

СЕКЦІЯ 7 ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 657:336.226.322

Мезенцева Н.М.*кандидат економічних наук,
доцент Криворізького факультету
ДВНЗ «Запорізький національний університет»***Нікульникова Т.Г.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку
і аудиту підприємницької діяльності
Криворізького економічного інституту
Криворізького національного університету*

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ПОСТІЙНИХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

Розглянуто проблеми та особливості функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні в умовах постійних змін податкового законодавства. Виділено основні етапи її існування, розглянуто переваги та недоліки системи. Запроваджуючи нову систему електронного адміністрування, Уряд мав певні цілі: ліквідація незаконних схем щодо відшкодування ПДВ, податкових ям; створення рівних можливостей для всіх платників податків; збільшення бюджетних надходжень; зменшення кількості податкових перевірок. Але, як і в будь-якому процесі, який знаходиться в періоді запровадження та становлення, виникло багато проблемних питань, які потребують вирішення.

Ключові слова: система електронного адміністрування податку на додану вартість, податкова накладна, реєстр, відшкодування, законодавство, рахунок.

Мезенцева Н.Н., Нікульникова Т.Г. ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ СИСТЕМЫ ЭЛЕКТРОННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ В УСЛОВИЯХ ПОСТОЯННЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Рассмотрены проблемы и особенности функционирования системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость в Украине в условиях постоянных изменений в налоговом законодательстве. Выделены основные этапы ее существования, рассмотрены преимущества и недостатки системы. Внедряя новую систему электронного администрирования, правительство преследовало определенные цели: ликвидация незаконных схем бюджетного возмещения НДС, налоговых ям; создание равных возможностей для всех плательщиков налогов; увеличение бюджетных поступлений; уменьшение количества налоговых проверок. Но, как и в любом другом процессе, который находится в периоде внедрения и становления, возник ряд проблем, который требует решения.

Ключевые слова: система электронного администрирования налога на добавленную стоимость, налоговая накладная, возмещение, законодательство, счет.

Mezenceva N.M., Nikul'nikova T.G. FEATURES AND PROBLEMS OF THE E-TAXATION SYSTEM OF THE VALUE ADDED TAX IN UKRAINE IN CONDITIONS OF CONSTANT CHANGES IN LEGISLATION

Deals with the features and problems of the e-taxation system of the value added tax in Ukraine in conditions of constant changes in tax legislation. There are several phases of the e-taxation system, which are described in the article. Government pursued some goals while introducing the e-taxation system. These goals are: liquidation of the illegal schemes of VAT reimbursement; creating different equal opportunities for businesses; increasing revenues for the budget; reducing fiscal audits etc. But, like other novelties, there are huge problems, which are to be solved in the nearest time.

Keywords: the e-taxation system of the value added tax, tax bill, reimbursement, legislation, account.

Постановка проблеми. Кабінет Міністрів України затвердив черговий порядок функціонування електронного адміністрування податку на додану вартість у зв'язку зі змінами у Податковому кодексі України (далі – ПКУ), які набули чинності 1 січня 2016 р. Для українських підприємств щорічні глобальні зміни податкового законодавства, зокрема у частині податку на додану вартість та його адміністрування, стали вже звичним фактом. Навряд чи можна назвати зміни ПДВ революційними, але й навряд чи вони когось особливо потішили. Законодавці прагнули спростити та зробити прозорим процес адміністрування податків для бізнесу, подолати порушення податкового законодавства несумлінними платниками податків, позбавитися податкових ям, збільшити надходження до Державного бюджету, спрос-

тити процес надання бюджетного відшкодування. З якими ж проблемами натомість доведеться зіштовхнутися платникам податків, є основним питанням, що хвилює український бізнес сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні протягом останніх років займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені-практики, як: Я. Волошина, О. Гейчук, Т. Оттен, Р. Джуччі. Питанням формування нової державної податкової політики та реформування податкової системи приділяли увагу такі вітчизняні науковці та практики, як: В. Андрущенко, І. Барановський, В. Гаєць, О. Охрименко, Т. Демченко, В. Мельник та інші. Вагомий внесок у розвиток організації та методики

бухгалтерського обліку розрахунків ПДВ здійснили такі вітчизняні вчені й науковці, як О. Адамик, О. Артюх, В. Бабіч, Ф. Бутинець, А. Дмитренко, А. Герасимович, П. Куцик, І. Кравченко, Ю. Мороз, Т. Плахтій, П. Хомин, О. Чабанюк та інші. Проте, з огляду на ритмічний і майже безперервний характер законодавчих змін у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, такими ж ритмічними і безперервними повинні бути дослідження цього питання науковцями.

Метою статті є аналіз та оцінення прийнятих змін у законодавстві щодо системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні та їх вплив на функціонування бізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні в 2015 р. переслідувало багатообіцяючі цілі. Зокрема, можна виділити такі переваги запровадженої системи:

- створення єдиної електронної бази всіх зареєстрованих податкових накладних та змін до них;

- скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що привело до економії часу платників податків;

- упровадження нової системи збільшило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформленої податкової накладної;

- у зв'язку із запуском нової системи адміністрування ПДВ стало неможливо видати фіктивної податкової накладної, тому що тепер цей документ повинен бути зареєстрований в Єдиному електронному реєстрі (далі – ЄДР) та підкріплений або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ.

У функціонуванні системи електронного адміністрування податку на додану вартість можна виділити такі етапи:

- 1) тестовий режим з лютого по червень 2015 р. до дати її офіційного запуску – 1 липня 2015 р.;

- 2) послаблення термінів реєстрації та штрафних санкцій були введені ще на три місяці – до 1 жовтня;

- 3) згідно з Податковим кодексом, з 1 жовтня 2015 р. розпочала свою роботу електронна система адміністрування;

- 4) з 1 січня 2016 р. змінено Декларацію податку на додану вартість, а з 1 квітня запроваджено нову форму податкового накладної та розрахунку змін до неї, а також змінено порядок оподаткування податком на додану вартість деяких видів постачання.

З 1 січня 2016 р. не може бути анульована реєстрація платника ПДВ виключно у зв'язку з тим, що в ЄДР наявний запис про відсутність юридичної особи чи фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання) або запис про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу.

Внесено зміни до п. 188 ПКУ, згідно з якими база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін [1].

Спеціальний режим з податку на додану вартість діє тимчасово, лише у 2016 р. З 2017 р. агровиробники сплачуюватимуть ПДВ на загальних підставах (пп. 4 п. 2 розділу XIX ПКУ). Крім цього, спеціальний режим з ПДВ функціонує в «новому форматі». Якщо раніше вся сума ПДВ зараховувалася на єдиний рахунок агровиробників і повністю залишалася в його розпорядженні, то тепер розподіл ПДВ здійснюється залежно від виду діяльності агровиробника. А саме:

- за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими й технічними культурами та з продукцією тваринництва): до бюджету зараховується 50% спец. ПДВ, і 50% – на спеціальний рахунок;

- за операціями із зерновими (1001–1008 за УКТ ЗЕД) і технічними (1205 і 1206 00 за УКТ ЗЕД) культурами: до бюджету – 85%; на спеціальні рахунки – 15%;

- за продукцією тваринництва (товарні позиції 0102 і 0401, згідно з УКТ ЗЕД): до бюджету – 20%; на спеціальні рахунки – 80% [2].

Якщо один сільськогосподарський виробник здійснює усі перераховані вище види діяльності, то фактично буде три спеціальних рахунки, що, звісно, ускладнює адміністрування.

Крім цього, кошти зі спеціальних рахунків перераховуються до бюджету протягом операційного дня, а не в загальному порядку. Недолік такого перерахування полягає у тому, що за результатами податкового періоду в платника податку може й не бути податкових зобов'язань до сплати, а суми ПДВ будуть списуватися автоматично протягом дня, тобто ПДВ сплачуватиметься до бюджету фактично авансом.

Пунктом 83 Закону із підр. 2 розд. XX ПКУ виключено, зокрема, п. 15 прим. 2, відповідно до якого тимчасово до 31 грудня 2017 р. включно від оподаткування ПДВ звільнялись операції з постачання на митній території України зернових культур товарних позицій 1001–1008, згідно з УКТ ЗЕД, та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 00, згідно з УКТ ЗЕД, крім першого постачання таких зернових та технічних культур сільськогосподарськими підприємствами – виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові та технічні культури у сільськогосподарських підприємств-виробників, а також операції з вивезення в митному режимі експорту зернових і технічних культур, зазначених в абзаці першому п. 15 прим. 2. підр. 2 розд. XX ПКУ [1].

Таким чином, з 1 січня 2016 р. операції з постачання зернових та технічних культур на митній території України оподатковуються ПДВ за ставкою 20%, а операції з вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур – 0%.

Попередня (авансова) оплата вартості товарів, що вивозяться за межі митної території України, не змінює значення сум податку, які відносяться до податкового кредиту такого експортера (п. 187.11 ПКУ).

Скасовано критерії отримання бюджетного відшкодування:

- платник мав бути зареєстрований як платника ПДВ не менше, ніж за 12 календарних місяців, внаслідок якого подається заява на бюджетне відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних засобів);

- платник повинен був мати більші обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних засобів).

З 1 лютого 2016 р. втратили силу норми автоматичного бюджетного відшкодування. Відтепер створюється два реєстри: 1) реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПКУ; 2) реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування платникам податку, які не відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПКУ.

Обидва реєстри будуть адмініструватися в Державній фіскальній службі України (далі – ДФСУ), вони є публічними та щоденно будуть оновлюватися на сайті ДФСУ. Порядок їх ведення та форма будуть затверджені Кабінетом Міністрів України [3].

Критерії, передбачені п. 200.19 ст. 200 ПКУ, відповідають попереднім нормам, встановленим для автоматичного бюджетного відшкодування. Але крім деяких, наприклад: здійснення платником податків інвестиції в необоротні активи не менше, ніж 3 млн грн протягом останніх 12 календарних місяців; відсутність податкового боргу.

Відтепер чітко визначено, коли органи ДФСУ мають право провести документальну перевірку суми бюджетного відшкодування. Така перевірка може бути проведена у тому випадку, якщо розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено із показником мінус, сформованого за операціями:

- за періоди до 1 липня 2015 р., що не підтверджені документальними перевірками;
- з придбання товарів/послуг у сільськогосподарських виробників, що використовували спеціальний режим оподаткування до 1 січня 2016 р.

В інших випадках проводиться лише камеральна перевірка. Бюджетне відшкодування буде здійснюватися у хронологічному порядку внесення заяв до кожного реєстру.

Отже, відшкодування зможе отримати будь-який платник, що отримав значення ПДВ із показником мінус і пройшов камеральну перевірку. Фактичне відшкодування буде залежати від того, яким чином функціонуватимуть нововведені реєстри на практиці.

Хоча норми ПКУ не надають перевагу жодному з реєстрів, але в подальшому розвитку подій така перевага буде надана платникам, які потраплять до ЄДР, що відповідають критеріям п. 200.19 ст. 200 ПКУ.

До 1 січня 2017 р. продовжено режим звільнення від обкладення ПДВ операцій із постачання національних фільмів (п. 12 підп. 2р ХХ ПКУ).

З 1 січня 2016 р. звільняються від оподаткування операції із постачання товарів і послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів як міжнародної технічної допомоги, постачання товарів і послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів, що фінансуються з міжнародної технічної допомоги; ввезення на митну територію України майна як гуманітарної допомоги.

При цьому якщо придбані та/або виготовлені товари/послуги, необоротні активи частково використовуються в оподаткованих операціях, а частково – ні, то до таких операцій не застосовуються правила нарахування й перерахунку податкових зобов'язань, встановлених ст. 199 ПКУ.

З 1 квітня 2016 р. була створена нова форма податкової накладної та порядок її заповнення, затверджені Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної» від 31 грудня 2015 р. № 1307.

Перехідним моментом є те, що відповідно до п. 3 Порядку № 1307 усі податкові накладні, які реєструються з 1 квітня, навіть якщо податкові зобов'язання виникли в березні 2016 р. або ще раніше, повинні бути оформлені на бланках нової форми.

Відзначимо, що в новій податковій накладній залишилися лише обов'язкові реквізити, а саме, із загальної частини прибрали місцезнаходження (податкову адресу) покупця/продавця, номер теле-

фону, вид цивільно-правового договору, форму проведених розрахунків.

Крім того, в податковій накладній таблиця тепер складається з двох розділів:

- розділ «А» містить узагальнювальні дані операції, на яку складається податкова накладна, зокрема, загальну суму ПДВ (II–IV), обсяги постачання (V–X), дані про зворотну тару (X), загальну суму коштів, що підлягає сплаті з ПДВ (I);
- розділ «Б» містить інформацію про товари/послуги, що постачаються.

До форми податкової накладної додано абсолютно нові графи, які не мали аналогів у попередній формі: код ставки та код пільги. У графі 8 зазначається код ставки:

20 – якщо здійснюються операції з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню основною ставкою;

7 – якщо здійснюються операції з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню у 7%;

901 – якщо здійснюються операції з вивезення товарів за межі митної території України, що підлягають оподаткуванню під 0%;

902 – якщо здійснюються операції з постачання на митній території України товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню під 0%;

903 – якщо здійснюються операції з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування;

Графа 9 «Код пільги» заповнюється, якщо здійснюються операції з постачання товарів/послуг, звільнених від оподаткування на додану вартість.

Згідно з Довідниками податкових пільг, які затверджені ДФС станом на дату складання податкової накладної, у графі 9 зазначається код відповідної пільги з податку на додану вартість [4].

Аналогічні зміни внесені й до Розрахунку коригування кількісних і вартісних показників.

Розглянувши зміни до податкової накладної, можна зробити висновок, що зменшення обов'язкових реквізитів спростило процес заповнення документу. Але в цілому податкова накладна не змінилася, її показники лише подалися в іншому вигляді, що спричинює незручності для бухгалтерів. На наш погляд, доцільно було б не вводити розділ «Б», а залишити лише розділ «А», де наведена загальна інформація про суму податкового зобов'язання.

Висновки. Узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна виділити такі доопрацювання, які необхідні введеній системі адміністрування ПДВ, що дасть змогу збільшити ефективність системи та сприятиме покращенню рейтингу України у світовій бізнес-спільноті. Це дасть нашій країні залучити іноземних інвесторів.

Правильність складання обов'язкових реквізитів податкової накладної та розрахунків коригування повинно перевірятися системою електронного адміністрування ПДВ в автоматичному режимі. На стадії реєстрації таких документів постачальником в ЄДР податкових накладних система повинна відхиляти реєстрацію податкових документів, які містять будь-які помилки в їх обов'язкових реквізитах та/або електронних цифрових підписах. Таким чином покупець не втратить податковий кредит, отриманий податковою накладною, яка була зареєстрована в ЄДР, оскільки реєстрація сама по собі повинна бути єдиним фактом коректності податкової накладної.

У випадку зменшення суми поставки електронна система адміністрування ПДВ дає змогу коригувати зобов'язання з ПДВ постачальника тільки документом коригування, зареєстрованим покупцем в ЄДР.

На практиці покупці не завжди вчасно реєструють коригування до податкових зобов'язань покупця. Тому постачальники змушені витратити додатковий час на нагадування покупцю стосовно внесення в ЄРПН коригувань. Крім того, у випадку несвоечасної реєстрації коригування постачальник повинен відкласти коригування зобов'язань. Скасування участі покупця в процесі реєстрації коригувань до податкових зобов'язань продавця допоможе вчасно реєструвати коригування та скоротить час обох сторін договору на комунікації.

Доцільною є зміна термінів реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань кількісних та якісних показників. Наприклад, набагато зручнішими є терміни, які діяли в липні – вересні 2015 р., а саме: податкові накладні, виписані з 1 по 15 число, повинні бути зареєстровані не пізніше останнього числа поточного місяця; податкові накладні, виписані в період з 16 по 31 число, повинні бути зареєстровані не пізніше 15 числа наступного місяця. Це значно скорочувало час платника податку на адміністрування, оскільки він міг розділити податкові накладні на дві групи, ніж контролювати факт реєстрації щоденно.

Для мінімізації ролі поповнення ПДВ-рахунку як джерела збільшення реєстраційного ліміту, необхідно надати платникам ПДВ таку суму овердрафту, яка дасть змогу реєструвати податкові накладні без зайвого «вимивання» коштів.

Сьогодні платники ПДВ змушені підтримувати грошима ПДВ-рахунки протягом місяця кожен раз, коли не вистачає реєстраційного ліміту для реєстрації податкової накладної, у той час як ПКУ передбачає сплату зобов'язань до бюджету один раз на місяць за результатами податкової звітності [3].

Таким чином, платники ПДВ заморожують на своїх ПДВ-рахунках оборотні кошти протягом три-

валого періоди до граничного терміну перерахування зобов'язань з ПДВ-рахунку до бюджету.

Система електронного адміністрування податку на додану вартість буде ефективнішою та інформативнішою, якщо буде доопрацьована виписка з електронного рахунку системи адміністрування ПДВ: додати можливість розкривати деталізацію формування всіх сум з виписки за вибраний період, включаючи початкові залишки на початок періоду, всі зміни та кінцеве сальдо на кінець періоду всіх складових виписок (на даний момент інформація отримується як залишки на момент подачі запиту).

Найшвидшого втручання потребують проблеми, які виникли в аграріїв у зв'язку з прийняттям змін у податковому законодавстві. Запровадження розподілу позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту ПДВ спричинило збільшення навантаження на працівників фінансово-бухгалтерської служби сільськогосподарських підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon3.rada.gov.ua>.
2. Про розподіл податкового кредиту сільськогосподарськими підприємствами: Лист ДФС України від 14 березня 2016 р. № 8763/7/99-99-19-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Pisma/Pisma_635936751279843750.
3. Нова система електронного адміністрування ПДВ 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2016/01/TN_04_2015_ukr.
4. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України від 13 грудня 2015 р. № 1307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.