

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Геращенко І.О. Бюджетування як сучасний метод управління собівартістю продукції в ринкових умовах [Текст] / І.О. Геращенко // Науково-технічний збірник. Комунальне господарство міст. – 2011. – № 98. – С. 281-287.
2. Іщенко Н.А. Організація бюджетування в системі фінансового планування на підприємстві [Електронний ресурс] / Н.А. Іщенко // Збірник наукових праць Кіровоград. нац. тех. ун-ту. Економічні науки. – 2011. – № 19. – Режим доступу : http://www.nbu.v.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2011_19/42.pdf.
3. Шеремет А.Д., Волков И.М., Шапигузов С.М. Управленческий учет : учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
4. Жарылгасова Б.Т. Бюджетирование и экономический контроль финансовых результатов сельскохозяйственных организаций: методология. – М. : ИКФ Каталог, 2006. – 106 с.
5. Аньшин В.М., Царьков И.Н., Яковлева А.Ю. Бюджетирование в компании. – М. : Дело, 2005. – 240 с.
6. Циборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 592 с.

УДК 657:336.226.322

Мезенцева Н.М.*кандидат економічних наук,
доцент Криворізького факультету
Запорізького національного університету***Нікульникова Т.Г.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності
Криворізького економічного інституту
Криворізького національного університету***ПАРАДИГМА СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ
ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ**

Стаття присвячена проблемі впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість в умовах нестабільної економічної та політичної ситуації в Україні. Перехідний період її функціонування наглядно продемонстрував недосконалість та економічну необґрунтованість даного нововведення для бізнесу. Питання функціонування електронного адміністрування ПДВ необхідно розглядати в комплексі з реальним станом справ в державі, з усіма показниками і тенденціями соціально-економічного розвитку, включаючи об'єктивний аналіз якості умов підприємницької діяльності в Україні.

Ключові слова: система електронного адміністрування податку на додану вартість, електронний рахунок, оборотний капітал, податкова накладна, реєстр.

Мезенцева Н.М., Нікульникова Т.Г. ПАРАДИГМА СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННЮ СТОИМОСТЬ В УКРАИНЕ

Статья посвящена проблеме внедрения системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость в условиях нестабильной экономической и политической ситуации в Украине. Переходный период ее функционирования наглядно продемонстрировал несовершенство и экономическую необоснованность данного нововведения для бизнеса. Вопрос функционирования электронного администрирования НДС необходимо рассматривать в комплексе с реальным состоянием дел в государстве, со всеми показателями и тенденциями социально-экономического развития, включая объективный анализ качества условий предпринимательской деятельности в государстве.

Ключевые слова: система электронного администрирования налога на добавленную стоимость, электронный счет, оборотный капитал, налоговая накладная, реестр.

Mezenceva N.M., Nykulnykova T.G. THE PARADIGM OF THE E-TAXATION SYSTEM OF THE VALUE ADDED TAX

The article deals with the formation of the e-taxation system of the value added tax in fickle and unstable economic and political conditions in Ukraine. The transition period of its functioning shows us imperfection and economic weakness of this innovation. The question about functioning the e-taxation system of the value added tax must be studied in the complex with real situation in the country and socio-political development trends including objective analysis of business activities in Ukraine.

Keywords: e-taxation system of the value added tax, electronic account, working capital, tax bill, registry.

Постановка проблеми. З 1 січня 2015 р. вступили у силу положення Податкового кодексу України щодо впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість. На сьогодні дана новація спричинила низку проблем для бізнесу, глибина яких свідчить про недосконалість та суперечливість системи. По-перше, існують технічні проблеми використання програмного забезпечення системи електронного адміністрування, платники податку та контролюючі органи ще не пристосувалися до системи електронного адміністрування, не готові до застосування передбаченої пунктом 2001.3 Податкового

кодексу України [1] формули під час реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до податкових накладних та функціонування системи електронного адміністрування на постійній основі.

По-друге, система є непристосованою до низки галузей народного господарства, зокрема, у сфері енерго- та газопостачання, зв'язку, сільського господарства, а також для платників, що мають розгалужену мережу філій/відокремлених підрозділів.

По-третє, алгоритм розрахунку реєстраційної суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкову накладну та розрахунок коригування

до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, є економічно некоректним і призводить до відтоку оборотних коштів підприємства.

По-четверте, ускладнено роботу бухгалтерів в розрізі обліку стану електронного рахунку на рахунках бухгалтерського обліку та постійної необхідності контролювати його стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних умовах в Україні використання електронних документів є невід'ємною частиною функціонування господарських одиниць. Але їх використання в бухгалтерському обліку, інформаційному підґрунті прийняття управлінських рішень господарського та фінансового характеру досить обмежене, що зумовлене недосконалістю українського законодавства з цього питання. Проблема електронного документообігу розглянута в працях М. Білуги, Т. Микитенка, І.В. Курташової [2]. Зміст поняття податкового адміністрування в Україні досліджувався такими вченими, як: В.Л. Андрущенко, П.К. Бечко, В.П. Вишневецький, Т.О. Дулік, І.П. Житня, Т.І. Єфіменко, А.І. Крисоватий, Т.Д. Ліпихіна, В.М. Мельник, Л.Я. Новосад, С.П. Позняков, В.В. Попова, Т.О. Проценко, А.О. Селіванов та ін.

Разом з тим і до сьогодні в численних публікаціях не сформовано єдиних поглядів відносно зазначеної категорії, теорії і практики податкового адміністрування. Всебічному дослідженню інформаційних систем та технологій у бухгалтерському та податковому обліку присвячені праці таких учених, як: С.В. Івахненко, Ю.А. Кузьмінський, Ю.А. Литвин, М.С. Пушкар, О.А. Долгих, Т.А. Крушельницька, П.В. Мельник, Л.О. Матвейчук, А.М. Новицький, Л.Л. Тарангул, В.О. Осмятченко, С.П. Ріпа та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Світові економічні стандарти вимагають впровадження у життя системи електронного адміністрування, але воно повинно бути поступовим та економічно обґрунтованим не тільки для держави, але й для бізнесу, адже сучасні системи потрібні для того, щоб спростувати, а не ускладнювати діяльність господарських одиниць.

Мета статті полягає у всебічному розгляді та оцінці впливу системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні на фінансову діяльність підприємств, дослідженні особливостей обліку і складання звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективне функціонування підсистеми адміністрування податків потребує чіткості визначення понятійного апарату для ідентифікації даної категорії із урахуванням особливостей розвитку податкової системи України та результатів накопиченого вітчизняного й зарубіжного досвіду. Аналіз існуючих поглядів на визначення адміністрування податків дозволяє стверджувати про відсутність єдиних підходів до трактування його сутності та висвітлення особливостей функціонування.

Електронне адміністрування ПДВ є однією з основних сфер електронного документообігу в Україні. Питання електронного адміністрування ПДВ є надзвичайно актуальними, оскільки система електронного адміністрування ПДВ запрацювала в Україні з 1 січня 2015 р. у тестовому режимі, а з 1 липня – повноцінно, що накладає обов'язок на підприємства – платників ПДВ дотримуватись нових вимог обліку сум податку на додану вартість:

1. Усі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних повинні бути

складені в електронному вигляді та зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних не пізніше п'ятнадцяти календарних днів, наступних за датою їх складання [1].

2. Реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних з 1 липня відбувається у межах реєстраційного ліміту.

Вхідний ПДВ можна включити до складу податкового кредиту тільки за умови, що такі податкові накладні будуть зареєстровані у ЄРПН. У першому півріччі 2015 р. з цим не було значних проблем. Єдине, що вимагалось від постачальника – правильно скласти податкову накладну і своєчасно зареєструвати її в ЄРПН, а якщо були якісь помилки – виписати розрахунок-коригування і теж його зареєструвати.

А ось у другому півріччі у постачальника при реєстрації податкової накладної можуть виникнути проблеми. Йому на заваді може стати так званий реєстраційний ліміт. Сума такого ліміту повинна бути не менша суми ПДВ у податковій накладній, що реєструється. Реєстраційний ліміт розраховується в автоматичному режимі, на основі даних, які поступають в ЄРПН: факту реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування до податкових накладних постачальниками; даних, які надходять від митників; даних, які отримуються під час опрацювання декларацій з ПДВ, а також суми коштів, які поступають на електронний спецрахунок. Таке нововведення потребує щоденного управлінського обліку та контролю сум реєстраційного ліміту, адже несвоєчасна реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування до них з 1 жовтня 2015 р. тягне за собою накладання чималого штрафу на підприємство, крім того, може лишити своєчасного податкового кредиту покупців та замовників, що, звичайно, вплине на попит.

3. Згідно з п. 35 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, при порушенні термінів реєстрації в ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування, складених до 1 жовтня 2015 р., не застосовуються штрафні санкції, визначені п. 1201.1 розділу II ПККУ.

З 1 жовтня 2015 р. штрафи за порушення платниками податку термінів реєстрації податкових накладних в ЄРПН застосовуватимуться у таких розмірах:

- 10% від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 1 до 15 календарних днів;

- 20% від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 16 до 30 календарних днів;

- 30% від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації від 31 до 60 календарних днів;

- 40% від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації на 61 і більше календарних днів;

- 50% від суми ПДВ, зазначеної в податкових накладних/розрахунках коригування, – у разі порушення терміну реєстрації постачальником протягом 180 календарних днів та втратою права покупця на формування податкового кредиту [1].

4. Створення електронного рахунку системи електронного адміністрування ПДВ. Рахунок в автоматичному режимі відкриває Казначейство на підставі

даних ДФС та сповіщає про це платника податків. Відкриття та обслуговування електронних рахунків здійснюється на безоплатній основі, так само як і надання інформації про рух коштів на них (за відповідним запитом платник податків) без обмеження в кількості запитів і в часі. До проблемних аспектів можна віднести нормативно не врегульовані питання по здійсненню обслуговування цього рахунку, періодичності виписок банку, строкам внесення сум ПДВ за готівковими і бартерними розрахунками, відповідальності перед підприємством за неперерахування платежів. Якщо коштів на рахунку не вистачає для реєстрації податкової накладної (підприємство вичерпало податковий кредит або постачальники ще не зареєстрували податкову накладну), то підприємство може поповнити свій рахунок за рахунок власних коштів, що фактично призводить до зменшення оборотних активів підприємства та показника швидкої ліквідності, що негативно вплине на діяльність будь-якого підприємства.

Фактично ПДВ-рахунок – це гривневий рахунок, який суттєво відрізняється від банківських рахунків підприємства, для фіксації даних для яких застосовують синтетичний рахунок 31 «Рахунки в банках», який відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] призначено для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку, які можуть бути використані для поточних операцій. Грошові кошти, що знаходяться на вищевказаному рахунку, не можуть бути спрямовані на такі операції, вони не такі ліквідні, як на синтетичному рахунку 31 «Рахунки в банках». Їх використання обмежено, тобто цей рахунок для таких операцій не підходить. Тому рекомендується підприємству для відображення коштів на електронному рахунку у системі електронного адміністрування ПДВ відкрити субрахунок 336 «Спеціальний рахунок з ПДВ».

5. Обов'язкове подання податкової звітності з ПДВ в електронній формі, складання декларації з податку на додану вартість відбувається за новими правилами. Виникає питання щодо доцільності складання Декларації з податку на додану вартість, оскільки всі податкові накладні та розрахунки коригування до них реєструються через Державну фіскальну службу.

Отже, платники податку на додану вартість зіткнулися з низкою проблем та перешкод на шляху їх господарської діяльності у зв'язку із впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ.

Посилили правила повернення коштів з рахунку в системі електронного адміністрування. Так, відповідно до п. 2001.5 ПКУ кошти з рахунку в системі електронного адміністрування перераховують на поточний рахунок платника податків за його заявою, яку подає в контролюючий орган у складі декларації з ПДВ, у розмірі суми коштів, що перевищує суму задекларованих до сплати до бюджету податкових зобов'язань і суми податкового боргу з ПДВ. Але тепер таке перерахування можливе тільки в разі відсутності перевищення суми ПДВ, вказаної у виданих податкових накладних, складених у звітному періоді і зареєстрованих в ЄРПН, над сумою податкових зобов'язань з ПДВ за операціями постачання товарів/послуг, задекларованих в декларації з ПДВ у цьому ж звітному періоді.

Очевидно, порівнюватися будуть суми ПДВ, вказані в оформлених постачальником податкових

накладних, зі значенням ряд. 9 «Усього податкових зобов'язань (сума значень рядків (1.1 + 1.2 + 7 + 8 (- чи +)) колонки Б)» декларації з ПДВ за цей же звітний період.

Також в оновленій редакції п. 201.10 ПКУ передбачено два нововведення. Тепер є можливість надати заяву зі скаргою не лише на постачальника, але й на покупця, який порушив порядок заповнення та/або порядок реєстрації в ЄРПН розрахунку коригування (у разі зменшення суми компенсації товарів/послуг).

Крім того, строк подання такої заяви зі скаргою на постачальника або покупця продовжено до 365 календарних днів, наступних за граничним терміном подання податкової декларації за звітний період, в якому не надано податкову накладну або порушено порядок її заповнення та/або порядок реєстрації в ЄРПН (раніше цей строк становив 60 календарних днів). Але така скарга не надає платнику податку можливості та підстав для включення таких сум до податкового кредиту, що свідчить про недоречність та сумнівність даної норми.

Виключено деякі обов'язкові реквізити податкової накладної. Зокрема, йдеться про такі реквізити: місцезнаходження юридичної особи – продавця або податкова адреса фізичної особи – продавця, зареєстрованої платником ПДВ; вид цивільно-правового договору.

Із цього приводу ДФСУ в листі від 29.07.2015 р. № 27651/7/99-99-19-03-02-17 повідомила, що в податкових накладних/розрахунках коригування, складених з 29.07.2015 р., платники можуть не заповнювати в їх заголовній частині поля реквізитів, які не визначені п. 201.1 ПКУ як обов'язкові, а саме: місцезнаходження (податкова адреса продавця); місцезнаходження (податкова адреса покупця); номер телефону (продавця і покупця); вид цивільно-правового договору, його номер і дата; форма проведених розрахунків [4]. Отже, не надає права покупцеві на включення сум ПДВ до податкового кредиту: відсутність факту реєстрації платником-продавцем товарів/послуг податкових накладних в ЄРПН та/або порушення порядку заповнення обов'язкових реквізитів податкової накладної, передбачених п. 201.1 ПКУ [1]. Одразу виникає питання щодо доцільності існуючої форми податкової накладної. На наш погляд, в умовах електронного документообігу та ідентифікації підприємств за ПІН суттєвими реквізитами податкової накладної є ПІН продавця та покупця, дата та номер податкової накладної, назва господарської операції, сума операції без податку на додану вартість, сума податку на додану вартість та загальна сума.

Цікавим та суперечливим залишається питання бюджетного відшкодування ПДВ. Якщо різниця між сумою податкового зобов'язання і податкового кредиту позитивна, то її негайно треба заплатити в бюджет, а от якщо негативна, то з бюджету різниця у такому ж порядку не відшкодовується. Цю різницю треба довго враховувати, переносити з одного рядка Податкової декларації з ПДВ в іншу і чекати, коли це від'ємне значення буде перекрито позитивним, або проходить перевірку на право отримання грошей з бюджету.

Але і позитивний результат такої перевірки ще не гарантує, що гроші підприємства повернуть. Ось і накопичуються у підприємства такі негативні значення і суми невідшкодованого податку.

Що стосується виробників сільськогосподарської продукції «спецрежимників», то ключовим моментом стало введення окремих електронних рахунків,

призначених для перерахування коштів на спеціальні рахунки для сільгоспвиробників. Такі електронні рахунки, по суті, є «транзитними» і виконують роль своєрідного буфера між «звичайними» електронними рахунками та спеціальними рахунками, на яких акумулюється «пільговий» ПДВ.

Висновки. Протягом тестового періоду система електронного адміністрування ПДВ в Україні ускладнила життя платників податку на додану вартість, що підтверджується численними недоліками в її роботі. Для виправлення існуючих проблем, по-перше, потрібно продовжити дію тестового режиму на один рік, оскільки реформування потрібно проводити поетапно, щоб зменшити тиск на підприємців. Продовження тестового режиму системи електронного адміністрування ПДВ повинно супроводжуватись тимчасовою відміною штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних. Електронні системи завжди призначені для спрощення обліку, але запровадження електронних податкових накладних не зробило облік ПДВ менш трудомістким. Адаже бухгалтеру все одно доводиться перевіряти реквізити заповненої податкової накладної. На наш погляд, факт реєстрації податкової накладної, якщо господарська операція відбулася по факту першої події, повинен бути достатнім для включення даної накладної до податкового кре-

диту, якщо сума податку на додану вартість вказана вірно. Отже, вважаємо, що доцільно внести зміни до форми податкової накладної в розрізі максимального скорочення непотрібних інформаційних реквізитів. Це може стати першим кроком для відміни податкової декларації з податку на додану вартість, адже податківці тепер мають доступ до всіх податкових накладних. Сплата податкового зобов'язання з податку на додану вартість може відбуватись за даними Єдиного реєстру податкових накладних. Особливу увагу слід приділити питанням відшкодування та повернення коштів із спеціальних рахунків ПДВ.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon0.rada.gov.ua/>.
2. Пронь Н.О. Вимоги до електронних документів: міжнародна практика та досвід України / Н.О. Пронь // Збірник наукових праць НУДПС України. – 2012. – № 1. – С. 356–366.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon3.rada.gov.ua/>.
4. Лист ДФСУ від 29.07.2015 р. № 27651/7/99-99-19-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/>.