

ДЕЯКІ ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ НА ПРАКТИЦІ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ

У статті розглянуто передумови запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість в рамках податкової реформи в 2015 році. Проведено аналіз деяких недоліків системи електронного адміністрування податку на додану вартість. Виявлено деякі правові проблеми у функціонуванні системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

Ключові слова: податок на додану вартість, адміністрування податку, електронне адміністрування ПДВ, платник податку, податкова накладна, податковий кредит, податкове зобов'язання, електронний рахунок.

В статье рассмотрены предпосылки внедрения электронного администрирования налога на добавленную стоимость в рамках налоговой реформы в 2015 году. Проведен анализ некоторых недостатков системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость. Выявлены некоторые правовые проблемы в функционировании системы электронного администрирования налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, администрирование налога, электронное администрирование НДС, налогоплательщик, налоговая накладная, налоговый кредит, налоговое обязательство, электронный счет.

The research paper covers the prerequisites of electronic VAT administration as part of the tax reform in 2015. The analysis of some of the shortcomings of the system of electronic VAT administration is carried out. Some legal problems in the functioning of the electronic VAT administration are identified.

Key words: value added tax (VAT), tax administration, electronic VAT administration, taxpayer, tax bill, tax credit, tax obligations, electronic account.

Вступ. Податок на додану вартість (ПДВ) – це непрямий податок, що входить до ціни реалізації товарів і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів. ПДВ є загальнодержавним податком, а також основним джерелом надходжень до Державного бюджету України. Правовою базою адміністрування ПДВ є Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. (ПКУ). Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII були внесені зміни до ПКУ в частині доповнення статтею 201¹ «Електронне адміністрування податку на додану вартість», і таким чином у рамках податкової реформи було запроваджене електронне адміністрування ПДВ. Сутність податкової реформи полягає у здійсненні економічного розвитку держави шляхом запровадження зрозумілої та прозорої процедури адміністрування податків. Стягнення ПДВ в нових умовах, правові наслідки запровадження електронного адміністрування, його вплив на діяльність суб'єктів господарювання необхідно висвітлити саме через те, що ПДВ є головним і важливим загальнодержавним податком, основним джерелом надходження коштів до бюджету.

Стан дослідження. Дослідженню проблем функціонування податку на додану вартість присвячено праці багатьох науковців та практиків: В. Андрущенко, В. Буряковського, А. Гальчинського, В. Гесця, О. Даниилова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луніної, А. Скрипника, А. Соколовської та ін. Окремих аспектам адміністрування ПДВ приділяли увагу такі вчені, як І. Вакулич, М. Кучерявенко, Т. Калінеску, А. Селіванов та ін. Механізм функціонування податку на додану

вартість та вплив його на господарську діяльність суб'єктів підприємництва розглядали А. Поддєрьогін, М. Лесько. Оскільки зміни у законодавстві відбуваються у поточний момент, основні дослідження цього питання проводяться не вченими-класиками, а сучасниками. Зміни та новації у сфері податкового застосування розглядає Л. Мельянкova, М. Огічук, І. Горковенко, І. Сколотій. Проте, враховуючи зміни податкового законодавства, питання електронного адміністрування ПДВ потребує подальших досліджень.

Постановка завдання. Мета статті полягає у дослідженні змін, які відбулися в податковому законодавстві України у 2015–2016 рр. стосовно податку на додану вартість, та аналізі деяких правових проблем, які виявляються у процесі застосування та функціонування системи електронного адміністрування ПДВ

Результати дослідження. Податок на додану вартість – це непрямий податок, який входить у ціну товару. Він нараховується та сплачується платниками податків до бюджету з операцій постачання товарів і послуг на митній території України, а також з операцій експорту та імпорту. Податок на додану вартість виконує фіскальну, регулювальну та стимулювальну функції.

ПДВ має досить широке коло платників податку, що пояснює його високу фіскальну ефективність. Саме ПДВ є лідером серед податкових надходжень до бюджету. У 2015 році за рахунок ПДВ до державного бюджету надійшло 179 306 065,5 тис. грн., що становило понад третю частину у всіх податкових надходжень[2].

При цьому ПДВ є одним із тих податків у державі, де зловживання сягають досить високого рівня. Економічний сенс ПДВ спотворюється системою так званих «відкатів», коли посадові особи контролюючих органів здійснюють відшкодування ПДВ за умови повернення частини відшкодованих сум у якості хабара (при цьому його розмір залежить від характеру відшкодування й становить певний відсоток від суми заявки під час відшкодування. Слід зазначити, що зловживання з ПДВ не є суто українською проблемою. Наприклад, у Великобританії в період з 2002 по 2007 р. розбіжність між фактичними та потенційними надходженнями ПДВ коливалася в межах від 12,4% до 16,1% потенційних зборів, в інших європейських країнах втрати від несплати ПДВ внаслідок шахрайств становлять приблизно 10% загального обсягу надходжень податку. Оскільки ПДВ – досить складний в адмініструванні та криміногенний податок, створює навколо нього певною мірою є відображенням загального рівня правопорядку в державі [1]. Згідно з дослідженнями Transparency International у рейтингу за 2010 р. Україна за рівнем корупції посіла 134 місце серед 178 країн світу, в цьому світлі високий рівень зловживань з ПДВ є цілком зрозумілим: кореляція між рівнем тіньової економіки та рівнем корупції у порівнянні світових економік складає 82%.

Модель адміністрування ПДВ, що існувала до 2015 р., не влаштувала ні державу, оскільки було безліч порушень і зловживань у цій сфері, ні платників податку, які роками не могли відшкодувати свій законний ПДВ.

Таким чином, передумовами введення системи електронного адміністрування ПДВ є те, що:

- Система адміністрування ПДВ, що існувала до 1 січня 2015 р., надавала можливості недобросовісним платникам уникати сплати податкових зобов'язань та безпідставно отримувати відшкодування ПДВ з бюджету;

- недосконала система адміністрування створювала передумови для корупції, яка сприяла шахрайству платників – податкових оптимізаторів, при цьому боротьба з цими явищами потребує значних ресурсів держави та є недостатньо ефективною;

- тіньова економіка та «ринок» податкових оптимізаторів створюють нерівні умови діяльності для законослухняних платників податків, на яких лягає найбільше податкове навантаження, що стримує їх економічне зростання.

Саме для вирішення зазначених проблем, які накопичувалися роками, і було запропоноване системне рішення – запровадження системи електронного адміністрування ПДВ (надалі СЕА ПДВ). Одним з ініціаторів електронного адміністрування ПДВ є В.Б. Епштейн. Сутність цього механізму полягає у відокремленні грошових потоків: підприємства відкривають у банківських установах спеціальні рахунки (надалі – ПДВ-рахунки), які повинні використовуватися для розрахунків зі сплати податку на додану вартість. Під час здійснення господарської діяльності оплата за товар повинна здійснюватись окремими платежами: на поточний рахунок перераховується основний платіж за товар (без ПДВ), а на спеціальний – безпосередньо сума ПДВ. Теоретично схема ПДВ-рахунків ефективно вирішує проблему незаконного відшкодування: за умови заборони списання з них коштів у інших напрямках, ніж до бюджету чи на ПДВ-рахунок контрагента, незаконне відшкодування ПДВ має бути знівельоване та в результаті знищене як системне явище. Взагалі таке явище знищити не вдається, але залишаються лише епізодичні факти розкрадань

за участю банківських робітників, які взагалі буде неважко викрити. Такий механізм є досить дієвим, і важливо, що, оскільки це електронні рахунки без ручного втручання, держава зможе реально перейти до автоматичного відшкодування ПДВ, зменшивши його терміни, адже небезпека втратити кошти через розкрадання у системі ПДВ-рахунків відсутня: навіть у разі отримання незаконного відшкодування злочинці не зможуть вивести ці кошти за межі системи ПДВ-рахунків, і держава зможе рано чи пізно їх повернути [1].

Трохи з історії ПДВ-рахунків: в Україні в 2004 р. була здійснена спроба запровадити систему ПДВ-рахунків: прийняті президентські та урядові нормативно-правові акти, внесені два законопроекти до парламенту. Однак рішення про запровадження спеціальних рахунків ПДВ були скасовані, а законопроекти – відхилені. Таке ноу-хау викликало протести низки політичних і бізнесових кіл. На тлі основної тези про загрозу «замороження» обігових коштів висловлювались побоювання, що система ПДВ-рахунків, попри подорожчання витрат на ведення обліку та адміністрування податків, не вирішить проблеми мінімізації [1].

Першим законодавчим актом, який повинен був ввести механізм електронного адміністрування ПДВ у 2014 році, був Закон України від 31 липня 2014 р. № 1621-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України». Однак ще до введення його в дію законодавцем змінювались умови і принципи електронного адміністрування, що знаходили своє відображення у низці подальших нормативних актів. у цій статті ми не будемо на них зупинятись, оскільки вони так і не були введені в дію. Запровадження системи електронного адміністрування на законодавчому рівні відбулось завдяки прийняттю Закону України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (надалі ЗУ № 71-VIII) [2].

Отже, в рамках податкової реформи система електронного адміністрування ПДВ в Україні була запроваджена ЗУ № 71-VIII, яким були внесені зміни до ПКУ в частині доповнення ПКУ статтею 201¹ «Електронне адміністрування податку на додану вартість».

З урахуванням змін, внесених до Податкового кодексу України, та певної неготовності як платників податків, так і органів Державної фіскальної служби України до повноцінного введення системи електронного адміністрування податку, ця система запроваджувалася поетапно: з 1 січня до 1 липня 2015 р. (або до дати, визначеної в окремому рішенні Верховної Ради України про скорочення терміну перехідного періоду) – у тестовому режимі, а з 1 липня 2015 р. – на постійній основі [3].

На запровадження нової системи адміністрування ПДВ держава поклала великі надії, які ґрунтувалися на успішному досвіді запровадження електронного адміністрування в багатьох іноземних країнах. Справді, коли електронні рахунки запрацювали в Азербайджані, надходження за ПДВ збільшилися у країні вдвічі, аналогічний ефект був і в Болгарії. Можуть похвалитися успіхами також Таджикистан, Габон, Тайвань, Румунія та інші країни, які успішно використовують електронне адміністрування податків. Очікувалося, що запровадження цієї системи приведе до істотного скорочення тіншового сектору економіки [2].

Незважаючи на те, що СЕА тестувалась протягом півроку, цього терміну не було достатньо для її опрацювання, більшість платників податку на додану вартість зіткнулись із незрозумінням, як саме працює ця система, та випробували її на своїх помилках, що в контексті важливості справляння податку на додану вартість є досить дорогою ціною.

Як стверджували в органах Державної фіскальної служби, СЕА ПДВ не вносила кардинальних змін до загальних принципів оподаткування ПДВ, затверджених ПКУ, однак вона передбачала цілу низку принципів нововведень. Фактично СЕА об'єднала та пов'язала між собою такі елементи адміністрування податку на додану вартість, як облік податку на додану вартість в органах Державної фіскальної служби, реєстрацію податкових накладних та подання податкової декларації з ПДВ. Основне нововведення полягає у тому, що на законодавчому рівні з'явилося абсолютно нове поняття: реєстрація податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (надалі ЄРПН), в якій загальна сума податку не перевищує суму, обчислену по формулі відповідно до пункту 200 1.3 статті 200 1 ПКУ [4].

Можливо, що цієї суми не вистачить, щоб зареєструвати податкові накладні за звітний період. У цьому випадку платник ПДВ поповнює свій ПДВ-рахунок на необхідну суму (різницю між сумою, на яку платник податку бажає виписати податкову накладну, і сумою, яка перебуває на ПДВ-рахунку на час виникнення податкових зобов'язань із ПДВ) зі свого поточного рахунку.

Проаналізувавши СЕА в частині реєстрації податкових накладних, можна говорити про те, що платники податків за встановлених законодавством умов не поспішають перераховувати власні кошти для реєстрації податкової накладної у разі недостатньої суми на ПДВ-рахунку,

особливо в кризових умовах сьогодення. СЕА ПДВ на практиці приводить до того, що платник податку, маючи недостатній ліміт для реєстрації, вимушений чекати, коли його контрагент-продавець зареєструє свою податкову накладну, яка для платника є підтвердженням податкового кредиту (оскільки саме факт реєстрації податкової накладної є доказом права на податковий кредит). Строк реєстрації в ЄДРПН здійснюється протягом 15 календарних днів, і якщо існує ймовірність отримати «вхідну» податкову накладну, бухгалтер підприємства буде очікувати її реєстрацію. Особливо це стосується тих підприємств, що мають від'ємне значення формули. Це трапляється на підприємствах, що містять у структурі собівартості своєї продукції, робіт і послуг невелику частку витрат, пов'язану із залученням ресурсів з боку інших підприємств, тобто сума придбання товарів менша, ніж реалізація. Це не означає, що всі ці підприємства працюють у тіні, але всі вони мають проблему від'ємної формули [5].

Сьогодні існує можливість повернення так званої «переплати» з ПДВ-рахунку. Це є також позитивною новацією у сфері електронного адміністрування, оскільки перші редакції законодавства щодо СЕА не передбачали такої процедури. З правової точки зору процедура повернення коштів на поточний рахунок платника є дещо неузгодженою, оскільки податкова декларація з ПДВ складається та подається до органу ДФС у гривнях без зазначення копійок, а податкові накладні, які реєструються в ЄДРПН, – у гривнях із зазначенням копійок. Отже, певні розбіжності можуть виникати в зв'язку з похибкою, і орган ДФС, посилаючись на виникнення таких розбіжностей, може формально відмовити у поверненні коштів з ПДВ-рахунку платника податку, адже відхилення має місце.

Граничний термін для самостійної сплати платником свої податкових зобов'язань визначений протягом 10 днів після граничного строку подання податкової декларації. Отже, платник повинен сплатити суму узгоджених податкових зобов'язань на ПДВ-рахунок. Згідно з реєстрами, які формують органи державної фіскальної служби стосовно сум податкових зобов'язань, визначених платниками податків у податкових деклараціях, органи казначейства не пізніше останнього дня строку, встановленого для самостійної сплати платниками податкових зобов'язань, перераховують кошти з ПДВ-рахунків до бюджету. За загальним правилом це 30 число місяця.

Однак на практиці існують непоодинокі випадки перерахування органами казначейства цих коштів значно раніше 30 числа. Тобто на законодавчому рівні не визначені чіткі терміни перерахування коштів платників податку до бюджету, а конструкція «не пізніше» не дає змоги чітко регламентувати дії. Це призводить знову ж до додаткового акумулювання коштів платників, оскільки бухгалтер повинен відстежувати наявність коштів на ПДВ-рахунку для сплати практично в онлайн-режимі. Може бути, що суми на ПДВ-рахунку достатньо для погашення податкових зобов'язань та платнику не потрібно їх сплачувати, однак, сформувавши витяг, наприклад, 25 числа та не побачивши необхідних коштів на ПДВ-рахунку (які на цей час уже списані органами казначейства, а платник про це не знає), щоб не виникла недоїмка, платник поповнює свій рахунок, оскільки і не передбачає, що ці кошти вже були списані в рахунок погашення зобов'язань з ПДВ по декларації. Звісно, платник може зробити витяг на отримання інформації щодо стану свого ПДВ-рахунку, однак цей витяг робиться тільки за 1 день, а не за період, тому виникає необхідність перевіряти стан свого рахунку практично кожний день для відстежування руху коштів на ПДВ-рахунку, щоб розуміти, на яку саме суму необхідно поповнити свій ПДВ-рахунок для сплати узгоджених податкових зобов'язань. Отже, виникає певна залежність платника від формули у зв'язку з її «онлайн-режимом», оскільки рух у формулі постійно змінюється: контрагенти реєструють податкові накладні, сам платник реєструє свої виписані податкові накладні. Зрозуміло, що такі дії жодним чином не спрощують процесу справляння податку, а деколи на підприємстві реєстрацією податкових накладних та питанням «слідкування за формулою» займається окремих бухгалтер.

Незважаючи на те, що визначений зміст СЕА ПДВ як «електронний», аналіз дії СЕА ПДВ говорить, що на практиці мають місце:

- штучне втручання у формування відомостей в СЕА ПДВ;
- ручне блокування або затримки у реєстрації податкових накладних;
- проблеми з поданням уточнюючих розрахунків;
- несвоєчасне списання коштів з ПДВ-рахунку до бюджету;
- неправомірна відмова у прийнятті податкової звітності з ПДВ у строки, встановлені нормами ПКУ.

Висновки. Проаналізувавши деякі аспекти функціонування СЕА ПДВ, можна дійти загального висновку, що процес адміністрування на етапі її упровадження не вирішив усіх проблем, однак є взагалі позитивним кроком. Електронний формат адміністрування привів до авто-

матизації дій, що, своєю чергою, привело до зниження затрат на отримання і обробку звітності. Спостерігається збільшення витрат часу на видачу податкових накладних контрагентам у разі недостатньої величини суми, дозволеної для реєстрації податкових накладних в єдиному реєстрі, а також додаткове відволікання обігових коштів. Має місце ускладнення процесу адміністрування ПДВ у певних питаннях, оскільки існує досить велика залежність від технічних ресурсів платника податку. Чинним законодавством не вирішено питання відповідальності фіскальних органів за допущення методологічних і технічних помилок, а також порушення чинного законодавства, внаслідок яких платник податку може зазнати збитків. Однак можна сподіватись, що цей етап є лише перехідним і удосконалення системи адміністрування з часом дасть свої результати.

Список використаних джерел:

1. Грицюк А.Г. Перспективи попередження зловживань з ПДВ запровадженням спеціальних рахунків / А.Г. Грицюк // Форум права. – 2011.– № 3. – С. 178–185. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.
2. Греца С.М. «Правові аспекти запровадження електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні» / Греца [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vjhr.sk/archive/2014_2/19.pdf
3. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
4. «Податковий кодекс України» від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Сокотенюк С.М. Особливості прийняття та застосування електронного адміністрування ПДВ в Україні / С.М. Сокотенюк. // Ефективна економіка. – № 2, 2016. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4859>

УДК 347.73:336.226(477)

КОРОВ'ЯК О.Я.

**ПРОБЛЕМИ АДАПТАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ
ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ**

Проаналізовано основні проблеми вступу України до Євросоюзу. Розглянуто аспекти адаптації українського законодавства до вимог і стандартів ЄС. Наголошено, що адаптація законодавства України до законодавства ЄС полягає у зближенні національного законодавства із сучасною європейською системою права, що забезпечить розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави в межах ЄС, сприятиме поступовому зростанню рівня життя населення. Адаптація національного законодавства до законодавства міжнародних організацій здійснюється уповноваженими органами державної влади шляхом правотворчості, планування, координації та контролю. Адаптація є складовою інтеграційних процесів, передумовою гармонізації національного законодавства із законодавством міжнародних організацій.

Ключові слова: адаптація законодавства, інтеграція, Європейський Союз, правова система.

© КОРОВ'ЯК О.Я. – кандидат юридичних наук, провідний фахівець факультету № 4 (Львівський державний університет внутрішніх справ)