

УДК 340.6:657

О.О. Шушко, експерт Науково-дослідного експертно-криміналістичного центру при ГУМВС України в Запорізькій області

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИ ДОКУМЕНТАЛЬНОМУ ПІДТВЕРДЖЕННІ НАРАХУВАННЯ ТА СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розглянуто основні складові формування податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість, викладено вдосконалені методичні підходи до проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати податку на додану вартість.

Ключові слова: економічна експертиза, податкове зобов'язання, податковий кредит, податок на додану вартість, податкова накладна, реєстр виданих та отриманих податкових накладних, податкова декларація.

Рассмотрены основные составляющие формирования налогового кредита и налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость, изложены усовершенствованные методические подходы к проведению экономической экспертизы при документальном подтверждении начисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

The main components of formation of the tax credit and tax obligations of a value added tax are considered. Methodical approaches to carrying out economic examination at documentary confirmation of charges of a value added tax are improved.

Нині однією з актуальних є проблема порушення підприємствами податкового законодавства, насамперед під час нарахування та сплати податку на додану вартість (далі — ПДВ). Як відомо, ПДВ є непрямим податком, який сплачується до Державного бюджету при продажу товарів, виконанні робіт, наданні послуг.

Ухилення від сплати ПДВ шляхом заниження податкового зобов'язання або завищення податкового кредиту є одним з основних порушень податкового законодавства.

Загалом ухилення від сплати податків згідно з Економічною енциклопедією — це сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування [1, с. 778—779].

Найчастіше має місце ухилення суб'єктів господарювання від сплати непрямих податків, у тому числі ПДВ (що визначається у відсотках до вартісного обсягу), зокрема шляхом заниження обсягів реалізації чи завищення обсягів закупівлі і зменшення таким чином розміру ПДВ, який необхідно сплатити [2, с. 262].

ПДВ, будучи складовим (ціноутворюючим) елементом ціни реалізованого товару (виконаних робіт і наданих послуг), може суттєво впливати на її рівень. Цей податок обмежує величину прибутку суб'єктів господарювання, зважаючи на те, що в умовах конкуренції не завжди можливе підвищення ціни на його величину [3].

Упродовж багатьох років в Україні обговорювали концепцію реформування податкової системи з метою забезпечення її стабільності, справедливого підходу до сплати податків, збільшення надходження платежів до Державного бюджету України. У результаті 1 січня 2011 року набрав чинності новий Податковий кодекс України [4] (при цьому втратила чинність низка законодавчих актів, у тому числі і Закон України «Про податок на додану вартість» [5]), затверджено нові форми реєстрів виданих та отриманих податкових накладних і податкової декларації з ПДВ.

Сьогодні податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

- загальність оподаткування;
- рівність усіх платників податків перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку;
- фіскальна достатність;
- соціальна справедливість;
- економічність оподаткування;
- нейтральність оподаткування;
- стабільність;
- рівномірність і зручність сплати;
- єдиний підхід до встановлення податків і зборів [4].

Ставка податку становить 20 % (з 01.01.2014 р. — 17 %). Водночас певні операції оподатковуються за ставкою 0 %, звільнені від оподаткування і не є об'єктами оподаткування (зокрема, за ставкою 0 % оподатковуються товари, що вивозяться за межі митної території України (експортні операції)). Перелік зазначених операцій визначено ст. 195—197 Податкового кодексу України.

Одним зі способів підтвердження виявлених фактів несплати податку на додану вартість до бюджету та документальних підтверджень щодо порушення норм податкового законодавства України є проведення економічної експертизи. Запитання, які ставлять експертам-економістам для проведення дослідження, щодо ненарахування та несплати зобов'язань з ПДВ документально підтверджені встановленими та вказаними в акті документальної перевірки податкової інспекції порушеннями вимог податкового законодавства та обчисленими сумами, що характеризують наслідки цих порушень.

Документи, які необхідно надати для проведення економічної експертизи щодо дослідження нарахувань ПДВ:

- видаткові накладні на реалізацію товарів;
- акти виконаних робіт;
- документи, що підтверджують транспортування та отримання товару (товарно-транспортні накладні, довіреності на отримання товару);
- документи, що підтверджують здійснення сплати (банківські виписки, касові документи, квитанції, чеки, векселі);

- податкові накладні;
- реєстр виданих та отриманих податкових накладних;
- податкова декларація з ПДВ з додатком 5;
- інші документи залежно від питання, що вирішується (акти звірки, пояснення, журнал-ордер № 631, 361 тощо).

Згідно з податковим законодавством податкова накладна, що є податковим документом, одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця, а також реєстрі отриманих податкових накладних покупця [4]. Податкова накладна складається за затвердженою формою у двох примірниках із зазначенням обов'язкових реквізитів. Оригінал видається покупцю, а копія залишається у продавця.

Обов'язковими реквізитами податкової накладної є:

- порядковий номер;
- дата виписування;
- повна або скорочена назва юридичної особи, зазначена у статутних документах, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, — продавця товарів/послуг;
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);
- місцезнаходження юридичної особи — продавця або податкова адреса фізичної особи — продавця, зареєстрованої як платник податку;
- повна або скорочена назва юридичної особи, зазначена у статутних документах, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, — покупця (отримувача) товарів/послуг;
- опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- ціна постачання без урахування податку;
- ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- вид цивільно-правового договору;
- код товару згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) (для підакцизних товарів і товарів, ввезених на митну територію України);
- номер та дата митної декларації, за якою було проведено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України [4].

Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, упродовж якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, а саме:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку — дата оприбуткування коштів у касі платника податку;
- дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів — дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг — дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку [4].

Податкові накладні, виписані продавцем, вказуються в розділі І «Видані податкові накладні» Реєстру виданих та отриманих податкових накладних (далі —

Реєстр) [6] із зазначенням дати та номера податкової накладної, найменування та індивідуального податкового номера платника податків — покупця, загальної суми постачання та суми ПДВ.

Розділ II «Отримані податкові накладні» Реєстру формується на підставі податкових накладних, отриманих від продавця. У Реєстрі зазначається дата отримання податкової накладної, дата складання та номер податкової накладної, найменування та індивідуальний податковий номер постачальника, загальна сума і сума ПДВ.

Податковим кодексом України платникам ПДВ також надано право зменшувати суму податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду на суму податкового кредиту [4]. Датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше, а саме [4]:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника податку на оплату товарів/послуг;
- дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Проте слід пам'ятати, що згідно з пунктом 198.6 Податкового кодексу України [4] до податкового кредиту не належать суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 Податкового кодексу України) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами.

Національним законодавством затверджено додаток 5 «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів» до декларації з ПДВ [6], який складається з двох розділів. У розділі I «Податкові зобов'язання» вказується індивідуальний податковий номер платника податку-покупця, сума постачання без ПДВ, сума ПДВ. У розділі II «Податковий кредит» зазначають індивідуальний податковий номер постачальника, період виписки податкових накладних, обсяг постачання без ПДВ, суму ПДВ. При цьому сума ПДВ (усього) за місяць за розділом I повинна збігатися з рядком 1 податкової декларації з ПДВ, а сума ПДВ за розділом II — з рядком 10 податкової декларації з ПДВ.

Додаток 6 до податкової декларації з ПДВ подають платники, які заповнюють рядки 3 та/або 4, та/або 5, із зазначенням операцій, що не є об'єктом оподаткування, та операцій, які звільнені від оподаткування.

Завдяки додатку 5 до декларації з ПДВ експерт-економіст під час проведення економічної експертизи має можливість за індивідуальним податковим номером визначитися стосовно підприємств, суми ПДВ яких задекларовані у податкових зобов'язаннях та в податковому кредиті.

На підставі зазначеного запропоновано модель проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати ПДВ (рис.).

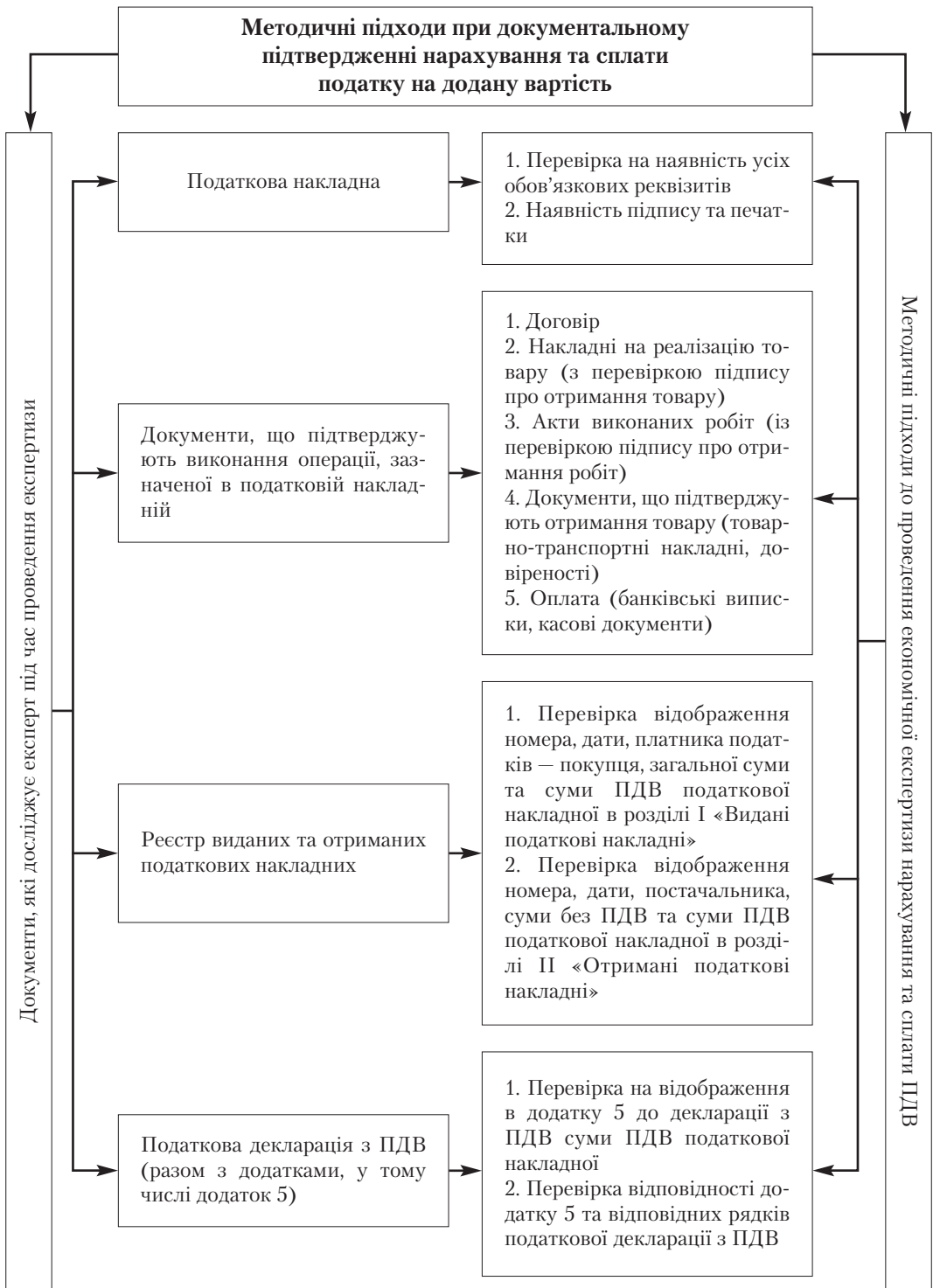


Рис. Модель проведення економічної експертизи при документальному підтвердженні нарахування та сплати ПДВ

Отже, як свідчить аналіз практики проведення дослідження щодо документального підтвердження нарахування та сплати ПДВ, основними документами, які використовують експерти-економісти, є:

– первинні документи (податкові накладні, видаткові накладні, акти виконаних робіт);

– реєстри виданих та отриманих податкових накладних;

– податкові декларації з податку на додану вартість з додатками.

Запропонована модель проведення економічної експертизи покликана підвищити якість проведення економічних експертиз та полегшити роботу експертів.

Список використаної та рекомендованої літератури

1. *Економічна* енциклопедія / [відп. ред. С.В. Мочерний]. — К. : Академія, 2002. — Т. 3. — 952 с.
2. *Нашкерська М.М.* Особливості ухилення та уникнення від сплати податків / М.М. Нашкерська // Науковий вісник НЛТУ України. — 2008. — № 18.7. — С. 258—263.
3. *Амоша О.О.* Механізм оподаткування доданої вартості в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / О.О. Амоша. — К. : Либідь, 2005. — 22 с.
4. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI* : станом на 28.01.2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Офіц. вид. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. *Закон України від 03.04.97 № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. *Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2011 № 1492 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. *Наказ Міністерства фінансів України від 17.12.2012 № 1340 «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. *Загорський В.С.* Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку : монографія / В.С. Загорський. — Харків : ВД «ІНЖЕК», 2008. — 288 с.
9. *Іванов Ю.Б.* Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / Ю.Б. Іванов ; за заг. ред. Ю.Б. Іванова. — Харків : ВД «ІНЖЕК», 2007. — 448 с.
10. *Луніна І.О.* Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин / І.О. Луніна. — К. : Наук. думка, 2006. — 432 с.
11. *Податок на додану вартість* : навч. посіб. / [Ярошенко Ф.О., Азаров М.Я., Мельник П.В. та ін.] — К. : Вид-во «Ірпін» : Націон. академія ДПА України, 2004. — 396 с.
12. *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 4—12.
13. *Чередниченко О.М.* Ефективність використання ПДВ в Україні / О.М. Чередниченко // Фінанси України. — 2004. — № 7. — С. 27—35.