

УДК 657.6 (075)

МОДЕЛЮВАННЯ РОЗРАХУНКІВ ПОДАТКУ, АЛЬТЕРНАТИВНОГО ДО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Є. Цікало

79000 м. Львів, проспект Свободи, 18/202

Львівський національний університет імені Івана Франка,

Розроблена модель розрахунків податку, альтернативного до податку на додану вартість (ПДВ), за критерієм надходження податків до бюджету в однаковому обсязі. За моделлю розрахована номінальна ставка альтернативного податку, яка виявилася меншою, ніж ставка ПДВ. Визначені умови сплати альтернативного податку до бюджету.

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, номінальна ставка альтернативного податку.

Платник ПДВ може мати у розрахунках з бюджетом податкове зобов'язання або податковий кредит, або бути у нейтральному положенні за відсутності зобов'язання і кредиту. Згідно Закону України "Про податок на додану вартість" (ст. 1, пп. 1.6, пп. 1.7) податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому періоді), а податковий кредит – сума, на яку платник має право зменшити податкове зобов'язання цього ж періоду. Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту одного і того ж звітного податкового періоду. При додатньому значенні сума підлягає сплаті до бюджету, а при від'ємному – враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник у попередні податкові періоди, а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (ст. 7, пп. 7.7.1) [1]. Платник податку може прийняти самостійне рішення про отримання суми бюджетного відшкодування на свій поточний банківський рахунок за процедурою, викладеною у статті 7, підпунктах 7.7.3.-7.7.11 [1]. Повернення платнику суми бюджетного відшкодування, що підтверджена податковим органом за результатами документальної невізної перевірки, триває протягом сорока днів, а у разі з'ясування спірних питань без процедури адміністративного оскарження та проведення додаткової документальної візної перевірки – неменше семидесяти днів з наступного за днем подання платником до податкового органу податкової декларації із заявою про відшкодування

(ст. 7, пп. 7.7.4-7.7.8) [1].

Виникнення податкового кредиту чи названої вище "від'ємної різниці" означає вивільнення у суб'єкта підприємницької діяльності (платника ПДВ)

обігових коштів, термін відшкодування яких на практиці досить тривалий і може не влаштувати платника. Тому платник намагатиметься не допустити такої ситуації, збільшуючи зобов'язання і тим самим зменшуючи надходження ПДВ до бюджету.

“Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Датою виникнення податкового зобов'язання з поставки 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 покупців (замовників) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а у разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти – дата їх оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації грошових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.” (ст. 7, п. 7.5, пп. 7.5.1, п. 7.3, пп. 7.3.1) [1].

Як бачимо, в датах є моменти надходження до платника чи перерахування ним грошових коштів за товари (роботи, послуги), руху товарів і документів.

Перерахування грошових коштів постачальнику (підряднику) ще не означає, що їх отримувач сплатить податкове зобов'язання, яке може не виникнути із-за наявності податкового кредиту. Право на існування податкового кредиту ще треба підтвердити. Тобто існує потенційна можливість несплати ПДВ до бюджету через взаємне зарахування податкового зобов'язання і податкового кредиту (“нульові різниці”). Для нейтралізації такого негативу у сплаті податку отримувач грошових коштів обов'язково повинен сплачувати податок із суми, що надійшла.

Податковий кредит може виникнути внаслідок отримання платником-покупцем податкової накладної, не виконавши оплату. У свою чергу, в момент відвантаження товарів чи документування робіт, послуг, у платника-продавця (постачальника, підрядника) виникає податкове зобов'язання, яке він не зможе виконати у випадку відсутності коштів. Неоплата покупцем за податковою накладною і неможливість сплатити податок продавцем блокує грошовий потік з ПДВ за наявності, при цьому, податкового кредиту.

Таким чином існування в розрахунках з бюджетом податкового кредиту створюється підґрунття для його штучного утворення з метою отримання “нульових різниць”, зменшення податкового зобов'язання, незаконного отримання бюджетних коштів.

Підтвердженням виникнення порушень з утворення податкового кредиту є типові судові рішення, що приймаються, у практиці застосування адміністративними судами окремих норм Закону України “Про податок на додану вартість” щодо: “...визначення моменту виникнення права на податковий кредит у

платника податку, який придбав товари чи послуги з їх оплатою векселем (власної емісії, емітованим третьою особою);

підтвердження права на податковий кредит та бюджетне відшкодування за операціями з придбання послуг за відсутності податкової накладної на момент здійснення перевірки;

нарахування податкових зобов'язань і застосування штрафних санкцій з ПДВ з посиланням на нікчемність правочинів, за наслідками яких сформовано податковий кредит” [2, С.58].

У довідці Вищого адміністративного суду України, зокрема, зазначено, що “... наявність податкових накладних дійсно є обов'язковою обставиною для визначення правильності формування податкового кредиту, але не вичерпною.

Якщо певна господарська операція не відбулася чи відбулася не затим її змістом, який відображений в укладених платником податку договорах, то це є підставою для застосування відповідних наслідків у податковому обліку.

Приміром, якщо наведені у договорах товари чи послуги фактично не поставлялися, то придбання таких товарів або послуг не відбулося. Відповідно право на податковий кредит або валові витрати у такого платника податків не виникає, оскільки при цьому не дотримано обов'язкових умов для виникнення такого права – придбання товарів (послуг) з метою їх використання у господарській діяльності. Зазначене стосується також і випадків, коли певні товари чи послуги придбані не в межах господарської діяльності платника податків.” [2, С.69].

Для недопущення блокування надходжень до бюджету потрібно резервувати суми для сплати зобов'язання у розмірі, який мотивував би платника до оплати у порівнянні з теперішніми умовами справляння податку, або обов'язково сплачувати податок за касовим методом, також у вмотивованому розмірі. При цьому повинно забезпечуватися еквівалентне (номінальне, у тих же обсягах) наповнення бюджету у межах зв'язків: “придбання – виробництво – реалізація”; “купівля – продаж – купівля”. За касовим методом “... дата виникнення податкових зобов'язань визначається як дата зарахування (отримання) коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) ним товарів (послуг), а дата виникнення права на податковий кредит визначається як дата списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) платника податку або дата отримання інших видів компенсацій вартості поставлених (або тих, що підлягають поставці) йому товарів (послуг)” [1, С.78]. Цей метод забезпечує прозорість і чіткість грошових розрахунків, а доповнення його обмеженням щодо терміну сплати зобов'язання, з моменту відвантаження, та зменшення податкового навантаження створить сприятливіші умови для наповнення бюджету. Дата виникнення права на податковий кредит для платника повинна співпадати з датою виникнення податкового зобов'язання в отримувача коштів чи повинна бути близькою до неї у часовому обмеженні. Оскільки, для продавця встановлюється часове обмеження зі сплати податку, то певне обмеження повинно бути і для покупця щодо списання коштів з банківського рахунку (видачі з каси) або отримання інших видів компенсацій вартості покупки. Ці обмеження повинні бути враховані під час укладання договорів. За таких умов зникне потреба в податковому кредиті, а отже, і підґрунття для зловживань у бюджетному відшкодуванні чи мінімізації платежів до бюджету.

Виходячи з викладеного вище, розробимо модель розрахунку альтернативного до ПДВ податку, який стягувався би з виручки чи суми договору.

Введемо такі умовні позначення:

A_1 і A_2 – перший і другий продавці (постачальники, виконавці);

B_1 і B_2 – перший і другий покупці (отримувачі, замовники); перший покупець виступає у ролі другого продавця ($B_1 = A_2$);

S_1 і S_2 – суми оплати: покупцем B_1 продавцю A_1 і покупцем B_2 продавцю A_2 ;

x – ставка альтернативного податку;

S_1x і S_2x – суми альтернативного податку, що стягуються з продавців A_1 і A_2 ;

R_1 і R_2 – об'єкти, що продаються продавцем A_1 покупцю B_1 і продавцем A_2 покупцю B_2 (у торгівельній діяльності $R_1 = R_2$);

c_1 і c_2 – бази для нарахування податків (суми витрат і прибутку чи ціна без ПДВ або альтернативного податку) у продавців A_1 і A_2 ;

p_1 і p_2 – суми альтернативного податку, що стягуються з продавців A_1 і A_2 ;

q – ставка ПДВ (20% або 0,2; 17% або 0,17);

k – коефіцієнт перерахунку, що використовується для визначення суми податкового зобов'язання для продавців A_1 і A_2 ($k = 1/r$; $r = (1+q)/q$);

Схема, що ілюструє грошові і об'єктні потоки, зображена на рис. 1.

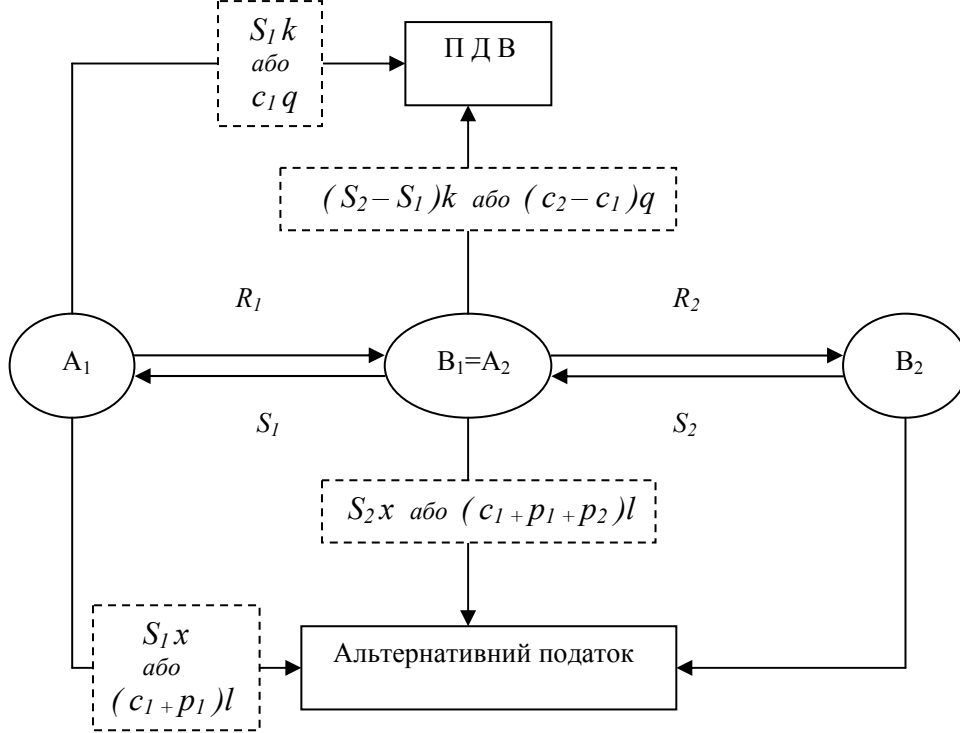


Рис.1. Порівняльна схема розрахунків ПДВ і альтернативного податку

Із суми оплати S_1 продавець A_1 повинен сплатити альтернативний податок на суму $S_1 x$, а продавець A_2 повинен із суми S_2 сплатити суму податку $S_2 x$. Сума S_2 покриватиме S_1 , тим самим відшкодуватиметься податок $S_1 x$, а також міститиме інші складові, виходячи з облікової моделі ціноутворення та враховуючи в собі суму альтернативного податку $S_2 x$. У випадку елементарної операції перепродажу продавцем A_2 , який був покупцем B_1 , не вносячи додаткових складових в ціну, до суми S_2 входить сума S_1 і податок на суму $S_2 x$. Перепродаж пов'язаний із зростанням ціни, потенційно з підвищенням ризику непродажу чи втрат. Діятиме фактор обмеження спекулятивних операцій і не здійснення операцій без сплати податку до бюджету. В умовах застосування ПДВ можливе здійснення операцій без сплати податку до бюджету за рахунок взаємного зарахування податкового кредиту і податкового зобов'язання.

Для визначення ставки альтернативного податку складемо систему рівнянь за умови двох переходів об'єктів: $A_1 \rightarrow B_1$; $A_2 \rightarrow B_2$.

$$\begin{cases} S_1 x + S_2 x = S_2/r; \\ S_2 - S_2 x \geq S_1. \end{cases} \quad (1)$$

Перше рівняння означає, що загальна сума стягнення альтернативного податку з усіх продавців повинна дорівнювати сумі, еквівалентній сумі надходження ПДВ до бюджету. За ставки ПДВ 20% – це сума $S_2/6$ або з врахуванням коефіцієнта перерахунку – $0,1667 S_2$ ($k=1/6=0,1667$ тобто 16,67% від S_2), а за 17% – приблизно $S_2/6,882$ або $0,1453 S_2$ (14,53% від S_2).

Друге рівняння описує обмеження, що враховує елементарну операцію перепродажу та обов'язкову сплату за нею продавцем A_2 суми альтернативного податку, яка повинна бути не меншою, ніж $S_2 x$.

Провівши перетворення в системі рівнянь (1) отримаємо такі рівняння та їхні розв'язки:

а) у випадку $r = 6$:

$$6x^2 - 12x + 1 = 0; \quad x \approx 0,0871;$$

б) у випадку $r = 6,882$:

$$6,882x^2 - 13,764x + 1 = 0; \quad x \approx 0,0755.$$

Отже, для ПДВ 16,67% і 14,53% аналогічні коефіцієнти перерахунку для визначення сум альтернативного податку становитимуть відповідно 8,71% і 7,55%.

Для визначення суми податку, що повинна увійти в ціну чи в суму оплати за договором, треба скористатися ставкою нарахування. Так, для продавця A_2 сума альтернативного податку розраховуватиметься виходячи з другого рівняння системи (1), за формулою:

$$S_2 x \geq S_1 x / (1 - x). \quad (2)$$

Ставка нарахування альтернативного податку $l = x / (1 - x)$.

Для коефіцієнтів перерахунку альтернативного податку 8,71% і 7,55% ставки нарахування становитимуть відповідно 9,54% і 8,17%, що менше від відповідних ставок ПДВ 20% і 17%.

На першому кроці переходу з ПДВ на альтернативний податок база нарахування нового податку складатиметься з витрат і прибутку, як і для ПДВ.

Завдяки меншій ставці альтернативного податку, початкова (перехідна) ціна буде зменшена на 10,46% (тобто 20% – 9,54%) чи на 8,83% (тобто 17% – 8,17%). Надалі ціна зростатиме на ці ж відсотки, внаслідок додавання до неї альтернативного податку, але таке зростання обмежуватиме перепродажі, а в складних виробництвах темпи зростання цін залежатимуть від величини вартості, що додаватиметься на кожному кроці ланцюжка кооперованих зв'язків. Необхідне додаткове дослідження факторів формування (в т.ч. трансферних цін).

Перевіримо наведені вище результати розрахунків з альтернативного податку на моделі, яка описується іншою системою рівнянь, складеною за підходом, що передбачає використання бази для нарахування ПДВ, застосувавши цю базу для нарахування альтернативного податку.

Виходячи із схеми потоків, що зображена на рис. 1, систему рівнянь (1) подамо у такому вигляді:

$$\begin{cases} (c_1 + p_1)x + (c_1 + p_1 + p_2)x = c_2q; \\ (c_1 + p_1 + p_2) - (c_1 + p_1 + p_2)x \geq c_1 + p_1; \end{cases} \quad (3)$$

c_1 і c_2 задаються; для елементарної операції приймемо умову $c_1 = c_2 = c$.

Врахуємо те, що $(c_1 + p_1)x = p_1$.

$$\text{Звідси } p_1 = cx / (1-x). \quad (4)$$

Після підстановки формули (4) в систему рівнянь (3), отримаємо таку систему рівнянь:

$$\begin{cases} p_2 = \frac{qc - (2+q)cx}{(1-x)x}; \\ p_2 = cx / (1-x)^2. \end{cases} \quad (5)$$

Після перетворень системи рівнянь (5) отримаємо таке рівняння:

$$(1+q)x^2 - 2(1+q)x + q = 0. \quad (6)$$

Розв'язки рівняння (6):

для $q = 0,2$, $x \approx 0,0871$; для $q = 0,17$, $x \approx 0,0755$.

Таким чином, правильність розрахунків за двома підходами підтверджена.

Розраховані ставки альтернативного податку є номінальними і їхнє запровадження потребує додаткових досліджень у ціноутворенні.

Номінальні ставки розраховані для двох переходів об'єктів між трьома суб'єктами господарювання. Із зростанням кількості переходів ставки повинні зменшуватися, оскільки зростатиме кількість поділів серед суб'єктів загальної суми податку, що повинна бути сплачена до бюджету. Складність розрахунку номінальної ставки для виробничого суб'єкта зросте із-за того, що до вартості його продукції входить суми альтернативного податку, розраховані теоретично за різними ставками, стосовно придбаних для виробництва ресурсів. Тому потрібні додаткові дослідження з ідентифікації руху об'єктів в ланцюжках переходів у процесі ціноутворення, можливо навіть, враховуючи галузеву специфіку господарської діяльності суб'єктів. За результатами такого дослідження можуть бути запропоновані або точні ставки альтернативного податку, або оптимальні ставки в окремих галузях (сегментах) чи у національному господарстві загалом, які забезпечуватимуть необхідні надходження до бюджету. У будь-якому випадку

ставки будуть меншими від аналогічних ставок ПДВ, що зменшить податкове навантаження на суб'єктів. В межах такого зменшення можна вести пошук резервів збільшення податкових надходжень до бюджету.

Завдяки прозорості і простоті схеми розрахунку і сплати цього податку усуваються негативи, пов'язані з бюджетним відшкодуванням ПДВ, взаємним зарахуванням податкового зобов'язання і податкового кредиту. Для застосування альтернативного податку на практиці потрібно розробити правила адміністрування, які забезпечуватимуть його своєчасне і повне надходження до бюджету.

1. Закон України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР “Про податок на додану вартість” (Зі змінами та доповненнями станом на 25 липня 2007 року) // Бухгалтерія. – № 30-31. – К.: Бліц-Преса, 2007. – С.76-114.
2. Довідка про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України “Про податок на додану вартість” від 15 квітня 2010 року // Бухгалтерія. – № 21. – К.: Бліц-Преса, 2010. – С.58-76.

MODELLING OF CALCULATIONS OF TAX, ALTERNATIVE TO VALUE ADDED TAX

Y. Tsikalo

Svoboda av., 18/202, Lviv, 79000, Ukraine Ivan Franko National University of Lviv

The model of calculation of tax, alternative to value added tax (VAT), has been developed by the criterion of tax receipts into the budget in the same volume. Nominal rate of alternative tax has been calculated and it appears to be less than value added tax rate. Conditions of payment of alternative tax into budget have been determined.

Key words: value added tax, tax credit, tax obligation, nominal rate of alternative tax.

МОДЕЛИРОВАНИЕ РАСЧЕТОВ НАЛОГА, АЛЬТЕРНАТИВНОГО К НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННЮ СТОИМОСТЬ

Е. Цікало

*79000 м. Львов, проспект Свободы, 18/202
Львовский национальный университет имени Ивана Франко*

Розроблена модель расчетов налога, альтернативного к налогу на добавленную стоимость (НДС), за критерием поступления налогов в бюджет в равном объеме. По модели рассчитана номинальная ставка альтернативного налога, которая оказалась меньше, чем ставка НДС. Определены условия уплаты альтернативного налога в бюджет.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, номинальная ставка альтернативного налога.