

УДК 657.454.8

Білобровенко Т.В.

старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу,
Університет державної фіскальної служби України

Кітченко М.І.

старший викладач кафедри бухгалтерського обліку,
Університет державної фіскальної служби України

МЕТОДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

У статті розглянуто методи визначення податку на додану вартість (правило першої події, метод нарахувань, касовий метод, гібридний метод) та обґрунтовано переваги та недоліки кожного з них. Досліджено історію застосування цих методів в Україні відповідно до чинного на той момент законодавства, відмінності між фінансовим та податковим обліком визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість. Доведено переваги касового методу визначення дати податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. Метод надає можливість одночасно посилити фіскальну та регулюючу ефективність податку і створює можливість отримувати та використовувати додаткові обігові кошти на строк до 30 календарних днів.

Ключові слова: податок на додану вартість, методи обчислення податку на додану вартість, правило першої події, метод нарахувань, касовий метод, гібридний метод.

МЕТОДЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И НАЛОГОВОГО КРЕДИТА ПО НДС: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Білобровенко Т.В., Кітченко М.І.

В статье рассмотрены методы определения налога на добавленную стоимость (правило первого события, метод начислений, кассовый метод, гибридный метод) и обоснованы преимущества и недостатки каждого из них. Исследованы история применения этих методов в Украине в соответствии с действующим на тот момент законодательством, различия между финансовым и налоговым учетом определения налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость. Доказаны преимущества кассового метода определения даты налоговых обязательств и налогового кредита по НДС. Метод позволяет одновременно усилить фискальную и регулируемую эффективность налога и создает возможность получать и использовать дополнительные оборотные средства на срок до 30 календарных дней.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, методы исчисления налога на добавленную стоимость, правило первого события, метод начислений, кассовый метод, гибридный метод.

METHODS OF DETERMINING TAX LIABILITIES AND TAX LENDING WITH VAT: DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE

Belobrovenko T., Kitchenko M.

The article deals with the methods of determining the value added tax: the first event rule, the method of charges, the cash method and the hybrid method, the advantages and disadvantages of each of them are substantiated and justifies the advantages of the cash method of determining the date of tax liabilities and tax credit with VAT. Also the history of the application of these methods in Ukraine in accordance with the legislation in force at that time was studied, the differences between the financial and tax accounting of the determination of tax liabilities and the tax credit on value added tax were researched. It was concluded that this method provides an opportunity to simultaneously strengthen the fiscal and regulatory effectiveness of the tax and creates the opportunity to receive and use additional working capital for up to 30 calendar days.

Keywords: value added tax, methods of calculating the value added tax, the first event rule, the method of charges, the cash method, the hybrid method.

Постановка проблеми. ПДВ виник як об'єктивна необхідність уніфікації систем непрямого оподаткування країн – членів Європейського Співтовариства. Нині ПДВ набув значного поширення і діє в податкових системах більше ніж 100 країн світу, серед яких знаходяться практично всі економічно розвинуті країни. Його широке застосування зумовили фіскальна ефективність і зручність справляння. Необхідність

застосування ПДВ в Україні зумовлена вимогами ринкової економіки та прагненням нашої країни до інтеграції в ЄС, однією з умов якого є застосування цього податку [2, с. 3].

Фіскальна та регулююча ефективність податку є залежною від організації механізму справляння податку. Для ПДВ основними елементами механізму його справляння можна назвати такі: об'єкт оподатку-

вання, база оподаткування, метод розрахунку податкових зобов'язань, метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит, ставки податку, система пільг тощо.

Крім того, ПДВ є одним із найскладніших об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки існують різні методи його визначення для складання податкової декларації і його сплати до бюджету та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

З прийняттям Податкового кодексу визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства відбувається за правилами бухгалтерського обліку, тобто незалежно від дати надходження або сплати коштів. Щодо ПДВ правило першої події так і залишилося і регулюється п. 187.1 Податкового кодексу. Це означає, що базові податки розраховуються за різними принципами, хоча вони частково стосуються одного і того ж економічного показника – прибутку, оскільки додана вартість – це прибуток плюс заробітна плата, а тому оподаткування їх за різними подіями – нонсенс.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання застосування методів визначення сум податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ у зарубіжній та вітчизняній практиці привертають до себе увагу, тому їх дослідженням займалися такі науковці, як: В. Андрущенко, Г. Білоцерківська, В. Буряковський, О. Бурко, В. Вишневецький, О. Воронкова, П. Гарасим, О. Данилов, О. Десятнюк, О. Дудоров, Т. Єфименко, А. Крисоватий, Ю. Кузьмінський, М. Коцупатрий, О. Луніна, П. Мельник, В. Мельник, А. Нікітішин, А. Соколовська, О. Сторожук, Н. Ткаченко, П. Хомин, К. Швабій, І. Ящишина та ін. Водночас, незважаючи на істотний науковий доробок, у вітчизняній науці залишаються малодослідженими питання, які всебічно розкривали порівняння та переваги методів визначення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження та порівняння зарубіжного та вітчизняного досвіду застосування методів визначення сум податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, які використовуються під час обліку та звітності розрахунків за податком на додану вартість, а також переваги та недоліки кожного з методів. Зокрема, в роботі ставиться за мету обґрунтування, що касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань і виникнення дати права на податковий кредит є найбільш вигідним для суб'єктів господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. У міжнародній практиці використовується декілька методів визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит. Із погляду бухгалтерського обліку існує чотири варіанти розрахунку зобов'язань з ПДВ, зокрема: прямий адитивний (балансовий метод), прямий метод віднімання, непрямий адитивний метод та непрямий метод віднімання (кредитний).

Прямий адитивний (балансовий) метод передбачає застосування податкової ставки до попередньо визначеної величини доданої вартості, яка розраховується шляхом додавання її складових елементів (сума прибутку та фонд оплати праці).

Прямий метод віднімання передбачає застосування податкової ставки до попередньо визначеної величини доданої вартості. При цьому додана вартість розрахо-

вується як різниця між виручкою від реалізації продукції та матеріальними затратами, які були понесені в процесі її виробництва.

Непрямий адитивний метод передбачає визначення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету шляхом додавання суми податків, розрахованих по окремих складниках доданої вартості.

Непрямий (кредитний) метод передбачає визначення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету як різниці між сумою податкових зобов'язань, яка виникла в результаті реалізації товарів (робіт, послуг), та сумою податкового кредиту, яка була сплачена постачальникам матеріальних ресурсів, що були спожиті в процесі господарської діяльності. Саме він набув найбільшого поширення як у світовій практиці, так і в Україні, адже він має суттєві переваги порівняно з іншими методами, зокрема:

- відсутня необхідність розрахунку доданої вартості під час обчислення податкового зобов'язання, що значно спрощує процедуру обчислення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету;

- необхідність обов'язкового документального супроводу операцій із купівлі-продажу товару.

Проте даний метод має й низку недоліків. Передусім це пов'язано з розривом у часі між сплатою ПДВ у ціні придбаних товарно-матеріальних цінностей і відшкодуванням цієї суми після реалізації виготовленої продукції. Це призводить до відволікання оборотних коштів підприємства. Наступним недоліком є подвійне оподаткування доданої вартості всіх учасників процесу «виробництво – споживання» в результаті звільнення від оподаткування або застосування нульової ставки ПДВ.

Розглянемо методи визначення дати сум податкових зобов'язань та дати права на податковий кредит із ПДВ, які використовуються під час обліку ПДВ у міжнародній практиці та в Україні.

Перший метод (правило першої події) використовується в Україні для обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, згідно з Податковим кодексом, і застосовується для складання декларації з ПДВ.

Відповідно до п.187.1. Податкового кодексу [6], датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Нагомість, відповідно до п. 187.2. Податкового кодексу [6], датою віднесення сум ПДВ до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше:

- дата списання коштів із банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;

– дата отримання платником податку товарів/ послуг.

Тобто суб'єкт господарської діяльності – продавець відображає податкове зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку після відвантаження продукції чи після отримання авансу. Водночас суб'єкт господарської діяльності – покупець повинен відобразити на рахунках бухгалтерського обліку податковий кредит після отримання товару чи після списання коштів із поточного рахунку в рахунок оплати придбанної продукції (товарів, робіт, послуг). Даний метод, як показала практика, призводить до збільшення податкового боргу перед бюджетом.

Наступний метод – метод нарахувань передбачає, що датою виникнення податкових зобов'язань визнається дата поставки товарів, а дата виникнення податкового кредиту – дата отримання товарів. Тобто суб'єкт господарювання відображає податкове зобов'язання на рахунках бухгалтерського обліку після відвантаження товару, а суб'єкт господарювання – покупець показує податковий кредит на рахунках бухгалтерського обліку після отримання товару та відповідних документів, що засвідчують факт його отримання. Цей метод спрощує роботу податкових органів, адже встановити факт надходження товару набагато легше, ніж факт оплати. Проте в умовах гострої платіжної кризи та низького рівня правової культури застосування даного методу є недоцільним, оскільки виникнення податкового зобов'язання з моменту відвантаження продукції покупцю за відсутності коштів для здійснення платежу призводить до того, що підприємство-постачальник не в змозі вчасно погасити свої зобов'язання перед бюджетом, що призводить до нарахування штрафних санкцій, а далі може призвести до погіршення фінансового стану і банкрутства підприємства.

Касовий метод визнання дати податкових зобов'язань і податкового кредиту полягає в тому, що податкові зобов'язання та право на податковий кредит із ПДВ виникають лише після отримання чи списання грошових коштів.

Відповідно до п. 187.10. Податкового кодексу, платники податку, які постачають теплову енергію, природний газ, надають послуги з транспортування, розподілу природного газу, водопостачання, водовідведення чи послуги, вартість яких включається до складу квартирної плати чи плати за утримання житла, фізичним особам, бюджетним установам, не зареєстрованим як платники податку, а також житлово-експлуатаційним конторам, квартирно-експлуатаційним частинам, об'єднанням співвласників багатоквартирних будинків, іншим платникам податку, які здійснюють збір коштів від зазначених покупців для подальшого їх перерахування продавцям таких товарів (надавачам послуг) у рахунок компенсації їх вартості, визначають дату виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту за касовим методом. Зазначене правило визначення дати виникнення податкових зобов'язань поширюється також на операції з постачання зазначених товарів або послуг для жеків та бюджетних установ, що отримують такі товари або послуги, якщо вони зареєстровані як платники податку. Також відповідно до підпункту 14.1.266 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу [6], за операціями з виконання підрядних будівельних робіт суб'єкти підприємницької діяльності

можуть застосовувати касовий метод податкового обліку.

За таких умов касовий метод, згідно з яким виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит пов'язаний з оплатою товарів, є найбільш прийнятним, адже він стимулює до своєчасного розрахунку підприємств із бюджетом, оскільки передбачає отримання права на податковий кредит лише після оплати отриманих товарів.

Саме метод нарахувань використовується для визнання дати податкових зобов'язань та податкового кредиту для правил бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці, а в податковому обліку використовується правило першої події або касовий метод. Використання різних методів створює невідповідність даних бухгалтерського і податкового обліку ПДВ та ускладнює роботу бухгалтерських служб.

Наступний метод – змішаний (гібридний) передбачає виникнення зобов'язань із ПДВ за методом нарахувань, а права на податковий кредит – згідно з касовим методом. Даний метод забезпечує стабільні надходження до бюджету, адже він стимулює до своєчасних розрахунків підприємств за отриманими товарами. Гібридний метод є найбільш жорстким для платників ПДВ, адже податкові зобов'язання виникають незалежно від того, чи надійшли кошти за відвантажену продукцію. Протягом застосування ПДВ в Україні методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту також змінювалися (табл. 1).

Як видно з даних табл. 1, методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань і дати виникнення права на податковий кредит із ПДВ змінювалися, не застосовувався в системі оподаткування ПДВ тільки гібридний метод. Законодавчо від самого початку запровадження ПДВ на Україні було визначено касовий метод, а потім еволюція змін механізму справляння ПДВ в Україні обрала найскладніший метод – метод першої події, який потребує передусім значних зусиль та витрат в адмініструванні ПДВ, а також несе суттєве додаткове навантаження та ускладнює облік на підприємствах. Цей метод, як показує практика, виявився неприйнятним для умов трансформації економіки.

Причинами складності застосування даного методу є:

- надзвичайно високий рівень тінізації та збитковості економіки України;
- низький рівень платоспроможності та платіжної культури контрагентів;
- низький рівень відповідальності за порушення строків виконання договірних зобов'язань;
- значний обсяг пільг у загальному оподатковуваному обороті.

Саме правило першої події й створює підґрунтя для відмивання коштів недобросовісними платниками, адже під час оприбуткування товарів (робіт, послуг) без оплати податковий кредит виникає за правилом першої події за фактом надходження товарів (робіт, послуг). При цьому можливо, що кошти ще підприємство не сплатило навіть своєму постачальнику, не говорячи вже про бюджет, а отримує право на податковий кредит.

За високого рівня збитковості в економіці можливо застосування тільки касового методу обчислення ПДВ.

Підтримуючи думку В.Г. Корнус [5], вважаємо, що в сучасних умовах ринкової економіки касовий метод визначення дати виникнення податкових зобов'язань

Таблиця 1. Методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ в Україні

Період	Методи визначення дати виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ	Законодавчий акт
3 01.01.1992	У податковому обліку – касовий метод, у бухгалтерському обліку – метод нарахувань	Закон України «Про податок на додану вартість» № 2007– 12 від 20.12.1991
3 06.01.1993	У податковому та бухгалтерському обліку – метод нарахувань	Декрет КМУ «Про податок на додану вартість» № 14–92 від 26.12.1992
3 18.05.1993	У податковому обліку – касовий метод, у бухгалтерському обліку – метод нарахувань	Декрет КМУ «Про податок на додану вартість» № 43–93 від 30.04.1993
3 08.05.1997	У податковому обліку – правило першої події, у бухгалтерському обліку – метод нарахувань	Закон України «Про податок на додану вартість» №168/97 – ВР від 03.04.1997
3 01.01.2011	У податковому обліку – правило першої події або касовий метод, в бухгалтерському обліку – метод нарахувань	Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI

Таблиця 2. Розрахунок економії під час короткострокового залучення обігових коштів за рахунок позитивної різниці між вхідним та вихідним ПДВ

Сума ПДВ, грн.	Строк кредитування, днів	Кредитна процентна ставка	Економія коштів, грн.
10 000	30	18	150
50 000	30	18	750
100 000	30	18	1500
1000 000	30	18	15000

та податкового кредиту є найбільш прийнятним та ефективним із фіскального погляду з таких причин:

- недостатній рівень правової та договірної культури серед суб'єктів підприємництва;
- відсутність ефективних механізмів контролю над відповідністю руху коштів і матеріальних цінностей;
- значний рівень тінізації економіки України.

Касовий метод стимулює покупців до своєчасних розрахунків за придбані товари, оскільки передбачає здобуття права на податковий кредит тільки після оплати товарів і послуг. Він є найбільш логічним і з погляду економічної сутності ПДВ як непрямого податку, адже за теорією непрямого оподаткування податок сплачує споживач (кінцевий споживач), а продавець товару акумулює ці кошти та вносить їх до відповідного бюджету, тобто виступає податковим агентом. Касовий метод найбільше відповідає теорії непрямого оподаткування, оскільки якщо кошти не сплачені споживачем, то і податок у складі вартості товару також не сплачений, він просто відсутній.

О. Данилов [4] робить висновок, що ПДВ, отриманий підприємством унаслідок реалізації продукції, може бути використаний з економічного погляду як додаткові обігові кошти до настання терміну його сплати до бюджету. Очевидно, що такий економічний механізм може мати місце за методу першої події та касового методу. Безперечно, створення умов для поповнення обігових коштів підприємства в процесі оподаткування ПДВ є вагомим регулюючим чинником цього податку в напрямі стимулювання економічної активності підприємництва. Але, на нашу думку, такий економічний механізм за наявного методу першої події не може проявитися відчутним економічним ефектом унаслідок того, що вільні кошти виникають за методу першої події тільки під час операцій отриманої передплати від покупців і передплати постачальникам.

Розглянемо такий самий економічний механізм короткострокового поповнення обігових коштів підприємства за рахунок позитивної різниці ПДВ під час

застосування касового методу. При цьому ми матимемо такі переваги:

- позитивна різниця між вхідним ПДВ, отриманим від реалізації, та вихідним ПДВ, сплаченим постачальникам, виникає практично завжди за результатами господарської діяльності звітного періоду (місяця), за винятком експортерів;
- така позитивна різниця, яка декларується підприємством до сплати до бюджету, є фактично додатковими обіговими коштами підприємства на строк 30 днів, оскільки, згідно з Податковим кодексом, податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця, а сума податкового зобов'язання, зазначена платником податку в поданій ним податковій декларації, підлягає сплаті протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку.

Розрахуємо економію обігових коштів підприємства за рахунок використання позитивної різниці між вхідним та вихідним ПДВ як альтернативу банківському кредиту, за користування яким передбачена сплата банківського відсотка. Результати розрахунку представлено в табл. 2.

Для розрахунку взято декілька значень сум ПДВ, які підприємство отримує як позитивну різницю внаслідок господарської діяльності та сплачує до бюджету через 30 днів після закінчення звітного місяця та умовна кредитна ставка 18% річних.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи все вищесказане, можна дійти таких висновків:

1. Під час застосування касового методу визначення ПДВ зростає фіскальна ефективність податку за рахунок зменшення впливу чинника тінізації та збитковості економіки України, а також зростає регулююча ефективність ПДВ, оскільки підприємство має можливість отримувати практично щомісяця додаткові обігові кошти.

2. За касового методу визначення сум податкових зобов'язань і податкового кредиту ПДВ додаткові

обігові кошти підприємство отримує безоплатно на відміну від короткострокового банківського кредиту, тобто виникає ще й економія обігових коштів на сплату банківського процента.

Отже, на підставі проведеного дослідження можна зробити загальний висновок, що касовий метод визна-

чення дати виникнення податкових зобов'язань та права на податковий кредит дає можливість одночасно посилити фіскальну та регулюючу ефективність податку і створює можливість отримувати та використовувати додаткові обігові кошти на строк до 30 календарних днів.

1. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : [монографія] / За ред. А.М. Новицького, В.В. Лисенка, К.І. Швабія. – Ірпінь : НУ ДПС України, 2013. – 556 с.
2. Андропова Ю. Сутність та основні положення податкової системи Європейського Союзу (ЄС) / Ю. Андропова // Консультант. – 2005. – № 38. – С. 2–4.
3. Бурдюк О.В. Особливості нарахування і сплати ПДВ в бухгалтерському обліку згідно ПКУ / О.В. Бурдюк // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.econotyu.nauka.com.ua>.
4. Данилов О.Д. Податок на додану вартість як стимул інноваційної діяльності підприємства / О.Д. Данилов // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 30. – С. 61–63.
5. Корнус В.Г. Касовий метод визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість як механізм поповнення обігових коштів підприємства / В.Г. Корнус // Фінансова система України. – 2009. – Вип. 12. – С. 46–54.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

E-mail: belobrovenko_tan@ukr.net