ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

З. Тітенко, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0001-5816-5519

Національний університет біоресурсів і природокористування України

<https://doi.org/10.31734/economics2020.27.101>

Тітенко З. Особливості функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що податок на додану вартість є одним з основних інструментів у механізмі формування доходної частини державного бюджету. Незважаючи на його важливість у формуванні доходів, він також є найголовнішим податком тіньового сектору економіки, що пов'язано з недосконалістю нормативно-правових актів. Зокрема, це проявляється в ухилянні від сплати ПДВ, незаконному відшкодуванні його масштабних сум із державного бюджету, значній кількості зловживань платників податків при користуванні пільгами і формуванні податкового кредиту, що є досить обтяжливим для бюджету.

Завданням дослідження був аналіз законодавчих змін щодо системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні. У процесі дослідження використано наукові методи: економіко-статистичний – для оцінювання динаміки обсягу сплати податку на додану вартість до бюджету; аналізу і синтезу – для з'ясування причин, які призводять до зміни обсягів сплати вказаного податку; табличний і графічний – для відображення одержаних результатів дослідження; абстрактно-логічний – для здійснення теоретичних і методичних узагальнень.

Досліджено особливості функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також розглянуто основні етапи її становлення. Здійснено аналіз надходжень ПДВ до бюджету. Визначено, що система електронного адміністрування ПДВ сприяє удосконаленню механізму взаємовідносин платників податків з фіскальними органами в частині надходження до державного бюджету податку на додану вартість.

Дослідження застосування системи електронного адміністрування ПДВ в Україні показало існуючі схеми зменшення податкових зобов'язань підприємствами, що впливає на надходження коштів до бюджету. Варто приділити особливу увагу розробці рекомендацій щодо вдосконалення електронного адміністрування з усуненням негативних наслідків.

Ключові слова: податок на додану вартість, електронне адміністрування, спеціальні рахунки, Податковий кодекс.

Titenko Z. The peculiarities of functioning of the electronic system of value added tax administration

The relevance of the research topic is due to the fact that value added tax is one of the main tools in the mechanism of formation of the revenue part of the state budget. Despite its importance in revenue generation, it is also a major tax in the shadow economy, due to the imperfection of regulations. In particular, this is evidenced by VAT evasion, unlawful reimbursement of its large sums from the state budget, significant amounts of taxpayer abuse while using privileges and forming a tax credit that is quite burdensome for the budget.

The purpose of the article is to analyze the legislative changes regarding the electronic administration of value added tax in Ukraine.

In the course of the research, the author use the following scientific methods, particularly economic and statistical – to estimate the dynamics of the amount of payment of value added tax to the budget; analysis and synthesis - to find out the reasons for the change in the amount of tax paid; tabular and graphical - to represent the results of the study; abstract-logical - in the implementation of theoretical and methodological generalizations.

The results of the study investigate the peculiarities of functioning of the electronic system of value added tax administration, as well as the main stages of its formation. The analysis of VAT revenues to the budget is carried out. It is determined that the system of electronic VAT administration contributes to improvement of the mechanism of relations between taxpayers and fiscal authorities in terms of the receipt of the value added tax in the state budget.

A study of the application of the electronic VAT administration system in Ukraine testifies to the existing tax reduction schemes by enterprises, which influences the budget revenues. Particular attention should be paid to the development of recommendations for improving e-administration to eliminate the negative effects that are being observed.

Key words: value added tax, e-administration, special bills, tax code.

Постановка проблеми. Економіка будь-якої країни не може існувати без досконалої системи оподаткування. Податки є основним джерелом наповнення бюджету. З огляду на постійні зміни в податковому законодавстві доцільним є дослідження їхнього впливу на

економіку країни з метою оцінки ефективності останніх.

Вагоме місце в наповненні державного бюджету грошовими коштами займає податок на додану вартість. Його вважають найбільш досконалою сучасною формою непрямого оподаткування, яка відіграє вагомий роль у системі державних фінансів України. Він є провідним непрямим податком, оскільки частка його надходжень у доходах бюджету сягає 45 % [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним і практичним питанням становлення податкової системи і податкового регулювання приділено достатньо уваги з боку відомих вітчизняних економістів, серед яких В. Андрущенко, О. Єфименко, І. Луніна, В. Мельник, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, Л. Шабліста, С. Юрій та ін. Дослідженнями питання функціонування системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні займалися такі вітчизняні вчені, як Я. Волошина, О. Гейчук. Значний внесок у методику розрахунків ПДВ здійснили такі науковці, як О. Артюх, А. Дмитренко, А. Герасимович, І. Кравченко, П. Хомин, О. Чабанюк та ін. Проте, враховуючи систематичні законодавчі зміни в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, потребує додаткового дослідження механізм управління ПДВ.

Постановка завдання. Нашим завданням був аналіз законодавчих змін щодо системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні.

Виклад основного матеріалу. Неабияку роль у формуванні доходів бюджету відіграють непрямі податки. Їх додають до ціни товарів та послуг як надбавку до них і сплачують за рахунок такої надбавки, а їхній розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів. Вони поділяються на два види: акцизи та мито. У свою чергу акцизи можуть мати універсальний чи специфічний характер. До універсальних акцизів належать податок на додану вартість, податок з обороту й податок з продажу; до специфічних – акцизний податок. Нині в Україні застосовують таку форму універсального акцизу, як податок на додану вартість, а також акцизний податок і мито.

Податок на додану вартість – це податок, який нараховують і сплачують на кожному етапі просування товару від виробника до кінцевого споживача, він впливає на процеси ціноутворення та обсяги споживання [3].

Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в тому, що цю форму універсального акцизу нараховують та сплачують на кожному етапі руху товару від виробника до споживача.

Аналізуючи динаміку надходжень податку на додану вартість, варто вказати на тенденцію до збільшення (див. рис.). Так, у 2018 році надходження ПДВ становили 374 508 млн грн, що свідчить про збільшення майже утричі відносно до 2014 року, коли вони склали 139 024 млн грн. Пояснити таке зростання надходжень до бюджету можна за рахунок нестабільного курсу гривні до інших іноземних валют і збільшення обсягу експортно-імпортних операцій.

Рис. Динаміка надходжень ПДВ та їхня частка в державному бюджеті України за 2014–2018 роки.*

*Розраховано автором на основі [2].

Також слід зазначити, що податок має високу питому вагу у доходах державного бюджету – від 38,93 % у 2014 році до 40,35 % у 2018 році. Це свідчить про важливе місце ПДВ серед інших джерел наповнення бюджету.

Незважаючи на те, що простежується збільшення сплати ПДВ, значна кількість підприємств намагається ухилитися від нього. Тому виникла об'єктивна необхідність запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість з метою усунення недоліків існуючої системи.

Перший етап на шляху до системи електронного адміністрування – єдиний реєстр податкових накладних. Законодавчо закріплено обов'язок реєстрації податкових накладних, визначений в постанові КМУ від 29 грудня 2010 р. № 1246 зі змінами та доповненнями, яка передбачає, що:

- операційний день триває з 0 до 23 години;
- до Реєстру вносяться відомості щодо

податкових накладних та/або розрахунків коригування, які прийняті до Реєстру та підлягають реєстрації, реєстрацію яких зупинено, а також щодо яких комісією прийнято рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації

У Податковому кодексі визначено етапи реєстрації податкових накладних. Так, реєстрація податкових накладних платниками податку на додану вартість – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) запроваджується для платників цього податку, у яких сума ПДВ в одній податковій накладній становить:

- понад 1 млн грн – з 1 січня 2011 року;
- понад 500 тис. грн. – з 1 квітня 2011 року;
- понад 100 тис. грн – з 1 липня 2011 року;
- понад 10 тис. грн – з 1 січня 2012 року.

З 1 лютого 2015 року реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних підлягають всі податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних незалежно від розміру податку на додану вартість в одній податковій накладній / розрахунку коригування.

Другий етап – Система електронного адміністрування ПДВ. Змінами, внесеними до Податкового кодексу України 1 січня 2015 року, запроваджено систему електронного адміністрування податку на додану вартість. Основні принципи функціонування системи електронного адміністрування ПДВ визначено статтею 2001 розділу V Кодексу. Пунктом 2001.1 статті 2001 розділу V

Кодексу передбачено затвердження Кабінетом Міністрів України порядку електронного адміністрування ПДВ [4].

Передумовою для запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість були недоліки попередньої системи адміністрування ПДВ. По-перше, попередня система давала право платнику зменшувати податкові зобов'язання не за фактом сплати ПДВ до бюджету, а за фактом сплати ПДВ постачальнику, який також мав змогу не сплатити ПДВ до бюджету. Так формували фіктивний кредит з ПДВ через фірми – «податкові ями». Це призводить до недоплати ПДВ у бюджет та розкрадання ПДВ з бюджету. Такі шахрайські схеми будують і підтримують значну частину тіньової економіки. По-друге, недосконалість податкового та кримінального законодавства поряд із непрозорою судовою системою створюють передумови для корупції, шахрайства та існування інститутів податкових оптимізаторів, боротьба з якими потребує значних ресурсів держави та є недостатньо ефективною. Судові спори тривають роками. За цей час фіктивні підприємства позбуваються усього майна і в бюджет вже немає чого стягувати. По-третє, тіньова економіка, «риннок» податкових оптимізаторів створюють умови, за яких податкове навантаження та контроль найбільше перекладаються саме на законослухняних платників, що стримує їхнє економічне зростання та викликає недовіру до влади.

Для ліквідації «податкових ям» та вирішення зазначених проблем запроваджено системне рішення – систему електронного адміністрування ПДВ, яка об'єднує у собі три електронні складові: Єдиний електронний реєстр податкових накладних, орган, який здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів та в якому автоматично відкривають рахунки усім платникам ПДВ, а також базу даних митниці в частині інформації про імпорту та експорту товарів.

Запровадження такої системи дає змогу:

- підвищити прогнозованість процесу мобілізації податку на додану вартість до державного бюджету;
- знизити адміністративний тиск на бізнес, вплив людського чинника та корупційні прояви;
- зменшити кількість звірок і перевірок та не перевіряти бізнес «по усьому ланцюгу постачань до виробника або імпортера»;
- скоротити критерії для автоматичного бюджетного відшкодування;

- унеможливити формування фіктивного кредиту та отримання неправомірного відшкодування ПДВ з бюджету, що слугуватиме підвищеною рівня надходжень ПДВ до нього;
- зменшити обсяг «тіньової економіки» в країні;
- скоротити витрати держави на адміністрування ПДВ;
- здійснювати бюджетне відшкодування ПДВ експортерам та інвесторам в автоматичному режимі.

Система електронного адміністрування податку на додану вартість передбачає такий механізм дії:

1) автоматичний облік сум сплачених ПДВ у розрізі платників;

2) автоматичне безкоштовне відкриття рахунків платникам;

3) складання усіх податкових накладних в електронному вигляді та їхня реєстрація в ЄРПН;

3) для реєстрації накладних в ЄРПН необхідна наявність у платника сум ПДВ за отриманими ним податковими накладними від контрагентів-постачальників та сум, сплачених ним при імпорті товарів, за їх недостатності – поповнення рахунка коштами у системі електронного адміністрування податку на додану вартість (з власного поточного рахунка);

4) зареєстровані накладні дають право на податковий кредит покупцям;

5) на підставі податкової декларації суми ПДВ:

- або з рахунка у системі електронного адміністрування ПДВ перераховуються до бюджету;
- або відшкодовуються з бюджету на поточний рахунок.

Тобто за допомогою таких правил забезпечується відповідність сум нарахованого та сплаченого ПДВ, оскільки суми податку від доданої вартості гарантуються грошовими коштами.

Третій етап – Система моніторингу критеріїв оцінки ризиків.

Нова система аналізу податкових накладних має чотири етапи:

- відсікаючий;
- контроль наявності ознак ризиковості платника податку;
- моніторинг відповідності показникам, яким визначається позитивна податкова історія платника;
- перевірка ризиковості здійснення операцій, тобто контроль наявного «пересорту».

Так, до «відсікаючих» ознак, за якими податкова накладна не проходить перевірку на критерії ризиковості платника чи ризиковості операцій, віднесені:

- операції з постачання товарів (послуг) кінцевому споживачу та/або які звільнені від оподаткування;
- обсяг постачання до 500 тис. грн та якщо керівник є директором менше ніж утрюх платників ПДВ;
- податкове навантаження понад 3 %.

Варто наголосити, що ця система суттєво зменшує кількість податкових накладних, які зупинятимуться. Аналіз роботи системи наочно показує, що кількість податкових накладних, які були зупинені у минулому році, при застосуванні критеріїв нової системи зменшиться удесятеро.

Висновки. Отже, система електронного адміністрування ПДВ не дає змоги формувати фіктивний кредит, відповідно зменшується обсяг «тіньової економіки». Для реєстрації податкових накладних необхідна наявність у платника сум ПДВ за отриманими податковими накладними та сум, сплачених при імпорті товарів, за їхньої недостатності – поповнення рахунку коштами. Тобто за допомогою таких правил забезпечується відповідність сум нарахованого та сплаченого ПДВ, оскільки суми податку від доданої вартості гарантуються грошовими коштами.

Завдяки системі електронного адміністрування діяльність суб'єктів господарювання та органів державної фіскальної служби стає ще прозорішою, наближеною та підконтрольною громадянському суспільству, що є необхідним складником правової держави.

Бібліографічний список

1. Вдовиченко А. М., Козоріз Л. О. Податки і збори: сучасні тенденції та перспективи. Київ: ФОП Лопатіна О. О., 2019. 392 с.
2. Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/> (дата звернення: 20.12.2019).
3. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-17. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.12.2019).
4. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року. № 569. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 20.12.2019).

Стаття надійшла: 29.01.2020