

УДК 336.225.673

Матухно М.О.

МЕТОДИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО КОНТРОЛЮ ПРИ АДМІНІСТРУВАННІ ПДВ

У статті висвітлено впровадження системи електронного контролю в контексті модернізації адміністрування податку на додану вартість, виявлення його позитивів та негативів, недоліків та переваг, а також надання пропозицій щодо усунення недоліків.

Ключові слова: *системи електронного контролю, податок на додану вартість, модернізація адміністрування податку.*

Постановка проблеми. Побудова міцної податкової системи – одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки відбувається найтісніший зв'язок між державою та її суб'єктами.

Для виконання своїх функцій податкова система повинна налаштувати роботу кожного податку, а також установити контроль за його справлянням. Особливо це стосується податків, що забезпечують надходження значної частки доходів до бюджету, зокрема ПДВ.

Мета статті. Метою статті є відображення впровадження системи електронного контролю в контексті модернізації адміністрування податку на додану вартість, виявлення його позитивів та негативів, недоліків та переваг, а також надання пропозицій щодо усунення недоліків.

Виклад основного матеріалу. З метою поліпшення ефективності роботи органів державної податкової служби щодо упередження необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах та забезпечення належної координації роботи підрозділів оподаткування юридичних та фізичних осіб, податкового контролю юридичних осіб, податкової міліції, Наказом Державної податкової адміністрації України від 25 січня 2010 року № 34 “Про організацію комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з податку на додану вартість” затверджено Регламент комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з податку на додану вартість згідно з яким здійснюється моніторинг задекларованих в обсягах 1 млн. грн. (для фізичних осіб – 100 тис. грн.) та більше сум податкового кредиту платників податку на додану вартість, які за поточний звітний період допустили різке збільшення (більше 10 млн. грн. або в два і більше разів) від попереднього звітного (податкового) періоду податкового кредиту. За результатами моніторингу здійснюється перегляд критерію відбору платників податку на додану вартість, які допускають різке збільшення податкового кредиту [1].

Відбір платників податку на додану вартість, які допускають різке збільшення податкового кредиту, проводиться щомісячно після приймання податкової звітності з податку на додану вартість у такому порядку.

Підрозділи інформатизації процесів оподаткування у триденний термін після граничного терміну подання звітності з податку на додану вартість формують та передають підрозділу оподаткування юридичних (фізичних) осіб перелік платників податку на додану вартість, які за результатами звітного періоду допустили різке збільшення податкового кредиту. Перелік підприємств формується за допомогою АРМу “Система приймання та обробки податкової звітності платників податків”.

Протягом трьох робочих днів після отримання переліку платників податку на додану вартість, які допустили різке збільшення податкового кредиту, за результатами камеральної перевірки та аналізу прийнятої податкової звітності з податку на додану вартість таких платників фахівці відділу адміністрування податку на додану вартість визначають причини збільшення податкового кредиту за напрямками:

- збільшення податкового кредиту внаслідок здійснення зовнішньоекономічної діяльності (імпорту);
- збільшення податкового кредиту внаслідок здійснення операцій з придбання товарів (послуг) на митній території України.

При відпрацюванні платників податку на додану вартість, які допускають різке збільшення податкового кредиту внаслідок здійснення імпорту, проводять співставлення задекларованих операцій з даними митних органів (АРМ “Митниця”).

У разі декларування за наслідками звітного періоду платником суми податку, що підлягає бюджетному відшкодуванню, перевірка податкового кредиту, задекларованого за такою податковою декларацією, проводиться відповідно до Регламенту з урахуванням вимог Методичних рекомендацій згідно з наказом ДПА України № 350 [2].

У разі, якщо в звітному періоді задекларовані суми податкового кредиту за результатами автоматизованого співставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту не знайшли відображення у звітності контрагентів (завищення сум податкового кредиту), перевірки таких платників проводяться в порядку, передбаченому Методичними рекомендаціями згідно з наказом ДПА України № 266 [3].

Відпрацювання платників податку на додану вартість, які допускають різке збільшення податкового кредиту внаслідок здійснення операцій з придбання товарів (послуг) на митній території України, проводять відповідно до результату задекларованих сум та чисельності працюючих у такій черговості:

1) платники податку на додану вартість, які допустили різке збільшення податкового кредиту, та сума податкового кредиту перевищує суму податкових зобов'язань на 100 тис. грн. (для фізичних осіб – на 20 тис. грн.) і більше;

2) платники податку на додану вартість, які допустили різке збільшення податкового кредиту, та сума податкового кредиту перевищує суму податкових

зобов'язань на суму менше 100 тис. грн. (для фізичних осіб – менше 20 тис. грн.);

3) платники податку на додану вартість, які допустили різке збільшення податкового кредиту, та сума податкового кредиту дорівнює сумі податкових зобов'язань;

4) платники податку на додану вартість, які допустили різке збільшення податкового кредиту, та сума податкових зобов'язань перевищує суму податкового кредиту.

При цьому в першу чергу відпрацьовують особливо ризикових платників із недостатньою чисельністю (до 10 осіб) працюючих.

Проводять методологічну перевірку, зокрема, формування податкового кредиту відповідно до частки сплаченого (нарахованого) використаного податку на додану вартість у оподатковуваних операціях.

За результатами методологічної перевірки та в разі встановлення порушення складають акт документальної невізної (камеральної) перевірки податкової декларації з податку на додану вартість.

Досліджують результати автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів щодо наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства, шляхом формування ймовірної схеми ухилення від оподаткування з визначенням суб'єкта господарювання, яким згідно з поданою податковою звітністю не задекларовано податкові зобов'язання.

Не пізніше третього робочого дня після отримання переліку результатами відпрацювання є:

1) у разі, якщо за результатами камеральної перевірки та досліджень результатів автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів не виявлено розбіжностей та сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства, проводять опрацювання відповідно до категорії уваги. При цьому, якщо такого платника віднесено до категорії уваги 1, то висновок про віднесення платника до відповідної категорії уваги складає інспектор органу податкової служби за підписом керівника підрозділу з відповідною резолюцією начальника податкової інспекції та зберігає у звітній частині особової справи платника разом із податковою декларацією;

2) у разі, якщо згідно з поданою податковою звітністю з податку на додану вартість суми податкового кредиту перевищують суми податкових зобов'язань на 100 тис. грн. (для фізичних осіб – на 20 тис. грн.) і більше, передають до підрозділу податкового контролю юридичних осіб (відділу контрольно-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб) висновки за результатами перевірки звітності таких платників разом із сформованими ймовірними схемами ухилення від оподаткування для проведення позапланової виїзної перевірки;

3) у разі, якщо згідно з поданою податковою звітністю з податку на додану вартість різниця між сумою податкового зобов'язання та податкового кредиту більша або дорівнює нулю, передають до підрозділу податкового контролю

(відділу контрольно-перевірочної роботи підрозділу оподаткування фізичних осіб) висновки за результатами перевірки звітності таких платників разом із ймовірними схемами ухилення від оподаткування, сформованими для організації проведення документальних перевірок.

Копії переданих матеріалів передають до підрозділу податкової міліції для визначення необхідності оперативного супроводження такої перевірки або проведення заходів щодо встановлення місцезнаходження таких платників.

Упродовж 3 робочих днів після отримання від відділу адміністрування ПДВ управління оподаткування юридичних (фізичних) осіб висновків за результатами перевірки звітності платників разом із ймовірними схемами ухилення від оподаткування фахівці відділу перевірок відшкодування ПДВ управління податкового контролю юридичних осіб приймають рішення щодо черговості та порядку здійснення перевірочних заходів стосовно діяльності цих платників.

До моменту подання податкової звітності з податку на додану вартість наступного податкового періоду розпочинають перевірку:

а) позапланову виїзну перевірку поданої податкової звітності з податку на додану вартість, у якій суми податкового кредиту перевищують суми податкових зобов'язань на 100 тис. грн. (для фізичних осіб – на 20 тис. грн.) і більше. Першочергово організовують перевірку платників, які мають недостатню чисельність працюючих (до 10 осіб) та які у звітному періоді сформували понад 10% податкового кредиту за рахунок операцій з постачальниками, що мають стан платника відмінний від стану “основний платник”;

б) позапланову виїзну або документальну невиїзну перевірку платників, сума податкового кредиту яких сформована за операціями до березня 2008 р., відповідно до вимог розпорядження Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2009 р. № 1120-р “Деякі питання адміністрування податку на додану вартість” [4].

У разі, якщо різке збільшення податкового кредиту пов'язане з поданням уточнюючої звітності з податку на додану вартість, заходи щодо організації перевірок діяльності платників вживаються не пізніше 15 робочих днів від дня отримання щодо таких платників висновків за результатами перевірки звітності платників та ймовірних схем ухилення від оподаткування.

Стосовно діяльності інших платників вживають заходів щодо організації планових виїзних перевірок шляхом включення (проведення коригування) до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання.

Перевірки проводять з обов'язковим дослідженням документообігу, грошового і товарного потоків та ознак, що можуть вказувати на незначність правочину, відповідно до Методичних рекомендацій (орієнтовного алгоритму дій) органів Державної податкової служби по руйнуванню схем ухилення від оподаткування та формуванню доказової бази у справах про стягнення коштів, отриманих за нікчемними правочинами та чинного законодавства.

За результатами проведеної перевірки відділ перевірок відшкодування ПДВ управління податкового контролю юридичних осіб визначає роль (значення, вплив на оподаткування) платника у схемі ухилення/мінімізації та забезпечує направлення матеріалів перевірок до податкових органів, на обліку в яких перебувають залучені до руху товарів (послуг) такої схеми платники-контрагенти. У супровідному листі наводиться інформація про ймовірних суб'єктів податкової вигоди: вигодоформуючого та вигодонабувача.

У разі встановлення за результатами перевірок правочинів, що суперечать інтересам держави та суспільства та є нікчемними за всією схемою (ланцюгом) руху товарів (документів, грошових потоків), та складання акта перевірки вигодонабувача матеріали перевірки не пізніше 4 робочого дня після реєстрації передають до юридичного підрозділу, а у разі надання платником заперечень – не пізніше наступного робочого дня після направлення платнику відповіді на заперечення (висновку, узгодженого з юридичним підрозділом).

Фахівці підрозділу податкової міліції відпрацьовують інформацію стосовно платників податку на додану вартість, що допускають різке збільшення податкового кредиту, проводять заходи щодо встановлення їх місцезнаходження та не пізніше першого числа кожного місяця надають відділу адміністрування ПДВ управління оподаткування юридичних (фізичних) осіб та відділу перевірок відшкодування ПДВ управління податкового контролю юридичних осіб інформацію про визначення необхідності оперативного супроводження перевірок, результатів проведених заходів щодо встановлення місцезнаходження та опитування засновників (посадових осіб) платників, які були передані підрозділам податкової міліції.

Не менш важливим є виявлення підприємств, задіяних у формуванні сумнівного податкового кредиту та відпрацювання схем мінімізації податкових зобов'язань, що, в свою чергу, забезпечує збільшення надходжень до бюджету за рахунок руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань та залучення до бюджету коштів тіньової економіки.

Розпорядженням ДПА України від 24.02.11 №48-р “Про відпрацювання підприємств” голів регіональних ДПА зобов'язано створити робочі групи з відпрацювання підприємств, задіяних у формуванні сумнівного податкового кредиту, та забезпечити дієвий контроль за їх роботою [5].

Одним з найдієвіших методів удосконалення електронного контролю при адмініструванні ПДВ є процедура автоматичного відшкодування ПДВ

Процедура автоматичного відшкодування ПДВ і критерії, відповідність яким дає право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ для його отримання, регламентована Податковим кодексом [6].

Порядок визначення відповідності платника податку критеріями, що дає право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, затверджено наказом ДПА України № 42 [7].

Вищезазначений Порядок розроблено на виконання пунктів 200.18 ст. 200 розділу V Податкового кодексу України [6] з метою забезпечення відкритості процесу відбору підприємств для бюджетного відшкодування ПДВ в автоматичному режимі, зокрема, шляхом надання платникам податку

обґрунтованих пояснень причин включення в перелік платників, які мають право на таке відшкодування.

Чинний порядок проведення бюджетного відшкодування встановлює рівні права для всіх платників ПДВ, які мають право на бюджетне відшкодування.

Для отримання права на автоматичне бюджетне відшкодування сум ПДВ платник податку повинен відповідати одночасно критеріями, визначеними у п. 200.19. ст. 200 розділу V Податкового кодексу України [6].

Критерії оцінки платника, відповідність яким надає такому платнику право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування сум ПДВ, побудовані на аналізі даних його звітних показників і наявною податковою інформацією.

Отже, для визначення відповідності платника таким критеріями використовуються:

- дані податкових декларацій платника ПДВ;
- відомості з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до Закону України № 755-IV [8];
- дані податкового розрахунку платників податків форми № 1ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку” [9];
- дані податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

При відборі платників увага акцентована на наступних критеріях.

1. Стан платника в Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб. Для формування зазначеного критерію використовують відомості Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців відповідно до Закону України № 755-IV [8] та відомості, внесені до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, сформовані на підставі судових рішень та оголошень про банкрутство.

2. Операції до яких застосовується нульова ставка. Для формування зазначеного критерію використовують дані податкових декларацій платника ПДВ (як декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, так і декларації з ПДВ підприємств, які застосовують спеціальні режими оподаткування) за попередні 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців)/попередніх чотири послідовних звітних податкових періодів (кварталів) і уточнюючих розрахунків з ПДВ (як декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом, так і до декларації з ПДВ підприємств, які застосовують спеціальні режими оподаткування) у зв'язку з самостійним виправленням помилок таких звітних періодів.

3. Суми розбіжностей між податковим кредитом і податковими зобов'язаннями контрагентів платника. Для формування зазначеного критерію використовуються дані, відображені платником податку в доповненнях до податкової декларації з ПДВ: розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, розрахунку коригування сум ПДВ до податкової декларації з ПДВ.

4. Рівень заробітної плати. Для формування зазначеного критерію використовуються дані податкового розрахунку платника податків форми № 1ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на

користь платників податку, та сум утриманого з них податку” окремо по кожному з останніх чотирьох послідовних звітних податкових періодів (кварталів), за яким минув граничний термін подання податкової звітності.

5. Критерії, відповідність хоча б одному з яких є обов'язковою умовою:

5.1. *Чисельність працівників.* Для формування цього критерію використовуються відомості податкового розрахунку платника податків форми № 1ДФ “Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, та сум утриманого з них податку” щодо кількості працівників, які отримували доходи у вигляді заробітної плати (за винятком осіб, прийнятих/звільнених у звітному періоді (кварталі)), окремо по кожному з останніх чотирьох послідовних звітних податкових періодів (кварталів), за якими минув граничний термін подання податкової звітності.

5.2. *Виробничі потужності підприємства.* Для формування цього критерію використовуються дані податкової звітності з податку на прибуток підприємств за останній звітний податковий період, за яким минув граничний термін подання, а саме: сукупна балансова вартість основних фондів (починаючи зі звітності за II квартал 2011 р. – основних засобів) на початок розрахункового періоду.

5.3. *Рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати в бюджет (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів).* Для формування цього критерію використовуються дані податкової звітності з податку на прибуток підприємств; розрахунок проводиться окремо по кожному з останніх чотирьох послідовних звітних податкових періодів (кварталів), за якими минув граничний термін подання податкової звітності.

6. Наявність податкового боргу. Для формування цього критерію використовуються зведені показники загальної суми податкового боргу платників податків у бюджеті всіх рівнів (з урахуванням суми боргу з основного платежу, пені, штрафних (фінансових) санкцій) на перше число місяця, другого за звітним періодом.

Враховуючи викладене, встановлені критерії можна вважати своєрідними “правилами”, і сам факт їх встановлення дозволяє платнику планувати свою діяльність з метою досягнення відповідності зазначеним критеріями.

Визначення відповідності платника податку вказаним критеріям проводиться в автоматизованому режимі протягом 15 календарних днів після кожного граничного терміну подання звітності.

Отже, за підсумками кожного окремого звітного періоду перелік платників, які відповідають критеріям, що дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування сум ПДВ, може змінюватися.

Орган ДПС протягом 17 календарних днів після граничного терміну подання звітності повідомляє платника податку про невідповідність критеріями на автоматичне бюджетне відшкодування з наданням такого пояснення та розрахунків за критеріями, значення яких не дотримано (за формою згідно з додатком до Порядку, який формується на підставі даних переліку платників податків, не відповідних критеріями, визначеним у Податковому кодексі України [6], і не мають права на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ).

Введення автоматичної системи відшкодування ПДВ – здійснення централізованого відбору декларацій платників для автоматичного відшкодування, що передбачає скорочення:

- до 20 днів (замість 30) – термінів проведення перевірки (від граничного строку подання декларації);
- до 3 робочих днів (замість 5);
- термінів направлення висновків казначейству;
- термінів перерахування казначейством коштів на рахунок платника.

Машина, що здійснює відбір платників для автоматичного відшкодування, є точнішою та принциповішою, ніж людина. Вона працює відповідно до заданих параметрів, тож податківець не має змоги втручатися в роботу комп'ютерної системи.

Висновки. Пропозиції щодо удосконалення контролю при адмініструванні ПДВ:

- запровадити електронну систему проведення перевірок платників податків, що забезпечить більш швидкі та об'єктивні результати перевірок без порушення термінів їх проведення;
- проводити заходи щодо профілактики та запобігання у скоєнні підприємствами правопорушень у сфері ПДВ, як результат – недопущення зловживань з боку підприємств, а, отже, недопущення втрат бюджету;
- проводити перевірки з відшкодування ПДВ виключно електронною системою проведення перевірок, що забезпечить недопущення зловживань з боку як податківців, так і підприємств, недопущення проявів корупції при виконанні службових обов'язків, відсутність втрат бюджету;
- забезпечення новітніми інформаційними, комп'ютерними, телекомунікаційними технологіями і технологіями зв'язку, що надасть можливість швидкого та якісного виконання службових обов'язків;
- забезпечення штатів ДПП висококваліфікованими фахівцями, збільшення розміру заробітної плати працівникам, створення позитивного іміджу державного службовця, створення гідних умов праці, постійне підвищення кваліфікації кожного працівника.

Список використаних джерел

1. Про організацію комплексного відпрацювання сум податкового кредиту з податку на додану вартість : наказ ДПА України від 25 січ. 2010 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/252-34-25-02-2010.html>
2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість (від'ємного значення податку на додану вартість): наказ ДПА України від 24 трав. 2011р. № 306 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dpa.dn.ua/s/126/3612>

3. Примірний порядок взаємодії органів державної податкової служби при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів: наказ ДПА України від 18 квіт. 2008 р. № 266 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/GDPI8923.html
4. Деякі питання адміністрування податку на додану вартість: розпорядження КМУ України від 9 верес. 2009 р. № 1120-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nr eg=1120-2009-%F0>
5. Про відпрацювання підприємств: розпорядженням ДПА України від 24 лют. 2011 р. № 48-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2307-48.html>
6. Податковий кодекс України: закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
7. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість: наказ ДПА України від 25 січ. 2011 р. № 42 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=315981&cat_id=314726&showHidden=1
8. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців: закон України від 15 трав. 2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=755-15>
9. Форма № 1ДФ Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/ShowBlank.aspx?f=Res/Blanks/GNI/1df911.xml>

Подано до редакції 29 червня 2011 року

Матухно М.А.

Методы усовершенствования электронного контроля при администрировании НДС

В статье отражено внедрение системы электронного контроля в контексте модернизации администрирования налога на добавленную стоимость, выявление его позитивов и негативов, недостатков и преимуществ, а также предоставлены предложения относительно устранения недостатков.

Ключевые слова: *системы электронного контроля, налог на добавленную стоимость, модернизация администрирования налога.*

Matuhno M.A.

Methods of improvement of electronic control at administration of vat

In the article introduction of the electronic checking system is reflected in the context of modernization of administration of tax value-added, exposure of his

positives and negatives, failings and advantages, and also grant of suggestions in relation to the removal of failings.

Keywords: *electronic checking systems. tax value-added, modernization of administration of tax.*

Матухно Марина Олександрівна – заступник начальника відділу перевірок відшкодування ПДВ управління податкового контролю юридичних осіб ДПІ у Ленінському районі м. Дніпропетровська, аспірант кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету державної податкової служби України.