

УДК: 336.22

## ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО ОБЛІКУ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

**БУРКОВА Людмила Анатоліївна**

*к. е. н., доцент кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування ДВНЗ «Криворізький національний університет»*

**КОВАЛЕНКО Ірина Володимирівна**

*магістрант ДВНЗ «Криворізький національний університет»*

*Анотація. Головною метою впровадження системи електронного адміністрування ПДВ є запобігання зловживанням шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету, зниження ризиків формування фіктивного кредиту, унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки в країні та витрат держави на адміністрування ПДВ. Уряд намагається створити досконалий механізм регулювання обліку та реєстрації операцій з ПДВ. У статті розглянуто переваги та недоліки запровадження електронного обліку та адміністрування ПДВ, наведено пропозиції щодо його покращення, а також освітлено нововведення у системі електронного адміністрування ПДВ відповідно до змін, передбачених на 2017 р.*

*Аннотація. Главной целью внедрения системы электронного администрирования НДС является предотвращение злоупотреблений путем незаконного получения возмещения НДС из бюджета, снижение рисков формирования фиктивного кредита, невозможность получения неправомерного возмещения НДС из бюджета, сокращение объемов теневой экономики в стране и расходов государства на администрирование НДС. Правительство пытается создать совершенный механизм регулирования учета и регистрации операций по НДС. В статье рассмотрены преимущества и недостатки введения электронного учета и администрирования НДС, приведены предложения по его улучшению, а также освещены нововведения в системе электронного администрирования НДС в соответствии с изменениями, предусмотренных на 2017 год.*

**Ключові слова:** *податок на додану вартість, податкова накладна, розрахунок коригування до податкової накладної, система електронного адміністрування ПДВ, єдиний реєстр податкових накладних.*

**Ключевые слова:** *налог на добавленную стоимость, налоговая накладная, расчет корректировки к налоговой накладной, система электронного администрирования НДС, единый реестр налоговых накладных.*

**Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими або практичними завданнями.** Проблема побудови ефективної податкової системи – одна з найбільш актуальних в Україні. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення й аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду у сфері оподаткування

Податок на додану вартість – непрямий податок, який виконує фіскальну функцію та складає значну частку від надходжень до державного бюджету України. В той же час ПДВ є одним із домінуючих податків, яким маніпулює тіньовий

сектор через недосконалість економічної системи країни. Це означає, що держава недоотримує значну частку надходжень. Система електронного адміністрування ПДВ (далі – СЕА ПДВ) в Україні діє з 2015 року, однак й сьогодні зазнає змін, разом з якими змінюються й вимоги Податкового Кодексу України та інших нормативно-правових актів, що регламентують облік й оподаткування операцій з ПДВ. Саме тому необхідно аналізувати, контролювати та вдосконалювати механізм адміністрування ПДВ для детінізації економіки та запобігання шахрайству.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Питання теорії та методики обліку, контролю та оподаткування ПДВ надзвичайно актуальні, а їх дослідженню присвячено багато праць науковців, серед яких: В.Л. Андрущенко, Ю.В. Бондар, В.В. Буряковський, О.В. Будько, Ю.А. Верига, О.С. Гусакова, О.О. Дудоров, Ю.Б. Іванов, П.М. Гарасим, М.М. Коцупатрий, А.О. Нікітшин, Т.О. Пасько, Н.В. Прохар, Т.М. Семенко, В.М. Сердюк, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомин Л.М. Чернелевський та інші. Однак й на сьогодні ряд проблем, пов'язаних з електронним обліком та адмініструванням ПДВ, залишаються недостатньо дослідженими та вимагають вирішення з урахуванням положень Податкового кодексу України [1].

**Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується означена стаття.** З 1 січня 2015 року почала працювати система електронного адміністрування податку на додану вартість.

Кабінет Міністрів України затвердив Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, який визначає:

- механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ,
- особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі;
- механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків.

Для кожного платника податку на безоплатній основі Казначейством було відкрито один електронний рахунок. Це рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також в сумах, необхідних для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку.

Однак недоліки існуючої системи адміністрування податку на додану вартість в Україні стали передумовою для запровадження ряду законодавчих змін стосовно нього, в той час як нормативно-правове регулювання обліку й адміністрування податків та зборів повинне бути простим, зрозумілим та стабільним.

**Формування цілей статті.** Облік платників податків є одною з основних функцій органів ДФС, яка створює передумови для здійснення контролю за надходженнями грошових коштів від платників, тому головним завданням його автоматизації є забезпечення працівників державних податкових органів якісною інформацією для контролю за правильністю обчислень, повнотою і своєчасністю перерахувань податків до місцевих і обласних бюджетів, державних цільових фондів і прийняття ефективних управлінських рішень.

Мета – визначити шляхи усунення існуючих недоліків у системі електронного адміністрування ПДВ. Для її досягнення був проведений критичний огляд основних переваг та недоліків запровадження електронного адміністрування ПДВ.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** За новою системою вхідний ПДВ можна включити до складу податкового кредиту тільки за умови, що такі податкові накладні будуть зареєстровані у Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН).

З 01 липня 2015 р. набрав чинності нормативний документ, який вніс нове поняття «реєстраційний ліміт», який обмежує суму, на яку платник податку може зареєструвати свої податкові накладні у єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

Реєстраційний ліміт розраховується в автоматичному режимі на підставі інформації, яка поступає до ЄРПН, а саме:

- факту реєстрації податкових накладних постачальниками;
- даних які надходять від митників;
- даних, отриманих під час опрацювання декларацій з ПДВ;
- факту надходження коштів на спеціальний електронний рахунок [2].

Підприємства вже більше року використовують механізм електронного адміністрування ПДВ. Практиці його впровадження притаманний ряд переваг, серед яких:

1. Створення єдиної системи, яка об'єднує інформацію відносно всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них.
2. Скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що призвело до економії часу платників податків на адміністрування ПДВ.
3. Впровадження системи електронного адмі-

ністрування ПДВ збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних.

4. Із впровадженням нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивну податкову накладну, адже вона в обов'язковому порядку повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ [3].

5. Для кожного платника податку на безоплатній основі відкрито електронний рахунок.

6. У будь-який момент часу платник податку може подати ряд безкоштовних запитів, серед яких: запит щодо суми, на яку він може зареєструвати податкові накладні (реєстраційний ліміт), запит щодо стану рахунку тощо.

Однак, слід зауважити, що кожна система має й притаманні їй недоліки. Система електронного адміністрування не є виключенням. Її основними недоліками можна зазначити наступні:

1. Контроль за правильністю складання податкової накладної – прямий обов'язок покупця.

2. Важкими для розуміння є виписки, отриманні з електронної системи адміністрування ПДВ, а також підхід до визначення реєстраційного ліміту.

3. Складна процедура бюджетного відшкодування ПДВ.

4. Постійні зміни форм податкової звітності – податкової накладної та декларації з ПДВ.

5. Немоżliвість формування запиту для отримання податкової накладної за певний період, а лише на окрему дату.

Серед експертів з питань податкової політики вже декілька років ведуться дискусії щодо ефективності системи електронного адміністрування — СЕА — ПДВ та системи депонування коштів на спецрахунках.

Частина експертів вважає, що запровадження такої системи дало можливість ефективно боротися з ухилянням від сплати ПДВ та інших податків і привело до зменшення їх оптимізації.

Інші експерти вважають, що система неефективна. За різними оцінками, рівень тіньової економіки України за останні роки становить 40-45% від ВВП — це найвищий показник серед європейських країн.

Ключовими причинами такого рівня, на думку авторів, є дискреція — вибіркоче застосування законодавства, концентрація у ДФС зайвих функцій, ускладнене адміністрування та невідшкодування ПДВ.

Отже, введення системи електронного адміністрування ПДВ в цілому спростило контроль фіскальних органів за розрахунками з ПДВ, але, разом з тим, має свої недоліки, які активно намагаються подолати спеціалісти в цій сфері для удосконалення роботи з електронною системою оподаткування.

У поточному році вже внесено ряд змін до законодавства, які стосуються СЕА ПДВ. Для більш жорсткого контролю господарських операцій Наказом Мінфіну від 23.02.2017 р. № 276 [4] було затверджено нову форму податкової накладної, розрахунку коригування до податкової накладної та податкової звітності з ПДВ. У новій формі податкової накладної розширено графу «код», яка складається з 3 стовбців. Тепер продавець – платник ПДВ повинен в обов'язковому порядку зазначити код УКТ ЗЕД для усіх товарів (а не тільки імпортованих та підакцизованих), код послуг (перші чотири цифри коду послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг). Як було раніше з підакцизованими та імпортованими товарами код згідно з УКТ ЗЕД необхідно зазначити повністю.

Як вплине дане нововведення на стан СЕА ПДВ на сьогодні казати ще зарано. Проте покупцям – платникам ПДВ потрібно бути дуже обережними з цими кодами, так як товар чи послуга з невідповідним шифром знімається з податкового кредиту. Це посилює контроль за правильністю складання податкової накладної покупцем.

Позитивним моментом для продавців – платників ПДВ є визначення нових граничних строків реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних (ПН/РК) залежно від дати їх складання. Так, з 01.01.2017 р. реєстрація у ЄРПН має бути здійснена:

- для ПН/РК до податкових накладних, складених з 1 по 15 день (включно) календарного місяця – до останнього дня (включно) місяця, в якому вони були складені;

- для ПН/РК до податкових накладних, складених з 16 по останній день (включно) календарного місяця – до 15 числа (включно) місяця, наступного за місяцем, в якому вони були складені.

Також передбачено встановлення довгоочікуваної норми щодо права реєструвати податкові накладні та розрахунки коригування в ЄРПН протягом 365 календарних днів з моменту їх складання (а не 180, як це було в 2016 році).

Впродовж 2017 року порядок СЕА ПДВ буде змінюватись. До кінця 2017 року Мінфіном буде розроблено ряд критеріїв оцінки ступенів ризи-

ку, через які будуть зупиняти реєстрацію «підозрілих» податкових накладних.

Період з 1 квітня 2017 року по 1 липня 2017 року згідно з п. 57 підрозділу II розділу XX Податкового Кодексу України [1] визнано перехідним, протягом якого процедура блокування реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних у ЄРПН буде здійснюватись без фактичного зупинення реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань у ЄРПН.

У цей період реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних відбуватиметься, але із попередженням платників ПДВ про зупинення реєстрації цих документів. По суті, без фактичного зупинення такої реєстрації отримання такого попередження буде сигналом для платника про ризик невизнання збільшення податкового кредиту або зменшення податкового зобов'язання при наступних перевірках.

Так, з 01.04.2017 року у разі зупинення реєстрації платнику податку протягом операційного дня податковий орган в автоматичному режимі надсилатиме відповідну квитанцію. У квитанції про зупинення реєстрації зазначатимуться:

- порядковий номер та дата складення ПН/РК;
- визначення критерію(ів) оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації;
- пропозиція щодо надання платником податку пояснень та/або копії документів (за виключним переліком) достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої ПН/РК у ЄРПН.

Виключний перелік таких документів повинен бути визначений Міністерством фінансів України. І протягом січня – червня 2017 р. подавати їх в ДПІ буде не обов'язково, а з 01.07.2017 р. – вже обов'язково. Зробити це можна буде лише протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного у такій ПН/РК. Інакше – зареєструвати таку ПН чи РК стане неможливо. А це означатиме і відповідальність за не проведену реєстрацію для винної особи, і неможливість скористатися податковим кредитом або зменшити

податкове зобов'язання за такими документами. При цьому обов'язок продавця своєчасно визнати суму податкового зобов'язання навіть при зупиненні реєстрації податкових накладних не скасований, його потрібно відобразити в декларації з ПДВ за відповідний звітний період.

Згідно пп. 201.16.3 Податкового Кодексу України [1] письмові пояснення та/або копії документів, подані платником податків до контролюючого органу, будуть розглядатися податковою комісією. Передбачено, що порядок роботи комісії визначатиметься Міністерством фінансів України, а підстави для прийняття нею рішень – Кабінетом міністрів України.

Зазначена комісія приймає рішення про:

- реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН;
- відмову у реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН.

Таке рішення надсилатиметься платнику ПДВ протягом п'яти робочих днів, що настають за днем отримання пояснень та документів. І таке рішення може бути оскаржено в адміністративному або судовому порядку.

**Висновки з даного дослідження та перспективи подальшого розвитку в цьому напрямі.** Проаналізувавши переваги, недоліки та зміни в обліку та адмініструванні ПДВ можна зробити висновок, що головною метою впровадження системи електронного адміністрування ПДВ є запобігання зловживань шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету, зниження ризиків формування фіктивного кредиту та унеможливлення отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, скорочення обсягів тіньової економіки в країні та витрат держави на адміністрування ПДВ. Уряд намагається створити досконалий механізм регулювання обліку та реєстрації операцій з ПДВ, проте чи «приживеться» оновлена система на сьогодні сказати важко. Необхідно докласти ще багато зусиль з боку платників податків та Мінфіну, щоб урегулювати даний процес, викреслити «білі плями» із законодавства та справді зменшити тіньовий сектор та фіктивний ПДВ, а не збільшувати контрольну функцію платників ПДВ та штрафні санкції за порушення податкового законодавства.

#### *Список використаних джерел*

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). – Ре-

жим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Закон України № 643-IX від 16.07.15 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування ПДВ». – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/643-19>

3. Волошина Я. Нова система електронного адміністрування ПДВ / Я. Волошина, О. Гейчук, Т. Оттен // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – Берлін / Київ. – 2015.

– 25 с. – Режим доступу: [http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2016/08/TN\\_04\\_2015\\_ukr.pdf](http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2016/08/TN_04_2015_ukr.pdf)

4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України» № 276 від 23.02.2017 р. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0269-17>