

УДК 657.37:336.226.322

*Помуєва В.М.,  
ст. викладач кафедри обліку та аудиту,  
Подзолова К.О.,  
Запорізький національний технічний університет*

## ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПДВ В СИСТЕМІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день податок на додану вартість (далі – ПДВ) відіграє одну з найголовніших ролей в наповненні бюджету нашої держави, його надходження у структурі доходів Зведеного бюджету за 2014 рік склали 35,4% (розраховано за даними Міністерства Фінансів України [1]).

Поряд із цим, ПДВ – найбільш корумпований податок України. З цієї причини, уряд постійно вносить зміни до його функціонування та справляння.

Актуальність дослідження полягає у тому, що сучасна податкова політика України направлена на досягнення фіскальної достатності бюджету (особливо в кризові періоди). Держава впроваджує законодавчі інновації, які в переважній більшості переслідують мету наповнення доходів бюджету, втім окремі питання обліку залишаються поза увагою, і потребують аналізу та вивчення.

Питання обліку ПДВ досить актуальні для суб'єктів господарювання, враховуючи що більшість з них є платниками цього податку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання обліку і звітності дуже широко розглядалися в роботах таких науковців як: О. Малишкін [2], О. Гусакова [3], С. Дробязко [4], В. Загородній [5], З. Задорожний [6] та ін.

Проте, актуальними на сьогодні є проблеми обліку ПДВ в контексті законодавчих змін, зокрема впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, яким ще не приділено належної уваги, що доводить актуальність цього дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення основних аспектів електронного адміністрування та актуальних проблем обліку ПДВ в системі електронного адміністрування (далі – СЕА).

**Виклад основного матеріалу дослідження.** З 01 січня 2015 року запроваджено систему електронного адміністрування ПДВ.

Так, Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [7] внесено ряд змін до ПКУ [8], що набрали чинності з 1 січня 2015 року, та які стосуються введення в дію системи електронного адміністрування ПДВ.

Основною передумовою для запровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість є недоліки існуючої системи адміністрування ПДВ [9].

На думку фіскальних органів, запровадження такої системи є необхідним для держави, бізнесу та країни в цілому. Система електронного адміністрування ПДВ призведе до значного зменшення обсягу тіншової економіки, наслідком чого стане зниження тиску на бізнес, зменшення рівня корупції. Така система значно збільшить надходження податку на додану вартість до державного бюджету, оскільки потенціал цього податку для наповнення бюджету ще не вичерпано [9].

Відповідно до п. 1 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість № 569 від 16.10.214 р. (далі – Порядок № 569) система електронного адміністрування податку запроваджується поетапно:

- на перехідний період (до 1 липня 2015 р. або іншої дати, визначеної окремим рішенням ВРУ про скорочення такого періоду) – у тестовому режимі;

- із зазначеної дати – на постійній основі [10].

Визначимо основні аспекти електронного адміністрування:

1) для кожного платника податку Державною казначейською службою України (далі – Казначейство) відкрито один електронний рахунок. Згідно з п. 2 вищевказаного Порядку № 569 електронний рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ (далі – електронний рахунок) – рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі – розрахунок коригування) в ЄРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку [10]. Відкриття та обслуговування електронних рахунків Казначейством здійснюється на безоплатній основі. Датою початку здійснення платником податку операцій з використанням електронного рахунка відповідно до п. 5 Порядку 569 є дата реєстрації його платником податку (для платників податку, зареєстрованих до 1 лютого 2015 р., – 1 лютого 2015 року) [10];

2) позитивним кроком є запровадження автоматизованого обліку та звітності. З 1 січня 2015 року майже весь документообіг, пов'язаний з обліком ПДВ (податкові накладні (далі – ПН), розрахунки коригування, податкова звітність) повністю переводяться в електронну форму, за винятком документів, які дають право на податковий кредит без наявності податкової накладної відповідно до п. 201.11 ст. 200 ПКУ.

З 1 лютого 2015 р. всі ПН/Розрахунки коригування, незалежно від суми ПДВ в одній податковій накладній (в тому числі і ті, які не видаються покупцеві), підлягають обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН).

Електронна ПН направляється покупцю в обумовленому з ним порядку, зокрема, за допомогою телекомунікаційних систем або шляхом направлення електронного носія.

Крім того, на підставі відповідного запиту до ЄРПН покупці мають можливість отримувати з ЄРПН електронні копії податкових накладних/розрахунків коригування, які зареєстровані в ЄРПН їх контрагентами – постачальниками.

Податкова накладна, складена в електронному вигляді, яка отримана з ЄРПН покупцем, вважається такою, що отримана від постачальника [11].

У зв'язку із запровадженими змінами, у покупців – платників податку можуть виникати проблеми, пов'язані з відображенням в обліку податкових накладних, зокрема, податкового кредиту. У продавця таких проблем не виникає, адже ПН відображаються у періоді виникнення податкового зобов'язання (незалежно від складання чи реєстрації ПН в ЄРПН).

Якщо продавцем ПН зареєстрована в ЄРПН своєчасно у встановлений законодавством 15-тиденний термін, у покупця така ПН відображається в обліку в тому періоді, в якому вона складена. Якщо ПН зареєстрована несвоєчасно в ЄРПН, то до податкового кредиту покупця таку ПН можна включити лише в тому звітному періоді, в якому відбудеться реєстрація, але не пізніше: 180 календарних днів з дати складення ПН; для платників податку, що застосовують касовий метод – 60 календарних днів з дати оплати (п. 198.6 ПКУ). Наприклад, якщо ПН з запізненням зареєстрована 10 квітня, вона має бути відображена у декларації за квітень.

Таким чином, за ПН, яку продавець не зареєстрував у ЄРПН протягом 180 днів, покупець втрачає право на податковий кредит.

З 01.02.15 р. діють штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію в ЄРПН ПН/розрахунків коригування, які потрібно видавати покупцям. Якщо ПН/ПК взагалі не будуть зареєстровані в ЄРПН, то

продавець сплатить штраф у розмірі 50 % від суми ПДВ, а покупець позбавляється права на всі 100% ПДВ.

Таким чином, відповідальність за реєстрацію ПН перекладається на покупця.

Крім того, зміна порядку реєстрації Розрахунку коригування до податкової накладної в ЄРПН негативно вплине на відображення ПДВ в обліку.

З 1 лютого 2015 року відповідно до п. 16 Порядку № 569 розрахунок коригування підлягає реєстрації в ЄРПН: продавцем у разі збільшення суми компенсації; покупцем – у разі зменшення суми компенсації вартості товарів, для чого продавець надсилає складений розрахунок коригування покупцю. При цьому постачальник товарів зобов'язаний збільшити суми податкових зобов'язань, а покупець зменшити суму податкового кредиту навіть за відсутності факту реєстрації розрахунку коригування в ЄРПН.

Послідовність відображення ПДВ при коригуваннях суми компенсації вартості товарів/послуг наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Послідовність обліку ПДВ при коригуваннях суми компенсації вартості товарів/послуг**

Послідовність обліку у разі збільшення суми компенсації вартості товарів	Послідовність обліку у разі зменшення суми компенсації вартості товарів
1. Продавець збільшує податкові зобов'язання	1. Покупець зменшує податковий кредит
2. Покупець збільшує податковий кредит	2. Продавець зменшує податкові зобов'язання

*Джерело : складено авторами*

Таким чином, у разі зменшення суми компенсації вартості товарів фактично спочатку відбувається зменшення покупцем податкового кредиту, і лише потім зменшення податкових зобов'язань продавцем, і навпаки, у разі збільшення суми компенсації спочатку відбувається збільшення продавцем податкових зобов'язань, а потім збільшення покупцем податкового кредиту.

На нашу думку, встановлена Порядком № 569 норма переслідує фіскальні цілі та не відповідає методу визначення дати податкових зобов'язань та податкового кредиту за першою подією, закріпленою ПКУ;

3) Розділ V ПКУ [8] доповнено статтею 200<sup>1</sup> «Електронне адміністрування податку на додану вартість», відповідно до якої система електронного адміністрування ПДВ забезпечуватиме автоматичний облік в розрізі платників податку сум ПДВ:

– зазначених у виданих та отриманих ПН, зареєстрованих у ЄРПН;

– сплачених при ввезенні товарів на митну територію України;

– перерахованих платником на рахунки СЕА з власного поточного рахунку у вигляді поповнення, а також залишку коштів на рахунку СЕА;

– що дають право на реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування до них в ЄРПН.

П. 200<sup>1</sup>.3 ст. 200<sup>1</sup> ПКУ визначається потенційна сума податкових зобов'язань ( $\Sigma$ Накл), на яку платник податку може зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в ЄРПН. Така сума обчислюється за формулою:

$$\Sigma_{\text{Накл}} = \Sigma_{\text{НаклОтр}} + \Sigma_{\text{Митн}} + \Sigma_{\text{ПопРах}} - \Sigma_{\text{НаклВид}} - \Sigma_{\text{Відшкод}} - \Sigma_{\text{Перевищ.}}, \quad (1)$$

де  $\Sigma_{\text{НаклОтр}}$  – загальна сума податку за отриманими платником податковими накладними, зареєстрованими в ЄРПН;

$\Sigma_{\text{Митн}}$  – загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\Sigma_{\text{ПопРах}}$  – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ з власного поточного рахунку платника;

$\Sigma_{\text{НаклВид}}$  – загальна сума податку за виданими платником податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\Sigma_{\text{Відшкод}}$  – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування;

$\Sigma_{\text{Перевищ}}$  – загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником в поданих податкових деклараціях над сумою податку, що міститься в складених таким платником ПН, зареєстрованих в ЄРПН [8].

Реєстрація податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН з 1 лютого 2015 року до 1 липня 2015 року здійснюється без обмеження сумою податку, обчисленою за вищевказаною формулою (до 1 липня діє перехідний період).

Слід зазначити, що після закінчення перехідного періоду Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) автоматично збільшує розмір суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування на суму середньомісячного розміру задекларованих до сплати та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців (чотири квартали) сум ПДВ. Розмір такої суми підлягає щоквартальному автоматичному перерахунку.

Згідно з п. 200<sup>1</sup>.4 ПКУ на електронний рахунок в СЕА зараховуватимуться кошти з власного поточного рахунку платника ПДВ у сумах, необхідних для:

– отримання права на видачу ПН покупцям;

– сплати узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ, якщо коштів на електронному рахунку в СЕА для цього недостатньо.

Поповнення електронного рахунку платника ПДВ за рахунок інших джерел, наприклад, з поточних рахунків інших осіб, не передбачено [11].

Кошти з електронного рахунку платника ПДВ перераховуються Казначейством в автоматичному режимі до бюджету або на спеціальний рахунок сільськогосподарського підприємства – суб'єкта спеціального режиму оподаткування, визначений ст. 209 ПКУ, в сумі податкових зобов'язань з ПДВ, що підлягає сплаті за наслідками звітного, та на поточний рахунок платника податку за його заявою у розмірі суми коштів, що перевищує суму задекларованих до сплати до бюджету податкових зобов'язань.

Розглянемо принцип роботи формули для визначення суми, на яку платник має право зареєструвати податкову накладну, при умові, що придбані товари/послуги оплачені постачальнику у звітному періоді, кошти за поставлені товари/послуги отримані у наступному періоді, сума реєстраційного ліміту (РЛ) для оформлення податкових накладних ( $\Sigma$ Накл) підприємства на початок періоду дорівнює нулю (табл. 2).

Таблиця 2

## Наслідки для платників при роботі в СЕА ПДВ з 1 липня 2015 року

Платник	Отримано ПН ( $\Sigma$ НаклОтр, $\Sigma$ Митн)	Видано ПН ( $\Sigma$ НаклВид)	Наслідки для платника
Постачальник	Отримує продукцію вартістю 24 тис. грн., ПН зареєстрована, $\Sigma$ НаклОтр складає 4 тис. грн.	Відвантажує товар на загальну суму 36 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 6 тис. грн. Виникає необхідність зареєструвати ПН	Оскільки РЛ складає лише 4 тис. грн., а зареєструвати потрібно ПН з сумою ПДВ 6 тис. грн., постачальнику необхідно перерахувати кошти з власного рахунку на електронний в сумі 2 тис. грн. Постачальник сплатить за отриману продукцію 24 тис. грн., а також 2 тис. грн. на поповнення РЛ.
Покупець	Отримує товар на загальну суму 36 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 6 тис. грн. ПН зареєстрована, $\Sigma$ НаклОтр складає 6 тис. грн.	Перепродає товар на загальну суму 42 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 7 тис. грн. Виникає необхідність зареєструвати ПН	Оскільки РЛ складає лише 6 тис. грн., а зареєструвати потрібно ПН з сумою ПДВ 7 тис. грн., постачальнику необхідно перерахувати кошти з власного рахунку на електронний в сумі 1 тис. грн. Покупець сплатить за отриманий товар 36 тис. грн., а також 1 тис. грн. на поповнення РЛ.
Імпортер	Отримує товар на загальну суму 100 тис. грн., сплачує ПДВ митним органам (з врахуванням мита) – 22 тис. грн. $\Sigma$ Митн складає 22 тис. грн.	Перепродає товар на загальну суму 144 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 24 тис. грн. Виникає необхідність зареєструвати ПН	Оскільки РЛ складає лише 22 тис. грн., а зареєструвати потрібно ПН з сумою ПДВ 24 тис. грн., постачальнику необхідно перерахувати кошти з власного рахунку на електронний в сумі 2 тис. грн. Імпортер сплатить за отриманий товар нерезиденту, а також 2 тис. грн. на поповнення РЛ.
Експортер	Отримує товар на загальну суму 120 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 20 тис. грн. ПН зареєстрована, $\Sigma$ НаклОтр складає 6 тис. грн.	Відвантажує товар у митному режимі експорту на суму в гривневому еквіваленті 160 тис. грн., у т.ч. ПДВ – 0%.	Сплачувати кошти немає необхідності, РЛ $\Sigma$ Накл складе 20 тис. грн., на який експортер зможе заявити право на бюджетне відшкодування/видати ПН.

Джерело : складено авторами

Для реєстрації податкових накладних в ЄРПН з 1 липня 2015 р. платник податку повинен мати достатню суму податкового кредиту, підтверджену зареєстрованими в ЄРПН отриманими податковими накладними, сплатою ПДВ при імпорті товарів та (за недостатності таких сум) коштами на його рахунок у системі електронного адміністрування ПДВ.

Таким чином, платник податків матиме змогу зареєструвати податкову накладну на користь покупця тільки в межах наявної на ПДВ – рахунку суми, якщо коштів недостатньо, платник повинен поповнити рахунок.

У цьому випадку при поповненні рахунку в СЕА не порушуються правила визначення дати податкових зобов'язань та податкового кредиту за першою подією, закріплені ПКУ. Так, у нашому прикладі у постачальника виникають податкові зобов'язання в сумі 6 тис. грн., а податковий кредит в сумі 4 тис. грн., у покупця – 7 тис. грн. і 6 тис. грн. відповідно.

Однак, відповідно до законодавства, сплата ПДВ повинна відбуватись за результатами звітного періоду не пізніше десяти календарних днів після граничного терміну подання декларації, фактично ж – відбувається раніше (протягом звітного періоду).

На нашу думку, акумулювання коштів на електронному рахунку в СЕА є нічим іншим для платника, як авансовою сплатою/переплатою ПДВ (правда поки що не до бюджету).

Таким чином, у більшості випадків (крім експортерів) буде відбуватися вимивання обігових коштів платників, так як у разі відсутності у них податкового кредиту, виникне необхідність перерахування коштів з власного рахунку на електронний.

За приблизними розрахунками компанії будуть змушені додатково перерахувати на ПДВ-рахунок 7-15% свого місячного обороту [12].

Схоже на те, що держава раз і назавжди планує покінчити з «податковими ямами» шляхом вимивання з грошового обороту української економіки шостої частини оборотних коштів підприємств, які потрібно буде резервувати на спецрахунках з податку на додану вартість [13].

З огляду на відсутність серйозної відповідальності за нереєстрацію податкових накладних у ЄРПН, окремі фахівці впевнені, що введення системи електронного адміністрування змушує платників оптимізувати сплату податку шляхом нереєстрації податкових накладних, зокрема у торгівлі, коли кінцевому споживачу не потрібно формувати податковий кредит. Повна нереєстрація податкових накладних на кінцевого споживача та подібних, у Єдиному реєстрі, дозволить підприємству сплачувати більшу частину ПДВ за результатами подання податкової декларації один раз на місяць, а не вилучати обігові кошти з обороту підприємства протягом всього місяця [13].

Підтримуємо думку фахівців щодо планування операцій з метою уникнення негативних наслідків у вигляді відволікання грошових коштів. Для цього необхідно проаналізувати грошові потоки підприємства (строки розрахунків з контрагентами) і податкові накладні на предмет періодичності їх отримання і реєстрації в ЄРПН [14].

На сьогодні залишається невирішеною проблема порядку відображення в бухгалтерському обліку коштів на електронному рахунку в системі електронного адміністрування податку.

Як зазначено вище, електронний рахунок поповнюється за рахунок перерахування з власного рахунку платника.

Сплата податкових зобов'язань, задекларованих у податкових деклараціях за звітні (податкові) періоди з 01.02.2015 р., здійснюється виключно з електронного рахунку, для чого платник перераховує на нього з поточного рахунку суму коштів, що дорівнює сумі задекларованих до сплати податкових зобов'язань.

З електронного рахунку кошти перераховує до бюджету вже Казначейство на підставі Реєстрів, наданих ДФСУ, і платник у цьому участі приймає.

Якщо суми коштів на електронному рахунку перевищують суму задекларованих до сплати податкових зобов'язань, такі кошти (у розмірі перевищення) перераховуються на поточний рахунок платника податку за його заявою (ст. 200<sup>1</sup>.5 ПКУ).

Окремого рахунку для відображення такої заборгованості в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженій наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291 (далі – Інструкція № 291) [15], не передбачено.

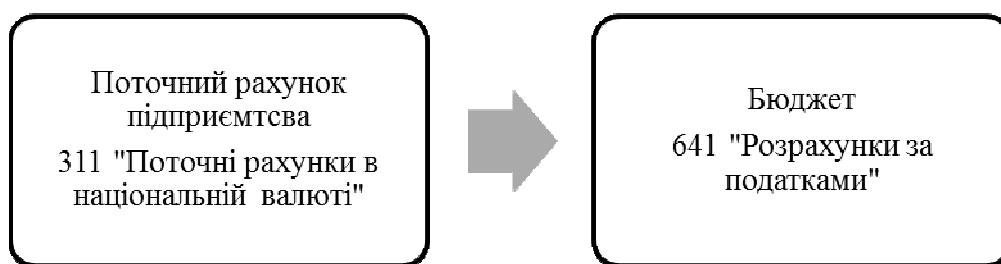
На сьогоднішній день не внесено змін і до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженій наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [16]. Така ситуація ускладнює процес обліку і тому потрібно шукати шляхи її вирішення.

Для кращого розуміння проблеми, розглянемо процес сплати податкових зобов'язань з ПДВ в системі електронного адміністрування.

Після подання декларації з ПДВ платник податку (починаючи з декларації за лютий), не пізніше граничного строку сплати податкових зобов'язань, перераховує з поточного рахунку кошти на свій електронний рахунок в Казначействі.

Хоча електронний рахунок в СЕА ПДВ відкривається кожному окремому платнику, фактично платник надалі не розпоряджається цими коштами та не контролює їх.

На рис. 1-2 для порівняння схематично подано процес сплати податкового зобов'язання в бюджет до 01.02.2015 р. і після.



**Рис. 1. Схема сплати податкового зобов'язання з ПДВ до 01.02.2015 р.**

*Джерело : складено авторами*



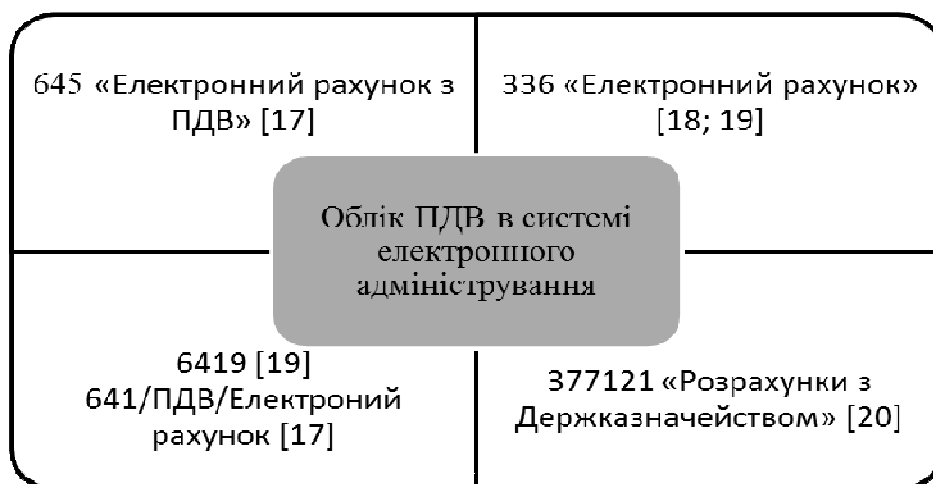
**Рис. 2. Схема сплати податкового зобов'язання з ПДВ після 01.02.2015 р.**

*Джерело : складено авторами*

Таким чином, з 01.02.2015 р. в ланцюжку сплати з'являється посередник, яким виступає Казначейство. Кошти з електронного рахунку надалі будуть зараховані до бюджету в погашення зобов'язань, а сума перевищення зобов'язань повертається платнику на підставі поданої із декларацією заяви.

Платник податку не здійснює контроль за грошовими коштами, які значаться на електронному рахунку, й не може використовувати такі кошти для поточних операцій, тому їх облік на рахунку 31 «Рахунки в банках» відобразитися не може (до того ж це не рахунок в банку). Крім того, використання рахунку 31 для обліку ПДВ в СЕА може призвести до викривлення фінансової звітності, показників ліквідності та платоспроможності.

Проаналізуємо пропозиції фахівців та науковців щодо рахунків для обліку ПДВ в СЕА, які зображені на рис. 3, з точки зору відповідності методології обліку.



**Рис. 3. Пропозиції щодо обліку ПДВ в системі електронного адміністрування**

*Джерело : складено авторами*

Зустрічається пропозиція щодо обліку коштів на електронному рахунку на окремо виділеному рахунку 33 «Інші кошти», а саме на субрахунку 336 [18, с. 31; 19].

Однак, на рахунку 33 ведеться узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів в касі, електронних грошей, коштів у дорозі (для подальшого їх зарахування на рахунки підприємств), категоріям яких електронний рахунок не відповідає. Крім того, відповідно до Інструкції 291 [15] рахунок

33 не кореспондує з рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами». Таким чином, суттєво обмежено використання субрахунку 336.

Як вказувалося вище, кошти на електронному рахунку можна розцінювати як авансову сплату податку (переплату), тобто яку фіксують за дебетом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами». Проте, відповідно до Інструкції № 291, рахунок 64 використовують для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами розрахунків із бюджетом, а перерахування коштів на електронний рахунок ще не означає розрахунків з бюджетом.

На наш погляд, грошові кошти на електронному рахунку в Казначействі до їх сплати до бюджету (чи до повернення на поточний рахунок) за своєю сутністю можуть класифікуватися тільки як дебіторська заборгованість Казначейства.

Тому, обгрунтованим буде використання субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», на якому ведеться облік розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків за виплатами працівникам та з підзвітними особами), інші розрахунки [15]. Крім того, відповідно до Інструкції № 291 рахунки класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), електронних грошей, грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів». За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Отже, на основі проведеного дослідження, можна стверджувати, що для обліку грошових коштів в СЕА доцільно використовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Для зручності такого обліку необхідне відкриття окремого додаткового субрахунку: 377/СЕА «Розрахунки з Держказначейством в СЕА ПДВ», за дебетом якого протягом місяця буде відображатись сума заборгованості Держказначейства перед платником ПДВ, за кредитом – її погашення (списання) за граничним терміном погашення узгоджених податкових зобов'язань.

З електронного рахунку погашаються суми податкових зобов'язань, задекларованих платником податку в податкових деклараціях з ПДВ за звітні (податкові) періоди з 01.02.2015, а суми податкових зобов'язань з ПДВ, визначені платником в уточнюючих розрахунках до податкових декларацій з ПДВ, суми ПДВ, донараховані платнику контролюючим органом за результатами перевірок, суми штрафів та пені сплачуються не з електронного рахунку платника, а з його поточного рахунку (п. 25 Порядку № 569).

Крім того, повернення помилково та/або надміру зарахованих до бюджету коштів на поточний рахунок платника також здійснюється без використання електронного рахунку (п. 26 Порядку № 569).

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДВ відобразимо у табл. 3.

**Таблиця 3**

**Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків за ПДВ з використанням електронного рахунку**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Перераховано кошти з поточного рахунку на електронний рахунок в СЕА	377/СЕА	311
Списано Казначейством кошти з електронного рахунку в сплату податкових зобов'язань до бюджету	641/ПДВ	377/СЕА
Повернено платнику кошти з електронного рахунку	311	377/СЕА
Сплачено до бюджету сума збільшення податкових зобов'язань за уточненим розрахунком; податкові зобов'язання, визначені контролюючим органом; штрафні санкції і пеня	641/ПДВ	311
Повернення помилково та/або надміру зарахованих до бюджету коштів на поточний рахунок платника	311	641/ПДВ

*Джерело : складено авторами*

Оскільки облік ПДВ з 1 лютого адмініструється в електронному режимі, ведення його повинно бути відокремлено, для чого необхідно виділити окремі субрахунки: 641/ПДВ до 01.02.2015 р. та 641/ПДВ в СЕА.

**Висновки з проведеного дослідження.** Таким чином, з 01.02.2015 р. в ланцюжку сплати ПДВ з'являється посередник, яким виступає Казначейство, тому для обліку розрахунків за ПДВ з використанням електронного рахунку вважаємо доцільним введення спеціального субрахунку 377/СЕА та відокремлення в обліку наступних субрахунків: 641/ПДВ до 01.02.2015 р. та 641/ПДВ в СЕА.

В іншому разі на субрахунку 641 будуть накопичуватись всі залишки на кінець звітного періоду, що зробить неможливим встановлення причин їх виникнення, та вплине на об'єктивність стану активів та зобов'язань платника.

Як і всі нововведення, СЕА має позитивні та негативні наслідки. Проведені дослідження дають можливість стверджувати, що впровадження системи електронного адміністрування за рахунок автоматизації процесу дещо допоможе вирішити проблему відшкодування ПДВ, зокрема, експортерам; дозволить знизити обсяги незаконного відшкодування ПДВ, а також збільшить обсяги надходжень ПДВ до бюджету.

Запровадження електронного документообігу, пов'язаного з обліком ПДВ, вирішить всі питання щодо дотримання формальних умов заповнення.

Серед негативних наслідків слід зазначити значне вимивання обігових коштів платників, перекадження відповідальності продавця на покупця, втрата покупцями права на податковий кредит, відсутність достатнього законодавчо-нормативного регулювання, можливість трансформації схем ухилення від оподаткування (ухилення від отримання статусу платника ПДВ, готівкові та бартерні операції, nereєстрація податкових накладних тощо). Все це призведе до збільшення податкового тиску на бізнес.

У зв'язку з цим, система електронного адміністрування ПДВ потребує більш виваженого та обгрунтованого аналізу дії системи та врегулювання окремих питань на законодавчому рівні.

Розглянуті в статті питання потребують подальших удосконалень, доповнень та конкретизації, і лише на стадії реалізації СЕА в повному режимі можливо буде оцінити ефективність її впровадження та повністю виявити актуальні питання обліку ПДВ.

### Бібліографічний список

1. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2013-2014 роки 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=77643&stind=1](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=1).
2. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : [навчально-практичний посібник] / О.І. Малишкін. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 376 с.
3. Гусакова О.С. Податковий облік : [навч. посібник] / О.С. Гусакова. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 360 с.
4. Дробязко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : [навч. посіб.] / С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
5. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням Національних стандартів) : навч. посібник [для студ. вузів] / В.П. Завгородній. – [5-те вид., доп. та перероб.]. – К. : А. С. К., 2001. – 848 с.
6. Задорожний З.В. Податковий облік : [навчальний посібник] / З.В. Задорожний, Г.І. Гугул, Л.Г. Лещин. – Тернопіль : Економічна думка, 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net/books/21883/>
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Білоус І. Система електронного адміністрування ПДВ призведе до значного зменшення обсягу тіньової економіки / І. Білоус [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finsettings.com/statt/6975-gor-blous-sistema-elektronnogo-adminstruvannya-pdv-prizvede-do-znachnogo-zmenschennya-obsyagu-tnovoyi-ekonomki.html>.
10. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова КМУ від 16.10.2014 р. № 569 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#n11>.
11. Про податок на додану вартість : Лист ДФС України від 17.02.2015 р. № 5292/7/99-99-19-03-02-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/63549.html>.
12. Симоненко К. Електронні ПДВ-рахунки випробують через два тижні / К. Симоненко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.finsettings.com/statt/7914-elektronn-pdv-rahunki-viprobuyut-cherez-dva-tizhn.html>.
13. Абліцов О. Електронне адміністрування ПДВ для роздрібної торгівлі. Штраф 170 грн. чи вимивання оборотних коштів? / О. Абліцов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://byhgalter.com/elektronne-administruvannya-pdv-dlya-rozdribno%D1%97-torgivli-shtraf-170-grn-chi-vimivannya-oborotnix-koshtiv-chastina-druga/>



14. Дядюра И. Электронное администрирование НДС с 01.01.2015. Практические примеры / И. Дядюра [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovuj\\_uchet/ehlektronnoe\\_administrirovanie\\_nds\\_s\\_01\\_01\\_2015\\_prakticheskie\\_primery/3-1-0-385](http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovuj_uchet/ehlektronnoe_administrirovanie_nds_s_01_01_2015_prakticheskie_primery/3-1-0-385).

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

16. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

17. Карпова В. ПДВ – рахунки в бухгалтерському обліку / В. Карпова // Бухгалтерський тиждень. – 2015. – № 6. – С. 47-48.

18. Безверхий К. Особливості обліку та звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих інновацій / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 1. – С. 26-33.

19. Бухоблік надходження та руху грошей на ПДВшному електронному рахунку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dt-kt.com/buhoblik-nadhodzhennya-ta-ruhu-groshej-na-pdvshnomu-elektronnomu-rahunku>.

20. Дядюра И. Бухгалтерские проводки НДС до 01.02.2015 и после / И. Дядюра [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=164897>.

### References

1. *Pokaznyky vykonannya Zvedenoho biudzhetu Ukrainy za 2013-2014 roky* [Indexes of implementation of the Erected budget of Ukraine are for 2013-2014], available at: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat\\_id=77643&stind=1](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=1) (access date May 4, 2015).

2. Malyshkin, O.I. (2013), *Oblik i audyt podatkiv v Ukraini: teoriia, metodolohiia, praktyka* [Account and audit of taxes in Ukraine: theory, methodology, practice], tutorial, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 376 p.

3. Husakova, O.S. (2006), *Podatkovyi oblik* [Tax account], tutorial, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 360 p.

4. Drobiazko, S.I., Kozyr, T.M. and Kholod, S.B. (2012), *Oblik ta opodatkovannia pidpriemstv maloho biznesu* [Account and taxation of enterprises of small business], tutorial, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 416 p.

5. Zavorozhnyi, Z.V. (2001), *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini (z vykorystanniam Natsionalnykh standartiv)* [Accounting is in Ukraine (with the use of the National standards)], tutorial, A.S.K., Kyiv, Ukraine, 848 p.

6. Zadorozhnyi, Z.V., Huhul, H.I. and Leshchysyn, L.H. (2005), *Podatkovyi oblik* [Tax account], tutorial, Ekonomichna dumka, Ternopil, Ukraine, available at: <http://buklib.net/books/21883/> (access date May 5, 2015).

7. Verkhovna Rada Ukrainy (2014), *Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy* [About making alteration in the tax code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine in relation to tax reform], Zakon Ukrainy dated 28.12.2014 no. 71-VIII, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (access date May 11, 2015).

8. Verkhovna Rada Ukrainy (2010), *Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI* [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 no. 2755-VI], available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (access date May 3, 2015).

9. Bilous, I. (2015), "The system of electronic administration of VAT will result in considerable reduction to the volume of shadow economy", available at: <http://www.finsettings.com/statt/6975-gor-blousistema-elektronnogo-adminstruva-nnya-pdv-prizvede-do-znachnogo-zmenschennya-obsyagu-tnovoyi-ekonomki.html> (access date May 10, 2015).

10. *Poriadok elektronnoho administruvannia podatku na dodanu vartist* [Order of electronic administration of value added tax], *Postanova KMU vid 16.10.2014 r. № 569* [Resolution Government of Ukraine dated 16.10.2014 no. 569], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#n11> (access date May 3, 2015).

11. *Pro podatok na dodanu vartist* [About a value added tax], *Lyst DFS Ukrainy vid 17.02.2015 r. № 5292/7/99-99-19-03-02-17* [Letter SFS Ukraine dated 17.02.2015 no. 5292/7/99-99-19-03-02-17], available at: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-zmini-2015/elektronne-administruvannya-pdv/63549.html> (access date May 3, 2015).

12. Symonenko, K. (2014), "Electronic Vats'-accounts will test in two weeks", available at: <http://www.finsettings.com/statt/7914-elektronn-pdv-rahunki-viprobuyut-cherez-dva-tizhn.html> (access date May 2, 2015).

13. Ablitsov, O. (2014), "Electronic administration of VAT is for a retail business. Is a fine 170 hrn. or washings of turnover means?", available at: <http://byhgalter.com/elektronne-administruvannya-pdv-dlya-rozdribno%D1%97-torgivli-shtraf-170-grn-chi-vimivannya-oborotnix-koshtiv-chastina-druga/> (access date May 2, 2015).

14. Diadiura, I. (2015), "Electronic administration of VAT from 01.01.2015. Practical examples", available at: [http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovij\\_uchet/ehlektronnoe\\_administriruvanie\\_nds\\_s\\_01\\_01\\_2015\\_prakticheskie\\_primery/3-1-0-385](http://buhgalter24.at.ua/publ/nalogovij_uchet/ehlektronnoe_administriruvanie_nds_s_01_01_2015_prakticheskie_primery/3-1-0-385) (access date May 2, 2015).

15. *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan ta hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii, zatverdzhena nakazom MFU № 291 vid 30.11.99 r.* [Instruction about application of Card of accounts of record-keeping of assets, capital, obligations and economic operations of enterprises and organizations, ratified by the order of MFU dated 30.11.99 no. 291], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (access date May 2, 2015).

16. *Instruktsiia z bukhhalterskoho obliku podatku na dodanu vartist, zatverdzhena nakazom MFU № 141 vid 01.07.97 r.* [Instruction about application of Card of accounting of record-keeping of assets, capital, obligations and economic operations of enterprises and organizations, ratified by the order of MFU dated 30.11.99 no. 291], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (access date May 7, 2015).

17. Karpova, V. (2015), "VAT-accounts in the accounting", *Bukhhalterskyi tyzhden*, no.6, pp. 47-48.

18. Bezverkhyi, K. (2015), "Features of account and accounting after a value added tax in the context of legislative innovations", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no.1, pp. 26-33.

19. *Bukhoblik nadkhodzhennia ta rukhu hroshei na PDVshnomu elektronnomu rakhunku* [Accounting of receipt and motion of money is on electronic VAT of account], available at: <http://www.dt-kt.com/buhoblik-nadhodzhennia-ta-ruhu-groshej-na-pdvshnomu-elektronnomu> (access date May 8, 2015).

20. Diadiura, I. (2015), "Accounting wiring of VAT to 01.02.2015 and after", available at: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=164897> (access date May 8, 2015).

#### **Помулева В.М., Подзолова К.О. ВЕКТОРИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПДВ В СИСТЕМІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ**

**Мета** полягає у висвітленні основних аспектів електронного адміністрування та актуальних проблем обліку ПДВ в системі електронного адміністрування.

**Методика дослідження.** При дослідженні використовувалися загальнонаукові та специфічні методи. У роботі було використано такі прийоми вивчення: монографічний метод дослідження (для аналізу проблем обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування); методи порівняння, аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до питань обліку ПДВ; індукція, дедукція – для узагальнення та формування висновків.

**Результати.** Висвітлено основні аспекти електронного адміністрування та актуальні проблеми обліку ПДВ. Виявлено недоліки електронного адміністрування. Розроблено практичні рекомендації щодо обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування.

**Наукова новизна** полягає у виділенні особливостей обліку податку на додану вартість в системі електронного адміністрування та розробці практичних рекомендацій щодо обліку ПДВ в контексті законодавчих інновацій.

**Практична значущість** дослідження полягає у тому, що пропозиції з удосконалення обліку ПДВ можуть бути реалізовані шляхом законодавчих змін та використані суб'єктами господарювання (платниками податку) при веденні обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ.

Положення даного дослідження у формі практичних рекомендацій можуть стати основою для подальшого вивчення та вдосконалення обліку ПДВ в системі електронного адміністрування.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, система електронного адміністрування, електронний рахунок, податковий кредит, Податковий кодекс.

#### **Pomulieva V.M., Podzolova K.O. IMPROVEMENT VECTORS OF ACCOUNT OF VAT IN THE SYSTEM OF ELECTRONIC ADMINISTRATION**

**Purpose** of the article consists of illumination of basic aspects of electronic administration and issues of account of VAT in the system of electronic administration.

**Methodology of research.** The general scientific and specific methods were learnt here. In the article such scientific methods were used: monographic method of research (for the analysis of account problems of value added tax in the system of electronic administration); methods of comparison, analysis and synthesis – for the exposure of general and excellent lines in the scientific approaches the questions of account of VAT; induction, deduction – for generalization of conclusions formation.

**Findings.** The basic aspects of electronic administration and topical problems of account of VAT. Were described lacks of electronic administration. Were founded the practical recommendations for the account of value added tax in the system of electronic administration were worked out.

**Originality** of the article consists of determination of features of account of value added tax in the system of electronic administration and development of practical recommendations in relation to the account of VAT in the context of legislative innovations.

**Practical value.** Practical meaningfulness of the research is the following: the improvement suggestion of account of VAT can be used by realization of legislative changes, can use by the manage persons (by the tax payers) in the account settling with a VAT budget.

The positions of this research in practical recommendations forms can become the basis for a further study and perfection of account of VAT in the system of electronic administration.

**Key words:** value added tax, system of electronic administration, electronic account, tax credit, tax code.

### **Помулева В.Н., Подзолова Е.А. ВЕКТОРЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА НДС В СИСТЕМЕ ЭЛЕКТРОННОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

**Цель** состоит в освещении основных аспектов электронного администрирования и актуальных проблем учета НДС в системе электронного администрирования.

**Методика исследования.** При исследовании использовались общенаучные и специфические методы. В работе были использованы такие приемы изучения: монографический метод исследования (для анализа проблем учета налога на добавленную стоимость в системе электронного администрирования); методы сравнения, анализа и синтеза – для выявления общих и отличительных черт в научных подходах к вопросам учета НДС; индукция, дедукция – для обобщения и формирования выводов.

**Результаты.** Освещены основные аспекты электронного администрирования и актуальные проблемы учета НДС. Выявлены недостатки электронного администрирования. Разработаны практические рекомендации относительно учета налога на добавленную стоимость в системе электронного администрирования.

**Научная новизна** заключается в выделении особенностей учета налога на добавленную стоимость в системе электронного администрирования и разработке практических рекомендаций по учету НДС в контексте законодательных инноваций.

**Практическая значимость** исследования заключается в том, что предложения по усовершенствованию учета НДС могут быть реализованы путем законодательных изменений и использованы субъектами хозяйствования (плательщиками налога) при ведении учета расчетов с бюджетом по НДС.

Положения данного исследования в форме практических рекомендаций могут стать основой для дальнейшего изучения и совершенствования учета НДС в системе электронного администрирования.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, система электронного администрирования, электронный счет, налоговый кредит, Налоговый кодекс.