробничо-комерційного процесу. Якщо уявити собі компанію як єдине ціле із закінченим виробничо-торгівельним циклом (від власної сировини і виготовлення виробничого обладнання до реалізації готової продукції), то повна вартість продукції, що реалізується, стала б результатом власної діяльності такої компанії, а базою податку на додану вартість вважалася б величина чистої суми продажу. В нашому прикладі через процес послідовних стадій виробництва й реалізації продукції загальна додана вартість дорівнює вартості остаточного продажу кінцевому споживачеві без податку на додану вартість.

Платниками ПДВ є як суб'єкти, так і не суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні та фізичні особи) за умови, якщо обсяг їхніх оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) протягом будь-якого періоду за останні дванадцять календарних місяців перевищував 1200 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 податку на додану вартість 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, визначені у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України; 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.

Відповідно до міжнародних норм справляння ПДВ та необхідності створення єдиної бази даних про платників податку останні проходять спеціальну реєстрацію у державній податковій адміністрації за місцем їх знаходження з метою отримання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та індивідуального податкового номера платника ПДВ.

Індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість має 12-значний код. Оригінал свідоцтва видається у єдиному примірнику і зберігається на підприємстві як документ суворої звітності. Крім цього, можна одержати і необхідну кількість копій для своїх філій, торгівельних точок тощо. Це може бути звичайна ксерокопія, але обов'язково засвідчена у відповідній податковій адміністрації. Необхідною умовою реєстрації в якості платника ПДВ є також наявність у бухгалтера і директора особового ідентифікаційного номера громадянина-податкоплатника.

Після проходження вищезгаданої процедури реєстрації платники отримують право на нарахування податку та складання податкової накладної при продажу товарів (робіт, послуг). Податкова накладна надається продавцем покупцеві за умови їхньої реєстрації як платників ПДВ та є документом, який дає право:

* продавцю на визначення податкових зобов'язань (ПЗ);
* покупцю на зменшення податкових зобов'язань протягом звітного періоду на суму ПДВ, сплаченого у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких відноситься до складу валових витрат (податковий кредит – ПК).

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції із:

* продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України, в тому числі з оплати вартості послуг за договорами оперативної оренди (лізингу) та операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення кредиторської заборгованості заставодавця;

Важливою складовою для обчислення ПДВ є база оподаткування. Вона визначається з урахуванням певних умов здійснення операцій. Зокрема:

* при продажу товарів (робіт, послуг) – з огляду на їхню договірну (контрактну) вартість, визначену за вільними або регульованими цінами з урахуванням акцизного збору, ввізного мита та інших обов'язкових платежів без ПДВ;
* при продажу товарів (робіт, послуг) без оплати (із частковою оплатою), здійсненні натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, передачі товарів у межах балансу платника податку для невиробничого використання (витрати, які не відносяться до валових і не підлягають амортизації) чи суб'єкта підприємницької діяльності (не платнику ПДВ) база оподаткування дорівнює фактичній ціні операції, але не менша за звичайну;

Ще однією складовою ПДВ є його ставка. Для обчислення цього податку законом передбачено дві ставки – нульова та 20%. При цьому платники податку здійснюють окремий облік операцій з продажу та придбання, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20%, та звільнених від оподаткування, а також операцій, вартість яких не належить до складу валових витрат виробництва (обігу), імпортних та експортних операцій.

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і права платника на податковий кредит.

Датою виникнення податкових зобов'язань:

1. з продажу товарів (робіт, послуг) – є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:
* або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника ПДВ як оплата товарів (при готівковому продажу – дата оприбуткування в касі);
* або дата відвантаження товарів (дата оформлення документа – для робіт (послуг).

При продажу товарів з використанням кредитних або дебетових карток, чеків датою виникнення податкових зобов'язань є дата оформлення податкової накладної або дата виписки рахунка (товарного чека).

1. при здійсненні бартерних (товарообмінних) операцій:
* або дата відвантаження платником податку товару;
* або дата оприбуткування товару платником податку.

При здійсненні цих операцій з нерезидентами – дата оформлення вивізної або ввізної митної декларації.

При здійсненні бартерних операцій на території України податок справляється за повною ставкою.

Суми ПДВ за ставкою 20%, які підлягають сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету, визначаються у такому порядку:

1. Враховуючи господарську діяльність платника, визначаємо базу оподаткування (БО):

### БО = СВ + П +, *де*

*СВ – собівартість; П – прибуток;.*

1. Обчислюємо суму ПДВ (податкові зобов'язання - ПЗ) за товарами, які підлягають продажу:

### ПЗПДВ = (БО × 20%) : 100

1. Формуємо вільну або регульовану ціну:

### В(Р)Ц = БО + ПДВ

1. Визначаємо суму податкового кредиту (ПК) протягом звітного періоду:

ПК = ПДВтмц + ПДВоф + ПДВнма, *де*

*ПДВтмц – сума податків, сплачених платником в зв'язку з придбанням товарно-матеріальних цінностей, у тому числі імпортних; ПДВоф – сума податків, сплачених у зв'язку з придбанням основних фондів; ПДВнма – сума податків, сплачених у зв'язку з придбанням нематеріальних активів.*

1. Визначаємо суму ПДВ для сплати до бюджету (відшкодування з бюджету):

### ПДВ = ПЗ – ПК

При обчисленні суми ПДВ для сплати до бюджету важливо правильно врахувати умови визначення сум податкових зобов'язань і податкового кредиту та віднести суми податку на валові витрати або на прибутки (збитки)

**На розміри сплати ПДВ впливають наступні фактори:**

* обсяги купівлі/продажу звітного періоду
* використання векселів при розрахунках
* період звітного року(особливість пивної галузі – сезонність споживання )
* період затримки сировини на складі
* період оборотності дебіторської заборгованості(достатність власних ГК)

**Особливості визначення податку на додану вартість при розрахунках векселем**

Законом України «ПРО внесення змін у деякі законодавчі акти України з метою стимулювання інвестиційної діяльності» від 15.07.99 р. № 977-ХП були внесені зміни в Закон про ПДВ, що, зокрема, торкнулися і проблем законодавчого врегулювання оподаткування ПДВ деяких операцій із використанням векселя. Цим Законом стаття 4 Закону про ПДВ була доповнена пунктом 4.8, цілком присвяченим розрахункам із використанням векселя, яким, зокрема, визначається база оподатковування за операціями з продажу товарів під забезпечення векселів покупця.

У випадку якщо платник податку здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що є об'єктом оподатковування, *під забезпечення боргових зобов'язань* покупця, надане такому платнику податку у формі простого або перекладного векселя або інших боргових інструментів (далі - вексель), випущених таким покупцем або третьою особою, базою оподатковування є договірна вартість таких товарів (робіт, послуг) без урахування дисконтів або інших знижок із номіналу такого векселя, а за процентними векселями - договірна вартість таких товарів (робіт, послуг), збільшена на суму відсотків, нарахованих або таких, що повинні бути нараховані на суму номіналу такого векселя (абзац 1 п. 4.8 ст. 4 Закон проП ПДВ).

Виходячи з цього, якщо продавець одержує від покупця вексель, то базою оподатковування є *договірна вартість* товарів (робіт, послуг). Крім того, для продавця (векселедержателя) вона підлягає збільшенню на суму відсотків за векселем (нарахованих або підлягаючих нарахуванню). Як відомо, у векселі можуть бути зазначені відсотки у випадку, якщо він виписаний векселедавцем і підлягає оплаті в строк *по пред'явленню або в стільки-то часу від пред'явлення*, тобто в момент видачі неможливо вірогідно знати, яка сума відсотків підлягає нарахуванню. Тому на дату погашення векселя (саме ця дата може бути визначена моментом нарахування відсотків) векселедавець буде змушений визначити суму ПДВ, що припадає на розмір нарахованих відсотків.

Вище ми роздивилися положення Закону про ПДВ, що стосуються оподатковування операцій по продажі товарів із використанням векселя в якості забезпечення. Але, як відомо, довгий час не вгасала дискусія щодо нарахування ПДВ на номінальну суму самого векселя.

Відповідь на дане питання містить третій абзац п. 4.8 ст. 4 Закону про ПДВ, яким передбачено, що векселя отримані, але не оплачені платником податку, або видані, але не оплачені платником податку, не змінюють сум податкових зобов'язань або податкового кредиту такого платника податку *незалежно від видів операцій, по котрим такі векселі використовуються.*

Саме остання фраза третього абзаца п. 4.8 ст. 4 Закону про ПДВ дає підставу вважати, що отримані, але не оплачені, або видані, але не оплачені векселя податком із додаткової вартості при здійсненні будь-які операції не оподатковуються. При цьому база оподаткування у продавців товарів (робіт, послуг) визначається у відповідності із пунктом 4.8 Закону про ПДВ.

Так, не викликає особливих труднощів оподаткування операцій, при яких номінальна вартість векселя відповідає заборгованості, що погашується за його допомогою, і за умови, що застосування векселів не пов’язано з операціями з продажу товарів за “касовим методом” В інших випадках у платників податків з’являються баготочисельні питання.

Розглянемо декілька таких ситуацій, що виникають на практиці згідно зі схемою руху векселя на Тов.”Оболонь”.

1. **Вексель погашується із дисконтом.**

Зат.”Оболонь” отримав товар на суму 120 тис.грн. (до податкового кредиту була включена сума 20 тис. грн.) і видав на цю суму вексель. Пред’явлений Тов. „Оболонь” вексель був погашений їм в сумі 90 тис.грн. Для врахування податкового кредиту законодавчих підстав немає. Врахування податкового кредиту було б необхідно, якби Зат.”Оболонь” зменшив податкові зобов'язання і видав Тов.„Оболонь” озрахунок коригування сум податкових зобов'язань до податкової накладної. Але в Тов.„Оболонь” аза оподатковування (договірна вартість) не змінюється (п. 4.8 Закону про ПДВ).

Крім того, пунктом 4.8 Закону про ПДВ визначено, що дісконт не виднімається у Тов. „Оболонь” оварів із бази оподаткування, тобто не впливає на суму податкових зобов’язань з ПДВ. Отже, він не повинен впливати і на суму податкового кредиту у покупця.

**2. Вексель "погашається" зустрічним постачанням товарів, робіт, послуг.**

У даному Зат„Оболонь” здійснює за згодою Тов„Атем” зустрічне постачання товарів (робіт, послуг) замість грошового погашення суми боргу, зазначеного у векселі, базою оподатковування є договірна вартість таких товарів без урахування дисконтів або інших знижок із номіналу такого векселя (абзац 2 п. 4.8 ст. 4 Закон проП ПДВ).Тому у випадку «погашення» векселя не коштами, а постачанням товарів, база оподатковування аналогічна базі оподатковування при реалізації товару під забезпечення виданого векселя.

Договором передбачено, що видані вексель буде "погашений" шляхом зустрічного постачання, податкові зобов'язання варто нарахувати вже при одержанні товарів , у забезпечення яких видається вексель, Податковий кредит виникає при здійсненні заключної операції, тобто на дату зустрічного постачання. У цьому випадку оспорювати "бартерність" зазначених операцій неможливо, оскільки відсутні грошові розрахунки (Зат.„Оболонь”як продавець товарів не одержує коштів на розрахунковий рахунок).

**Позначення:**

1,2 – Рух сировини (хміль і солод)

3,4,7 – Рух векселя

5 – Викуп векселя

6 – оплата за сировину Тов „Атем”

8 – погашення векселя продукцією Зат”Оболонь”

9 – реалізація продукції оптовим торговцям

**Четвертий розділ**

ПРОБЛЕМИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ

НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ

А.СОКОЛОВСЬКА, доктор економічних наук

Жоден з податків, що стягуються в Україні, не викликає стільки дискусій, як ПДВ. Пристрасті навколо нього вирують вже не один рік: з одного боку, не раз порушувало­ся питання про необхідність його скасування і запровадження податку з реалізації' чи податку з продажу; з іншого - наводяться аргументи на захист ПДВ, на користь його збереження у складі податкової системи України. Однак крапку в цих дискусіях ще не поставлено внаслідок відсутності обгрунтованих відповідей на такі запитання: чому стягнення цього податку, теоретично найдосконалішої форми універсальних акцизів, породило стільки проблем в Україні; чи можна було уникнути цих проблем; у чому їх коріння (в природі податку чи в особливостях його застосування в Україні); чи сприя­тимуть кроки, здійснені в процесі податкової реформи, вирішенню проблем, пов'яза­них з функціонуванням ПДВ.

Аналіз теоретичних засад оподаткування доданої вартості дозволяє дійти вис­новку, що коріння частини проблем функціонування ПДВ криється в особливостях об'єкта оподаткування, найуживаніших принципах утримання податку та методах обчислення податкових зобов'язань. Зокрема, наслідком застосування найпоширені­шого - кредитного - методу обчислення зобов'язань з ПДВ є існування часового лагу між сплатою податку в ціні придбаних матеріальних ресурсів і відшкодуванням цієї суми після реалізації виробленої підприємством продукції завдяки перерахуванню до бюджету різниці між отриманим і сплаченим податком. Величина цього лагу зале­жить від тривалості виробничого циклу і в деяких галузях може бути досить значною. Це не спричиняє особливих незручностей, якщо підприємства мають вільний доступ до недорогих кредитних ресурсів і можуть своєчасно поповнювати обігові кошти. Якщо ж такий доступ є обмеженим, а ресурси дорогими, то виникає їх гостра нестача. На величину лагу впливає також швидкість реалізації виробленої продукції. В умовах недостатнього сукупного попиту, низької якості та конкурентоспроможності багатьох видів продукції, що ускладнюють її реалізацію, ця вада ПДВ набуває особливої ваги і породжує значні труднощі у його застосуванні.

Кредитний метод за певних умов спричиняє виникнення кумулятивного ефекту, відсутність якого вважається основною перевагою ПДВ над податком з реалізації. Умовою його виникнення є звільнення від сплати податку економічного суб'єкта, що перебуває у будь-якій точці ланцюжка "виробництво - кінцеве споживання1', крім кінце­вого пункту - роздрібної торгівлі. Внаслідок такого звільнення підприємство втрачає право на податковий кредит. ПДВ, сплачений ним у ціні придбаної продукції, відно­ситься на витрати виробництва і підвищує її ціну. Через те, що таке підприємство не утримує ПДВ із своїх продажів підприємству-покупцю, останнє також не має права на податковий кредит і перекладає всю суму податку на споживача. Таким чином, звільнення від ПДВ, перериваючи ланцюжок податкових кредитів, не тільки дозволяє оподаткувати на пізнішій стадії додану вартість звільненого від податку економічного суб'єкта, а й призводить до того, що вартість, додана іншими економічними суб'єкта­ми на більш ранній стадії, оподатковується на пізнішій стадії, внаслідок чого й вини­кає кумулятивний ефект.

Це означає, що в системі ПДВ, обтяженій численними звільненнями, кредитний метод обчислення зобов'язань з податку породжує ряд проблем. За цих умов, як вважають деякі вчені \ перевагу може бути надано прямому методу віднімання як такому, що не спричиняє кумулятивного ефекту.

1 Див.: Пособие по налоговой политике (Под ред. Партасарати Шома). Вашингтон, МВФ, 1995, с. 118.

Певні ризики пов'язані й з утриманням ПДВ за принципом призначення. р ма, в разі його застосування додана вартість продукції, що експортується, є складо­вою податкової бази країни-імпортера. Інакше кажучи, додатне сальдо торговельно­го балансу зумовлює звуження податкової бази та зниження фіскальної ефектив­ності податку на додану вартість.

У цілому ПДВ характеризується складним механізмом визначення об'єкта опо­даткування й податкових зобов'язань, отже, й складним механізмом адмініструван­ня. Все це збільшує ризики ухилення від сплати податку, які залежать від технічної та організаційної простоти його обчислення та стягнення.

В особливостях ПДВ криється об'єктивна можливість виникнення деяких проб­лем його функціонування. Проте перетворитися на дійсність вона може лише за пев­них обставин. До них належать: відсутність надійного і стабільного правового поля господарської діяльності; "непрозорість" операцій купівлі-продажу як підґрунтя для фіктивних операцій, що створюють умови для відшкодування з бюджету несплаче-них сум ПДВ; низький рівень правової та податкової культури; становлення податко­вої служби, що характеризується відсутністю достатнього досвіду податкового адмі­ністрування, сучасних податкових технологій, адекватної матеріальної бази. При цьому виникає невідповідність між вимогами до адміністрування ПДВ і можливостями тако­го адміністрування.

Наявність в Україні всіх умов, здатних ускладнити адміністрування ПДВ, свідчи­ла про недоцільність його запровадження на початку 90-х років і необхідність викори­стання податку з обороту як більш адекватної особливостям етапу, на якому перебу­вала Україна, форми універсальних акцизів. Проте еволюція останніх в Україні пішла іншим шляхом - сліпого копіювання структури непрямого оподаткування, властивої західноєвропейським країнам.

Незважаючи на те, що ПДВ є податком, адекватним умовам зрілої ринкової еко­номіки, його запровадження на початку ринкових перетворень, які відбувалися на фоні розгортання системної кризи, виявилося більш ефективним і менш проблема­тичним, ніж можна було очікувати. Так, частка ПДВ у ВВП у 1992-1994 рр. досягла найвищих позначок і становила, відповідно, 9,7; 11,6 і 10,8%. Пояснити це можна як поступовим нагромадженням негативних явищ в економіці України, посиленням їх впливу на податкову систему, так і особливостями запровадженої в Україні форми ПДВ. Остання насправді була своєрідною перехідною формою до класичного подат­ку на додану вартість, що поєднувала в собі риси і податку з обороту, і власне ПДВ.

По-перше, запроваджена в Україні форма ПДВ відрізнялася від класичної спо­живчої, оскільки передбачала зменшення податкових зобов'язань платника на суму податку, сплаченого в ціні придбаних матеріальних ресурсів, вартість яких відносить­ся на витрати виробництва та обігу, а також введених в експлуатацію основних ви­робничих фондів і взятих на облік нематеріальних активів. Тим часом про класичну споживчу форму ПДВ можна говорити лише тоді, коли законодавством країни перед­бачається вирахування сум податку, сплачених постачальникам основних фондів і нематеріальних активів, із сум податку, отриманих від покупців готової продукції, не­залежно від строку введення в експлуатацію і продуктивного використання таких ос­новних фондів і нематеріальних активів.

По-друге, механізм стягнення ПДВ в Україні до 1997 р. не передбачав відшко­дування з бюджету від'ємної різниці між сумою податку, отриманого від покупців, і сумою податку, сплаченого постачальникам. Тільки при здійсненні операцій з прода­жу деяких товарів, звільнених від ПДВ, у тому числі операцій з експорту, суми подат­ку, що сплачені або підлягають сплаті постачальникам, зараховувалися в рахунок чергових платежів або відшкодовувалися з бюджету. Така норма, не властива кла­сичному ПДВ, надавала йому ознак податку з обороту. Проте ця перехідна до кла­сичної форма ПДВ відповідала умовам, що склалися в Україні і характеризувалися: кризою платежів, за якої порушення графіка розрахунків між суб'єктами господарю­вання ускладнювало й їх розрахунки з бюджетом; розвинутою практикою викорис­тання різноманітних схем, спрямованих на уникнення оподаткування або зменшення податкових зобов'язань; недостатнім досвідом податкових органів щодо відстежу-вання і своєчасного розкриття таких схем.

Протягом 1995-1997 рр. відбувалося реформування податку на додану вартість: у 1995 р. знижено його ставку з 28 до 20%; у 1997 р. переглянуто ряд правових норм,

що регулюють механізми визначення величини та порядку стягнення податку. Саме цей рік деякі західні експерти вважають роком запровадження реального (читай: кла­сичного. -АС.) ГЩВ 2.

Деякі нововведення (наприклад, підвищення порогової величини комерційного обороту, нижче якої підприємства не належать до платників ПДВ) сприяли поліпшен­ню адміністрування податку. Натомість ряд нових правових норм спричинив загост­рення проблем з адмініструванням ПДВ. Передусім цьому сприяв перехід від касово­го методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і, відповідно, дати здобуття права на податковий кредит до їх визначення за правилом першої з подій.

Нагадаємо, що в міжнародній практиці щодо цього використовуються три мето­ди: метод нарахувань, касовий і гібридний методи: останній передбачає виникнення податкових зобов'язань згідно з методом нарахувань, а права на податковий кре­дит - згідно з касовим методом 3.

Найбільш поширеним є метод нарахувань, переваги якого полягають у полег­шенні роботи податкових органів із стягнення ПДВ, оскільки вважається, що встано­вити факт і момент поставки простіше, ніж визначити факт і момент здійснення пла­тежу. Крім того, цей метод дозволяє забезпечувати стабільніші, ніж касовий, надхо­дження до бюджету. Однак переважне використання методу нарахувань у більшості країн з розвинутою ринковою економікою грунтується на нормальному стані їхніх пла­тіжних систем, існуванні достатніх умов для своєчасного здійснення платежів, а та­кож на високому рівні культури партнерських взаємовідносин, що передбачає чітке виконання договірних зобов'язань. За умов гострої кризи платежів, низького рівня правової та договірної культури, відсутності ефективних механізмів контролю за відпо­відністю руху коштів і товарно-матеріальних цінностей застосування методу нараху­вань може спричинити загострення кількох проблем: по-перше, проблеми зростання податкової заборгованості, оскільки виникнення податкових зобов'язань з моменту відвантаження продукції покупцю при затримці (відсутності) платежу перетворює підприємствс-виробника на боржника бюджету; по-друге, проблеми зменшення обі­гових коштів, що постає перш за все перед підприємствами, які вчасно виконують свої зобов'язання перед постачальниками, але невчасно одержують гроші від по­купців за поставлену їм продукцію; по-третє, проблеми, пов'язаної із створенням мож­ливостей для зловживань на відшкодуванні з бюджету вхідного ПДВ для експортерів.

За таких умов касовий метод, на нашу думку, є прийнятнішим, оскільки поро­джує менше негативних ефектів. Крім того, він стимулює покупців до своєчасних роз­рахунків за придбані товари, бо передбачає здобуття права на податковий кредит тільки після оплати товарів і послуг. Однак фіскальний ефект від застосування цього методу є нижчим, ніж від методу нарахувань. Хоча за кризи платежів вони навряд чи істотно відрізняються, тому що виникнення податкового зобов'язання за відванта­жені товари, які не оплачуються, за відсутності у підприємства обігових коштів і не­можливості їх поповнення за рахунок кредиту, призводить лише до збільшення його заборгованості перед бюджетом.

Гібридний метод поєднує переваги методу нарахувань, пов'язані із забезпечен­ням стабільних надходжень до бюджету держави, і касового методу, оскільки він сти­мулює покупців до своєчасних розрахунків за придбані товари. Проте він є найбільш жорстким для платників податків, а тому його застосування може бути виправданим лише за умов гострої потреби у бюджетних коштах і неглибоких порушень у функціо­нуванні платіжної системи.

В Україні було здійснено перехід від касового методу визначення дати виник­нення податкових зобов'язань і права на податковий кредит до їх визначення за пра­вилом першої з подій, яке, на нашу думку, виявилося гіршим і від касового, і від гібрид­ного методів. Згідно з цим правилом, підприємство може здобути право на податко­вий кредит після поставки йому товарів постачальником незалежно від того, розрахувалося воно з останнім чи ні. Це стало однією з причин загострення проблеми подат­кової заборгованості перед бюджетом і бюджетної заборгованості з ПДВ. В основі механізму виникнення такої заборгованості лежить проста і досить поширена до 2000 р. схема, коли посередницька фірма-експортер здобувала право на відшкоду­вання вхідного ПДВ, не розрахувавшись з підприємством-виробником. У свою чергу, останнє не могло виконати своїх податкових зобов'язань перед бюджетом, перетво­рюючись на його боржника, а держава, недоотримуючи податки, не розраховувалася вчасно з експортерами. Не випадково саме після 1997 р. заборгованість з ПДВ перед бюджетом почала стрімко зростати. Якщо з 1994 р. до 1997 р. вона зросла з 0,3 до 0,9% ВВП, то вже у 1998 р. - до 3,8%, а у 1999 р. - до 4,4%. Отже, якщо за 1996-

1997 рр. недоїмка з ПДВ збільшилася в 1,5 раза, то за 1997-1998 рр. - у 3 рази.

Це зумовило необхідність внесення змін до Закону України "Про податок на до­дану вартість", спрямованих на більш жорстку регламентацію умов надання експор­терам права на відшкодування ПДВ. Такі зміни було внесено Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 1 червня 2000 р. Вони передбачали подання експортером, крім розрахунку суми експортного відшко­дування, також копії платіжного доручення, завіреної банком, про перерахування плат­ником податку коштів на користь іншого платника в рахунок оплати придбаних то­варів. Це фактично означало опосередковане підтвердження значення касового ме­тоду як більш прийнятного в умовах, що склалися в Україні.

Запровадження жорстких умов експортного відшкодування ПДВ розширило мож­ливості для вчасних розрахунків з бюджетом підприємств, що постачають свою про­дукцію експортерам. Це, імовірно, стало однією з причин зменшення недоїмки з ПДВ у 2000 р. Проте списання та реструктуризація податкової заборгованості у 2001 р. стали поштовхом для нового нагромадження боргів, продемонструвавши не­доцільність вчасного виконання податкових зобов'язань перед державою.

Загостренню проблеми бюджетної заборгованості сприяло також запроваджен­ня досить жорстких умов відшкодування ПДВ з бюджету - протягом місяця після по­дачі декларації. У зв'язку з ускладненням процесу такого відшкодування в наступні роки робилися спроби внести зміни і доповнення до відповідних статей закону, узго­дивши їх з реаліями української економіки. Цими доповненнями передбачалося ув'я­зати отримання бюджетного та експортного відшкодування з виконанням платника­ми податків своїх податкових зобов'язань перед бюджетом. Так, Законом України 'Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 4 березня

1998 р. передбачено можливість повного або часткового (за бажанням платника) за­рахування суми бюджетного відшкодування в рахунок платежів з ПДВ. Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 1 червня 2000 р. передбачено можливість направлення суми експортного відшкоду­вання на погашення заборгованості платника з ПДВ минулих податкових періодів або її зарахування в рахунок погашення податкового векселя. Крім того, встановле­но, що за добровільним рішенням платника сума експортного відшкодування може бути повністю або частково зарахована в рахунок платежів з цього або інших по­датків, зборів, які зараховуються до державного бюджету.

Робилися неодноразові спроби вирішити проблему відшкодування ПДВ шляхом взаєморозрахунків. Одна з моделей такого відшкодування, запропонована, зокрема, Постановою Кабінету Міністрів України № 2215 від 7 грудня 1999 р., яка дозволяла суму експортного відшкодування за згодою платника податку зараховувати в рахунок платежів до бюджету його кредитора, своїм наслідком мала виникнення "тіньових" схем погашення заборгованості з ПДВ, в яких основним мотивом боржника бюджету була економія обігових коштів.

Незважаючи на численні постанови, а також зміни і доповнення до Закону Украї­ни "Про податок на додану вартість", проблему бюджетної заборгованості з ПДВ досі не вирішено. Не вдалося отримати й остаточної відповіді на запитання щодо причин її виникнення та загострення. Більше того, деякі економісти та практики це запитання навіть не ставлять, а сам факт бюджетної заборгованості з ПДВ оцінюється як ре­зультат зловживань з боку держави, яка, для збереження збалансованого бюджету в умовах зменшення його доходів, направляє надходження ПДВ не на виконання своїх зобов'язань з відшкодування податку, а на фінансування видатків.

Ми не виключаємо можливості використання державою надходжень ПДВ для "ручного" регулювання процесу виконання планових показників, однак вважаємо, що причини бюджетно? заборгованості з відшкодування мають комплексний характер. Передусім вони пов'язані з недоотриманням запланованих надходжень ПДВ до дер­жавного бюджету, основними причинами якого можуть бути зростання податкової недоїмки та прорахунки в процесі планування податкових надходжень, імовірність яких є дуже високою, враховуючи відсутність єдиної, науково обгрунтованої методи­ки їх планування.

Оскільки видатки державного бюджету плануються відповідно до плану надхо­джень, то невиконання останнього породжує дилему: або не повністю виконати зобо­в'язання з бюджетного та експортного відшкодування, або недовиконати зобов'язан­ня перед розпорядниками бюджетних коштів з фінансування бюджетних програм.

Норма закону, якою передбачено використання надходжень ПДВ передусім для бюджетного відшкодування податку і лише після повного виконання зобов'язань з відшкодування - для їх використання у порядку, визначеному бюджетним законодав­ством, не запобігає виникненню цієї дилеми внаслідок відсутності механізму застосу­вання цієї норми, здатного урівноважити інтереси держави й інтереси тих суб'єктів підприємницької діяльності, перед якими вона не виконала зобов'язань з відшкоду­вання ПДВ.

На нашу думку, створення такого механізму передбачає направлення частини надходжень ПДВ до спеціального резервного фонду відшкодування податку, кошти якого не враховувалися б при плануванні державних видатків. Кошти фонду можуть направлятися на виконання державних зобов'язань з відшкодування лише в разі не­виконання плану надходжень ПДВ до бюджету або перевищення фактичним обсягом вимог на відшкодування їх прогнозного обсягу- За неповного використання коштів фонду в кінці року вони направляються на фінансування державних видатків, не профі-нансованих у результаті невиконання плану надходжень до державного бюджету. У випадку повного фінансування державних видатків кошти фонду переходять на на­ступний рік, а відрахування до нього в тому самому році зменшуються.

Іншою причиною бюджетної заборгованості з ПДВ може бути перевищення фак­тичним рівнем сальдо експортно-імпортних операцій його прогнозного рівня, внаслі­док чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікува­них, які опосередковано враховані при визначенні планових надходжень ПДВ (шля­хом коригування фактичного рівня надходжень у базовому році з урахуванням очіку­ваних темпів зростання експорту та імпорту).

Вагомими причинами виникнення і подальшого зростання бюджетної заборго­ваності є пред'явлення незаконних вимог на бюджетне та експортне відшкодування ПДВ і заниження податкових зобов'язань.

До чинників, що, звужуючи податкову базу, не можуть не впливати на усклад­нення процесу відшкодування ПДВ, слід віднести зростання податкових пільг, а та­кож частки експорту у ВВП і додатного сальдо зовнішньоторговельного балансу. Саме завдяки цим двом чинникам в Україні обсяги відшкодування ПДВ до загальної суми надходжень (до відшкодування) становлять 56-58% (у 2001 р. - 64,2%), тоді як в країнах Західної Європи вони не перевищують 30%, тобто є майже удвічі меншими. Зрозуміло, що за таких умов ризик ускладнення процесу відшкодування в Україні є значно вищим, ніж у європейських країнах.

Серйозні проблеми з відшкодуванням ПДВ стали очевидними вже у 1999 р., коли бюджетна заборгованість досягла 2,2 млрд. грн. (1,7% ВВП). Це відбувалося за зро­стання податкової недоїмки до 5,5 млрд. грн. (4,4% ВВП - найвищий за весь період її існування рівень) та появи додатного сальдо зовнішньої торгівлі (+3,5% ВВП), що спричинило втрати надходжень від ПДВ до бюджету на рівні 0;2% ВВП (див. табл. 1).

Чинники, що вплинули на динаміку бюджетної заборгованості в Україні протягом 2000-2002 рр., подані у таблиці 2. Аналіз таблиці свідчить, що в 2000 р. зростання бюджетної заборгованості як частки ВВП на 0,7 процентного пункта відбувалося на фоні зменшення недоїмки з платежів до бюджету. Таке зростання зумовлене перед­усім двома чинниками: підвищенням додатного сальдо зовнішньої торгівлі як частки ВВП на 0,7 процентного пункта і, відповідно, втрат надходжень податку на додану вартість внаслідок додатного сальдо на 0,6 процентного пункта, а також відхиленням частки фактичних надходжень ПДВ у ВВП від частки планових надходжень на 1,2 процентного пункта.

У 2001 р. зростання бюджетної заборгованості як частки ВВП на 0,4 процентно­го пункта і найбільше зростання простроченої заборгованості на 0,6 процентного пункта відбувалися на фоні зменшення додатного сальдо зовнішньої торгівлі на 2,6 процентного пункта і, відповідно, зниження втрат надходжень ПДВ внаслідок до­датного сальдо на 0,5 процентного пункта, а також списання та реструктуризації податкової заборгованості платників, що супроводжувалися подальшим нагрома­дженням податкової недоїмки, яка до кінця року вже становила 1,8% ВВП. Таким чином, зростання бюджетної заборгованості зумовлене, передусім, впливом недо­виконання плану надходжень ПДВ до бюджету на 0,8 процентного пункта і підви­щення податкової недоїмки.

У 2002 р. зростання бюджетної заборгованості як частки ВВП на 0,5 процентного пункта відбулося на фоні перевиконання плану надходжень ПДВ до бюджету, що мало позитивно вплинути на динаміку бюджетної заборгованості (сприяти її змен­шенню). Отже, чинниками, що вплинули на збільшення заборгованості, стали зрос­тання додатного сальдо зовнішньої торгівлі як частки ВВП на 2,9 процентного пункта і втрат надходжень ПДВ внаслідок додатного сальдо - на 0,6 процентного пункта, а також зростання недоїмки з ПДВ.

Зростання бюджетної заборгованості з ПДВ у 1999,2000 і 2002 рр. відбувалося за умов значного перевищення (в 6,8; 2,6 раза та 3 рази) фактичним сальдо експорт­но-імпортних операцій його прогнозного рівня. При цьому в процесі розрахунку пла­нових надходжень від ПДВ у 1999 і 2000 рр. темпи зростання експортно-імпортних операцій і сальдо зовнішньої торгівлі взагалі не бралися до уваги, що не могло не спричинити завищення суми планових надходжень ПДВ, як мінімум, на, відповідно, 876 млн. і 1196,9 млн. грн. і не ускладнити внаслідок цього задоволення вимог на експортне відшкодування. Якби держава в 1999 р. чи в 2000 р. повністю задовольни­ла всі вимоги на відшкодування, то фактичні надходження ПДВ до бюджету станови­ли б, відповідно, 75 і 54% від планових, що позначилося б на виконанні плану дер­жавних видатків. Так, видно, що розробка науково обгрунтованої методики плану­вання надходжень ПДВ до державного бюджету, а також вірогідних прогнозів дина­міки експортно-імпортних операцій є однією з передумов вирішення проблеми бюд­жетної заборгованості з ПДВ.

Крім проблеми бюджетної заборгованості з ПДВ, залишається гострою й проб­лема низької фіскальної ефективності податку, про що свідчить падіння його частки у ВВП з 11,6% у 1993 р. до 8,8% у 1997 р. і 5,1 % у 2001 р. У 2002 р. вона зросла до 6,6%, що лише на 0,1 процентного пункта перевищило рівень 1999 р., коли ще мало місце падіння ВВП. До чинників, що впливають на фіскальну ефективність податку, можна віднести: рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпортних операцій, здатне зву­жувати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг; суму недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень.

В Україні падіння фіскальної ефективності податку з 1993 р. по 1996 р. стало наслідком появи (в 1994 р.) та зростання податкової недоїмки, зниження податкової ставки з 1995 р., зменшення величини від'ємного сальдо зовнішньої торгівлі, що не­гативно позначилося на величині податкової бази.

Зростання фіскальної ефективності ПДВ у 1997 р. можна пояснити зменшенням втрат від оподаткування експорту нульовою ставкою внаслідок падіння його частки у ВВП до найнижчого, починаючи з 1997 р., рівня. У 1998-2001 рр. фіскальна ефек­тивність ПДВ знову характеризувалася тенденцією до зниження, що зумовлено зрос­танням втрат від експорту, обсягу пільг з ПДВ (з 16,9 млрд. в 1998 р. до 26,6 млрд. грн. у 2000 р.4) та податкової недоїмки (протягом 1998-1999 рр.). Найнижчий рівень фіскальної ефективності ПДВ у 2001 р. можна пояснити найбільшими втратами від експорту (12,2% ВВП), що у 2,4 раза перевищили надходження податку, та зростан­ням недоїмки на фоні списання і реструктуризації податкової заборгованості.

Підвищення фіскальної ефективності ПДВ у 2002 р. відбувалося за негативного впливу на таку ефективність всіх об'єктивних чинників. Так, можна припустити, що причиною її зростання стало зниження рівня виконання державою вимог з відшкоду­вання ПДВ. Аналогічна ситуація складалася і в 2003 р., коли держава перевиконува­ла план надходжень ПДВ за рахунок порушення прав платників на відшкодування податку. Щоб виключити можливість виникнення такої ситуації в майбутньому, необ­хідно в законі передбачити: в разі наявності бюджетної заборгованості з ПДВ вся сума перевищення фактичними надходженнями податку планових направляється на погашення такої заборгованості.

Усе зазначене дає підстави для деяких висновків щодо характеру нововведень, внесених до податкового законодавства в 1997 р. та в наступні роки.

1. Зміни правових норм, що регламентують стягнення ПДВ, на першому етапі його реформування не привели до удосконалення податку, що дозволяє кваліфіку­вати їх як псевдореформу, оскільки реформа (від латинського - перетворюю, поліп­шую) передбачає такі перетворення, зміни, нововведення, які, з одного боку, не руй­нують основ наявної структури (і цим відрізняються від революційних перетворень), а з іншого - мають своїм наслідком її (структури) поліпшення, удосконалення.

2. Зміни, внесені до механізмів обчислення і стягнення ПДВ у 1997 р., виявилися або передчасними, або недоцільними за будь-яких умов. Хоча їх метою був перехід

3. Зміни, внесені до Закону України "Про податок на додану вартість" після 1997 р., мали двоїстий характер: з одного боку, вони були спрямовані на обмеження негатив­них наслідків нововведень 1997 р., а з іншого - спричинили додаткові негативні ефек­ти. Мається на увазі розширення системи пільг щодо ПДВ протягом 1999-2001 рр. (за рахунок пільг для ВЕЗ і ТПР, а також галузевих пільг), що призвело до зниження його фіскальної та економічної ефективності.

Поліпшення системи стягнення ПДВ можна забезпечити за допомогою комплек­су заходів. Першочерговими серед них, крім перегляду системи податкових пільг, також мають бути: створення спеціального резервного фонду відшкодування ПДВ; роз­робка науково обгрунтованої методики планування надходжень податку до держав­ного бюджету; надання платникам податку права на отримання бюджетного відшко­дування з внутрішніх операцій лише за наявності від'ємного значення податку протя­гом кожного з шести місячних податкових періодів; повернення до касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит, який забезпечує узгодженість руху грошей з рухом товарно-матеріальних цінностей.

Доцільно неупереджено, з позицій не групових, а державних інтересів, обгово­рити проблему доцільності запровадження диференційованого підходу до обкладан­ня податком на додану вартість українського експорту. Йдеться про застосування нульової ставки ПДВ до експорту товарів з високою часткою доданої вартості та звільнення іншого експорту від сплати податку.

Зазначені пропозиції не є аксіомою, а лише спробою конкретизувати той напрям реформування ПДВ, який, на нашу думку, може стати кроком до дійсного удоскона­лення податку, створення такої його моделі, яка була б ефективною в специфічних умовах України.

**Список використаної літератури:**

1.Закон України „Про податок на додану вартість” в редакції закону №77/97 від 18.02.97

2.Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А. Все про податки. Довідник.- К.: Експерт – Про, 2000.

3.Бюджет - 2004: виконання стовідсоткове. Уряд: рішення і дії // Урядовий

кур'єр. 2004. №132. С. 5.

4.Вишневський В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій

економічного суб'єкта // Фінанси України. 2002. № 1. С. 9-15.

5.Золотко І.А. Податкова система: Навч. Посібник.-К.КНЕУ 2004-204с.

6.Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь:

Видавничий центр Академії ДПС України, 2001. С. 135.

7.Попович В. М., Шолудько Д. П. Податкове навантаження та тінізація

суспільно-економічних відносин: зв'язки, залежності, засоби протидії // Науковий вісник. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. №3. С. 74-80.

8.Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов: Учеб. пособие.- М.: ИНФРА-М, 1996

9.Соціально-економічне становище України за 2004 рік. Державний комітет

статистики України // Економіст. 2005. №1. С. 11.

10.Ребізант Р. Необхідність податкового планування // Податкове

планування. 2003. № 4. С. 7-10.

11.Ярошенко Ф. О. Трансформація Державної податкової служби України.

Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. С. 207.

12.Інтернет сторінка ДПАУ www.sta.gov.ua

