

выбрав по существу косвенный метод оценки влияния сложности на эффективность, даже с учетом некоторой неопределенности, мы выявили влияние сложности налоговой системы на поступление налогов. Выяснилось, на примере сборов налога одной из районных ГНИ, что относительная сложность дает отрицательный результат. Таким образом, принципы построения налоговой системы не в полной мере соблюдаются в отечественной практике. Поэтому, при реформировании налоговой системы, принятии налогового кодекса особое внимание следует уделить сложности системы налогообложения.

Литература

1. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
2. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ под ред. И.Г.Русакова. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
3. Файерабенд И. Тайники для миллионов: Пер. с нем. /общ. ред.и вступит. ст. А.Ю.Юданова. –М.: Прогресс, 1989.-264 с.
4. Коттке К. «Грязные» деньги – что это такое?: Справочник по налоговому законодательству в области «грязных» денег/ Пер. с нем. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 704 с.
5. Флейшман Б.С. Основы системологии.– М.: "Радио и связь" 1982. –386 с.
6. Закон України «Про систему оподаткування» // Відомості Верховної Ради.- 1991.-№ 39.- Ст. 510.
7. Указ Президента України Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва (В редакції Указу Президента № 746/99 від 28.06.99) // Бухгалтерія. – 2001. - №38. – С. 11-13.

УДК 336.226.322

Р.М. Циган, асистент, Т.Г. Гнойова, студент,
Кременчуцький державний політехнічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Споживчі податки, як особлива група непрямих податків, вже давно використовуються в практиці оподаткування. До 50-х рр. до цієї групи входили лише податок з обороту та податок на продаж. Податок з обороту утримувався на кожній стадії руху товару від виробника до кінцевого споживача, тобто нарахування податку відбувалося неодноразово. В той час як податок на продаж утримувався одноразово, зазвичай, на стадії торгівлі – оптової або роздрібної, як доля (визначена у відсотках) від вартості товару на кінцевій стадії його реалізації.

З 50-х рр. обидва податки, з обороту та продажу, почали замінятись ПДВ. Вперше його обгрунтував у Франції в 1954 р. економіст М. Лоре. Потім ПДВ набув широкого застосування: спочатку в країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і дещо пізніше в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягують майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово розвинуті. Однак, слід зазначити, що цей податок і досі не запроваджений у таких країнах, як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х – на початку 90-х рр. ПДВ був введений у країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ ввели лише в 1992 р. [1, с. 47].

Вітчизняними та іноземними економістами розглядалися наступні проблеми процесу оподаткування, а саме: проблеми формування системи державного регулювання зовнішньо – економічної діяльності економічними методами, проблеми функціонування податків в умовах ринкової економіки. Але науковці не приділяють достатньо уваги питанню оптимізації системи оподаткування в країні, враховуючи при цьому міжнародний досвід.

Метою статті є визначення сучасного стану відносин, що склалися в сфері оподаткування податком на додану вартість в Україні та в світі, а також винайдення шляхів оптимізації сплати податку в країні.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості, утвореної на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до ціни продажу на товари (роботи, послуги), котру сплачує кінцевий споживач.

Теоретично ПДВ представляє собою частку (у відсотках) від вартості, яка додається на кожній стадії виробництва та обороту (тобто на кожній стадії проходження товару від постачальника сировини до споживача кінцевої продукції). Для підприємств розмір «доданої вартості» представляє собою різницю між вартістю продукції, що реалізується та вартістю матеріальних цінностей, які були використані для виробництва відповідної продукції (за виключенням зносу основних фондів). База оподаткування ПДВ включає в себе заробітну плату зі всіма нарахуваннями, прибуток, відсоткові платежі, амортизацію та деякі інші витрати загального характеру.

Як зазначалося, Франція стала першою країною, яка замінила раніше використовуваний податок з обороту на ПДВ. Це було пов'язано з тим, що ПДВ містило у собі всі позитивні риси інших споживчих податків, в той же час не маючи в собі вагомих недоліків.

Перш за все, ПДВ, як і податок з обороту, є багаторазовим, оскільки він утримується на кожній стадії виробництва та обороту і, на відміну від податку на продаж, дає можливість державі впливати на всі стадії цього процесу. По – друге, оскільки даний податок накладається тільки на додану вартість кожної зі стадій виробничого процесу, він напряму залежить від вагомості вкладу кожної стадії у вартість кінцевого продукту (яка дорівнює сумі доданих вартостей усіх етапів обертів виробництва та обороту). В результаті чого ПДВ не залежить від зміни кількості стадій обороту товару від виробника до споживача.

Існує три методи нарахування ПДВ (при одній і тій самій ставці). Два з них передбачають нарахування ПДВ за попередньо встановленою величиною доданої вартості або її окремих елементів. До таких методів відносяться:

- прями метод - ПДВ нараховується у вигляді частки (вираженої у відсотках) від заздалегідь розрахованої величини доданої вартості;
- адитивний метод – в цьому випадку розрахунок ПДВ розподіляється на два етапи: спочатку визначається величина податку по окремим складовим доданої вартості (наприклад, заробітна плата, прибуток, тощо), а потім усі отримані величини додаються.

При прямому методі можливі два варіанти попереднього розрахунку загальної величини доданої вартості: або вирахуванням із товарної продукції вартості використаних на її виготовлення матеріальних цінностей, або додаванням окремих елементів доданої вартості (заробітної плати, прибутку, амортизації, тощо).

Ці методи на практиці використовуються дуже рідко, що пов'язано зі складністю розрахунків.

В більшості країн використовується третій метод нарахування ПДВ, який має різноманітні назви – метод зарахування, непрямий метод вирахування, метод компенсації. Суть цього методу полягає в тому, що величина ПДВ, нарахованого на вартість матеріальних цінностей, які були придбані фірмою для переробки, вираховується із величини ПДВ, яка була нарахована на реалізовану цією фірмою продукцію. При методі заліку фірма сплачує до бюджету лише різницю між двома сумами ПДВ. Підприємці подають до податкової декларацію, в якій, одночасно з іншою обов'язковою інформацією, вказуються і такі два показники, як загальна вартість реалізованої продукції та загальна вартість придбаних товарів та послуг.

Цей метод нарахування ПДВ здійснює позитивний вплив на діяльність підприємств, оскільки дає можливість зайвий раз не відволікати кошти з обігу. Це стає можливим саме завдяки взаємозаліку заборгованостей. Більш широке використання цього методу нарахування ПДВ дасть змогу підприємствам ефективно розвиватись та бути зацікавленими у нарощуванні обсягів придбання матеріальних ресурсів для виробництва продукції та зростанні обсягу реалізації готової продукції.

В програмі уніфікації податкової системи в межах Європейського Союзу ПДВ належить одне з визначних місць, оскільки зближення оподаткування країн, які належать до ЄС є однією з найважливіших задач, які ставились з самого початку інтеграційних процесів в Західній Європі.

Невідповідність законодавства щодо справляння податків в різних країнах призводить до виникнення ряду непорозумінь між ними.

Яскравим прикладом є непорозуміння між Україною та Росією з приводу імпортного ПДВ. Основною проблемою, що виникає при здійсненні ряду експортних операцій українськими підприємствами, є те, що російська сторона перераховує українській валютну виручку в сумі, меншій від загальної суми вартості робіт за договором на суму «російського» імпортного ПДВ.

Відповідно до вимог ст. 161 Податкового кодексу Російської Федерації при реалізації товарів (робіт, послуг), місцем реалізації яких є територія Російської Федерації, платниками податків – іноземними особами, що не перебувають на обліку в податкових органах як платники податків, податкова база визначається як сума доходу від реалізації цих товарів (робіт, послуг) з урахуванням податку [2, с. 41].

Отже, з зазначеного вище бачимо, що при імпорті на територію Російської Федерації ПДВ віднімається від вартості товару, послуги, а не нараховується на їхню вартість (що є основою розбіжності між податковими системами ПДВ в Росії та Україні, оскільки в Україні нарахування ПДВ відбувається саме на вартість товарів та послуг). При цьому російське підприємство – замовник визначається як податковий агент і тому зобов'язано утримувати ПДВ і перерахувати на рахунок українського експортера суму, яка буде зменшена на суму ПДВ. Отже, сума, яка надійде на рахунок українського експортера, буде меншою, ніж загальна сума зовнішньо – економічного договору. А через таку різницю між загальною сумою договору і сумою, яка була отримана на рахунок, і можуть виникати проблеми з українською Податковою адміністрацією.

«Причина полягає в тому, що відповідно до вимог ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.94 р. № 185/94 – ВР виручка резидентів в іноземній валюті підлягає зарахуванню на їх іноземні рахунки в уповноважених банках у терміни виплати заборгованості, зазначені в контракті, але не пізніше 90 календарних днів з дати митного оформлення (виписки вивізної вантажної митної декларації) продукції, що експортується, а в разі експорту прав інтелектуальної власності - з моменту підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг, експорт прав інтелектуальної власності» [2, с. 41]. Перевищення зазначеного терміну потребує спеціальної ліцензії НБУ.

В свою чергу, недотримання даного терміну загрожує українському експортеру нарахуванням пені за кожен день прострочення у розмірі 0,3% від суми неоподаткованої виручки (митної вартості недопоставленої продукції) в іноземній валюті, перерахованій в грошову одиницю України за валютним курсом НБУ на день виникнення заборгованості. Як бачимо, згідно українського податкового законодавства, утриманий «російський» імпортний ПДВ податковими органами України може розглядатися, як неповернена валютна виручка за зовнішньоекономічним контрактом з відповідними податковими наслідками.

Звісно, наявність таких «непорозумінь» значно ускладнює експортно – імпортні відносини між Україною і Росією. Саме тому 27 лютого 1998 р. укладено договір між Україною та Російською Федерацією про економічне співробітництво на 1998 – 2007 рр. [2, с. 42]. У даному договорі сторони визнають, що у двох країн існують різні підходи до справляння непрямих податків при експортно – імпортних операціях, і беруть на себе зобов'язання гармонізувати нормативно – правову базу, створюючи рівно вигідні умови для господарюючих суб'єктів, і, в першу чергу, усунути вищезазначену проблему.

Якщо підприємство займається зовнішньоекономічною діяльністю та користується послугами перевізників-нерезидентів при експорті чи імпорті товарів, то йому потрібно чітко знати, на яку частину вартості послуг з перевезення воно може нараховувати ПДВ.

Слід звернути особливу увагу на той факт, що при укладанні договору з нерезидентом стосовно надання послуг треба чітко визначати місце надання послуг відповідно до п. 6.5 Закону України «Про податок на додану вартість», оскільки згідно з пп. 3.1.1 до об'єкту оподаткування включаються послуги, місце надання яких є територія України [3, с. 6].

Іноземні транспортні послуги виділені в окрему категорію: поставка «транспортних послуг по перевезенню пасажирів, багажу та вантажу за межами території України». Для них не потрібно визначати місце поставки, оскільки вони попадають під дію пп. 6.2.4 Закону про ПДВ та оподатковуються податком за ставкою 0%. Щодо українських перевезень, то місцем поставки таких послуг є територія України.

Отже, перевезення за межами митної території України від/до пункту перетину державного кордону країни оподатковуються за ставкою 0%, в той час як перевезення вантажу по території України до/від пункту перетину державного кордону оподатковуються за ставкою 20%.

Виникає питання: хто буде в даному випадку нараховувати ПДВ? Зазвичай це робить продавець, але, зрозуміло, що нерезидент робити цього не буде, оскільки він не підпорядковується українському законодавству. Винятком є лише той факт, якщо він не має постійного представництва, а також резидента, який виконує представницькі функції від його імені. В цьому випадку нараховувати ПДВ по операціям, які відповідають об'єкту оподаткування відповідно до закону про ПДВ із застосуванням відповідної ставки податку, буде покупець.

Виходить, що ПДВ в розмірі 20% буде нараховуватись не на всю вартість послуги з перевезення, а тільки на ту частину, яка буде стосуватись перевезень по території України, оскільки перевезення за межами України підлягає нульовому оподаткуванню, незалежно від того, хто надає послуги.

При укладанні договору з перевізником – нерезидентом необхідно розділяти вартість транспортування вантажу на дві частини: перевезення за межами території України, які оподатковуються по нульовій ставці, та перевезення по території України, при якому замовнику потрібно нарахувати ПДВ за першою подією. При цьому в періоді, наступному після відображення податкового зобов'язання в декларації, виникає право на податковий кредит відповідно до пп. 7.5.2 Закону про ПДВ. В країнах ЄС також, як і в Україні застосовується нульова ставка з ПДВ, а також звільнення від сплати цього податку.

Слід звернути увагу на той факт, що в країнах ЄС досить високі ставки по ПДВ. В деяких з них (наприклад, Швеції – 25%, Фінляндії – 22%, Данії – 25%) ці ставки перевищують максимальні, які були рекомендовані керівними органами ЄС (14%-20% за основними групами товарів, при можливості використовувати більш низькі ставки для деяких соціально значущих груп). В Україні до об'єктів оподаткування застосовуються дві ставки податку 20% і 0%. Але доцільніше було б Україні скористатися міжнародним досвідом та ввести певну диференціацію ставок податку з метою стимулювання виробників та підтримки споживачів.

Отже, можна зробити висновок, що система оподаткування в сфері податку на додану вартість потребує значних уточнень та корегувань, оскільки через неточності в законодавстві України у підприємств виникають проблеми у зовнішньо – економічній діяльності.

Взагалі система оподаткування податком на додану вартість в Україні є недосконалою. Певні моменти в законодавстві оговорено нечітко, в зв'язку з чим у платника податку може виникати двояке розуміння проблеми, що може призвести навіть до судового вирішення суперечних питань. Питання формування системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності економічними методами в умовах інтеграції України до Європейського Співтовариства залишаються здебільшого поза увагою вітчизняних дослідників, особливо це стосується експортно – імпорتنих операцій.

Податкова політика значно впливає на економічний стан підприємства. Збільшення податкового навантаження на підприємство тягне за собою зростання вартості продукції. Перехід України до ринкової економіки потребує значних витрат на випуск конкурентноспроможної продукції та запровадження нових технологій. Для цього будь – якому підприємству потрібні значні фінансові ресурси. Від того, наскільки раціональною буде податкова політика, оптимізованими - взаємовідносинами між державою та підприємством, а також досконалим контролем з боку держави за дотриманням законодавства, залежить платоспроможність підприємства в сфері оподаткування.

Література

1. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 260с.
2. Завгородній В.І. «Російський» імпорتنний ПДВ – проблема в Україні // Всеукраїнська бухгалтерська газета «ГоловБух». – 2005. - №17. – 41 с.
3. Кулакова М. Перевозка експортно-імпорتنних грузів: НДСный учет у заказчика // Все о бухгалтерском учете. – 2006. - №84. – 5с.