

УДК 342.9

СКАПОУЩЕНКО О.Д.

**ЕЛЕКТРОННЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ
(СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ)**

Аналізується механізм адміністрування податків в Україні, а саме: його поняття, структура, методологічна база. Визначається стан електронного адміністрування податку на додану вартість з урахуванням положень чинної нормативної бази. Виділяються ключові проблеми правового регулювання даного механізму на сучасному етапі його розвитку.

Ключові слова: податок на додану вартість, адміністрування, податкова система.

Анализируется механизм администрирования налоговой системы Украины, а именно: его понятие, структура, методологическая база. Определяется состояние электронного администрирования налога на добавленную стоимость с учетом положений действующей нормативной базы. Выделяются ключевые проблемы правового регулирования данного механизма на современном этапе его развития.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, администрирование, налоговая система.

The mechanism of administration of the tax system of Ukraine is analysed, namely: its concept, structure, methodological basis. The state of electronic administration of value added tax is determined, taking into account the provisions of the current normative base. The key issues of legal regulation of this mechanism are outlined at the present stage of its development.

Key words: value added tax, administration, tax system.

Постановка завдання. Питання функціонування та розвитку податкової системи завжди було стратегічно важливим аспектом у контексті реформування фінансової системи України, а також еволюції економіки та суспільства нашої держави. Тому велика кількість вчених присвячувала свої праці дослідженню податкової системи та шляхів її вдосконалення з урахуванням реалій пристосування фінансового простору держави до міжнародного ринку. Важливу роль у процесі регулювання економіки та фінансового становища України відіграє податок на додану вартість (далі – ПДВ). Цей важливий інструмент податкової системи, є, по суті, «альфа і омега» фінансової політики держави. Однак, як і будь-який встановлений законодавством засіб поповнення державного бюджету, ПДВ має відповідну сферу застосування та механізм регулювання (адміністрування). Чинний Податковий кодекс України (далі – ПК України) передбачає можливість електронного адміністрування ПДВ, що породжує безліч проблем практичного та теоретичного характеру. Водночас існують нормативно-правові акти, котрими спрямовується цей інноваційний процес регулювання обов'язкового збору. Таким чином, враховуючи, що електронне адміністрування ПДВ є великим кроком у напрямку суцільної модернізації податкової системи в цілому, ми вважаємо за необхідне проаналізувати цей інститут, а також виділити ключові проблеми його розвитку та наслідки впровадження у класичний механізм адміністрування.

Електронне регулювання ПДВ та всієї податкової системи торкається як юридичної, так і економічної галузей. Тому її дослідженням займалися вчені різної наукової спеціалізації, розглядаючи це питання з різних ракурсів. Безперечно, не можна залишити поза увагою роботи науковців, що займалися теоретичною та практичною розробкою процесу адміністрування податків, зокрема: А.Г. Іванова, А.О. Селіванова, М.П. Кучерявенко, О.В. Покатаєва, Т.О. Проценко, М.Ф. Харламова, В.І. Теремецького, В.М. Свириденка, М.О. Перепилиці, О.П. Орлюка,

© СКАПОУЩЕНКО О.Д. – аспірант кафедри адміністративної діяльності (Національна академія внутрішніх справ)

В.Л. Андрущенко, Т.О. Дуліка, А.І. Крисоватого, Л.Я. Новосадова, С.П. Познякова та ін. Вагомий внесок у дослідження проблем адміністрування ПДВ зробили західні вчені: Є. Аткінсон, Дж.М. Кейнс, А. Сміт, Дж. Стігліц, М. Фонарева, Т. Юткіна та інші науковці [1, с. 87]. Електронне адміністрування ПДВ частково є питанням впровадження у систему оподаткування електронних технологій. Проблеми їх використання в економічній та податкових сферах неодноразово освітлювалися М.С. Пушкарем, Л.О. Матвейчуком, А.М. Новицьким, П.В. Мельником, О.А. Долгих, Ю.А. Литвиновим та ін. Незважаючи на наявність великої кількості наукових поглядів на адміністрування ПДВ та суміжні із цим аспекти, ми вважаємо, що електронне регулювання ПДВ слід розглянути окремо, аналізуючи сучасний стан цього питання та ключові моменти його нормативної регламентації.

Метою дослідження є розгляд електронного адміністрування ПДВ, висвітлення сучасного стану цього механізму, а також наявних проблем його правового регулювання.

Результати дослідження. У ст. 67 Конституції України говориться, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Для контролю виконання цього обов'язку усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [3]. Саме на даному положенні Основного Закону будується чинна податкова система, головною метою якої є формування та підтримка фінансової стабільності державного бюджету та економіки України в цілому. Досягнення представленої мети здійснюється за допомогою обов'язкових платежів і зборів, узагальнено названих «податками», які збираються в установленому законодавством порядку із використанням спеціального інструментарію. Одним із подібних платежів на сьогодні є ПДВ. Слід відзначити, ПДВ – це один із наймолодших та найсуперечливіших податків. Вперше його було інтегровано до податкових систем Західної Європи лише у середині ХХ ст. Запровадження ПДВ зумовлене необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до бюджету для відновлення економік після Другої світової війни. Зокрема, Римський договір про створення Європейського економічного співтовариства (далі – ЄЕС) 1957 р. передбачав розробку і застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн членів ЄЕС, а наявність ПДВ у податковій системі стало обов'язковою умовою вступу до ЄЕС [3, с. 132]. Відповідно до ст. 14 ПК України, ПДВ – непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до вимог та норм вказаного нормативного акту [4]. ПДВ є формою руху частини доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва та обігу та сплачується кінцевим споживачем, тобто є масовим регресивним податком на товари та послуги широкого вжитку. ПДВ вважається найбільш досконалою формою непрямого оподаткування і відіграє важливу роль у системі державних фінансів багатьох сучасних країн. Характерною особливістю даного елемента податкової системи є його складність, що призводить до проблем під час справляння ПДВ, через що він перетворюється із бюджетоутворюючого інституту на бюджетовитратний [5, с. 269]. Однак, незважаючи на представлений негативний аспект, суб'єктний склад осіб, які мають сплачувати даний податок, є доволі широким. Відповідно до ст. 180 ПК України, платником ПДВ є:

- 1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- 2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;
- 3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;
- 4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;
- 5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік із ПДВ щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управлінні за договорами управління майном;
- 6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;
- 7) особа, що уповноважена вносити податок із об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності, що перебувають у підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа-інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний із виконанням угоди про розподіл продукції [4].

Отже, ПДВ, незважаючи на його суперечливість, є ефективним бюджетоутворюючим інструментом податкової системи, дія якого розповсюджується на визначене законодавством коло суб'єктів. Спираючись на дану тезу, можна зробити висновок, що представлений елемент оподаткування України має підкріплюватися високоефективною системою адміністрування.

Сутність останнього терміна доволі часто є незрозумілою, тому необхідно зупинитися на його визначенні. Якщо проаналізувати вказаний термін з погляду філології, то, відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови, «адміністрування» означає дію за значенням «адмініструвати», тобто керувати установою, організацією, підприємством; управляти бюрократично за допомогою наказів і розпоряджень. У Юридичній енциклопедії під терміном «адміністрування» розуміється інституція управління у різних сферах суспільного життя; в аспекті «державна адміністрація» цей термін вживається, зокрема, для визначення системи органів виконавчої влади, а також як назва конкретних органів виконавчої влади [6; 7; 8, с. 120–121]. У контексті податкового права адміністрування податків характеризується як механізм або ж система засобів, за допомогою яких здійснюється регулювання процесу справляння податків, контроль за суб'єктами цього процесу тощо. У розділі II ПК України під адмініструванням податків і зборів маються на увазі такі положення: податкова звітність, податковий контроль, облік платників податків, перевірки, листування з платником податків та ін. [4]

Для виконання визначених законодавством цілей та функцій адміністрування, як структурований механізм, має свою методологічну базу. Необхідно звернути увагу на погляди О.О. Ковалю, який зазначив, що методами адміністрування податків є сукупність нормативно обумовлених абстрактних способів та прийомів, які здійснюють цілеспрямований вплив на податкові правовідносини, реалізуються у конкретних зовнішніх проявах, які застосовуються уповноваженими контролюючими органами держави на виконання їх прав та обов'язків з метою забезпечення ефективної державної податкової політики, досягнення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів. За даних умов основними методами адміністрування податків, на думку вченого, є: планування, прогнозування, метод контролю, економіко-математичного моделювання, моніторингу, тощо [9, с. 216, 217].

Враховуючи проаналізовані відомості, можна зробити висновок, що адміністрування ПДВ є механізмом фактичного регулювання процесу справляння ПДВ відповідно до норм та процедур, визначених чинним законодавством. Сучасний розвиток інформаційних технологій зумовив їх впровадження у діяльність більшості державних інститутів. Адміністрування податків в цілому та ПДВ зокрема не є винятком. Механізм електронного регулювання ПДВ має відповідну законодавчу основу, однак це не виключає наявності певних проблем у цій сфері. Безпосередньо у положеннях чинних нормативних актів сутність електронного адміністрування ПДВ не розкривається, а лише надається опис переваг інноваційного механізму та порядку його роботи. Так, відповідно до ст. 200-1 ПК України, Система електронного адміністрування ПДВ забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку:

- суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних;
- суми податку, сплачені платниками під час ввезення товару на митну територію України;
- суми поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування ПДВ;
- суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних;
- інші показники, визначені нормами ПК України [4].

Для забезпечення електронного адміністрування ПДВ суб'єктам, які відповідно до Кодексу є платниками податку, автоматично відкриваються спеціальні електронні рахунки, за допомогою яких останні здійснюють розрахунки з бюджетом. ПК України також передбачено ще один елемент електронного адміністрування ПДВ – податкова накладна. Згідно зі ст. 201 ПК України, на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені терміни [4].

Слід зазначити, що ПК України містить лише найбільш загальні відомості щодо механізму електронного адміністрування ПДВ; уточнюючі норми містяться в іншому нормативному акті. Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 затверджено «Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість». Порядок 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, а також механізм проведення розрахунків із бюджетом із використанням зазначених рахунків [10]. Представлений нормативний акт розкриває сутність деяких понять, особливості яких положеннями закону не пояснюються. Наприклад, у ст. 4 Порядку дається уточнення змісту електронного рахунку у системі електронного адміністрування, який є рахунком, відкритим для платника податку в Казначействі, на який таким платником перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та / або розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов'язань із податку. Електронний рахунок відкривається платникові податку Казначейством автоматично на безоплатній основі [10]. Підставою відкриття електронного рахунку є реєстр платників податків, у якому містяться такі відомості:

- прізвище, ім'я та по батькові суб'єкта оподаткування;
- податковий номер або серія та номер паспорта;
- індивідуальний податковий номер платника податку;
- дата реєстрації суб'єкта оподаткування [10].

Отже, передбачений ПК України та Порядком механізм електронного адміністрування ПДВ є доволі функціональною системою регулювання подібних правовідносин, яка передбачає обмін інформацією між платником податку і відповідним контролюючим органом шляхом формування відповідних повідомлень в електронному форматі з обов'язковим накладанням електронного цифрового підпису. Адміністрування ПДВ у такій формі сприяє зменшенню паперового документообігу як у платників податків, так і в контролюючих органах за рахунок декларування податкового зобов'язання виключно в електронній формі [11, с. 17]. Основна перевага її вбачається у мінімізації дії суб'єктивного «людського фактору» та наданні можливостей оперативного формування і використання достовірної та повної інформації про усі ланки механізму справляння ПДВ [12, с. 6]. Крім того, позитивна дія впровадження електронного механізму адміністрування ПДВ проявляється у підвищенні податкових надходжень до бюджету України. Це пов'язано із «сумлінним» ставленням до повернення ПДВ більшості експортоорієнтованих виробництв. Якщо останні суб'єкти повертають ПДВ не в належний час, а із запізненням, платник зазнає фінансових втрат: вилучаються кошти, які могли б приносити дохід (або ж навіть постає необхідність у запозиченнях) [5, с. 271–272; 13]. До числа інших позитивних моментів можна віднести наявність єдиної інформаційної системи всіх зареєстрованих податкових накладних та розрахунків всіх платників податків. Впровадження та розвиток електронного адміністрування ПДВ є важливим кроком держави у напрямку покращення адміністрування даного податку взагалі [11, с. 17]. Однак впровадження інноваційного механізму регулювання ПДВ характеризується також рядом негативних аспектів, зокрема проблемами нормативного регулювання.

Першою значною проблематикою електронного адміністрування ПДВ є фактична недосконалість чинного законодавства. На думку М.О. Коніної, внесення постійних змін до чинних нормативно-законодавчих актів призводить до значної кількості помилок, допущених суб'єктами господарювання, та до фактичного неповернення податку до бюджету, а також застосування до платників податків відповідних санкцій [5, с. 273]. Наприклад, сам факт введення електронного адміністрування податків суттєво змінив діючу систему обліку та справляння ПДВ. Відсутність апробаційного періоду та грамотного механізму впровадження нового інституту регулювання податку зумовив появу недоліків у системі нормативного координування. Цей негативний фактор проявляється у ситуаціях, коли реєстрація обов'язкових податкових накладних не може бути проведена, оскільки закінчився строк виконання цієї дії, що дорівнює 180 дням. Неподання або несвоечасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 грн [4].

Інша проблема електронного адміністрування пов'язана із відсутністю належного законодавчого регулювання електронних рахунків, які відкриваються на кожного платника податку.

До проблемних аспектів можна віднести нормативно неврегульовані питання зі здійснення обслуговування таких рахунків, періодичності виписок банку, вартості послуг за обслуговування, доступу підприємства до інформації про стан рахунку, строкам внесення сум ПДВ за готівковими і бартерними розрахунками, відповідальності перед підприємством за неперерахування платежів тощо [14, с. 380]. У сукупності подібні моменти суттєву ускладнюють роботу з електронними рахунками як для платників податків, так і для державних органів, що впливає на рівень якості механізму справляння ПДВ в цілому.

Значною проблемою, яка на даний час не знайшла якісного нормативного відображення, є незаконне відшкодування ПДВ або ухилення від його сплати. Діяльність правопорушників привела до появи цілої низки «схем», за допомогою яких можна фактично не платити ПДВ, зокрема:

- ухилення від сплати ПДВ під час проведення імпорتنих операцій із товарно-матеріальними цінностями за значно заниженими цінами;
- проведення псевдоекспортних операцій;
- ухилення від сплати ПДВ шляхом втрати первинних бухгалтерських документів;
- реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими від вартості придбання [3, с. 135].

Хоча електронне адміністрування ПДВ попереджує подання фіктивних податкових накладних або підробку відомостей у них, цей інститут не може повністю забезпечити безпеку справляння ПДВ.

Окрім суто правових проблем, впровадження електронного адміністрування також має низку негативних моментів іншого характеру, до яких слід віднести:

- відсутність належного програмного та технічного забезпечення, яке б дозволило якісно проводити електронне регулювання ПДВ без наявності механічних перенавантажень серверів контролюючих органів;
- відсутність високого рівня безпеки функціонування електронного адміністрування ПДВ;
- неможливість оперувати усіма перевагами електронних рахунків, подачі електронних накладних у належний строк внаслідок фактичної відсутності процесу обміну інформації між платником податку та державою, за умови використання цими суб'єктами різного програмного забезпечення тощо.

Висновки. Впровадження електронного адміністрування ПДВ у існуючий механізм регулювання даного обов'язкового збору є великим кроком держави у напрямку модернізації адміністрування податків взагалі. Нормативна основа цього питання на сьогодні існує та доволі якісно функціонує, однак це не виключає наявності проблемних аспектів. Консолідуючи аналізовані у дослідженні відомості щодо поточного стану електронного адміністрування ПДВ та адміністрування податків взагалі, ми зробили певні висновки.

1. Адміністрування податків є системою законодавчо встановлених засобів і методів, за допомогою яких відповідні державні органи справляють податки, контролюють цей процес та протидіють правопорушенням із боку суб'єктів, на яких покладено обов'язок їх сплати.

2. Електронне адміністрування ПДВ є частиною системи регулювання податкової системи, яка існує для забезпечення більш динамічного оперування електронними рахунками платників податків, за допомогою яких вони здійснюють розрахунки з бюджетом, та подання на розгляд державним органам податкових накладних. Електронна форма останніх дозволяє підвищити швидкість їх подання та унеможливити підробку.

3. Правове регулювання електронного адміністрування ПДВ на сьогодні здійснюється положеннями ПК України та Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569, якою затверджено «Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість». Цими актами передбачено систему електронного адміністрування ПДВ, межі її функціонування та порядок здійснення тих чи інших операцій.

4. Незважаючи на нормативне забезпечення питання електронного регулювання ПДВ, існує безліч проблем, які потребують додаткової координації з боку законодавця: питання удосконалення правової основи адміністрування ПДВ взагалі, уточнення нормативних положень щодо регулювання роботи з електронними рахунками суб'єктів оподаткування, створення механізму протидії «схемам» ухилення від сплати ПДВ тощо. Необхідно також зосередити увагу на таких аспектах, як покращення технологічної основи електронного адміністрування, а також підвищення безпеки функціонування цього механізму.

Список використаних джерел:

1. Ярош М.В. Податок на додану вартість в умовах євроінтеграції: основні ризики адміністрування. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2015. Вип. 6 (116). С. 87–90.
2. Конституція України: закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
3. Кіянчук І. Проблеми справляння ПДВ в Україні та шляхи їх вирішення. Світ фінансів. 2015. № 4. С. 130–137.
4. Податковий кодекс України закон від 02 грудня 2010 р. № 2755–VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
5. Коніна М.О. Вітчизняні реалії та перспективи справляння ПДВ в Україні. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 8 (182). С. 268–277.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. В.Т. Бусел. ВТФ «Перун». 2005. С. 12–13.
7. Юридична енциклопедія: В 6 т. / за ред. Ю.С. Шемшученка. К.: Укр. енцикл. 1998. Т. 1. С. 59.
8. Марченко В.Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексу України. Часопис Київського університету права. 2011. № 1. С. 120–123.
9. Коваль О.О. Методологічні засади реалізації процесу адміністрування податків та зборів. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2015. Вип. 1. Т. 2. С. 215–219.
10. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова, порядок від 16 жовтня 2014 р. № 569. Офіційний вісник України. 2014. № 87. 235 с.
11. Бурлак Л. Електронне адміністрування податку на додану вартість як складова електронного оподаткування. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/9999/1/Бурлак.pdf>.
12. Плаксієнко В.Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 1. С. 5–8.
13. Газізуллін І., Жолудь О., Чередниченко Г. Аналіз адміністрування ПДВ в Україні з прикладами з металургії, машинобудування та легкої промисловості. Аналітична записка. 2011. 19 с.
14. Огійчук М.Ф. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість. Проблеми економіки. 2014. № 4. С. 376–381.