

УДК 336.02



**Л.Г. Шморгун**

Головний редактор журналу “Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку”, доктор економічних наук, професор, академік Української академії наук, м. Київ

## ПРО ДЕЯКІ СУПЕРЕЧЛИВІ ПОЛОЖЕННЯ ЗАЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ОБЧИСЛЕННЯ ТА СПЛАТИ ДО БЮДЖЕТУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Проведено аналіз основних відмінностей залікової системи нарахування податку на додану вартість від методів його прямого обчислення та сплати до бюджету. Показано, що залікова система створює умови для різних зловживань у процесі її практичного застосування. Обґрунтовано необхідність відмови від використання залікової системи й переходу до одного з методів прямого обчислення і сплати до бюджету ПДВ.

**Ключові слова:** *непрямі податки, податок на додану вартість, база оподаткування, податкова ставка, податкове зобов'язання, податковий кредит*

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з найпоширеніших і найважливіших податків для наповнення бюджетів. Відомо, що нині він практикується майже в 150 країнах. З розвинених держав ПДВ не застосовують лише США і Японія, де замість нього діє податок з продажу [1]. Характерно, що зарубіжні публікації (окрім тих, які належать авторам з країн СНД) практично не містять критики стосовно податку на додану вартість, натомість в Україні періодична преса та інтернет переповнені вкрай негативними думками про нього. За висловом одного з керівників держави, податок на додану вартість перетворився в нашій країні на “один з найбільш криміналізованих видів податків”, з яким пов'язано понад 50 % податкових злочинів [2]. Зокрема, це виявляється у створенні шахрайських схем незаконного відшкодування експортерам ПДВ з державного бюджету<sup>1</sup>. Наприклад, у 1997 р. держава отримала від цього податку 62 млрд грн, а відшкодова-

<sup>1</sup> Найпростіша схема незаконного повернення ПДВ є такою: спочатку створюють мережу фіктивних фірм, що перепродають одна одній товар, збільшуючи тим самим його ціну, в кінці ланцюжка товар із завищеною ціною потрапляє до фірми, яка його експортує і подає заявку на відшкодування з бюджету необґрунтовано великої суми, а одержавши її, переводить у готівку і після цього зникає [3].

но було 68 млрд грн. Таким чином, ПДВ, по суті, став не прибутковою, а витратною статтею бюджету [3]. Узагальнити негативний вплив цього податку можна, скориставшись словами заголовка однієї анонімної статті з інтернету: “ПДВ — податок, який руйнує нашу державу” [4]. Характерно, що дуже схожу назву має стаття, опублікована в російській газеті “РБК daily”: “Коррупционный налог: НДС как тормоз для экономики России” [5]. Наголошують також на складності й затратності адміністративного обслуговування ПДВ. При цьому слід мати на увазі, що залікова методика, за якою цей податок обчислюється в Україні та в інших країнах СНД, кардинально відрізняється від методик, використовуваних у всіх інших державах світу. Тому актуальною є проблема аналізу особливостей застосовуваної в нашій країні залікової системи стягування податку на додану вартість.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Податок на додану вартість відповідно до наявної класифікації належить до групи непрямих податків. На відміну від прямих податків, які сплачують безпосередньо суб’єкти господарської діяльності (наприклад, із фірми стягується податок на одержаний нею прибуток), платником непрямого податку є покупець. Він купує товар за ціною, що перевищує ціну реалізації на суму податку, і таким чином оплачує виробникові чи продавцю цей податок [6, с. 398]. Особливо наочною є така інтерпретація непрямих податків: “При запровадженні непрямих податків виробники (продавці) товарів і послуг продають їх за цінами й тарифами з урахуванням податкової надбавки, яку потім передають державі. Таким чином, виробники і продавці виступають у ролі збирача податків, уповноваженого державою, а покупець стає платником цього податку” [7, с. 342].

Однак не всі покупці є платниками непрямих податків. Суб’єкти господарської діяльності, котрі купують продукцію як сировину для споживання на всіх стадіях виробництва, включають її вартість разом із сумами податку в собівартість і ціну виробленої продукції. Після реалізації продукції їм повертаються і витрати на придбання матеріальних ресурсів, і сплачені непрямі податки. Лише покупці кінцевої продукції, тобто споживачі, є справжніми платниками непрямих податків, лише вони зазнають безповоротних втрат при купівлі споживчих товарів. Тому, як стверджує одне з найпопулярніших у світі енциклопедичних видань, “податок на додану вартість правильніше було б назвати податком на споживання у приватному секторі” [8].

Базою оподаткування для ПДВ слугує, звичайно, додана вартість. Енциклопедичний словник Габлера визначає додану вартість як “вартість реалізованої продукції за вирахуванням вартості виробів (матеріалів), куплених і використаних для її виробництва. Додана вартість дорівнює виручці, що включає заробітну плату, орендну плату, процент і прибуток” [9, с. 182].

Для обчислення ПДВ застосовують різні методи, і найпоширенішими з них є такі [10, с. 377]:

*прямий адитивний, або бухгалтерський, метод:*

$$\text{ПДВ} = R(v + m), \quad (1)$$

де  $R$  — податкова ставка;  $v$  — сума виплаченої заробітної плати;  $m$  — маса одержаного прибутку;  $(v + m)$  — додана вартість;

*непрямий адитивний метод:*

$$\text{ПДВ} = Rv + Rm; \quad (2)$$

*метод прямого віднімання:*

$$\text{ПДВ} = R(B - P), \quad (3)$$

де  $B$  — вартість проданої продукції;  $P$  — вартість закуплених ресурсів.

Найпростішим із цих методів є, безумовно, прямий адитивний: бухгалтерія виробника (продавця) на основі даних первинного бухгалтерського обліку підраховує загальну суму складових доданої вартості, після чого ПДВ обчислюється як добуток податкової ставки на суму реалізованої доданої вартості. Непрямий адитивний метод відрізняється від прямого більшою кількістю обчислювальних операцій, оскільки величина загального ПДВ розраховується як сума податків для кожного окремого елемента доданої вартості. Складнішим є метод прямого віднімання, за яким додана вартість обчислюється як різниця між вартістю проданої виробником (продавцем) продукції й вартістю закуплених ресурсів, використаних для виготовлення цієї продукції.

Усі ці методи застосовують у країнах ЄС та в інших зарубіжних державах (за винятком країн — учасниць СНД).

Крім трьох названих методів обчислення ПДВ є ще четвертий — *метод непрямого віднімання, або заліковий метод за рахунками:*

$$\text{ПДВ} = RB - RP. \quad (4)$$

Заліковий метод за рахунками принципово відрізняється від усіх розглянутих вище способів обчислення ПДВ. Його використовують лише у країнах — учасницях СНД, і зокрема в Україні. Цілковитим припущенням буде припущення, що всі негативні наслідки застосування податку на додану вартість так чи інакше пов'язані з використанням методу непрямого віднімання, або залікового методу за рахунками, для обчислення та сплати ПДВ до бюджету.

*Мета статті* — проаналізувати основні відмінності застосовуваної в нашій країні для стягування податку на додану вартість залікової системи від адитивних методів і методу прямого віднімання.

*Виклад основного матеріалу.* Заліковий метод за рахунками кардинально відрізняється від інших методів передусім способами визначення обсягів доданої вартості. Спільною для названих вище методів (1—3) є необхідність попереднього визначення величини доданої вартості: або шляхом безпосереднього обчислення на основі даних первинного бухгалтерського обліку, або прямим відніманням від вартості реалізованої продукції вартості закуплених ресурсів. Звичайно, базою оподаткування при цьому слугує встановлена способів будь-яким зі згаданих методів сума доданої вартості. У методі непрямого віднімання на відміну від інших методів як базу оподаткування використовують не додану вартість, а всю вартість реалізованої продукції. Це положення зафіксовано у відповідній статті Податкового кодексу України: “База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості ... з урахуванням загальнодержавних податків та зборів [11]”. Кількісне визначення бази ПДВ буде таким: “Базою податку на додану вартість є фактична ціна товару чи послуги. <...>. Розрахунок бази оподаткування = собівартість + прибуток + податки і збори”

[12]. Отже, згідно з вітчизняним законодавством базу оподаткування для ПДВ потрібно обчислювати за схемою розрахунку податку з обороту. Це відображено й у формулі (4), де  $RB$  — це податок з обороту, тобто з усієї реалізованої продукції, а  $RP$  — податок на закуплені ресурси, використані для її виробництва. Таким чином, згідно з формулою (4) ПДВ обчислюється як різниця між податком з обороту і податком на закуплені ресурси. Оскільки вартість реалізованої продукції вища від вартості закуплених для її виготовлення ресурсів, то після обчислення ПДВ неминуче виявиться певний залишок.

Проілюструємо це на тривіальному прикладі. Нехай вартість усієї реалізованої фірмою продукції дорівнює 350 тис. грн, а вартість закуплених для її виробництва ресурсів становить 150 тис. грн. За податкової ставки 20 % обчислимо ПДВ методами:

*прямого віднімання:*

$$\text{ПДВ} = R(B - P) = 0,2 \cdot (350 - 150) = 0,2 \cdot 200 = 40 \text{ тис. грн};$$

*непрямого віднімання (заліковим методом за рахунками):*

$$\text{ПДВ} = RB + RP = 0,2 \cdot 350 - 0,2 \cdot 150 = 70 - 30 = 40 \text{ тис. грн.}$$

І в першому, і в другому випадках величина ПДВ становить 40 тис. грн. Але при обчисленні за формулою залікового методу в залишку виявилось 30 тис. грн. Як можна трактувати цей залишок? Якщо базою податку на додану вартість відповідно до Податкового кодексу України слугує вартість реалізованої продукції, то в наведеному вище прикладі  $\text{ПДВ} = 350 \cdot 0,2 = 70$  тис. грн, з яких 40 тис. грн ( $70 - 30$ ) мають надійти до бюджету, а 30 тис. грн залишаються нерозподіленими. Цей залишок — одне з найсуперечливіших положень залікової системи обчислення, і тому не може не викликати припущень щодо можливостей його корупційного використання.

Інша суперечність методу непрямого віднімання порівняно з прямими методами обчислення ПДВ пов'язана з особливостями сплати ПДВ до бюджету. Якщо при застосуванні прямих методів кожний суб'єкт господарської діяльності сам сплачує до бюджету податок на реалізовану ним додану вартість, то залікова система стягування ПДВ зумовлює участь у цьому процесі двох суб'єктів господарської діяльності, пов'язаних між собою в єдиному технологічному ланцюжку.

При застосуванні залікової системи підприємство нараховує з вартості всієї реалізованої продукції ПДВ (що фактично є податком з обороту), величину якого прийнято називати податковим зобов'язанням. ПДВ, сплачений до бюджету фірмами, котрі у звітному періоді продали зазначеному підприємству ресурси, — це податковий кредит. Сума податку, яку підприємство має сплатити до бюджету, обчислюється як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту у звітному періоді [13].

Проаналізувати механізм нарахування і сплати до бюджету ПДВ з використанням залікового методу можна на такому прикладі (табл. 1).

**Таблиця 1. Нарахування і сплата до бюджету ПДВ методом заліку за рахунками для тристадійного процесу виробництва (гіпотетичні дані), тис. дол. США**

№ пор.	Показник	Видобуток залізної руди	Виробництво	
			сталі	тракторів
1	Продаж (без урахування ПДВ)	200	400	500
2	Купівля (без урахування ПДВ)	0	200	400
3	ПДВ з продажу (20 % від п. 1)	40	80	100
4	Представлений залік на ПДВ з купівлі (20 % від п. 2)	0	40	80
5	Сплачено ПДВ (п. 3 – п. 1)	40	40	20

Джерело: [14].

У табл. 1 наведено дані про три умовні підприємства, технологічно пов'язані між собою виробництвом кінцевої продукції — тракторів. Вважатимемо також, що всі ці підприємства купують і використовують продукцію тільки одне одного, а ПДВ обчислюють за єдиною ставкою 20 %. Як видно з табл. 1, підприємство з видобутку залізної руди (перше в технологічному ланцюжку) виробило продукції на суму 200 тис. дол., а оскільки воно не купувало ресурсів в інших підприємств, то вартість усієї виробленої й реалізованої продукції є тут доданою вартістю, і вся нарахована з неї сума ПДВ (40 тис. дол.) надійшла до бюджету. Друге підприємство (виробник сталі) виготовило й реалізувало продукцію на суму 400 тис. дол., ПДВ з якої становить 80 тис. дол. Однак до загальної вартості сталі входить вартість закупленої залізної руди — 200 тис. дол., з яких, як уже зазначалось, підприємством-постачальником перераховано до бюджету 40 тис. дол. ПДВ. Тому виробник сталі вносить до бюджету ПДВ, обчислений як різниця між сумою податку на всю реалізовану продукцію і сумою ПДВ, сплаченого продавцем залізної руди:  $80 - 40 = 40$  тис. грн. За такою самою схемою обчислює ПДВ, перерахований до бюджету, третє підприємство — виробник тракторів:  $100 - 80 = 20$  тис. грн. Отже, всього до бюджету сплачено 100 тис. дол. ПДВ ( $40 + 40 + 20$ ).

Проте нараховано ПДВ було на значно більшу суму. Рядок 3 табл. 1 називається “ПДВ з продажу”, хоча, як уже наголошувалось, фактично це податок з обороту. Вся сума нарахованого так званого ПДВ (ПДВ з продажу) дорівнює:  $40 + 80 + 100 = 220$  тис. дол. Якщо із цієї суми відняти ПДВ, внесений до бюджету, то нерозподілений залишок податку становитиме:  $220 - 100 = 120$  тис. дол.

Тому виникають запитання: яку інформацію містить цей “ПДВ”, обчислений не з доданої вартості, а з вартості всієї реалізованої продукції? Чи є він величиною віртуальною, тобто суто розрахунковою, необхідною для виокремлення з неї реальної величини ПДВ? Чи це насправді цілком реальна величина — податок з обороту, який лише називається “податком на додану вартість”, а якщо так, то куди поділась різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкових кредитів другого і третього підприємств (відповідно:  $80 - 40 = 40$  тис. дол.;  $100 - 20 = 80$  тис. дол., що разом становить 120 тис. дол.)? Поставлені запитання за нинішнього стану поінформованості прореальні шляхи

зазначених податкових фінансових потоків залишаються суто риторичними.

У розглянутій ситуації податкове зобов'язання перевищує податковий кредит. Однак при обчисленні ПДВ методом непрямого віднімання, або заліку за рахунками, можливий і такий випадок, коли податковий кредит перевищує податкове зобов'язання. Як чинити в зазначеній ситуації? Щодо цього наявне таке роз'яснення: “Якщо за результатами звітного періоду різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду має від'ємне значення, то така сума (як надміру сплачена) підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України [13]”. Аналогічне тлумачення наведено й в іншій публікації: “Бюджетне відшкодування ПДВ — сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку [12]”.

Положення про відшкодування “надміру” сплаченого ПДВ свідчить про зумисне перекручення вітчизняним законодавством самої суті цього податку. Про яку надмірну сплату ПДВ може йти мова, коли податок на додану вартість, як і всі непрямі податки, після сплати включається до собівартості продукції та повертається виробникам (продавцям) у вартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Іншими словами, покупці (споживачі) відшкодовують виробникам (продавцям) сплачений ними до бюджету ПДВ<sup>2</sup>.

При застосуванні залікової системи стягування податку на додану вартість практикується ще й повне звільнення підприємств окремих галузей промисловості від сплати ПДВ до бюджету, тобто від сплати податку звільняють тих, хто фактично його не платить<sup>3</sup>.

Основні відмінності залікового методу стягування ПДВ від інших методів можна подати у формі такої таблиці (табл. 2).

*Висновки і пропозиції:*

1. Залікова система нарахування і стягнення податку на додану вартість не має нічого спільного з методами його прямого обчислення та сплати до бюджету і суперечить самій суті непрямих податків, до яких належить ПДВ.

2. Залікова система обчислення та сплати до бюджету ПДВ побудована на засадах, які створюють умови для різних зловживань у процесі її практичної реалізації.

---

<sup>2</sup> Прикметно, що це добре розуміють, наприклад, білоруські податківці. Начальник управління бюджетно-податкової політики Міністерства економіки Республіки Білорусі Т. Образкова пише: “Передусім необхідно врахувати, що ПДВ фактично сплачують не підприємства й організації, а кінцеві споживачі — фізичні особи. ПДВ — це податок на споживача, як, власне, будь-який інший різновид податку з обороту. Кожного разу, купуючи продукти, одяг, інші споживчі товари та послуги, саме населення сплачує всі суми ПДВ, включені в ціни цих товарів і послуг, хоча перераховують їх до бюджету підприємства й організації [15]”.

<sup>3</sup> Механізм реалізації вигід, отриманих внаслідок звільнення виробників (продавців) від сплати ПДВ до бюджету, потребує окремого дослідження.



**Таблиця 2. Основні відмінності між заліковим та іншими методами обчислення та сплати до бюджету податку на додану вартість**

Характеристика	Методи стягування податку на додану вартість	
	Прямий і непрямий адитивні методи, метод прямого віднімання	Метод непрямого віднімання, або метод заліку за рахунками
База оподаткування	Сума реалізованої доданої вартості	Базою оподаткування вважається вартість реалізованої продукції (як при обчисленні податку з обороту)
Спосіб обчислення	ПДВ обчислюється як добуток податкової ставки на суму реалізованої доданої вартості	ПДВ обчислюється як різниця між добутком податкової ставки на вартість реалізованої продукції й добутком податкової ставки на вартість закуплених ресурсів
Особливості сплати ПДВ до бюджету	Платник податку сам сплачує до бюджету всю суму податку, нараховану пропорційно до реалізованої протягом звітного періоду доданої вартості	Платник податку сплачує до бюджету різницю між добутком податкової ставки на вартість усієї реалізованої продукції (податковим зобов'язанням) і заліком на ПДВ з купівлі ресурсів, сплачений до бюджету підприємством — продавцем цих ресурсів (податковим кредитом).  Внаслідок застосування залікової системи стягування ПДВ зазвичай виникає одна з двох ситуацій:  1) податкове зобов'язання перевищує податковий кредит, тобто з'являється надлишок нарахованого податку, подальше використання якого законодавчо не регламентовано;  2) податковий кредит перевищує податкове зобов'язання, і тоді від'ємна різниця відшкодовується (виплачується) підприємству — продавцю ресурсів із державного бюджету
Наслідки звільнення від сплати ПДВ	Звільнення від сплати ПДВ здійснюється в інтересах покупців кінцевої продукції, коли виробник (продавець) не має права включати суму сплаченого податку в собівартість і ціну реалізованої продукції	Звільнення від сплати ПДВ здійснюється в інтересах виробників (продавців) продукції, і вони мають можливість включати суму несплаченого податку в собівартість і ціну реалізованої продукції

3. Автори численних публікацій у періодичній пресі пропонують замінити податок на додану вартість іншим податком. Наприклад, нами обґрунтовано доцільність заміни ПДВ податком з обороту, що дало б змогу за рахунок встановлення для останнього податкової ставки, нижчої від застосовуваної нині для податку на додану вартість, забезпечити

істотне збільшення податкових надходжень до бюджету і значно полегшити фінансове становище покупців кінцевої продукції на споживчому ринку [16]. Проте слід визнати, що в сучасних умовах замінити ПДВ будь-яким іншим податком нереально, оскільки від усіх країн, які вступають до ЄС, обов'язково вимагають запроваджувати податок на додану вартість, і цю вимогу керівництво нашої держави в жодному разі не проігнорує.

4. Заслугує на увагу підхід до вирішення проблеми з ПДВ, застосований у Російській Федерації. Там спеціально для зміни чинної системи нарахування податку на додану вартість створено загальноросійську громадську організацію "Ділова Росія", якою вже обґрунтовано відповідні пропозиції. Як податкову базу для обчислення ПДВ запропоновано використовувати створену на підприємстві додану вартість, визначену прямим розрахунком на основі даних бухгалтерського обліку (сума доходу, оплати праці, прибутку, податків та амортизації), тобто обчислювати ПДВ прямим адитивним (бухгалтерським) методом, відмовившись від залікового методу за рахунками. Пропонується включити до звітних показників підприємства показник "Додана вартість", а ПДВ розраховувати множенням доданої вартості на задану податкову ставку. У внутрішніх операціях при обчисленні ПДВ для сплати до бюджету не потрібно використовувати рахунки-фактури, а також слід вилучити книги купівлі та продажу з переліку обов'язкових документів, і тоді відшкодування з державного бюджету стане непотрібним, оскільки кожне підприємство сплачуватиме до бюджету ПДВ пропорційно до створеної на ньому доданої вартості. При постачанні продукції на експорт вирішено залишити чинний порядок нарахування ПДВ з використанням рахунків-фактур [17].

5. Розроблені в Російській Федерації пропозиції щодо змін системи нарахування податку на додану вартість цілком придатні й для українських реалій. Проте практичне втілення їх можливе лише за умови, що на це буде політична воля найвищого керівництва держави.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Налог на добавленную стоимость // Свободная энциклопедия "Википедия" [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://ru.wikipedia.org/wiki/Налог\\_на\\_добавленную\\_стоимость](http://ru.wikipedia.org/wiki/Налог_на_добавленную_стоимость).
2. Кукса В. НДС на "планете обезьян", или Как функционирует один из тончайших в мире экономических инструментов в период первичного накопления капитала // Зеркало недели [Электронный ресурс]. — 2004. — 9 окт. — Режим доступа : <http://www.zn.ua/newspaper/articles/41374#article>.
3. НДС-счета станут новым налогом с оборота // Финансовый портал FINANCE.UA [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://news.finance.ua/ru-/2/0/all/2004/03/29/47532>.
4. НДС — налог, который разрушает наше государство // Интернет-проект "Идеальная страна" [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.kraina.org.ua/ua/module/conception/34>.
5. Ивашов Н. Коррупционный налог. НДС как тормоз для экономики России / Николай Ивашов // РБК daily [Электронный ресурс]. — 2009. — 2 апреля. — Режим доступа : <http://www.rbcdaily.ru/2009/04/02/focus/408794>.
6. Большая экономическая энциклопедия : более 7000 экономических терминов и понятий / Т.П. Варламова, Н.А. Васильева, Л.М. Неганова и др. — М.: Эксмо, 2007. — 816 с.



7. Борисов А.Б. Большой энциклопедический словарь / А.Б. Борисов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Книжный мир, 2006. — 860 с.
8. Словник сучасної економіки Макміллана : пер. з англ. / ред. Д.В. Пірс. — 4-те вид. — К. : АртЕк, 2000. — 640 с.
9. Экономика и право : энциклопедический словарь Габлера : пер. с нем. / под общ. ред. А.П. Горкина, Н.Л. Тумановой, Н.Н. Шаповаловой, Ю.В. Якутина. — М. : Большая Российская энциклопедия, 1998. — 430 с.
10. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. — М. : ИНФРА-М, 2005. — 724 с.
11. Податковий Кодекс України. — Стаття 188.1 // Законодавство України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=22&nreg=2755-17>
12. Податок на додану вартість // Вільна енциклопедія “Вікіпедія” [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/ПДВ>.
13. Механізм справляння податку на додану вартість // Електронна бібліотека Князева [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://ebk.net.ua/Book/synopsis/nalogsic/003htm>.
14. Єнбаєв В. ПДВ — “не повітря”. Історія та сучасність / В.Н. Єнбаєв // Трибуна народа [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://tribunanaroda.info/content/view/2252>.
15. Образцова Т. Кто реально платит НДС? / Т. Образцова // Экономическая газета [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://neg.by/publication/2002\\_01\\_18\\_146.html](http://neg.by/publication/2002_01_18_146.html).
16. Шморгун Л.Г. Податки з обороту і на додану вартість: порівняльні характеристики в контексті практичного застосування / Л.Г. Шморгун // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. — 2011. — № 2. — С. 233—244.
17. Обоснование предложения Общероссийской общественной организации “Деловая Россия” по изменению системы начисления налога на добавленную стоимость // Сайт Общероссийской общественной организации “Деловая Россия” [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.deloros.ru/main.php?mid=50&doc=4244>.

*Надійшла до редакції 02.12.2011*

**Шморгун Л.Г.** *О некоторых противоречивых положениях зачетной системы исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость*

Проведен анализ основных отличий зачетной системы исчисления налога на добавленную стоимость от методов его прямого расчета и уплаты в бюджет. Показано, что зачетная система создает условия для различных злоупотреблений в процессе ее практического применения. Обосновывается необходимость отказа от использования зачетной системы и перехода к одному из методов прямого исчисления и уплаты в бюджет НДС.

*Ключевые слова:* косвенные налоги, налог на добавленную стоимость, база налогообложения, налоговая ставка, налоговое обязательство, налоговый кредит

**Shmorgun L.G.** *Some inconsistent features of the set-off system of added value tax calculation and payment to it into the budget*

In the article author analyses differences between set-off system of calculation of added value tax and methods of direct calculation of value added tax and payment it into the budget. It is shown that set-off system when used in practice creates opportunities for malfeasance. The necessity to refuse from using set-off system is grounded. It is proposed to use one of the methods of direct calculation of value added tax and payment it into the budget.

*Keywords:* indirect taxes, value added tax, taxation base, tax rate, tax liability, tax credit