



Хомин Петро. Податкова політика, чи стохастичні пертурбації? *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2023. Випуск 1-2. С. 7-18.
DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2023.01-02.007>

УДК 657. 2. 016
JEL Classification M4

Хомин Петро

д.е.н., професор кафедри обліку й аудиту
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя
м. Тернопіль, Україна

E-mail: p.khomyn@gmail.com

ORCID: 0000-0003-3964-6557

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА, ЧИ СТОХАСТИЧНІ ПЕРТУРБАЦІЇ?

Анотація

Вступ. Сумбурні спроби реформування вітчизняної системи оподаткування з якогось часу стали іменуватися податковою політикою. Як видається, започаткованою намаганням долучитися до такого вагомого грецькомовного терміна. Внаслідок чого виникла невідповідність термінології, яка певною мірою вуалює проблеми оподаткування, тож її дедуктивне осмислення має як наукове, так і практичне значення, відтак актуальне.

Методи. Дослідження окресленої проблеми проводилося з використанням наступних методів: дедукції, тобто критичного осмислення низки публікацій учених, які розглядали окремі податкові нововведення під аспектом фіскальної політики та синтезу такої інформації з метою обґрунтування її власного розуміння.

Результати. Підкреслюється, що стохастичні й сумбурні пертурбації в оподаткуванні не відповідають сутності дефініції «податкова політика». На конкретних прикладах наводиться аргументація, яка слугує підтвердженням цієї тези. Відзначається, що відсутність теоретичного обґрунтування змін у податковій політиці, навіть при їхній частковій раціональності, обертається непередбачуваним нівелюванням цього позитиву. Насамперед унаслідок ігнорування меж бухгалтерського обліку, визначених класиком Й.-Ф. Шером, позаяк між цим предметом і податковою політикою немає належного взаємозв'язку й фіскальні нововведення не супроводжуються синхронним обліковим методичним забезпеченням, тому його доводиться формувати за методом спроб і помилок. В результаті впроваджуються методологічно невмотивовані субрахунки, застосування яких навіть створює додаткові умови для фальсифікацій грошових операцій зі сплати податку на додану вартість. Наголошується на необхідності узгодження податкової політики з класичними правилами оподаткування. Вказується, що це можливе, коли проблеми податкової політики будуть у центрі уваги науковців.

Перспективи. В цій площині слід шукати перспективних шляхів вирішення проблематики податкової політики. А зважаючи на її складність, варто прислухатися передусім до думок бухгалтерів-практиків, а не анонімних «винахідників» всіляких ускладнень, що вводяться без урахування трудомісткості облікового забезпечення оподаткування й контролю за його достовірністю, а тому не приводять до ефективних наслідків.

Ключові слова: податкова політика, фіскальні нововведення, стохастичні пертурбації, платіжний баланс.

Вступ.

Актуальність статті зумовлена тим, що сумбурні спроби реформування вітчизняної системи оподаткування з якогось часу стали іменуватися податковою політикою. Як видається, започаткованою намаганням долучитися до такого вагомого грецькомовного терміна. Проте вони успіхом не увінчалися вже на старті: показовою є багатосторінкова стенограма, видана в шикарних, отже й дорогих обкладинках з прізвищами авторів, які ними не є, адже в ній мова йде не про їхні власні міркування, а лише зауваження до тієї, чи іншої статті при обговоренні депутатами Верховної Ради України змін до Податкового кодексу. Відтак зрозуміло, що розглядати ці численні цитати, як податкову політику, тобто найбільш активний важіль державного регулювання соціально-економічного розвитку, інвестиційної стратегії, зовнішньоекономічної діяльності, структурних змін у виробництві, прискореного розвитку пріоритетних галузей – саме так її трактують нині, – мабуть не варто. Тим паче, що ні «інвестиційної стратегії», тим більш «прискореного розвитку пріоритетних галузей» наразі в нас не спостерігається.

Зрештою й скромніша дефініція – податкова система, з огляду на переклад цього іменника з тієї ж грецької мови: «Порядок, зумовлений правильним розташуванням частин, стрункий ряд, зв'язане ціле», виглядає перебільшенням, зумовленим видати бажане за дійсне. Внаслідок чого виникла невідповідність термінології, яка певною мірою вуалює проблеми оподаткування, тож її дедуктивне осмислення має як наукове, так і практичне значення, відтак актуальне.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Позитив податкової політики оцінюється півкрок у бік раціональності податкового обліку, зроблений завдяки обмеженню за Податковим кодексом України дії антиподічних категорій "валові витрати" й "валові доходи", практично анульований, й він далі виглядає взірцем ірраціональності. Принаймні такий висновок виникає внаслідок надмірної фетишизації електронного адміністрування розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість [7, ст. 200¹], яке зі звичайнісінької реєстраційної процедури перетворилося в штучну підміну функцій фінансистів підприємств, відводячи їм роль статистів у мізансценах без їхньої участі.

Причому, як завжди, фіскальні нововведення не супроводжуються синхронним обліковим методичним забезпеченням, тому його доводиться формувати за методом спроб і помилок, як-ото стосовно згадуваних горезвісних "валових витрат" і "валових доходів", що проіснували більш ніж 15 років, але так і не удостоїлися хоча б прийнятних для бухгалтерів-практиків реєстрів. Не є виключенням і теперішні приписи щодо електронного адміністрування податку на додану вартість, уведені в дію з 1 липня 2015 року, не дивлячись на те, що їх нібито апробували впродовж усього першого півріччя.

Адже коротке зауваження в Податковому кодексі України, що такий рахунок відкривається в органі, який "здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів" [7, ст. 200^{1.2}] кожному платнику ПДВ автоматично на основі реєстру Державної фіскальної служби України, в якому зазначено назви платників, їхні податкові номери та індивідуальні податкові номери, цієї проблеми не вирішує.

Також не можна вважати безспірними й пропозиції, що безпосередньо на підприємстві для обліку таких зарезервованих сум треба відкрити субрахунок 315 "Рахунок у СЕА"¹[11, с. 14] перш за все тому, що навіть його назва² не вписується в найменування синтетичного рахунку 31 "Рахунки в банках". А його введення в номенклатуру цього рахунку, як і спроби доповнити синтетичний рахунок 64 "Розрахунки за податками й платежами" субрахунком 641/ЕА "Розрахунок за податком на додану вартість в системі електронного адміністрування"[14, с. 117], лише посилює плутанину в обліку через примножування згадуваних "підставних", а точніше – баластних рахунків, які служать,

¹ Мова йде про нововведений субрахунок 315 "Спеціальні рахунки в національній валюті".

² Тобто "Рахунок у системі електронного адміністрування"

подібно до закачування морської води в трюм судна, лише для штучного урівноважування дебету й кредиту.

Якщо ж прийняти варіант із відображенням "реєстраційної суми, що розраховується за ПДВ-формулою", на позабалансовому рахунку 001 [11], то втрачається такий інструмент контролю за правильністю відображення господарських операцій, як подвійний запис, що є однією з головних причин переходу від уніграфічної до діграфічної бухгалтерії.

А найголовніше це те, що при цьому створюються умови для зловживань, причому всупереч Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, в якому однозначно вказується: "Рахунок у системі електронного адміністрування податку (далі – електронний рахунок) – рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який таким платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку"... Кошти з такого рахунку підлягають перерахуванню до бюджету та/або на спеціальний рахунок" [9]. Тобто, перерахування коштів на цей рахунок повинно відображатися в кореспонденції дебет 315, кредит 311, бо інакше під виглядом поповнення першого завжди можна буде замаскувати списану з останнього якусь суму, включаючи й неоприбутковану в касу готівку, завдяки застосуванню субрахунку 641/ЕА, чи позабалансового рахунку 001.

Причому на всіх без винятку підприємствах, незважаючи на те, що операція "з поповнення електронного рахунку в СЕА – дт 315, кт 641/ЕА", – виникає нібито лише в покупців, коли першою подією є "оприбуткування товару від постачальника"[14, с. 118]. Адже кожне підприємство з одного боку є покупцем, а з іншого – постачальником, отож на субрахунок 311 "Поточні рахунки в національній валюті" суму коштів можна "зменшити" шляхом перерахування комусь із довірених контрагентів, чи взяти її з банку за чеком, не оприбутковуючи на рахунок 30 "Готівка", але загальний залишок за випискою банку буде тотожним із сальдо цього субрахунку в фінансовому обліку підприємства.

Тим паче, що поряд зі сплатою податкових зобов'язань за ПДВ винятково через казначейство, що відображається в кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку дебет 6411"Розрахунки за податком на додану вартість"³, кредит 315 "Спеціальні рахунки в національній валюті", підприємства сплачують безпосередньо до бюджету суми цього податку, нараховані за уточнюючим розрахунком у результаті самостійного виправлення допущеної раніше помилки в Податковій декларації, дораховану у зв'язку з цим пеню, зрештою й збільшення податкового зобов'язання та фінансові санкції за актами фіскальної служби, які відображаються подібно, оскільки перераховуються з того ж синтетичного рахунку 31"Рахунки в банках", правда, з іншого субрахунку – 311"Поточні рахунки в національній валюті". Однак відомо, що в Головній книзі субрахунки не фігурують, тому ці суми зливаються в одну, створюючи можливості для згадуваних уявлень.

Відтак із прийняттям згадуваних пропозицій лише б підтвердився висновок Ф. Єзерського, який писав, критикуючи подвійну бухгалтерію, що в ній "книги синтетичного обліку служать, так би мовити, для параду: пиши в них вірно, пиши невірно, все одно – баланс вийде", резюмуючи: "Двойной системе нельзя дать ... другого названия, как системы воровской" [13, с. 246], не дивлячись на комп'ютеризацію податкового обліку й електронне адміністрування ПДВ, отже непотрібність книг для його ведення.

Крім того, на додачу до вже наявних у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ф. № 1 квазіактивів і квазіпасивів відповідно за статтями 1045 "Відстрочені податкові активи", 1500 "Відстрочені податкові зобов'язання" та захованими в статтях 1190 "Інші оборотні активи" й 1690 "Інші поточні зобов'язання" сальдо навиворіт щодо назв баластних субрахунків 643 "Податкові зобов'язання", 644 "Податковий кредит", маємо те саме вже стосовно пропонувананих для

³ Нумерація аналітичних рахунків визначається за обліковою політикою підприємства, тому цей рахунок може мати інший номер, скажімо, 6412 чи 6413 etc.

відображення операцій за розрахунками з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування.

З урахуванням викладеного, метою статті є пошук раціонального варіанта податкової політики, який би забезпечив прискорення розрахунків за зобов'язаннями підприємств з податку на додану вартість перед бюджетом – з одного боку, та відшкодування їм податкового кредиту – з іншого. Її завданнями визначено вдосконалення цих розрахунків на основі доповнення механізму електронного адміністрування податку на додану вартість.

Методологія дослідження.

Дослідження окресленої проблеми проводилося з використанням наступних методів: дедукції, тобто критичного осмислення низки публікацій учених, які розглядали окремі податкові нововведення під аспектом фіскальної політики та синтезу такої інформації з метою обґрунтування її власного розуміння.

Мета.

З урахуванням викладеного, метою статті є пошук раціонального варіанта податкової політики, який би забезпечив прискорення розрахунків за зобов'язаннями підприємств з податку на додану вартість перед бюджетом – з одного боку, та відшкодування їм податкового кредиту – з іншого. Її завданнями визначено вдосконалення цих розрахунків на основі доповнення механізму електронного адміністрування податку на додану вартість.

Результати.

Позитивні зрушення в податковій політиці, як от заміна паперових Податкових декларацій з податку на додану вартість, а також податкових накладних та розрахунків коригування до них електронними, все ж таки не усунули проблеми економічності обліку. Її вона залишається надзвичайно гострою, бо сентенція "що в нас є – не бережемо, вративши – ридась" в цьому аспекті виглядає кармою, позаяк буквально всі в прямому розумінні слова нищать ліс – своє майбутнє⁴, псуючи папір, оскільки його навіть на якісь замітки використати не можна – на зворотному боці квитанцій зазвичай друкують банальності на кшталт тиражованих міськтеплокомуненерго, мовляв, "опалювальні прилади та радіатори будуть більш ефективними, якщо їх не затуляти меблями, важкими шторами...", а "більша частина тепла з будинку втрачається ... через двері та вікна, ... дах та ... зовнішні стіни", що нагадує повчання вчителя словесності: "Волга впадає в Каспійське море. Коні їдять овес і сіно".

Й перелік таких "транжир и мотов" (В. Маяковський) можна продовжувати. Бо власне згадувані нововведення за податковою політикою, зважаючи на те, що програмне забезпечення цілковито віддане на розсуд технарів, які про економічність обліку в душі Й. Шера: "Економічні межі рахівництва проходять там, де затрата на теоретично можливе покращення постановки справи в цих областях внутрішньої організації підприємства починає ставати більшою від тієї приватногосподарської вигоди, яку може отримати з нього підприємець"[15, с. 442-443] взагалі не чули, або керувалися стосовно нього правилом "3Z", тобто, "знав, здав, забув", нівелює ефект від заміни податкової документації електронною кратним марнотратством паперу для реєстрів комп'ютерної форми обліку.

Водночас здійснені за податковою політикою зміни в Податковому кодексі України не позбавлені недоліків. Приміром, платникам ПДВ дозволено реєструвати в електронному Єдиному реєстрі податкові накладні лише в межах зарезервованої суми, попередньо перерахованої на рахунок, відкритий в Держказначействі. Однак уже сама формула [7, ст. 200¹.3] для обчислення граничної суми, в межах якої підприємство зможе зареєструвати податкові накладні й розрахунки

⁴ З древньої історії відомо, до чого привело вирубування ліванського кедра.

коригування податку на додану вартість в цьому реєстрі, некоректна. Адже насправді загальна сума податку (Σ Накл), на яку платник має право включити її у нього, в певній мірі є ірреальною, позаяк визначається вона за математичним правилом середньої арифметичної за даними значення податкового зобов'язання з ПДВ, задекларованого до сплати в бюджет за останні 12 місяців [7, р. XX, § 2, п. 34.], зокрема рядка 25.1 "Сума ПДВ, яка підлягає зарахуванню за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від'ємного значення попереднього звітного (податкового) періоду та сплачується до загального фонду державного бюджету" Податкової декларації.

А середнє, як відомо, завжди віддалене від максимального й мінімального, тому вже це зумовлює відхилення зарезервованої й фактичної потреби в коштах для забезпечення гарантії відшкодування податку на додану вартість контрагентам-покупцям. Причому ці відхилення можуть бути як в один, так і в інший бік, адже навіть коригування зарезервованої суми ПДВ шляхом ланцюгових підстановок, тобто "віднімання суми попереднього збільшення та додавання суми збільшення згідно з поточним перерахунком" [7, р. XX, § 2, п. 34.] цих вад не усуває, перетворюючи доволі просту процедуру зі сплати податкового зобов'язання з ПДВ в марудні щомісячні маніпуляції.

Також зрозуміло, що в майбутньому неможливе абсолютне повторення господарських операцій з постачання сировини й матеріалів, продажу виробленої продукції тощо в тих самих сумах, навіть тоді, коли натуральні значення їхніх обсягів ідентичні хоча б через дію інфляційного чинника. Або, як підкреслив В. Леонтьєв: "Ні в одному випадку не існує загальної одиниці, яка могла би однозначно застосовуватися для вимірювання величин членів усієї групи перед тим, як вони будуть підсумовувані або усереднені" [4, с. 82].

Тим більш це актуальне щодо формули, за якою добитися повного співпадання зарезервованих на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ коштів і фактичної потреби в них для погашення зобов'язань за цим податком перед бюджетом неможливо за визначенням, адже вона базується на хибному уявленні, нібито минулі події можна екстраполювати на майбутнє:

$$\Sigma \text{Накл} = \Sigma \text{НаклОтр} + \Sigma \text{Митн} + \Sigma \text{ПопРах} - \Sigma \text{НаклВид} - \Sigma \text{Відшкод} - \Sigma \text{Перевищ},$$

де:

– Σ НаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними⁶... та розрахунками коригування..., зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

– Σ Митн – загальна сума податку, сплаченого... при ввезенні товарів на митну територію України;

– Σ ПопРах – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку...;

– Σ НаклВид – загальна сума за виданими...податковими накладними... та розрахунками коригування..., зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

– Σ Відшкод – загальна сума податку, заявлена... до бюджетного відшкодування з урахуванням коригувань, проведених за результатами перевірок;

– Σ Перевищ – загальна сума перевищення податкових зобов'язань... над сумою... податкових накладних та розрахунків коригування...[7, ст. 200¹.3].

Передусім у цій формулі змішано різні якісні показники, адже вона включає як власне гроші (Σ ПопРах), так і дебіторську заборгованість за податковим кредитом, сплаченим постачальникам разом із вартістю придбаних активів (Σ НаклОтр) тощо, точно із зауваженням цього вченого, хоча й зробленого з використанням інших складових: "... Операції з вимірювання штучно агрегованих об'єктів, які економічний статистик назвав би індексами, включають в себе додавання фунтів або тонн сталі з ярдами чи метрами тканини. ...Чим більш загальним є зміст індексу, тим більш розпливчастим і довільним буде його вимір" [4, с. 82].

⁶ З метою лаконічності пояснення символів формули тут і далі наводиться з вилученням тавтології.

Причому субрахунки 315 "Рахунок у СЕА" та 641/ЕА "Розрахунок за податком на додану вартість в системі електронного адміністрування" є додатковими баластними до застосовуваних 643 "Податкові зобов'язання" й 644 "Податковий кредит", посилюючи викривлення Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1, адже перерахування на перший коштів у кореспонденції з другим (дебет 315, кредит 641/ЕА), як це пропонується [14, с. 118], зумовлює те, що стаття 1165 "Гроші та їх еквіваленти" в його активі стає частково непідтвердженою випискою банку, водночас зумовлюючи таку ж проблему щодо пасиву цієї звітної форми з тією різницею, що сальдо синтетичного рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" приходиться ділити на дві частини: реальну, яку слід відобразити в статті 1620 "Поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом", та віртуальну, що не є жодною кредиторською заборгованістю, але тим не менш має фігурувати за статтею 1690 "Інші поточні зобов'язання" вкупі зі сальдо навиворіт субрахунку 644 "Податковий кредит", примножуючи квазіпасиви.

Та й дотримання вимог Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, на додачу до визначення податкових зобов'язань і права на податковий кредит платника цього податку з урахуванням правила т. зв. "першої події", теж зводить нанівець застереження видатного теоретика бухгалтерського обліку О. Рудановського, яке наводимо тут в оригіналі, аби не перекручувати його стилю викладу: "Недопустимы, как правило, в балансе внутренние обороты всякого рода, вздувающие обороты баланса, каковы: обороты между кассой и текущими счетами в банке, между складами, между агентами, между дебиторами и между кредиторами, вообще обороты по дебетованию какого-либо счета кредитованием того же самого счета" [10, с. 16].

Й найгірше, що в результаті цих рутинних перерахунків підприємство нібито добровільно вилучає з обігу на тривалий термін доволі відчутні для свого бюджету суми не тільки позбуваючись хоча б якоїсь можливості використовувати їх раціональніше, але й упевненості, коли на них можна розраховувати. Адже поза тим, що принцип автоматичності збільшення сум на рахунок в Держказначействі мав би бути за податковою політикою двостороннім, тобто, при перевищенні резервованої суми вона повинна відразу повертатися підприємству, тут передбачено варіанти *aut-aut*, які не вписуються в класичні принципи рівності й справедливості оподаткування [12, с. 425-586].

Бо "якщо на дату подання податкової декларації... сума коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість... перевищує суму, що підлягає перерахуванню до бюджету...", то платник податку всього-навсього поки що лише "має право подати до контролюючого органу заяву, відповідно до якої такі кошти підлягають перерахуванню:

- а) або до бюджету в рахунок сплати податкових зобов'язань з податку;
- б) або на поточний рахунок такого платника податку..." [7, ст. 201¹.6].

Проте й після вибору ним варіанта б) точно спрогнозувати, коли це станеться, теж неможливо. Єдине, що можна з певністю стверджувати, то це те, що йому доведеться ще трохи почекати, адже "для відповідного перерахування таких коштів" необхідно, аби в орган, "що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів" цього підприємства, надійшов реєстр центрального органу "виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики" [7, ст. 201¹.6].

Відтак неважко уявити, яка тривалість шляху вверх-униз у цьому випадку, адже навіть якщо припустити, що затримок, як писав В. Маяковський, "на станціях лбов" через "нищенства тормоз" не буде, то все одно ці кошти для підприємства будуть мертвим капіталом мінімум два-три тижні. До того ж, як зауважують О. Бородіна й О. Могильний, акумулювання коштів з наступним спрямуванням у зворотному порядку вимагає в півтора рази більше адміністративних витрат на їхній супровід за вектором "центр – товаровиробники" [1, с. 59].

Отож чи не краще замість видумування нових ускладнень на заміну старим, які показали свою недієздатність, як-от спроба введення в практику податкового обліку абсолютно непридатних реєстрів аналітичного обліку для відображення надуманих податкових різниць з податку на

прибуток, використати переваги електронного реєстру податкових накладних іншим шляхом, ніж вилучення з обігу підприємств коштів, які будуть зберігатися в Держказначействі невідомо скільки, у той час, як ними можна розпорядитися значно раціональніше без шкоди для бюджету внаслідок затримки з погашенням зобов'язань за податком на додану вартість.

Для цього, на нашу думку, варто об'єднати моменти відображення податкових зобов'язань і податкового кредиту з рухом грошових потоків, що в умовах застосування електронного реєстру податкових накладних/розрахунків коригування до них особливих технічних труднощів не становитиме. Звичайно, це не забезпечить від несвоєчасної сплати зобов'язань за податком на додану вартість, адже відсутність коштів на рахунках підприємств у потрібний момент – звична річ. Але це вже головний біль фінансистів і бухгалтерів, які повинні заздалегідь обдумувати раціональність тих чи інших господарських операцій, аби уникати штрафних санкцій за несвоєчасну сплату заборгованості перед бюджетом.

Адже за переконанням відомого українського аналітика Є. Мниха, "подолання стереотипів щодо змісту облікової роботи вимагає підготовки не технічних працівників з реєстрації господарських операцій, а ініціативних менеджерів з обліку – "нострадамусів" облікового процесу" [6, с. 33]. Принаймні це краще, ніж "погіршення умов ведення бізнесу, створення технічних проблем" [13, с. 119] з поповненням електронного рахунку, коли в цьому нагальній потреби немає, а вільні кошти в підприємства відсутні, адже без продажу продукції тощо їх узяти нізвідки. Де вже тут говорити про дотримання правил оподаткування А. Сміта, зокрема, першого: "Піддани держави мають ...брати участь в утриманні уряду відповідно ... до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави"; другого: "Податок ... має бути точно визначеним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу — все це має бути зрозумілим і чітким для платника ..."; третього: "Кожен податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити" [12, с. 425-586].

Теперішнє ж резервування коштів у Держказначействі для сплати в майбутньому податку на додану вартість до бюджету нагадує алогічну ситуацію, коли віз ставлять попереду коня, тобто ігнорують колообіг капіталу в процесі створення додаткової вартості й прибутку, який є джерелом покриття витрат зі сплати будь-яких податків, не зважаючи на те, прямі вони чи непрямі.

Причому всупереч правилу необтяжливості: "Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці" [12, с. 579], прийнятий за податковою політикою варіант електронного адміністрування податку на додану вартість уможливорює нарахування штрафних санкцій його платникам, по суті, нізащо. Адже порушення граничних термінів реєстрації податкових накладних чи розрахунків коригування принаймні до 15 календарних днів може бути зумовлене винятково згаданою алогічною ситуацією, коли власне неможливість знайти кошти для авансування Держказначейства призводить до позбавлення підприємства права зробити це вчасно.

Внаслідок чого матимемо збільшення "витрат у платників податку, відтік оборотних коштів, що спровокує ще більше падіння ВВП, а також ... нові корупційні схеми з боку фіскальних органів" – як резонно підкреслюють недоліки теперішнього механізму електронного адміністрування податку на додану вартість С. Хома та О. Богославець [14, с.119], оскільки підприємства навіть у цьому випадку змушені будуть сплатити 10% від зазначеної в незареєстрованих не з їхньої вини податкових накладних чи розрахунках коригування суми ПДВ.

При цьому ми не маємо наміру оспорювати рішення про застосування таких санкцій, як і їхніх розмірів, зокрема: 20% – у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів; 30% – від 31 до 60 календарних днів; 40% – на 61 і більше календарних днів, ба навіть 50% – якщо реєстрація податкової накладної чи розрахунку коригування в ЄРПН не відбулася впродовж 180 календарних днів з дати їхнього складання [7, п.120¹.1; п.120¹.2].

Але знову ж таки, враховуючи згадані правила А. Сміта, доцільно було би розповсюдити ці ставки й на порушення, пов'язані з несвоєчасним відшкодуванням податкового кредиту. Думається, це було б не тільки справедливим, але й спонукало би чиновників фіскальних органів більше дбати

про створення умов для розвитку виробництва, забезпечуючи розширення бази оподаткування, ніж вишукувати приводи для застосування фінансових санкцій, які в кінцевому підсумку звужують цю базу через вилучення з обігу підприємств коштів, джерелом яких нерідко є не додаткова вартість, а основний капітал, трансформований через облікові процедури в собівартість продукції й компенсований виручкою від реалізації продукції, створюючи враження нібито такого причинно-наслідкового взаємозв'язку між штрафами й розвитком не існує.

Водночас напрошується логічний висновок: очевидно передбачення цих штрафних санкцій зумовлене усвідомленням фіскальними органами того, що особливого сенсу в такій складній системі електронного адміністрування податку на додану вартість немає, позаяк вона все одно не вирішить проблеми своєчасності розрахунків за цим податком унаслідок банальної причини – браку обігових коштів у підприємств. То можливо краще обійтися лише електронною реєстрацією податкових накладних та розрахунків коригування ПДВ в ЄРПН, залишивши підприємствам право самим розпоряджатися своїми коштами, бо навряд чи хтось з їхніх керівників підприємств та головних бухгалтерів при таких фінансових санкціях наважиться свідомо уникати своєчасної сплати податкових зобов'язань за ним до бюджету.

Навпаки, відповідальні фінансисти зазвичай заздалегідь передбачають у платіжному балансі не тільки своєчасне погашення заборгованості за цим податком, але й за всіма іншими, включаючи Єдиний соціальний внесок, зрештою будь-яку кредиторську заборгованість. При цьому вони вміло маневрують коштами з урахуванням першочерговості тих чи інших платежів, а при їхній недостатці вдаються навіть до запозичень у банках. Однак важко уявити, що для резервування коштів на рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ хтось із них захоче це робити таким способом, позаяк при цьому вийде, що втрати підприємства зростатимуть через збільшення терміну користування кредитами банку, адже одна справа вилучення з підприємства коштів для резерву, який можливо й не буде використаний до кінця місяця, а зовсім інша – покриття тимчасового дефіциту платіжних засобів.

У той же час якось забулося, що в якості постраждалого може бути покупець, адже у випадку затримки зі сплатою податкового зобов'язання з ПДВ постачальником він стає без вини винуватим, оскільки відшкодування податкового кредиту йому тепер відстрочується на невизначений термін. При цьому він навіть не отримує хоч якоїсь сатисфакції, не дивлячись на суттєві матеріальні втрати внаслідок вилучення на тривалий термін його коштів – шостої частини вартості товарів тощо, оплачених постачальнику авансом.

Ці ролі змінюються, коли першою подією є відвантаження продукції й т. ін. постачальником, який у такому разі може бути покараний двічі: один раз власне покупцем, який ухиляється від сплати своєї дебіторської заборгованості; другий – фіскальною службою, якщо він розраховував погасити заборгованість перед бюджетом за рахунок виручки від реалізації цьому покупцеві.

Тому, аби уникнути таких асиметричних колізій зі сплати податку на додану вартість, в податковій політиці варто перейти на інші принципи економічних взаємовідносин у трикутнику "постачальник – покупець – фіскальна служба", тобто, привести механізм фінансових санкцій у відповідність з виною кожного суб'єкта. Це буде можливим, якщо перший, другий і третій рівною мірою відповідатимуть за свої провини, а розрахунки за податком на додану вартість будуть синхронізовані з рухом матеріальних і грошових потоків.

Тобто, коли першою подією є отримання авансу від покупця, постачальник разом із реєстрацією податкової накладної виписує платіжне доручення на сплату податкового зобов'язання з ПДВ до бюджету, а фіскальна служба забезпечує в режимі on line відшкодування податкового кредиту покупцеві.

Відповідно, якщо першою подією є відвантаження товарів, виконання робіт чи надання послуг, покупець повинен відразу оплатити їхню вартість постачальнику, а далі схема розрахунків за ПДВ буде такою самою. Для "заохочення" партнерів, згадувані штрафні санкції повинні бути

стимулом не тільки для постачальників, але й решти суб'єктів цього трикутника, звичайно з урахуванням паритетності їхніх взаємовідносин, а не тільки однобічності, яку маємо нині.

Загалом же сама ідея щодо створення резерву коштів для погашення майбутньої заборгованості за податком на додану вартість виглядає необґрунтованою хоча б тому, що не менш важливим є своєчасна сплата Єдиного соціального внеску, податку на прибуток і т. д., зрештою, будь-якої кредиторської заборгованості.

А якби спробувати за методикою електронного адміністрування ПДВ для їхньої сплати резервувати кошти в органах Держказначейства, то поточну діяльність підприємств можна абсолютно паралізувати. Згодом же взагалі довести їх до банкрутства, адже практика засвідчує, що будь-який посередник уповільнює колообіг капіталу за його фазами "реалізація-постачання", а найдосконалішими тут є прямі зв'язки контрагентів. В такому разі стане можливою економічно невигідна й логічно зрозуміла кореспонденція рахунків, на відміну від її ускладнення за теперішніми надуманими операціями, які призводять до збільшення кількості згадуваних баластних рахунків і викривлення звітної інформації (табл. 1).

Таблиця 1. Варіанти відображення операцій з електронного адміністрування податку на додану вартість

Зміст операцій ^б	Варіант за [14, с.118]			Пропонований варіант		
	Дебет	Кредит	Сума	Дебет	Кредит	Сума
Відвантажено товар покупцю	361	702	36000	361	702	36000
Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	702	641	6000	702	641	6000
Сплачено податкові зобов'язання з ПДВ	–	–	–	641	311	6000
Здійснення розрахунку в СЕА	641/ЕА	315	6000	–	–	–
Оприбутковано товар від постачальника	28	631	30000	28	631	30000
Відображено суму податкового кредиту (за наявності податкової накладної)	641	631	6000	641	631	6000
Поповнення електронного рахунку в СЕА	315	641/ЕА	20000	–	–	–

Синхронна з моментом виникнення сплата до бюджету заборгованості за ПДВ, на наш погляд, більш прийнятна, ніж уведений за податковою політикою механізм резервування коштів в органах Держказначейства, адже вона прискорює не тільки їхнє надходження до бюджету без примусу платників податків сплачувати їх нібито авансом – до подання Податкової декларації, що нерідко застосовується на практиці, але й спрощує облікові процедури, роблячи нововведені баластні субрахунки зайвими й, треба думати, звужуючи поле для таких же 643 "Податкові зобов'язання" та 644 "Податковий кредит". А для ефективнішого функціонування пропонованого нами порядку синхронізації розрахунків за ПДВ достатньо вже згадуваних фінансових санкцій, які передбачені Податковим кодексом України.

Висновки і перспективи.

На жаль, очевидно, що стохастичні вкраплення в податкову політику сумбурних і локальних, а тому спірних змін, навіть при їхній частковій резонансності, як ото введення електронної реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування ПДВ, але водночас підміни суб'єктів господарювання в праві розпоряджатися власними грошми в аспекті їхнього раціональнішого використання, є в неمالій мірі наслідком "сліпого теоретизування".

Позаяк і ті молоді вчені, які могли би обґрунтувати свіжі ідеї щодо її вдосконалення, здебільшого піддаються впливові хибних поглядів окремих "теоретиків", які зациклилися на псевдоактуальності ефемерій на кшталт стратегічного обліку etc. Тому й не дивно, що зміна податкової політики проходить за старою традицією: до платників податків доводять прийняті

^б Операції переставлено за логічною послідовністю – спочатку постачання товару, а потім його продаж. Суми операцій теж узгоджено, оскільки в постачальника й покупця вартість товару, отже й податкового зобов'язання й податкового кредиту є ідентичною.

фіскальні приписи, невідомо ким розроблені, не дивлячись на те, що вони не завжди виважені.

Приміром, у першій редакції Податкового кодексу України було введено абсурдну з позицій економіки норму про визначення собівартості продукції, робіт і послуг без загальновиробничих витрат. Через пару місяців, коли ця абсурдність врешті дійшла до тих, хто це поспіхом зробив, таку норму без жодного пояснення, як ні в чому не було, вилучили.

А скільки виникло плутанини в податковому обліку з уже згадуваними валовими витратами й валовими доходами: спочатку навіть для їхнього відображення було ввели спеціальні синтетичні рахунки відповідно за номерами 18 та 48, потім їх, як завжди тихенько прибрали, залишивши бухгалтерів перед проблемою облікового забезпечення систематизації таких позаекономічних категорій напризволяще.

Тепер нібито ця проблема зникла хоча б для підприємств з обсягом доходів до 20 млн. грн., але тільки в уяві авторів таких приписів, бо т. зв. постійні й тимчасові податкові різниці нікуди не поділися, отож їх треба якимось чином визначати. І зрозуміло, що без використання подвійного запису в кореспонденції рахунків будь-яке обґрунтування цих величин завжди буде хитким. Адже тільки узгоджена з фазами колообігу капіталу кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку є тим тривким фундаментом, на якому може ґрунтуватися виважена податкова політика щодо синхронізації засад паритетності її суб'єктів.

Власне в цій площині, думається, слід шукати перспективних шляхів вирішення проблематики податкової політики. А зважаючи на її складність, варто прислухатися передусім до думок бухгалтерів-практиків, а не анонімних «винахідників» всіляких ускладнень, що вводяться без урахування трудомісткості облікового забезпечення оподаткування й контролю за його достовірністю, а тому не приводять до ефективних наслідків.

Показовим у цьому плані є згадуване в цій статті введення без жодного наукового обґрунтування, поряд із усталеними категоріями витрати й доходи, покручів з прикметником «валові». Так само виведених із ужитку через явну абсурдність паралелізму.

Тож пора врешті-решт при всіх пертурбаціях Податкового кодексу України принаймні провести їхнє обговорення на конференції з участю відомих учених, які мають не тільки теоретичну підготовку, але й практичний стаж роботи в сфері бухгалтерського обліку й оподаткування.

Втім, автор статті не має наміру вдягати тогу верховного судді для винесення остаточного вердикту стосовно вдосконалення податкової політики, пам'ятаючи мудру латинську настанову *errare humanum est*, отож подальші дослідження окресленої проблеми з обґрунтуванням аргументів *pro et contra* є перспективними.

Список використаних джерел

1. Бородіна О. М. Могильний О. М. Коригування політики державної підтримки сільського господарства України. *Економіка АПК*, 2007. С. 55-61.
2. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. №71-VIII.
3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 818. Зі змінами згідно з наказом Міністерства фінансів від 27.12.2011 № 1753).
4. Леонтьев В. Экономические эссе. Теория, исследования, факты и политика: Пер с англ. М.: Политиздат, 1990. 415 с.
5. Малишкін О. Податковий облік чи податкові розрахунки. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2012. №1. С. 22-28.
6. Мних Є. До питання трансформації системи підготовки фахівців з обліку та аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2004. № 10. С. 33-34.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (з наступними змінами).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджене наказом Мінфіну України від 25.01.2011 р. № 27.

9. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569.
10. Рудановский А. П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М., 1924.
11. Савич О. Бухгалтерський облік ПДВ: основи та нововведення-2015. Режим доступу: <http://www.buh24.com.ua>.
12. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьева]. М.: Эксмо, 2007. 960 с.
13. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.
14. Хома С. В., Богославец О. Ю. Особливості обліку податку на додану вартість в умовах електронного адміністрування. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Сучасний стан і перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу", м. Ів.-Франківськ, 16-17 жовтня 2015 р. С. 117-119.
15. Шер Й. В. Бухгалтерия и баланс. – 4-е изд.: Пер. с 5-го нем. Изд. С. И. Цедербаума. Под ред., дополн. и примеч. Н. С. Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1926. 525 с.

Статтю отримано: 17.03.2023 / Рецензування 08.05.2023 / Прийнято до друку: 30.06.2023

Petro Khomyn

Dr. Sc. (in Economics), Professor, Professor
the Accounting and Auditing Department
Ternopil National Technical University named after Ivan Pulyuya
Ternopil, Ukraine
E-mail: p.khomyn@gmail.com
ORCID: 0000-0003-3964-6557

TAX POLICY OR STOCHASTIC PERTURBATIONS?

Abstract

Introduction. *The chaotic attempts to reform the domestic taxation system have been called tax policy for some time. It seems that it was started by an attempt to join such a weighty Greek term. As a result, there was an inconsistency in the terminology, which to some extent veils the problems of taxation, so its deductive understanding has both scientific and practical significance, and is therefore relevant.*

Methods. *The study of the outlined problem was carried out using the following methods: deduction, that is, a critical understanding of a number of publications by scientists who considered individual tax innovations under the aspect of fiscal policy and the synthesis of such information in order to substantiate its own understanding.*

The results. *It is emphasized that stochastic and chaotic perturbations in taxation do not correspond to the essence of the definition of "tax policy". Argumentation that serves as confirmation of this thesis is given on specific examples. It is noted that the lack of theoretical justification for changes in tax policy, even with their partial rationality, turns into an unpredictable leveling of this positive. First of all, as a result of ignoring the limits of accounting, defined by the classic Y.-F. Sherom, since there is no proper relationship between this subject and tax policy, and fiscal innovations are not accompanied by synchronous accounting methodological support, so it has to be formed by trial and error. As a result, methodologically unmotivated sub-accounts are introduced, the use of which even creates additional conditions for falsification of monetary transactions for the payment of value added tax. The need to harmonize tax policy with classical taxation rules is emphasized. It is indicated that this is possible when the problems of tax policy will be in the center of attention of scientists.*

Discussion. *In this area, one should look for promising ways to solve the problems of tax policy. And taking into account its complexity, it is worth listening first of all to the opinions of practicing accountants, and not to anonymous "inventors" of all kinds of complications, which are introduced without taking into account the laboriousness of accounting support for taxation and control over its reliability, and therefore do not lead to effective consequences.*

Keywords: *tax policy, fiscal innovations, stochastic perturbations, balance of payments.*

References

1. Borodina, O. M. Mohylnyi, O. M. (2007). Suchasni osoblyvosti opodatkuvannya sil'skohospodarskykh pidpryyemstv Ukrainy [Adjustment of the policy of state support for agriculture of Ukraine]. *Ekonomika APK*, 6, 55-61. [in Ukr.]

2. Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи від 28.12.2014 р. №71-VIII.
3. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 № 141 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 818. Зі змінами згідно з наказом Міністерства фінансів від 27.12.2011 № 1753).
4. Leontev, V. (1990). *Ekonomicheskiye esse. Teoriya, yssledovaniya, fakty y polytyka* [Economic essays. Theory, research, facts and politics]. Moskva: Polytyzdat, 415 p.
5. Malyshkin, O. (2012). Podatkovi oblik chy podatkovi rozrakhunky [Adju Tax accounting or tax calculations]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 1, 22-28. [in Ukr.]
6. Mnykh, Ye. (2004). Do pytannia transformatsii systemy pidhotovky fakhivtsiv z obliku ta audytu [To the issue of transformation of the system of training specialists from accounting and auditing]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, 10, 33-34. [in Ukr.]
7. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (z nastupnyimi zminami).
8. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku Podatkovi riznytsi, zatverdzhene nakazom Minfinu Ukrainy vid 25.01.2011 r. № 27.
9. Poriadok elektronnoho administruvannya podatku na dodanu vartist. Zatv. postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 16 zhovtnia 2014 roku № 569.
10. Rudanovskiy, A. P. (1924). *Rukovodyashchiye nachala (printsipy) po schetovodstvu i otchetnosti v gosudarstvennykh khozaystvennykh obyedineniyakh* [Guidelines (principles) for accounting and reporting in state business associations]. Moskva.
11. Savych, O. (2015). *Bukhhalterskyi oblik PDV: osnovy ta novovvedennia-2015*. URL: <http://www.buh24.com.ua>.
12. Smith, A. (2007). *Issledovaniye o prirode i prichinakh bogatstva narodov* [An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations]. Moskva: Eksmo, 960 p.
13. Sokolov, Ya. V. (1996). *Bukhgalterskiy uchot: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from its origins to the present day]. Moskva: Audit UNITY, 638 p.
14. Khoma, S. V., Bohoslavets, O. Yu. (2015). Osoblyvosti obliku podatku na dodanu vartist v umovakh elektronnoho administruvannya. *Materialy mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii "Suchasnyi stan i perspektivy rozvytku obliku, kontroliu ta analizu"*, p. 117-119.
15. Sher, Y. V. (1926). *Bukhhalteriya y balans*. [Accounting and balance]. Moskva: Ekonomicheskaya zhizn, 525 p.

Received: 03.17.2023 / Review 05.08.2023 / Accepted 06.30.2023

