

Петро КУЛИК

“ЗВИЧАЙНІ ЦІНИ” ТА ЇХ ВПЛИВ НА ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розглянуто діючий механізм визначення бази оподаткування з податку на додану вартість (ПДВ) із застосуванням “звичайних цін”, проаналізовано його недоліки та запропоновано децю ефективнішу процедуру визначення бази оподаткування з ПДВ.

В умовах сучасної світової фінансової кризи, коли існує гостра потреба в наповненні бюджетів усіх рівнів, особлива увага приділяється основним бюджетоформуючим податкам, тому що внаслідок вдосконалення процедури їх справляння передбачаються значні надходження до “державної казни”. Не є виключенням і податок на додану вартість, процес адміністрування якого на сучасному етапі потребує вдосконалення [7; 156, 157].

Питанням адміністрування податку на додану вартість в Україні присвячено багато праць сучасних авторів, серед них: О. Д. Данілов, Б. А. Карпінський, А. І. Крисоватий, В. В. Лисенко, А. В. Матвійчук, В. М. Мельник, М. А. Науменко, В. О. Парнюк, А. О. Сігайов, А. М. Соколовська та інші. Однак, незважаючи на значну кількість праць, процес адміністрування податку на додану вартість в Україні не є досконалим та ефективним.

Метою статті є здійснення аналізу діючого механізму визначення бази оподаткування з ПДВ за “звичайними цінами”, розгляду його недоліків для надання пропозицій щодо зміни підходу до визначення бази оподаткування з цього податку з метою підвищення ефективності його справляння.

Податок на додану вартість завжди займав вагомий частку в структурі надходжень до державного бюджету України. Разом з цим, в окремі періоди різні фактори, зокрема динаміка норм податкового законодавства, здійснювали свій вплив на зниження чи збільшення як суми поступлень податку, так і відповідно його частки в загальному обсязі податкових поступлень до Державного бюджету України.

Так, одним з положень нормативно-правових актів з питань адміністрування ПДВ, які дозволяли цілком законно збагатитись за рахунок держави (до 2005 р.), було надання пільг з податку на додану вартість суб'єктам господарювання, які провадили діяльність у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку, на території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи, та у режимі технологічних парків.

Така норма спонукала і в кінцевому результаті створила низку зловживань у сфері оподаткування, оскільки для використання даної можливості щодо “несплати” ПДВ необхідно було лише зареєструвати підприємство за юридичною адресою, що знаходилась на таких територіях (зонах), і такий суб'єкт господарювання звільнявся від сплати податку на додану вартість. При

цьому, зареєстровані в таких зонах суб'єкти господарювання, здійснюючи операції з продажу товарів, виписували податкові накладні з ПДВ, відображали у складі податкової декларації з цього податку податкові зобов'язання, які, користуючись згаданими нормами законодавства, до бюджету не сплачували. Покупці в свою чергу включали на підставі таких податкових накладних витрати по сплаті ПДВ до податкового кредиту. Як наслідок, за результатами таких товарно-грошових операцій утворювався дисбаланс між сплатою податку та його поверненням з бюджету, а в масштабі держави такі пільги призводили до того, що суми несплаченого до Державного бюджету України податку на додану вартість вимірювались у мільярдах гривень.

При цьому, така недосконалість норми податкового законодавства дедалі частіше обговорювалася у фахових колах, податок на додану вартість під час дії таких пільг далеко не виконував фіскальну функцію належним чином та водночас зростала заборгованість Державного бюджету України з відшкодування ПДВ.

Тому, наступним вимушеним кроком стало врегулювання проблеми несплати податкових зобов'язань з ПДВ суб'єктами господарювання, що здійснювали діяльність у згаданих зонах та територіях. Так, одним з важливих переломних моментів з точки зору належного виконання фіскальної функції податку на додану вартість було скасування у 2005 р. вказаних пільгових режимів оподаткування ПДВ відповідно

до Закону України від 23.03.2005 N 2505-ГУ "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік".

Переломний у позитивному напрямку фіскальний результат таких змін до податкового законодавства не змусив чекати.

Розглянемо для здійснення аналізу поступлень інформацію стосовно податкових надходжень до державного бюджету загалом та податку на додану вартість зокрема (табл. 1).

Відповідно до наведених показників, частку поступлень податку на додану вартість в структурі загальної суми податкових надходжень до Державного бюджету України можна відобразити у вигляді наступної діаграми (рис. 1)

З діаграми помітно, що якщо протягом 2002–2005 рр. частка надходжень з податку на додану вартість в структурі всіх податкових надходжень до Державного бюджету України складала 35–45%, то в основному за рахунок внесення змін до чинного законодавства України щодо скасування згаданих вище пільг по сплаті податку до бюджету протягом 2006–2009 рр. така частка становила 50% і вище.

При цьому, 2003–2004 рр. були найбільш активними з точки зору мінімізації сплати ПДВ за рахунок використання податкових пільг, саме у ці періоди за рахунок пожвавлення діяльності так званих "конвертаційних центрів" частка надходження ПДВ у складі загальних поступлень до державного бюджету значно знизилась і становила відповідно 35,3 та 37,2

Таблиця 1

Показники надходжень до загального фонду державного бюджету всього та податку на додану вартість по Україні протягом 2002–2009 рр.

в млрд. грн.

Показники:	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Податкові надходження до ДБ всього:	28,9	35,7	44,9	74,5	94,8	116,7	167,9	148,9
Надходження ПДВ (сальдо)	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6



Рис 1. Питома вага надходження ПДВ до загальної суми податкових надходжень до Державного бюджету України*

* Побудовано автором на основі табл. 1

З рис. 1 також помітно, що протягом останніх 3 років частка надходжень ПДВ в структурі загальної суми податкових поступлень до державного бюджету має позитивну тенденцію до поступового, хоча і не значного, зростання.

Водночас, подальша недосконалість податкового законодавства, а також збільшення активності платників у практиці мінімізації сплати податку, призвели до того, що в останні роки темпи приросту заявленого до відшкодування ПДВ перевищують темпи приросту надходжень податку. Це свідчить про те, що і надалі фіскальний потенціал ПДВ повністю не реалізований.

Сучасні наукові дослідження з питань адміністрування податку на додану вартість свідчать, що і в теперішніх умовах основним фактором низького рівня реалізації фіскального потенціалу податку є недосконалість податкового законодавства з ПДВ.

Зокрема, на думку автора статті, сьогодні Законом України "Про ПДВ" (пункт 4.1 у редакції Законів України від 25.03.2005 р. N 2505-IV, від 07.07.2005 р. N 2771-IV) не здійснено кваліфікований підхід до визначення бази оподаткування податком на додану вартість, що дозволяє суб'єктам господарювання використовувати дану норму з метою здійснення мінімізації сплати податку на додану вартість.

Так, відповідно до пункту 4.1. Закону України "Про податок на додану вартість"

від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР із внесеними змінами та доповненнями (Закон України "Про ПДВ") "База оподаткування операції з поставки товарів (послуг) визначається відповідно до їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче за звичайні ціни... У разі, якщо звичайна ціна на товари (послуги) перевищує договірну ціну на такі товари (послуги) більше ніж на 20 відсотків, база оподаткування операції з поставки таких товарів (послуг) визначається за звичайними цінами" [3].

Водночас, згідно з пунктом 1.18. Закону України "Про ПДВ": "Звичайні ціни розуміються та застосовуються за правилами, визначеними пунктом 1.20 статті 1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [3].

При цьому, згідно з підпунктом 1.20.1. Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"): "Якщо цим пунктом не встановлено інше, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін. Справедлива ринкова ціна – це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за

умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг)” [1].

Також, підпунктом 1.20.2. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено, що для визначення звичайної ціни товару (робіт, послуг) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах. Зокрема, враховуються такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов’язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об’єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (у разі їх відсутності – однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціну, або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні при укладанні угод між непов’язаними особами надбавки чи знижки до ціни. Зокрема, але не виключно, враховуються знижки, пов’язані з сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; маркетинговою політикою, у тому числі при просуванні товарів (робіт, послуг) на ринки; наданням дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів [1].

Для визначення звичайних цін Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” (п. п. 1.20.8.) передбачено, що обов’язок доведення того, що ціна договору не відповідає рівню звичайної ціни у випадках, визначених цим Законом, покладається на податковий орган у порядку, встановленому законом. При проведенні перевірки платника податку податковий орган має право надати запит, а платник податку зобов’язаний обґрунтувати рівень договірних цін або послатися на норми абзацу першого підпункту 1.20.1 цього пункту [1].

На практиці реалізувати положення пункту 1.20. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” майже неможливо, передусім через відсутність в органах державної податкової служби узагальненої, документально підтвердженої інформації про рівень цін на ринку, яку можна використати при проведенні перевірок суб’єктів підприємницької діяльності.

Враховуючи, що суб’єкти підприємницької діяльності краще знають ринок продажу товарів (робіт, послуг), покладення на органи податкової служби обов’язку доведення того, що ціна договору не відповідає рівню звичайних цін, не може дати очікуваного результату, оскільки платник податку має право обґрунтувати рівень договірних цін, він може навести й інші відмінності операції з продажу товарів (робіт, послуг), які відрізняють його операцію від інших, що здійснюються на ринку і суттєво впливають на рівень договірної ціни, посилаючись на те, що порівнювані товари не є однорідними. При цьому, він може самостійно вибирати коло договорів, умови яких він вважає співставними, звичайно, з належним мотивуванням, яке може ґрунтуватися на властивостях товару, умовах продажу, ситуації на ринку за тих чи інших обставин [6; 26, 27].

Таким чином, механізм визначення звичайних цін відповідно до пункту 1.20. Закону

України “Про оподаткування прибутку підприємств” є недосконалим, “розпливчатим” та поверхневим, оскільки питання доведення органом податкової служби “звичайних цін” на практиці є майже нереальним, в тому числі через недоступність або відсутність відповідної інформації для визначення звичайної ціни, та відповідно дозволяє суб’єктам підприємницької діяльності ухилятися від оподаткування та мінімізувати сплату податку шляхом штучного маніпулювання цінами продажу товарів, оскільки різниця в цінах, а саме від’ємна різниця між ціною придбання і продажу, слугує підґрунтям для штучного заниження податків до сплати.

Крім цього, судова практика, пов’язана з розглядом податкових спорів, свідчить, що за даних умов органи податкової служби не мають можливості (підстав) визначати звичайні ціни при визначенні бази оподаткування податком на додану вартість, оскільки чинними нормативно-правовими актами не передбачено чіткого механізму визначення звичайних цін.

Якщо неможливо визначити співставну ціну через відсутність або недоступність відповідної інформації, то згідно з підпунктом 1.20.6. Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” звичайною ціною вважається ціна договору [1]. Це є вітчизняним традиційним наслідком спроб органу податкової служби визначити базу оподаткування з податку на додану вартість за звичайними цінами відповідно до механізму, передбаченого пунктом 1.20. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств.

Для чіткого уявлення ситуації наведемо наступний приклад. Підприємство придбало товари вартістю 3,6 млн. грн., в тому числі 0,6 млн. грн. витрат по сплаті ПДВ, які включило до складу податкового кредиту. Далі вказані товари (цією ж кількістю та такою ж якістю) підприємство продало іншому підприємству-покупцю, можливо,

кінцевому споживачу, вже за 2,4 млн. грн., в тому числі 0,4 млн. грн. ПДВ, який віднесено до складу податкових зобов’язань. Водночас орієнтовна середньоринкова ціна на однорідні чи ідентичні товари становить 2,88 млн. грн. з ПДВ, або на 20% вища від ціни продажу згаданих товарів.

Як наслідок, за результатами проведеної фінансово-господарської операції різниця між сумою податкового зобов’язання та сумою податкового кредиту з ПДВ складала від’ємне значення в сумі (-) 0,2 млн. грн. ($0,6 - 0,4 = 0,2$), яке надалі, з урахуванням усіх процедур, передбачених Законом України “Про ПДВ” підлягає відшкодуванню з бюджету на розрахунковий рахунок суб’єкта підприємницької діяльності або зарахуванню в рахунок сплати майбутніх податкових зобов’язань з цього податку.

Наочно цю схему можна відобразити наступним чином (рис. 2).

За результатами виїзної проведеної перевірки орган податкової служби в більшості випадків не може встановити звичайні ціни для визначення реальної бази оподаткування, оскільки, як зазначалось вище, сьогодні відсутній досконалий механізм визначення таких цін, особливо в часи фінансової кризи, де коливання цін є досить значним, і різниця між нижньою та верхньою межею цін може коливатись у відносних величинах в значних розмірах, і як наслідок база оподаткування визначається із ціни, передбаченої в договорі.

Навіть в одиничних випадках здійснення донарахування податку на додану вартість внаслідок застосування звичайних цін рішення керівника органу податкової служби про таке донарахування в більшості випадків розглядаються судами не на користь органів податкової служби.

Можна привести і інший приклад в аналогічній ситуації, коли різниця від орієнтовних цін на ідентичні чи однорідні товари

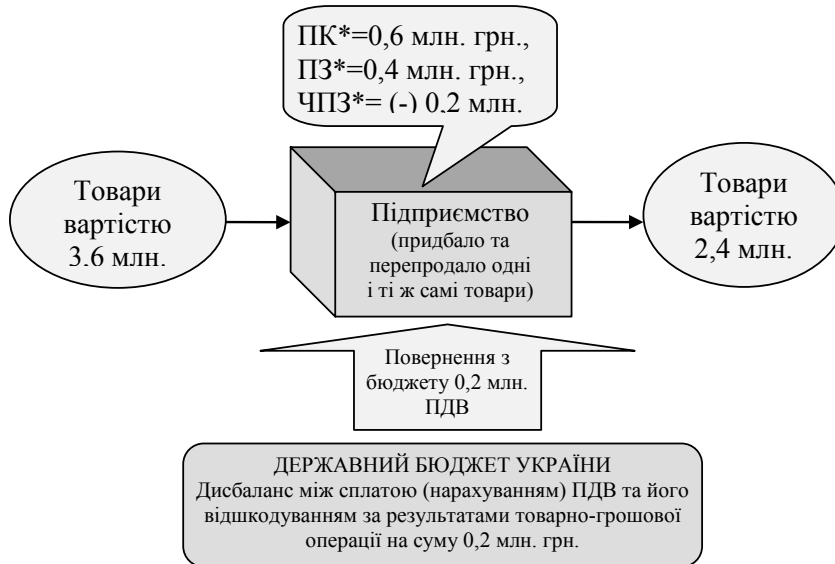


Рис. 2. Формування бази оподаткування з ПДВ за “звичайними цінами”**

* ПК – Податковий кредит з ПДВ, ПЗ – податкові зобов'язання з ПДВ, ЧПЗ – чиста сума податкових зобов'язань.

** Складено автором

може становити 18, 15 чи 10%, тоді взагалі відсутня законодавча можливість проводити будь-які донарахування податку на додану вартість чи упередження від'ємного значення податку, в той час, коли в масштабі діяльності одного підприємства, внаслідок застосування даної схеми мінімізації сплати податків, здійснюється зниження чистої суми податку до сплати чи завищується його від'ємне значення.

Незрозумілим є і сам відсоток визначення різниці між цінами продажу і придбання для визначення бази оподаткування при застосуванні звичайних цін – 20. Якщо ж навіть за умови можливого передбаченого законодавством досконалого механізму визначення звичайних цін, то при здійсненні двома різними суб'єктами господарювання операцій з придбання і продажу товарів на суму окремо у кожного по 1,0 млн. грн. та 0,2 млн. грн. ПДВ (1,2 млн. грн. з урахуванням ПДВ), вартість яких при продажу різнилася б від звичайних цін у бік зменшення у першого

на 20 %, а у другого – на 19% при звичайній ціні 1,2 млн. грн. без урахування ПДВ, то першому суб'єкту в ході документальної перевірки орган податкової служби теоретично повинен донарахувати 0,04 млн. грн. ПДВ $((1,0+20%) \times 20\%) - 0,2 = 0,04$, а другому ні, оскільки різниця вартості продажу ним товарів порівняно зі звичайною ціною не досягла шкали 20% лише на 1%.

Разом з тим, на практиці зустрічаються випадки, коли товари перепродуються за цінами, нижчими від ціни придбання, в один і той самий день без будь-яких обґрунтованих підстав.

Таким чином, у даному випадку податок на додану вартість не виконує своєї основної функції – не сплачується (нараховується) до державного бюджету на кожному етапі просування товару від виробника до кінцевого споживача, де кожен учасник ланцюга продажу повинен сплатити податок відповідно до того, на скільки він збільшив вартість сировини і матеріалів, що надійшли до нього [5; 51].

Державною податковою адміністрацією України розроблено проект Закону України “Про застосування звичайних цін при здійсненні податкового контролю”, яким була передбачена процедура визначення звичайної ціни. Дана процедура також була розроблена не цілком чітко та досконало, вона не давала можливості остаточного вирішення проблемного питання, оскільки ще більш поглиблювала саму проблему визначення “звичайних цін”. У березні 2008 р. законопроект було подано на розгляд Верховної Ради України, проте у грудні цього ж року, зважаючи на недосконалість запропонованої процедури визначення “звичайних цін”, він не був прийнятий Верховною Радою

Пунктом 1.32. Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено, що “господарська діяльність – будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу” [1], а статтею 1 Закону України “Про підприємництво” від 7 лютого 1991 р. № 698-XII визначено, що “підприємництво – це безпосередня самостійна, систематична, на власний ризик діяльність по виробництву продукції, виконанню робіт, наданню послуг з метою отримання прибутку, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, зареєстрованими як суб’єкти підприємницької діяльності у порядку, встановленому законодавством” [2], тобто підприємство повинно працювати з метою отримання доходу (прибутку), за винятком випадків, коли товари (роботи, послуги) втрачають якість або цінність шляхом псування, пошкодження підтвердженням таких фактів відповідними документами в порядку, передбаченому законодавством, тощо.

Тому, враховуючи викладене, приходимо до таких висновків:

1. Для виконання податком на додану вартість своєї основної функції - сплати (нарахування) до державного бюджету на

кожному етапі просування товару від виробника до кінцевого споживача, з метою недопущення втрат бюджету від застосування схем ухилення від оподаткування та мінімізації сплати податку несумлінними платниками, доцільно “прив’язувати” базу оподаткування не до “звичайних цін”, а до витрат, понесених на придбання (виготовлення) товарів (робіт, послуг).

2. Доцільно внести зміни до Закону України “Про податок на додану вартість”, якими чітко обмежити мінімальну межу визначення бази оподаткування податком на додану вартість розміром витрат, понесених на придбання (виготовлення) товарів (робіт, послуг), тобто сумою витрат по сплаті ПДВ, віднесених до складу податкового кредиту (за винятком випадків уцінення товарів згідно з порядком, передбаченим чинними нормативно-правовими актами), а саме необхідно викласти перший абзац п. 4.1. Закону України “Про податок на додану вартість” у наступній редакції “База оподаткування операції з поставки товарів (робіт, послуг) визначається відповідно до їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними цінами, але не нижче витрат, здійснених на придбання (виготовлення) таких товарів (робіт, послуг).”

Вказані зміни призведуть до унеможливлення застосування “несумлінними” суб’єктами підприємницької діяльності схем ухилення від оподаткування та мінімізації сплати ПДВ шляхом маніпулювання цінами, а саме придбання та продажу товарів за цінами, нижчими від ціни придбання, та дозволять покращити якість і ефективність адміністрування податку на додану вартість в цілому по державі. Водночас, вони не створять несприятливих умов з точки зору обчислення податку на додану вартість для сумлінних платників податків.

Таким чином, вдосконалюючи окремі норми законодавства з питань адміністру-

вання ПДВ, зважаючи на практику справляння цього податку в Україні та з урахуванням досвіду зарубіжних країн, можливо досягти належного рівня фіскального потенціалу податку на додану вартість, при якому за орієнтовними підрахунками частка надходжень ПДВ в складі загальної суми податкових надходжень до державного бюджету повинна становити від 60 до 70% щороку.

Література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 року N 334/94-ВР із внесеними змінами та доповненнями.
2. Закон України "Про підприємництво" від 7 лютого 1991 року № 698-ХІІ із внесеними змінами та доповненнями.
3. Закон України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР із внесеними змінами та доповненнями.
4. Проект Закону України "Про застосування звичайних цін під час здійснення податково-ого контролю" від 18 березня 2008 року № 2234.
5. Данілов О. Д. Податок на додану вартість: Навчальний посібник. – К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2003. – 254 с.
6. Загнітко О. Законодавство про звичайні ціни // Юридичний журнал. – 2003. – № 8. – С. 24–28.
7. Кулик П. Л. Особливості формування податкового кредиту з податку на додану вартість в сучасних умовах // Збірник матеріалів науково-практичної конференції "Міжнародне співробітництво України у сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів". – 2009. – С. 156–159.