

СИСТЕМА ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ: АНАЛІЗ ДЕЯКИХ ПРОБЛЕМ

Постановка проблеми. На даний час в Україні за різними об'єктивними і суб'єктивними причинами майже усі податки сприймаються негативно та піддаються критиці, але найгостріші дискусії точаться довкола адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ). Світові стандарти вимагають впровадженням у життя системи електронного документообігу та поступове наближення української моделі оподаткування до структури сучасного оподаткування ЄС.

Електронний документообіг і електронне адміністрування ПДВ є технологічною відповіддю на сучасні вимоги, які висуваються існуючою економічною ситуацією до ефективної діяльності будь якого суб'єкта господарювання.

Робота по запровадженню системи електронного адміністрування податків і зборів велася поступово:

- 2006 рік – затверджено стандарти електронного документа звітності платника податку [11];
- 2008 рік – затверджено Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку [12];
- 2011 рік- прийняття Податкового Кодексу України[1].
- 2013 рік- підписання меморандуму щодо поліпшення подання електронної звітності за допомогою сервісів ДФСУ «Електронний кабінет платника податку» та «Єдине вікно» [13].

31 липня 2014 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» № 1617-VII[2]. Зміни, які вносяться даним Законом, передбачають створення системи електронного адміністрування ПДВ з 1 січня 2015 року, пропонуючи цілий ряд норм до ПКУ від 02 грудня 2010 року № 2755-VI[1;2;3]. Система електронного адміністрування ПДВ не

вносить кардинальних змін до загальних принципів справляння ПДВ, затверджених Податковим Кодексом України (ПКУ). Норми ПКУ, які визначають коло платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Електронна система адміністрування ПДВ складається з трьох основних елементів: єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) і електронного рахунку платника ПДВ, баз даних митниці по сплаті «імпортного» ПДВ і експортних операцій. З 1 січня по 01 липня 2015 року система працює у тестовому режимі, далі на постійній основі. До 1 липня 2015 року залишається не багато часу, тому аналіз проблем, які потенційно можуть виникнути у зв'язку з впровадженням нових правил адміністрування ПДВ набуває актуальності. Нормативні документи з електронного адміністрування ПДВ не дають чіткої відповіді на ряд запитань, містить окремі неузгодженості та прогалини, які потребують вдосконалення. Усе це визначає актуальність дослідження за темою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми функціонування системи електронного адміністрування ПДВ предметно не досліджувалися у вітчизняній науці у зв'язку з новизною даного явища, проте питання адміністрування в цілому та певних податків зокрема були об'єктом дослідження таких науковців, як Д.І. Дема, В.Б. Авер'янов, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, Л.М. Доля, Н.Р. Нижник, Д.М. Притика, та інші.

Метою публікації є розробка пропозицій, які допоможуть розв'язати складні питання електронного адміністрування ПДВ в системі діючого механізму стягнення податків і зборів.

Виклад основних результатів дослідження. До 01 січня 2015 року платники податку на додану вартість мали можливість:

1) У відповідності до статті 49 пункту 49.3 ПКУ [1] вибирати подання звітності:

- Особисто платником податку або уповноваженою особою
- надсилати поштою цінним листом з повідомлення про вручення та з описом вкладення
- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку визначеному законодавством.

2) Згідно статті 201 пункту 201.1 ПКУ [1] надавати покупцю(отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою особою податкову накладну ,скріплену печаткою за вибором покупця(отримувача) в один із таких способів:

- у паперовому вигляді;
- в електронній формі з дотриманням умови реєстрації у порядку, визначеному законодавством , електронного підпису уповноваженої особи платника та умови реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Так починаючи с 1 січня 2015 року згідно введенням в дію системи електронного адміністрування та у відповідності до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість, затвердженого постановою КМУ №569 від 16.10.2014р[5] передбачено складання податкових накладних виключно в електронній формі, їх реєстрацію в єдиному реєстрі податкових накладних та обов'язкове подання електронної податкової звітності з податку на додану вартість.

Так для подання звітності в електронному вигляді та реєстрації податкових накладних платнику податків необхідно:

а) укласти з ДПІ ГУ Міндоходів договір про визнання електронних документів у відповідності до Інструкції з підготовки і подання податкових документів засобами телекомунікаційного зв'язку, затвердженого наказом ДПАУ від 10.04.2008р за №233.

б) отримати електронні цифрові підписи, які видаються Акредитованими центрами сертифікації ключів Міндоходів, відповідно до Закону України « Про електронний цифровий підпис» №852-IV від 22.05.2003р та «Про електронні документи та електронний документообіг».

в) підключитись до мережі Інтернет.

г) авторизуватись в Електронному кабінеті (<http://kpp.minrd.gov.ua/Publish/PublishedApp.aspx>) або за наявності будь-якого програмного забезпечення (ІС-звіт,М.Е.Дос ІS) і розпочати роботу

За допомогою вказаних сервісів платник податків має змогу: підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; підготувати електронну податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Також оперативно отримати:

- інформацію щодо контрагента з реєстру платників ПДВ (за запитом щодо отримання інформації, код документа J1300402).
- інформацію з Єдиного реєстру податкових накладних (за запитом щодо отримання інформації, код документа J1300102).
- інформацію про стан рахунку в системі електронного адміністрування за запитом щодо отримання інформації, код документа J1301201).
- електронні копії податкових накладних/розрахунків коригування з ЄРПН, які зареєстровані в ЄРПН.

Така податкова інформація, отримана керівництвом суб'єкта господарської діяльності надасть змогу приймати більш ефективні рішення стосовно діяльності та податкової політики і зменшить ризики ведення бізнесу. Крім того контролюючі органи отримають можливість здійснювати якісний оперативний контроль за податком на додану вартість запровадивши електронні перевірки у системі електронного адміністрування.

Проблемне питання отримання інформації по електронному рахунку. Електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (ПДВ- рахунок) – 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 (далі – розрахунок коригування) в ЄРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку. Протягом дії системи електронного адміністрування ПДВ у тестовому режимі платники податку самостійно зараховують на такі електронні рахунки кошти з власних поточних рахунків, відкритих у банківських установах, у сумах, необхідних для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку, задекларованих ними в податковій звітності з ПДВ. Для кожного платника податку Казначейством відкрито один електронний рахунок. Датою початку використання електронного рахунку є 01.02.2015 для суб'єктів господарювання, які зареєстровані платниками ПДВ до 01.02.2015, а для суб'єктів господарювання, які будуть зареєстровані як платники ПДВ у будь-який період після 01.02.2015 – дата їх реєстрації платниками

податку. Так усі платники податку на додану вартість отримали протягом січня – лютого 2015 року електронні повідомлення (код J1490801) «Про взяття на облік в органах ДФСУ» з реквізитами: номер електронного рахунку, мфо - 899998, дата відкриття рахунку - 24.12.2014 року, фінансова установа - Казначейство України. Згідно порядку №569[5] інформація про рух коштів на електронних рахунках платникам податку надається ДФС України витяг в електронній формі за відповідним запитом платника на безоплатній основі без обмеження кількості запитів.

Однак на практиці отримати витяг з системи електронного адміністрування ПДВ можливо лише не частіше одного разу на добу, що унеможливує отримання оперативної інформації з ЄРПН та залишку коштів на електронному рахунку. Витяг за рахунком надається на визначену дату і час і налічує вісім реквізитів (таблиця .1). Однак витяг за цими реквізитами не дає повної інформації про рух коштів на зразок банківської виписки за поточним рахунком платника.

Доцільно надати доступ платнику податків про стан електронного рахунку протягом всього операційного дня і запровадити механізм підтвердження залишків коштів по ньому. Також необхідно запровадити механізм надання виписки з електронного рахунку в паперовій формі за умови наявності руху по ньому і за першою вимогою платника податку.

Вважаємо що витяг з системи електронного адміністрування повинен складатися з 2 розділів (таб.2):

1. Стан електронного рахунку – відображення: вхідного та вихідного залишку, руху коштів.

2. Дані електронного адміністрування ПДВ за складовими.

Та повинен бути доповнений додатковими розділами (рядок 8) згідно пункту 43.3 та 43.4 ст 43 ПКУ[1]: Сума коштів(переплат) заявлена платником ПДВ до повернення на поточний рахунок ;Сума коштів(переплат) заявлена платником ПДВ до зарахування на погашення зобов'язання /податкового боргу/з інших платежів, тому що надміру сплачені суми грошового зобов'язання підлягають поверненню платнику податків за його бажанням.

Таблиця 1

Витяг з системи електронного адміністрування ПДВ.

№	Реквізит	Сума гривень
1	Стан рахунку	
2	Сума податку, на яку платник має право зареєструвати ПН/або розрахунки коригування в ЄРПН	
3	Загальна сума податку за отриманими платником податку ПН/розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	
4	Загальна сума податку, сплачена платником під час ввезення товарів на митну територію України	
5	Загальна сума поповнення електронного рахунку з поточного рахунку платника податку	
6	Загальна сума податку за виданими платником податку ПН/розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	
7	Загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування	
8	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих податкових деклараціях контролюючому органу з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Реєстрі	

Таблиця 2.

Витяг з системи електронного адміністрування ПДВ.(з запропонованими удосконаленнями)

1. Стан електронного рахунку № _____, мфо 899998, Виписка /особовий рахунок за « _____ » _____ 2015 року.

Реквізит				Дт	Кт
Документ	Банк	рахунок	ЄДРПОУ		
Призначення					
Банк:					
Кореспондент:					
Вхідний залишок				0,00	
Вихідний залишок				0,00	

2. Дані електронного адміністрування :

№	Реквізит	Сума гривень
1	Сума податку, на яку платник має право зареєструвати ПН/або розрахунки коригування в ЄРПН (рядок 2+рядок 3+рядок 4-рядок 5-рядок 6-рядок 7-рядок 8)	
2	Загальна сума податку за отриманими платником податку ПН/розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	
3	Загальна сума податку, сплачена платником під час ввезення товарів на митну територію України	
4	Стан електронного рахунку (вихідний залишок за випискою)	
5	Загальна сума податку за виданими платником податку ПН/розрахунками коригування, зареєстрованими в Реєстрі	

6	Загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування	
7	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих податкових деклараціях контролюючому органу з податку, суми податку, зазначеної у складених таким платником податкових накладних, зареєстрованих в Реєстрі	
8	Сума коштів (переплат) заявлена платником ПДВ до повернення на поточний рахунок; Сума коштів (переплат) заявлена платником ПДВ до зарахування на погашення зобов'язання /податкового боргу/з інших платежів (ст. 43 ПКУ)	

Проблемне питання списання коштів з електронного рахунку платника податків. Кошти з електронного рахунку платника ПДВ перераховуються Казначейством в автоматичному режимі до бюджету. Таке перерахування коштів здійснюється на підставі реєстрів платників ПДВ, який автоматично формується ДФС та надсилається Казначейству. Тлумачення вказаних норм дозволяє прийти до висновку про те, що згідно з нормами Закону Казначейство перерахує кошти платника податків до бюджету з електронного рахунку в односторонньому порядку на вимогу контролюючого органу. Ця операція законодавчо не регламентована, адже не були внесені зміни до Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» [6], норми якого регулюють засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні, закріплюючи правові механізми руху коштів в межах даних систем. Так ЗУ №1621-VI [2]вносяться зміни до пункту 87.1 статті 87 ПКУ[1], згідно з яким «джерелом самостійної сплати грошових зобов'язань з податку на додану вартість є сума коштів, що обліковуються в системі електронного адміністрування податку на додану вартість». Самостійною сплатою можна вважати лише перерахування коштів за участю платника на відповідні рахунки.

Вважаємо що, перерахування коштів з ПДВ-рахунку повинно здійснюватися лише за розпорядженням платника податків. Реалізація ДФСУ сервісу оповіщення платника податку про зняття коштів для здійснення оплати ПДВ лише проінформує платника ПДВ про здійснену операцію Державним казначейством.

Проблемне питання обліку коштів за електронним рахунком. До 01 лютого 2015 року платники ПДВ сплачували суму зобов'язання в поданих ним деклараціях на рахунки Держказначейства. Облік розрахунків за ПДВ суб'єкти господарювання здійснювали за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків, бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» затвердженої наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 року[7]. За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету», за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання, то що. На субрахунку 641 ведеться облік податків, які

нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства(таб.3) Отже суб'єкти господарської діяльності згідно Порядку заповнення документів [8]у платіжних дорученнях в рядку «призначення платежу вказували наступне»:»;101; код зкпо;ПДВ за січень 2015 року код 14010100;

Таблиця 3.

«Облік сплати ПДВ».

№	Назва операції	Дт	Кт
1.	Сплата ПДВ	641/ПДВ	311

Так вже задеклароване податкове зобов'язання за лютий 2015 року необхідно сплатити до 30 березня 2015 року на відкриті електронні рахунки з ПДВ в системі електронного адміністрування. Рахунки бухгалтерського обліку 31 «Рахунки в банках» та 33 «Інші кошти» для вказаної операцій не підходять, у зв'язку призначенням цих рахунків для обліку наявності та руху коштів на розрахункових рахунках в банках, і які можуть бути використанні для поточних операцій без обмежень.

Вважаємо облік руху коштів по електронному рахунку необхідно вести на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» за субрахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» (таб. 4) , адже перерахування здійснюється не в бюджет , а авансується на власний НДС-рахунок у системі електронного адміністрування, з якого кошти за реєстром ДФСУ списуються Держказначейством .На вказаному рахунку ведеться облік за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, тощо.

Таблиця 4

«Облік руху коштів по електронному рахунку».

№	Назва операції	Дт	Кт
1.	Перерахування коштів на електронний ПДВ-рахунок у сумі зобов'язання (поповнення коштів)	377	311
2.	Списання коштів за реєстром ДФСУ	641/ПДВ	377

Незважаючи на відсутність змін у порядку заповнення документів на переказ №609[8] ДФСУ видало роз'яснення [9] щодо заповнення реквізитів платіжних доручень на сплату ПДВ за лютий 2015 року : »»;101;;ПДВ за лютий 2015 року ,назва ТОВ код зкпо;.У разі інакшого -«помилкового» заповнення платіжних доручень кошти в автоматичному режимі будуть повернуті Держказначейством на рахунок платника.

Вважаємо вірним в призначенні платежу на перерахування коштів на ПДВ-рахунок вказувати : «Поповнення коштів на електронний рахунок.», адже це не сплата зобов'язання бюджет а перерахування на власний рахунок коштів для сплати зобов'язання, де Платник і є Отримувачем .

Висновки і перспективи подальших досліджень. Аналіз змін дозволяє нам зробити висновок про те, що ці нововведення загалом є позитивним кроком в сфері адміністрування податків і зборів. Разом з тим, залишаються невирішеними ряд питань, пов'язані із функціонуванням рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ; чітко не регламентовані окремі процедури: списання, перерахування коштів з рахунків платників податків; питання надання і збереження електронних документів, недосконалість програмних продуктів, наявність законодавчих обмежень щодо процедури повернення надміру сплачених податкових зобов'язань. Нами вказано лише на деякі недоліки , безумовно, значна частина проблем з 1 липня 2015 року проте досліджені неузгодженості потребують усунення задля забезпечення належної і якісної роботи системи електронного адміністрування ПДВ шляхом внесення змін до діючих нормативних документів .

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011 р., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 , стор. 556, ст. 112.
2. Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» // Офіційний вісник України, 2014 р., № 63, стор. 102, стаття 1732.
3. Закон України від від 28 грудня 2014 року N 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», Офіційний вісник України, 2015 р., N 3, ст. 46.
4. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, Постанова КМУ від 16 жовтня 2014 р. N 569 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» // Офіційний вісник України, 2014 р., N 87, ст. 2482

5. Закон України від 05.04.2001 № 2346-III «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001 р., № 29, стаття 137.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків, бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» , затвердженої наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 року//Офіційний вісник України, 1999, N 52 (14.01.2000), ст. 2606.
7. Порядку заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів, затверджений Наказом Міністерства доходів і зборів України 22.10.2013 N 609// Офіційний вісник України, 2013, N 89 (26.11.2013), ст. 3283.
8. Роз'яснення ДФСУ від 12.03.2015 «Щодо заповнення платіжного доручення року//електронний ресурс <http://sfs.gov.ua/anonsi/9124.html>
9. Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена Постановою Правління Національного банку України від 21 січня 2004 року N 22//Офіційний вісник України, 2004, N 13 (16.04.2004), ст. 908.
10. Наказ ДПА України від 03.05.2006 №242 "Про затвердження формату (стандарту) електронного документа звітності платників податків" //електронний ресурс sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist
11. Наказ ДПА України від 10.04.2008 р. №233 "Про подання електронної податкової звітності" // електронний ресурс sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist
12. Меморандум щодо поліпшення процесу подання звітностей, провадження електронних сервісів та розвитку електронного документообігу від 14.10.2013р// електронний ресурс <http://sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist/platnikam-podatktiv-pro/normativne-zabezpechennya/61833.html>