

УДК 657:37.014.543.3-048.82(045)

Шендригоренко М.Т.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету
економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського

Панасенко А.О.
студентка
Донецького національного університету
економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського

Shendryhorenko Maryna,
Ph.D. in Economics,
Associate Professor of Accounting and Auditing Department
Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhaylo Tugan-Baranovskiy

Panasenko Anastasiia
Student
Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhaylo Tugan-Baranovskiy

СИСТЕМА ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ТА ПРИЗНАЧЕННЯ ПДВ-РАХУНКІВ В УКРАЇНІ

SYSTEM OF ELECTRONIC VAT ADMINISTRATION AND ASSIGNMENT OF VAT INVOICES IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено актуальним питанням функціонування системи електронного адміністрування ПДВ та практичного використання ПДВ-рахунків в Україні. Теоретико-методологічною основою дослідження виступають досягнення зарубіжних та вітчизняних науковців у галузі обліку та контролю (державного, незалежного). Для визначення сутності системи електронного адміністрування ПДВ використано методи групування, порівняння. Для виокремлення ознак, що притаманні системі електронного адміністрування ПДВ, використано методи конкретизації та абстрагування. Метод класифікації застосовано для зіставлення кореспонденції рахунків з обліку господарських операцій на субрахунках 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті». Метод індукції використано під час виявлення проблемних питань з організації і методики обліку грошових коштів на ПДВ-рахунках. Обґрунтовано необхідність подальшого дослідження системи електронного адміністрування ПДВ та призначення ПДВ-рахунків за сучасних умов господарювання. Використання результатів проведеного дослідження дасть змогу вирішити питання щодо вдосконалення системи електронного адміністрування ПДВ.

Ключові слова: грошові кошти, податок на додану вартість, ПДВ-рахунки, рахунки, система електронного адміністрування.

АННОТАЦІЯ

Стаття посвячена актуальним вопросам функционирования системы электронного администрирования НДС и практического использования НДС-счетов в Украине. Теоретико-методологической основой исследования выступают достижения зарубежных и отечественных ученых в области учета и контроля (государственного, независимого). Для определения сущности системы электронного администрирования НДС использованы методы группировки, сравнения. Для выделения признаков, присущих системе электронного администрирования НДС, использованы методы конкретизации и абстрагирования. Метод классификации использован для сопоставления корреспонденции счетов по учету хозяйственных операций на

субсчетах 315 «Специальные счета в национальной валюте» и 316 «Специальные счета в иностранной валюте». Метод индукции использован при выявлении проблемных вопросов по организации и методике учета денежных средств на НДС-счетах. Обоснована необходимость дальнейшего исследования системы электронного администрирования НДС и назначение НДС-счетов в современных условиях хозяйствования. Использование результатов проведенного исследования позволит решить вопрос о совершенствовании системы электронного администрирования НДС.

Ключевые слова: денежные средства, налог на добавленную стоимость, НДС-счета, счета, система электронного администрирования.

ANNOTATION

The article is devoted to current issues of the functioning of the system of electronic administration of value added tax and the practical use of accounts for value added tax in Ukraine. The theoretical and methodological basis of the research is the achievements of foreign and domestic scientists in the field of accounting and control (state, independent). In the process of research, general scientific methods and cognition methods were used such as: theoretical generalization, analysis, synthesis, classifications. To determine the essence of the system of electronic administration of value added tax, methods of grouping and comparison were used. To highlight the features inherent in the system of electronic administration of value added tax, methods of concretization and abstraction are used. The classification method was used to compare correspondence between accounts for accounting for business transactions on sub-accounts 315 "Special accounts in national currency" and 316 "Special accounts in foreign currency". The induction method was used to identify problematic issues regarding the organization and methods of accounting for cash in accounts for value added tax. The dialectical method, the method of abstraction, are the basis for the identification of problematic issues related to the organization of the electronic administration of value added tax. In the article, the authors substantiated the need for further study of the system of electronic administration of value

added tax and the appointment of accounts for value added tax in modern business conditions. The concept "system of electronic administration of value added tax" is specified. The difference between the account for value added tax and the limit for registering tax invoices / adjustment calculations is justified, and the purpose of the funds for the accounts for value added tax is determined. The accounting entries for the accounting of business transactions on sub-accounts 315 "Special accounts in national currency" and 316 "Special accounts in foreign currency" are presented. Using the results of the study will solve the problem of improving the system of electronic administration of value added tax.

Key words: cash, value added tax, accounts for value added tax, accounts, electronic administration system.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Податок на додану вартість (ПДВ) є основним із непрямих податків, спрямованим на наповнення державного бюджету України. Своєю чергою, ПДВ є одним із найпроблемніших податків тому, що він складний в обчисленні та обліку у зв'язку з постійними змінами в його адмініструванні, неузгодженістю нормативних актів і недосконалою податковою системою. Ухвалення Податкового кодексу України не вирішило зазначені проблеми, але наблизило чинне податкове законодавство до сучасних стандартів адміністрування непрямих податків Європейського Союзу (ЄС).

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідженню актуальних питань, пов'язаних з адмініструванням ПДВ, присвячено праці таких науковців і фахівців-практиків, як В. Андрушенко, О. Василик, А. Крисоватий, В. Єфименко, Р. Пославська. Однак усі ці дослідження були проведені до введення і початку функціонування системи електронного адміністрування ПДВ в Україні або ж були присвячені окремим питанням щодо організації процесу адміністрування. Усе це і визначає новизну й особливу актуальність цього дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження особливостей діючої в Україні системи електронного адміністрування податку на додану вартість та практичного призначення ПДВ-рахунків в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Система електронного адміністрування податку на додану вартість (СЕА ПДВ) – це електронна система автоматичного, безперервного та оперативного контролю з обліку ПДВ за кожним платником такого податку, яка міститься на сайті Державної фіскальної служби (ДФС). СЕА ПДВ застосовується з 1 січня 2015 р. та призначена для запобігання отриманню відшкодування ПДВ із бюджету шляхом шахрайства.

СЕА ПДВ здійснює розрахунок можливих сум за зобов'язаннями з ПДВ, на які платник податку має змогу зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) в електронному форматі, оскільки

в паперовій формі реєстрація не передбачена, незалежно від суми такої податкової накладної. Але зазначимо, що у разі перевищення суми податкового зобов'язання над податковим кредитом під час складання податкових накладних платник податку не зможе зареєструвати такі накладні в ЄРПН до того моменту, поки не поповнить спеціальний ПДВ-рахунок на суму, якої не вистачає.

Наголошуємо на тому, що податкові декларації з ПДВ платники податку будуть продовжувати подавати до ДФС, при цьому не має значення, в якому розмірі, декларації з ПДВ повинні будуть подаватися також в електронній формі. За результатами поданих декларацій із ПДВ органи фіскальної служби будуть формувати реєстри з інформацією про платника податків і суму ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету.

Виходячи з норм ст. 200-1 ПКУ та Порядку № 569, можна зазначити, що головним елементом системи електронного адміністрування ПДВ, який забезпечує безперервний та ефективний контроль над формуванням та відшкодуванням податку, є рахунок. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 536, ПДВ – рахунок – це рахунок, на який платник податку перераховує грошові кошти зі свого розрахункового рахунку для подальшої сплати зобов'язань із ПДВ до бюджету [1].

Для того щоб відкрити ПДВ-рахунок, необхідно пройти реєстрацію платником ПДВ та отримати індивідуальний податковий номер. Електронний ПДВ-рахунок відкриває Казначейство самостійно і безкоштовно за даними ДФС і відправляє повідомлення про це платнику податків.

Уважаємо, що кошти на такому рахунку виступають гарантом того, що платник податків має задовільний фінансовий стан, який дасть йому змогу повною мірою сплатити податкові борги з нарахування та сплати податку на додану вартість до державного бюджету.

У СЕА ПДВ слід розрізняти кількість грошових коштів на ПДВ-рахунку і ліміт реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування. Ці показники взаємопов'язані, але вони не тотожні. Реєстраційний ліміт розраховується за формулою, зазначеною в п. 200-1.3 ПКУ [2]:

$$\begin{aligned} \Sigma_{\text{Накл}} &= \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \\ &+ \Sigma_{\text{ПопРах}} + \Sigma_{\text{Овердрафт}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \\ &- \Sigma_{\text{Видшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ}} \end{aligned}$$

Суму реєстраційного ліміту платник ПДВ може дізнатися, надіславши запит до ДФС в електронному форматі (форма J/F1301206), а у відповідь отримавши відповідний витяг (форма J/F1401206).

Таким чином, на думку авторів, для того щоб зареєструвати податкові накладні/розрахунки коригування в ЄРПН, лише наявності грошових коштів на електронному ПДВ-рахунку може бути недостатньо. Також може статися ситуація, коли на ПДВ-рахунку залишаються

надлишки грошових коштів після того, як платник податку сплатив зобов'язання за точною декларацією.

Відповідно до п. 200-1.6 ПКУ, платник податку в разі перевищення суми грошових коштів на ПДВ-рахунку в СЕА ПДВ, яка повинна бути перерахована до бюджету, має змогу повернути надлишок коштів, подавши заяву до контролюючого органу, в якій будуть зазначені його реквізити, сума залишку коштів.

Повернути надлишок коштів платник може, тільки подавши додаток Д4 до декларації з ПДВ та заповнивши в ньому табл. 2. Якщо не подати додаток Д4, такий надлишок коштів на ПДВ-рахунку буде автоматично перераховано Казначейством у рахунок сплати ПДВ-зобов'язань по декларації наступного періоду.

У момент подання додатка Д4 відразу ж буде зменшений на заявлену суму ліміт реєстрації, тому перш ніж подавати додаток Д4, необхідно впевнитися у тому, що реєстраційного ліміту вистачить для реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування та його зменшення не призведе до того, що доведеться поповнювати ПДВ-рахунок.

Проведене дослідження законодавчої бази дає змогу констатувати, що в Законі України № 643 передбачено додаткове обмеження для «вилучення» коштів із ПДВ-рахунків. Так, повернути кошти на розрахунковий рахунок можна тільки у тому разі, якщо не існує перевищень сум подат-

ку, зазначених у виданих податкових накладних, які складені у звітному періоді та зареєстровані в ЄРПН, над сумами податкових зобов'язань із податку за операціями, які задекларовані у податкових звітах із ПДВ у цьому звітному періоді [3].

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 573, було внесено доповнення до Інструкції № 291. Зокрема, до рахунку 31 «Рахунки в банках» було додано субрахунок 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» та 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», які призначені для обліку грошових коштів в СЕА ПДВ [4]. Кореспонденцію рахунків з обліку СЕА ПДВ на субрахунку 315 та 316 наведено в табл. 1 та табл. 2.

Таким чином, дана система передбачає залежність податкового кредиту покупця від податкової «сумлінності» продавця. При цьому у покупця не залишається можливість визнати податковий кредит, якщо продавець належним чином не виконав своє зобов'язання і не надав покупцеві правильно оформлену податкову накладну, зареєстровану в ЄРПН, оскільки, відповідно до нових правил, скарга не є підставою для визнання податкового кредиту.

Отже, перед платником податків буде стояти важливе завдання – визначитися, працювати з недобросовісними продавцями чи ні й як їх виявити на етапі побудови ділових відносин. Для цього доцільно використовувати додаткові процедури контролю щодо своїх постачальників.

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій на субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Перераховано кошти з поточного рахунка на ПДВ – рахунок	315	311	10000,00
2. Списано Казначейством кошти з ПДВ-рахунку на сплату ПЗ із ПДВ	641/ПДВ	315	6000,00
3. Повернено на поточний рахунок платнику кошти з ПДВ-рахунку	311	315	4000,00

Джерело: складено на основі [5]

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку господарських операцій на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
16.07	Надійшла на розподільчий рахунок експортна виручка Курс НБУ на 16.07 становив 22,107282 грн за 1 \$	316	362	20000\$ 442145,64
17.07	Зараховано на поточний рахунок підприємства експортну виручку в іноземній валюті (у розмірі 25 %) Курс НБУ на 17.07 становив 21,986687 грн за 1 \$	312	316	5000\$ 109933,44
17.07	Списано з розподільчого рахунка валюту для продажу на міжбанківському валютному ринку України (МВРУ за курсом 22,02 грн за 1 \$)	334	316	15000\$ 330300
17.07	Відображено курсові різниці за валютою (21,986687 – 22,107282) x 20000 \$	945	316	2411,90
17.07	Відображено доходи від продажу валюти (додатна різниця між комерційним курсом продажу валюти (МВРУ) і курсом НБУ на дату продажу (22,02 – 21,986687) x 15000 \$	334	711	499,70
17.07	Включено до витрат вартість послуг банку	92	334	495,45
17.07	Надійшли кошти від продажу валюти	311	334	329804,55

Джерело: складено на основі [5]

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Слід зазначити, що хоча декларована мета – запобігання зловживанням шляхом незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету – можливо, і буде досягнута, проте впровадження нової системи адміністрування ПДВ, на жаль, може негативно вплинути на сумлінних платників податків і призвести до таких основних проблем:

1. Негативний вплив на грошові потоки платників податків. Упровадження спеціальних ПДВ-рахунків призведе до того, що фактично сплата ПДВ буде здійснюватися шляхом передоплати, а не після подачі декларації з ПДВ. У зв'язку із цим багатьом платникам податків доведеться залучати додаткові джерела фінансування (наприклад, кредитні кошти), що може мати негативний вплив на фінансові показники підприємств. Більше того, чинні формулювання прийнятого Закону не передбачають можливість повернення переплачених сум зі спеціального ПДВ-рахунку на розрахунковий рахунок платника податків. Це призведе до «заморожування» коштів платників податків.

2. Збільшення часу і витрат на облік ПДВ. З огляду на негативний вплив електронного адміністрування ПДВ на грошові потоки, платникам податків доведеться оптимізувати розподіл коштів шляхом правильного планування купівлі товарів та їх продажу. Крім того, платникам податків доведеться постійно контролювати баланс на ПДВ-рахунку, щоб вчасно поповнити його грошовими коштами. Це істотно збільшить трудовитрати і, відповідно, витрати на оплату праці. Особливо ця проблема буде актуальна підприємствам із розгалуженою філіальною структурою.

3. Солідарна відповідальність, викликана роботою з недобросовісними постачальниками. Оскільки скасовується механізм, що дає змогу визнати податковий кредит шляхом подачі скарги на постачальника, вхідний ПДВ може стати додатковою витратою для платника податків, який купує товари, роботи, послуги у недобросовісних постачальників. Таким чином, відповідальність за такого продавця буде нести покупець.

З огляду на вищевикладене, варто відзначити, що ідея, закладена в прийнятому Законі № 643, є досить прогресивною, оскільки спрямована на більш прозорий механізм адміністрування ПДВ та викорінення незаконного отримання відшкодування ПДВ із бюджету. Разом із тим формулювання Закону, на жаль, недосконалі і мають низку недоліків, які можуть призвести до негативних наслідків для платників податків. Для того щоб система електронного адміністрування ПДВ працювала належним чином, органам фіскальної служби необхідно буде вирішити низку питань, у тому числі питання повернення переплати зі спеціального

ПДВ-рахунку на розрахунковий рахунок платника податків. Вирішення проблемних питань не дасть змоги повністю уникнути негативного впливу на сумлінних платників податків, проте зможе мінімізувати його.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Постанова «Про внесення змін до Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість та визнання такою, що втратила чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 25 січня 2012 р. № 73», затв. Кабінетом Міністрів України від 19 липня 2017 р. № 536. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/536-2017-%D0%BF> (дата звернення: 25.09.2019).
2. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 25.09.2019).
3. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16 липня 2015 р. № 643-VIII. URL : <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/643-19> (дата звернення: 26.09.2019).
4. Наказ «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку»: затв. Міністерством фінансів України від 18 червня 2015 р. № 573. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0789-15> (дата звернення: 27.09.2019).
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Міністерством фінансів України від 30 жовтня 1999 р. № 291. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page> (дата звернення: 27.09.2019).

REFERENCES:

1. Cabinet of Ministries of Ukraine (2017). The Decree «On Amending the Procedure for the Electronic Administration of Value Added Tax and Recognition of Such That Has Been Expired, Decisions of the Cabinet of Ministers of Ukraine of December 25, 2012». Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/536-2017-%D0%BF> (Accessed 25 September 2019).
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). The Tax Code of Ukraine. Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 25 September 2019).
3. Verkhovna Rada of Ukraine (2015). The Law of Ukraine «On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Improving the Administration of Value Added Tax». Available at: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/643-19> (Accessed 26 September 2019).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2015). The Order «On approval of amendments to some regulatory legal acts of the Ministry of Finance of Ukraine on accounting». Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0789-15> (Accessed 27 September 2019).
5. Ministry of Finance of Ukraine (1999). Instructions «On the application of the plan for accounting for the accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations». Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page> (Accessed 27 September 2019).