

Олександр Заєць,

кандидат юридичних наук, доцент

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4426-5241>

ОЦИФРУВАННЯ ПДВ – ЕЛЕКТРОННЕ ВИСТАВЛЕННЯ РАХУНКІВ І КЛИРЕНСНА СИСТЕМА ЯК МОДЕЛЬ

Auszubildend Thien-Steuerberatung GmbH & Co. KG

Vellandstraße 2, D-26892 Dörpen, Deutschland

E-mail: zaec_1985@meta.ua

Мета статті полягає у дослідженні особливостей європейського досвіду використання електронних рахунків, щодо електронного адміністрування податку на додану вартість та практичного впровадження електронних рахунків в Україні. З 1 січня 2019 року в Європейському Союзі (Італія) запроваджено вимогу електронного виставлення рахунків. Компанії повинні створювати електронні рахунки-фактури для продажів B2G, B2B і B2C і надсилати їх одержувачу рахунка-фактури у визначеному форматі XML через центральну платформу. Це дозволяє податковим органам здійснювати контроль, який помітно зменшив розрив ПДВ у перші кілька місяців після його введення. **Методи:** дослідження базується як на загальнонаукових методах, так і на специфічних правових методах, за допомогою яких розробляються різні наукові положення та доктринальні підходи щодо розуміння поняття та сутності юридичних фікцій, а також їх значення в аналізованій правовій сфері. **Результати:** Україна все ще відстає у використанні таких цифрових можливостей. З метою боротьби з шахрайством, а також для зменшення витрат компаній на дотримання вимог, слід розглянути можливість запровадження обов'язкового та значною мірою стандартизованого електронного виставлення рахунків із центральною платформою передачі. Особливо це стосується B2B продажів. Крім того, комплексний стандартизований обмін рахунками-фактурами створює величезні можливості для автоматизації процесів у сфері бухгалтерського обліку. **Обговорення:** включення транзакцій B2C слід проаналізувати більш детально. У будь-якому випадку треба приділити увагу (принаймні) загальнонаціональному впровадженню, яке має бути добре підготовленим, а також ранньому залученню всіх причетних учасників. Україна повинна вирішити, як вона хоче реагувати на цей розвиток подій, враховуючи новаторську роль ЄС. Виявляється, італійська процедура оформлення з обов'язковим електронним виставленням рахунків-фактур визначає курс на цифровий ПДВ і тому може бути використана як план для можливої української системи. Італійський досвід перевіряється на предмет його можливості передачі в Україну: які можливості та ризики існують для адміністрації та компаній після впровадження та які моменти є актуальними після впровадження.

Ключові слова: електронний рахунок; шахрайство; електронне виставлення рахунків; B2B продажі; автоматизація процесів.

Постановка проблеми та її актуальність. 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 ад-

міністрування непрямих податків Європейського Союзу.

Аналіз досліджень і публікацій з проблеми. 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.

Виклад основного матеріалу дослідження. В останні роки в Європейському Союзі було вжито багато заходів для усунення розриву ПДВ [1]. Розрив ПДВ, який визначається як різниця між очікуваним і фактичним надходженням від ПДВ, включає збитки через шахрайство та ухилення від сплати податків, а також збитки через неплатоспроможність, адміністративних помилок і податкового структурування. У 2017 році дефіцит ПДВ тільки в Німеччині оцінюється в понад 25 мільярдів євро; в Італії дефіцит в 34 мільярди євро. У всьому Європейському Союзі половина держав-членів отримала більше ніж на десять відсотків менше доходів, ніж очікувалося [2]. Заходи, спрямовані на зменшення цього розриву, зосереджуються на боротьбі з шахрайством. З цією метою на рівні Союзу прийнято багато засобів, або вони відкриті для всіх держав-членів. Інтенсифіковано використання інституцій ЄС та різні рівні адміністративного співробітництва. У майбутньому може бути створено додатковий інформаційний обмін даними від постачальників платіжних послуг. Крім того, пакет електронної комерції призначений для вирішення проблеми відсутності податкової чесності багатьох компаній, що здійснюють замовлення поштою з третіх країн. Прецедентне право Європейського суду також бере на себе зобов'язання з боку держав-членів протидіяти зловживанням і шахрайству. Механізм швидкого реагування дозволяє всім державам-членам до 2024 року розпорядитися про зворотне нарахування для відповідних груп товарів або послуг у відповідь на раптові серйозні випадки шахрайства. Це спеціально призначено для

обмеження карусельних транзакцій [3]. Цей захід використовувався багатьма державами-членами. На додаток до цих обов'язкових вимог Союзу, держави-члени в принципі можуть прийняти додаткові правила, такі як солідарна відповідальність, яка реалізована в Польщі та Іспанії [4]. Однак принцип пропорційності обмежує ефективність таких правил. На додаток до цих варіантів, які є єдиними в усьому Союзі або принаймні відкритими для всіх держав-членів, окремі держави-члени успішно застосували до комісії з надання дозволу на вжиття спеціальних заходів. Італія пішла цим шляхом як із електронним виставленням рахунків, так і із запровадженням системи обмежених розділених платежів.

Розподіл потоку платежів на сплату податків і оплату рахунків-фактур регулюється ЄС – Комісія відхилила це як загальносоюзне рішення. Однак Італія, як і Польща, наразі має дозвіл використовувати цю процедуру тимчасово. Чеська Республіка дотримується подібного підходу на добровільній основі. Спеціальні заходи, які відрізняються від держави-члена до держави-члена, зокрема, виглядають дуже сумнівними. Вони суперечать єдиній системі ПДВ. Спеціальні заходи були схвалені лише на обмежений час.

Таким чином, поточну ситуацію можна розуміти державами-членами як експериментальну фазу. Тим не менш, існує ризик того, що роздроблена держава стане постійною – як ми всі знаємо, ніщо не є таким постійним, як тимчасове рішення. Тому вже існує потреба в діях щодо дорожньої карти, яка має призвести до знову єдиної системи ПДВ. Можливості цифрових інструментів – і, зокрема, обов'язкове впровадження електронних систем виставлення рахунків – мають відігравати центральну роль у майбутній системі ПДВ. Машиночитані дані рахунків-фактур відкривають нові можливості для автоматизованого контролю для податкових адміністрацій.

При запровадженні такого контролю слід розрізняти підходи до звітності та підходи до очищення. Характерним для підходів до звітності є те, що дані рахунка-фактури передаються адміністрації лише після його виставлення.

Це може відбуватися або через більший проміжок часу, наприклад, під час аудиту, або майже в реальному часі. Процес оформлення – це дизайн електронних систем виставлення рахунків, у яких рахунок-фактура стає дійсним лише після підтвердження від адміністрації. Тому адміністрація отримує відомості про рахунок-фактуру до того, як його можна надіслати одержувачу. Це створює ще більший потенціал для боротьби з шахрайством. Водночас виклик не слід звужувати до мети боротьби з шахрайством та ухиленням від сплати податків. Швидше, саме зараз, коли національні стандарти ще не встановлені, є чудова можливість встановити загальносоюзні стандарти і, таким чином, сприяти цифровізації податкового законодавства та спрощенню збору податків.

Вже існує багато підходів до цифровізації законодавства про податок з продажів: Європейський законодавець уже зробив перший крок для створення необхідних рамкових умов для «цифрового рахунку». З 2013 року стаття 218 Директиви про ПДВ дозволяє надсилати електронний рахунок-фактуру замість паперового. Однак одержувач рахунку-фактури має погодитися на використання електронного рахунку-фактури відповідно до статті 232 Директиви про ПДВ. Окрім того, електронні рахунки-фактури не обов'язково є структурованими даними, тобто даними, які можуть бути оцінені машиною. Крім того, Директива 2014/55/ЄС щодо електронного виставлення рахунків-фактур для державних закупівель [5, с. 1-11] вимагає від державних адміністрацій отримувати та обробляти структуровані електронні рахунки-фактури. Однією з цілей цієї директиви є встановлення значною мірою єдиного синтаксису для усунення бар'єрів у торгівлі. Формат рахунків також має бути придатним для сектора B2B і, таким чином, сприяти широкому поширенню електронних рахунків-фактур [5, с. 1-11].

Однак практична сфера застосування обмежена з двох аспектів: по-перше, охоплюються лише державні клієнти. З іншого боку, зобов'язання поширюється лише на одержувачів послуг, але не на тих, хто їх надає. Таким чином, національні законодавці повинні регулю-

вати, чи має видача електронного рахунка також бути обов'язковою в цьому контексті.

Наслідком цього є непослідовне впровадження з різними зобов'язаннями на федеральному та земельному рівнях і між федеральними землями навіть у Німеччині. Загальним підходом до звітності, який можна розглядати як попередника електронних систем виставлення рахунків, є передача даних рахунків-фактур, зареєстрованих у бухгалтерському обліку. Якщо передати вчасно, це дуже схоже на передачу електронного рахунка-фактури без фактичного надсилання електронного рахунка-фактури одержувачу. Іспанія, наприклад, дотримується такого підходу: законодавство Іспанії щодо електронних рахунків-фактур відображає європейське законодавство. У секторі B2G існує зобов'язання передавати структуровані електронні рахунки-фактури. У приватному секторі повинні виконуватися лише вимоги Директиви щодо системи ПДВ, особливо для електронних рахунків-фактур щодо автентичності походження, цілісності їх вмісту та читабельності [6].

Зобов'язання видавати електронні рахунки-фактури існує лише в особливих сферах, і навіть тоді потрібна згода замовника. Це означає, що навряд чи можна отримати будь-які дані, які можуть бути оцінені фінансовою адміністрацією. Однак з 1 липня 2017 року існує зобов'язання негайно передавати дані рахунків-фактур через систему SII (Sistema de Suministro Inmediato de Informacion) [7, с. 220]. Компанії, які вже повинні подавати щомісячні декларації з ПДВ, мають надавати облікові дані для вхідних та вихідних рахунків-фактури, транзакції всередині співтовариства та активи. Кінцевий термін подання даних рахунка-фактури становить лише кілька днів. Дані передаються у форматі XML і тому можуть бути автоматично оцінені податковими органами. Угорщина також створила подібну платформу 1 липня 2018 року [8].

Зобов'язання надавати податковим органам податкові дані у цій формі через онлайн-інструмент не є новим: у сфері податків на прибуток передача бухгалтерських даних, наприклад, у формі документів SAFT вже давно є звичайною практикою в багатьох країнах. Німецький E-Bilanz також можна віднести до

цієї категорії. Окрім того, деякі країни вже використовують контроль майже в реальному часі, автоматичне порівняння даних і використання програмного забезпечення для аналізу ризиків [9, с. 221]. Однак необхідною умовою для цього є наявність даних, які можна обробляти.

Однак правова ситуація в Італії є ще ширшою і заслуговує на особливу увагу: обов'язкове електронне виставлення рахунків із центральною передачею рахунків-фактур для платників податків, які проживають в Італії, було запроваджено там 1 січня 2019 р. Особливість італійського підходу полягає в тому, що він виходить за рамки простої передачі даних рахунків-фактур: рахунки-фактури є дійсними лише після їх пересилання податковими органами. Приймаються лише документи рахунків-фактур, які відповідають формальним вимогам. Якщо вони цього не роблять, відправник отримує сповіщення про відмову. Передаванню рахунку-фактури передують (автоматична) реєстрація та затвердження адміністрацією. Таким чином, італійська система є процедурою оформлення, яка також супроводжується передачею рахунку-фактури через систему податкового адміністрування. В Італії пересилання одержувачу означає видачу рахунку-фактури, оскільки якщо рахунок-фактура відхиляється системою передачі, рахунок-фактура повертається відправнику і, отже, більше не є дійсним.

Італія бере на себе роль піонера в Європейському Союзі. Однак у багатьох країнах Латинської Америки процедури оформлення використовуються протягом багатьох років і часто помітно збільшували податкові надходження. Однак вони не завжди включають операції B2C. Замість цього відбувається підтвердження, наприклад, шляхом повернення хешу рахунка-фактури з адміністративним ключем. Будь-який тип рахунку-фактури теоретично може бути забезпечений цим кодом, який пізніше можна перевірити на правильність інформації та автентичність документа [10, с. 449]. Це означає, що в цій системі все ще можливі рахунки-фактури у форматі PDF та на папері. У деяких штатах реєстрацію та сертифікацію також передано сертифікованим приватним постачальникам.

Такі підходи можуть мати менш агресивний вплив на процеси виставлення рахунків у приватному секторі та можуть залучити менше ресурсів податкової адміністрації. У той же час, однак, вони не пропонують компаніям переваги економії коштів і автоматизації, як обіцяє італійський підхід через виключно цифрові рахунки-фактури через центральну точку контакту. Реалізація італійської моделі, а також збільшення впровадження підходів до звітності в Іспанії та Угорщині, наприклад, свідчать про зростаючу динаміку в дискусії навколо електронних рахунків-фактур у Європейському Союзі. Франція також нещодавно закріпила запровадження обов'язкової системи електронних рахунків-фактур для продажів B2B. Законодавча влада залишила відкритим питання щодо того, чи повинні видача електронних рахунків-фактур або передача даних рахунків-фактур стати обов'язковими, і тому ще не прийняла рішення щодо оформлення чи звітності. Підхід встановлений. Реалізація розрахована на період між 2023 і 2025 роками. До того часу податкова адміністрація повинна буде визначити найкращий можливий підхід після всебічного аналізу та отримання схвалення Європейської ради [11]. Завдяки цьому добровільному зобов'язанню французького законодавчого органу електронні рахунки-фактури нарешті з'явилися на континенті.

Висновки. Тепер Україна має вирішити, як вона хоче реагувати на цей розвиток подій, враховуючи новаторську роль ЄС. Виявляється, італійська процедура оформлення із обов'язковим електронним виставленням рахунків-фактур визначає курс на цифровий ПДВ і тому може бути використана як план для можливої української системи. Описується правова історія походження італійської системи. Функціональність системи пояснюється більш детально. Це включає коло створення зобов'язаних компаній і показує, як можна створювати, надсилати та отримувати електронні рахунки-фактури. Потім італійський досвід перевіряється на предмет його можливості передачі в Україну: які можливості та ризики існують для адміністрації та компаній після впровадження та які моменти є актуальними після

впровадження? Підводячи підсумок, можна сказати, що електронні рахунки-фактури слід сприймати позитивно, і що в Україні є потреба в діях.

Література

1. Center for Social and Economic Research und Institute for Advanced Studies, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2019. URL: ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatgap-full-report-2019_en.pdf.

2. Center for Social and Economic Research und Institute for Advanced Studies; Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, 2019, S. 19.

3. Ine Lejeune, Stein de Maeijer und Liesbeth Vermeire, Quick Reaction Mechanism against EU VAT Fraud, International VAT Monitor 2013, S. 94 (94-96).

4. Basiert auf Art. 205 MwStSystRL; bezüglich Polen siehe: [EN] Jan Sarnowski und Pawel Selera, Reducing the VAT Gap – Polish Experience and Legislative Measures Introduced in Years 2016-2018, International VAT Monitor 2019, S. 121 (122); zu Spanien: [EN] Ana Prósper-Almargo, Joint and Several Liability as a Measure to Tackle VAT Fraud: The Spanish Perspective, Intertax 2019, S. 304 (310-311).

5. Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABl. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11).

6. Art. 233 und 246 MwStSystRI; [ES] Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE núm. 289, de 01.12.2012, p. 83180), Art. 8, 9.

7. [ES] Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre (BOE núm. 294, de 06.12. 2016, p. 85173); [ES] Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre (BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017, p. 130690), siehe auch: [ES/EN] [www. agenciatribu-](http://www.agenciatribu-)

taria.es/AEAT.internet/en_gb/G417/informacion.shtml; für eine kurze Beschreibung siehe: [EN] Nicoletta Petrosino, Are You Ready for the Tax Technology?, International VAT Monitor 2019, S. 59 (60) mit Verweis auf [EN] Luis María Romero Flor, The New Spanish Immediate Information Supply System, International VAT Monitor 2018, S. 220.

8. [EN] EU Kommission und CEF Digital, eInvoicing in Hungary, 2020. URL: ec.europa.eu/cefdigital/wiki/display/CEFDIGITAL/eInvoicing+in+Hungary.

9. [ES] Agencia Tributaria, Nuevo sistema de gestión del IVA basado en el Suministro Inmediato de Información. URL: www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_G417_IVA_Llevanza_de_libros_registro_SII_Informacion_general/Nuevo_sistema_de_gestion_del_IVA_basado_en_el_Suministro_Inmediato_de_Informacion.shtml), zum data matching in Australien: [EN] Auditor General, The Australian Taxation Office's Use of Data Matching and Analytics in Tax Administration, ANAO Audit Report No. 30 2007–08 (verfügbar unter www.anao.gov.au/work/performance-audit/australian-taxation-offices-use-data-matching-and-analytics-tax) oder dem Einsatz von risk assessment software u.A. in Österreich: Michael Huber, Sebastian Lacher und Berndt Zinnöcker, Digitalisierung in dedr Umsatzsteuer, ÖStZ 2019, S. 221.

10. [EN] Newton Oller de Mello et al, The Implementation of the Electronic Tax Documents in Brazil as a Tool to Fight Tax Evasion, in Recent Advances in Systems, Nikos Mastorakis et al (Hrsg.) 1. Auflage 2009, S. 449 (452-453).

11. [FR] République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020, 27.09.2019 (verfügbar unter. URL: http://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b2272_projet-loi.pdf), Art. 56.

DIGITIZATION OF VAT – E-INVOICING AND CLEARANCE SYSTEM AS A MODEL

Auszubildend Thien-Steuerberatung GmbH & Co. KG
Vellandstraße 2, D-26892 Dörpen, Deutschland
E-mail: zaec_1985@meta.ua

*The **purpose** of the article is to study the features of the European experience in using electronic invoices, regarding the electronic administration of value added tax and the practical implementation of electronic invoices in Ukraine. From January 1, 2019, the European Union (Italy) introduced the requirement for electronic invoicing. Companies must create electronic invoices for B2G, B2B and B2C sales and send them to the invoice recipient in a defined XML format through a central platform. This allows the tax authorities to exercise control, which significantly reduced the VAT gap in the first few months after its introduction. **Research methods:** the study is based on general scientific methods as well as specific legal methods, with the help of which various scientific positions and doctrinal approaches to the development of ideas regarding understanding the concept and essence of legal fictions, as well as their significance in legal sphere, have been analyzed. **Results:** Ukraine still lags behind in using such digital opportunities. In order to combat fraud and reduce compliance costs for companies, the introduction of mandatory and largely standardized electronic invoicing with a central transmission platform should be considered. This is especially true for B2B sales. In addition, the complex standardized exchange of invoices creates huge opportunities for automating processes in the field of accounting. **Discussion:** the inclusion of B2C transactions should be analyzed in more detail. In any case, attention should be paid to (at least) nationwide implementation, which should be well prepared and early involvement of all involved actors. Ukraine must decide how it wants to respond to this development. Given the pioneering role of the EU. It turns out that the Italian registration procedure with mandatory electronic invoicing sets the course for digital VAT and can therefore be used as a blueprint for a possible Ukrainian system. The article describes the legal history of the origin of the Italian system and explains its functionality in more detail. It covers the creation of bound companies and shows how you can create, send and receive e-invoices. The Italian experience is examined for its transferability to Ukraine: what opportunities and risks exist for the administration and companies after implementation and what points are relevant after implementation.*

Key words: *electronic invoice; fraud; electronic invoicing; B2B sales; process automation.*

Стаття надійшла до редакції 21.10.2024