

УДК 336.221.4

Андрій КІЗИМА

КАМЕРАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ЯК ІНСТРУМЕНТ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Резюме. Охарактеризовано сутність камеральної перевірки як складової процесу адміністрування податку на додану вартість. Визначено основні завдання і складові цього процесу. Зроблено висновки щодо необхідності підвищення ефективності камеральної перевірки у контексті вдосконалення податкового контролю.

The summary. The nature of cameral control as a part of the VAT administration process is characterized. The main objectives and components of this process are determined. The conclusions on the necessity of improving the cameral control in the context of tax control are made.

Ключові слова: адміністрування податків, податковий контроль, податок на додану вартість, камеральна перевірка.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки України важливим напрямом вдосконалення податкової системи є побудова ефективної системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів).

Адміністрування є безперервним, ціленаправленим процесом, який містить сукупність взаємопов'язаних процедур і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на податкоплатників і персонал органів, які здійснюють роботу у рамках адміністрування податків [11, с. 213].

Функціональним елементом адміністрування податків є податковий контроль. Податковий контроль – це діяльність посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків прийнятим актам законодавства з питань оподаткування; щодо виявлення відхилень, допущених у ході виконання податкових правил та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [6, с. 246 -247].

Камеральна перевірка згідно з існуючою класифікацією відноситься до перевірок, які визначаються місцем проведення та обсягом документації, що перевіряється [7, с. 42].

Необхідно відзначити, що в економічній літературі більше уваги приділяється питанням проведення виїзних документальних перевірок, вважаючи їх ефективнішими внаслідок більшого охоплення контролем різних сторін фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, у ході позапланової перевірки проводиться комплекс заходів, спрямованих на визначення достовірності нарахування податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість або бюджетного відшкодування).

Зрозуміло, що зважаючи на гостроту проблеми відшкодування податку на додану вартість в Україні, перевірка достовірності заявлених сум до відшкодування є надзвичайно важливою ділянкою податкового контролю.

Не відкидаючи важливості виїзних документальних перевірок, вважаємо, що від правильної організації камеральних перевірок значною мірою залежить ефективність і всієї контрольно-економічної роботи стосовно податку на додану вартість. Саме питання підвищення ефективності камеральних перевірок податку на додану вартість і висвітлені у даній статті.

Аналіз останніх досліджень. Серед наукових досліджень практики адміністрування податку на додану вартість в Україні необхідно виділити праці таких вітчизняних вчених-економістів, як О. Десятнюк, Г. Ісаншина, А. Крисоватого, М. Чорного та інших. Не дивлячись на широке висвітлення ролі і місця податкового контролю податку на додану вартість як складової адміністрування податків, все ж в економічній літературі більше уваги приділяють документальним виїзним перевіркам, применшуючи значення камеральних перевірок.

Метою статті є визначення ролі, значення і місця камеральної перевірки податку на додану вартість у процесі його адміністрування.

Результати досліджень. Перш ніж перейти безпосередньо до викладу методики проведення камеральної перевірки щодо податку на додану вартість, необхідно визначитися з основними термінами процесу адміністрування.

Камеральна перевірка – перевірка, яку проводить орган Державної податкової служби виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податку на додану вартість (згідно з підпунктом 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 Закону № 2181 „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”) [4, с. 5].

Платник податку на додану вартість – суб'єкт господарювання, зареєстрований платником податку на додану вартість згідно зі статтею 9 Закон України від 03 квітня 1997 № 168/97-ВР „Про податок на додану вартість” [3] та внесений до реєстру платників податку на додану вартість відповідно до вимог наказу ДПА України від 01.03.00 № 79 „Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість”.

Податкова декларація – документ, який подає платник податку на додану вартість до органу Державної податкової служби у терміни, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу).

Податкова звітність з податку на додану вартість – податкові декларації з податку на додану вартість (повної та скороченої форми), уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок (до повної та скороченої декларації з податку на додану вартість).

Проведення камеральної перевірки щодо податку на додану вартість необхідно керуватися такою нормативно-правовою базою:

1. Закон України від 04 грудня 1990 № 509-ХІІ „Про державну податкову службу в Україні” зі змінами і доповненнями.

2. Закон України від 25 червня 1991 № 1251-ХІІ „Про систему оподаткування” зі змінами і доповненнями.

3. Закон України від 21 грудня 2000 № 2181-ІІІ „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” зі змінами і доповненнями;

4. Закон України від 03 квітня 1997 № 168/97-ВР „Про податок на додану вартість” зі змінами і доповненнями.

5. Закон України від 22 червня 1997 № 283/97-ВР „Про оподаткування прибутку підприємств” зі змінами і доповненнями.

6. Закон України від 01 червня 2000 № 1776-ІІІ „Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” зі змінами і доповненнями.

7. Указ Президента України від 03 липня 1998 № 727 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва ” зі змінами і доповненнями.

8. Порядок випуску, обігу та погашення векселів, які видаються на суму податку на додану вартість при імпорті товарів на митну територію України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 01 жовтня 1997 № 1104 зі змінами і доповненнями.

9. Наказ ДПА України від 30.05.97 № 166 „Про затвердження форми податкової декларації та Порядку її заповнення і подання”, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 09.07.97 за №250/2054 зі змінами і доповненнями (далі – наказ № 166).

10. Порядок заповнення та подання декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПА України від 30.05.97 № 166 та зареєстрований у Міністерстві юстиції України 09.07.97 за № 250/2054 (у редакції наказу ДПА України від 15.06.05 № 213).

11. Наказ ДПА України від 01.03.00 № 79 „Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість”.

12. Наказ ДПА України від 11.12.06 №766 „Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при адмініструванні податку на прибуток”.

13. Інші нормативно-правові акти, що регулюють здійснення господарських операцій, які впливають на розмір податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість, узагальнюючі податкові роз'яснення та податкові роз'яснення ДПА України.

Усі податкові декларації і розрахунки з податку на додану вартість, як подає платник ПДВ до податкової інспекції, підлягають обов'язковій камеральній перевірці працівниками підрозділів оподаткування юридичних, фізичних осіб протягом 30 днів, наступних за останнім днем граничного терміну подання звітної податкової декларації до органу Державної податкової служби або днем фактичного подання уточнюючого розрахунку.

Камеральна перевірка податкових декларацій і розрахунків здійснюється безпосередньо у державній податковій інспекції.

Метою проведення камеральної перевірки податкової звітності є виявлення та попередження на першій стадії можливих порушень податкового законодавства за рахунок застосування окремих методів контролю та аналізу діяльності суб'єктів господарювання.

Основними завданнями (напрямами) камеральної перевірки є:

- перевірка правильності складання податкових декларацій і розрахунків, що містить арифметичний підрахунок підсумкових сум податку, що підлягають сплаті до бюджету, бюджетному відшкодуванню; перевірка обґрунтованості застосування ставок податку і податкових пільг, правильності відображення показників, необхідних для обчислення бази оподаткування (виявлення арифметичних або методологічних помилок);

- перевірка своєчасності представлення звітності до органу ДПС; логічний контроль (перевірка логічного зв'язку між окремими звітними і розрахунковими показниками, порівняння звітних показників з показниками попереднього звітного періоду);

- перевірка узгодженості показників, що повторюються в податкових деклараціях і розрахунках;

- співставлення даних податкової звітності з ПДВ з даними податкової звітності інших податків, інформації, отриманої від митних органів та з інших джерел;

- попереднє оцінювання податкових декларацій і розрахунків стосовно достовірності окремих звітних показників, наявності сумнівних фактів або невідповідностей, що вказують на можливі порушення податкового законодавства.

Проведенню камеральної перевірки повинен передувати доперевірочний аналіз, сутність якого полягає в тому, що інспектор підрозділу адміністрування ПДВ вивчає:

матеріали реєстраційної справи, статутних даних суб'єкта господарювання;

інформацію щодо розміру вартості власних основних фондів платника, чисельності трудових ресурсів, іншу інформацію щодо господарської та фінансової діяльності платника;

історію платника, його податкову поведінку, результати перевірок;

наявність господарських операцій у складі інформаційних баз (з подальшим звіренням з показниками декларації) та інше.

На етапі приймання податкової звітності з ПДВ працівники, що здійснюють її приймання, здійснюють візуальний контроль поданого документа, під час якого перевіряють:

реєстрацію суб'єкта господарювання платником ПДВ;

чинність форми податкової звітності з ПДВ;

заповнення документів податкової звітності, які подають на паперових носіях засобами, що забезпечують збереження цих записів протягом установленого терміну зберігання звітності (чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації тощо);

відсутність підчищень, помарок, малопомітних виправлень;

повноту заповнення, а саме: наявність обов'язкових додатків, обов'язкових реквізитів, передбачених формою відміток (у тому числі відмітки про подані додатки); значення показників, які не заповнюються через відсутність інформації, мають бути прокреслені;

наявність підписів відповідних посадових осіб;

скріплення печаткою платника податків.

Перш за все вивченню підлягають статутні дані суб'єктів господарської діяльності, склад засновників та співзасновників, їх зміна. Одночасно з цим розглядають розмір і зміни

статутного фонду. Якщо відбулися інші зміни, відображені в установчих документах, то аналізують вплив таких змін на базу оподаткування, необхідність відображення їх у декларації.

За наявності таких змін необхідно проінформувати підрозділи аудиту з метою з'ясування: яким чином вони відбувалися (продаж частки чи в цілому корпоративних прав, матеріальних чи нематеріальних активів тощо) та за якою формою розрахунків; чи задекларовані такі операції.

Крім того, необхідно ознайомитися з видами діяльності суб'єкта господарювання, порівнявши з даними статистичної довідки, перевірити, чи не здійснює цей суб'єкт операції, на проведення яких необхідно мати відповідний дозвіл (ліцензію).

Необхідно звернути увагу на ритмічність діяльності суб'єкта господарської діяльності, динаміку обсягів продажу товарів (послуг), порівняти з розмірами задекларованих сум до сплати чи відшкодування; якщо є місце відхилення, то встановити його причину.

При проведенні камеральної перевірки декларації інспектор додатково використовує:

декларації з цього податку за попередні звітні періоди (за 12 місяців) з урахуванням наявних уточнених розрахунків;

журнал обліку податкових векселів (як на паперових носіях, так і в електронному вигляді);

податкові декларації з податку на прибуток (щоквартально) чи податку з доходів фізичних осіб (щоквартально);

розрахунки сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва;

розрахунки акцизного збору, податку на землю, інших податків та зборів;

звіти про використання РРО та КОРО;

дані підрозділу примусового стягнення щодо обсягу податкового боргу та можливих форм його погашення (за наявності такого).

При камеральній перевірці декларації проводиться її арифметична та методологічна перевірка, перевіряється наявність та правильність заповнення всіх додатків, які необхідно було подати платнику разом з цією декларацією, відповідність суми податкового зобов'язання, задекларованого платником до сплати в бюджет чи до відшкодування з бюджету, поданим розрахункам.

Здійснюється поглиблений аналіз правильності заповнення рядків та показників декларації (відображення та розмежування податкового кредиту за наявності оподатковуваних і неоподатковуваних операцій, бартерних (товарообмінних) операцій у зовнішньоекономічній діяльності, порівняння розміру податкового кредиту з податковими зобов'язаннями, коригування податкових зобов'язань та кредиту, інші аналітичні операції).

Перевіряється дотримання порядку відображення в декларації податкових векселів та їх погашення.

Необхідно детально проаналізувати декларації, в яких задекларовані значні обсяги поставок товарів (послуг) та значні обсяги придбаних товарів (послуг), звернувши особливу увагу на ті, у яких позитивне значення різниці між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту дорівнює нулю. Проводиться порівняння показників декларації з окремими показниками декларації з податку на прибуток (з урахуванням алгоритмів, наведених наказом №766), податку з доходів фізичних осіб, розрахунку акцизного збору, розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва (для платників ПДВ, які застосовують спрощену систему оподаткування обліку та звітності) й розрахунків по інших податках, зборах та обов'язкових платежах.

Здійснюється порівняння показників декларації з відповідними показниками звітності попередніх звітних періодів платника, а також з наявною інформацією про господарські операції такого платника, що містяться, наприклад, у базі Державного комітету статистики, Державного комітету управління з земельних ресурсів, Міністерства юстиції України тощо.

Результати камеральної перевірки відповідно фіксують та оформляють.

Камеральну перевірку податку на додану вартість проводять за такими напрямками:

перевірка дотримання термінів подання податкової декларації;
перевірка правильності визначення податкового періоду, що містить правильність вибору квартального звітного (податкового) періоду, переходу на місячний звітний (податковий) період;

перевірка правильності вибору форми декларації;

перевірка відповідності між заповненням окремих рядків декларації та поданням певних документів;

проведення методологічної перевірки, яка проводиться щодо правильності застосування декларацій, які подають окремі категорії платників, звірки даних декларації з ПДВ з наявною інформацією з інших джерел.

Заключним етапом камеральної перевірки є оформлення її результатів і їх реалізація. У випадку, якщо за результатами камеральної перевірки податкової декларації (крім перевірки задекларованої платником суми бюджетного відшкодування) з урахуванням результатів автоматизованого співставлення розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів порушень не виявлено, робиться запис у розділі IV податкової декларації про відсутність порушень.

У разі подання податкової звітності в електронному вигляді відмітки про результати камеральної перевірки проставляються у відповідному режимі програмного забезпечення з приймання та опрацювання податкової звітності.

У разі виявлення в ході перевірки арифметичних або методологічних помилок у поданій платником податкової звітності з податку на додану вартість за відсутності операцій другої категорії за результатами автоматизованого співставлення розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, інспектор запрошує платника для складання акту за формою, встановленою наказом № 166.

У разі виявлення за результатами автоматизованого співставлення розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, незалежно від відсутності чи наявності арифметичних або методологічних помилок у поданій платником податкової звітності з податку на додану вартість, операцій другої категорії, проводиться документальна невиїзна перевірка.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладене, відзначимо, що вдосконалення методики проведення камеральної перевірки як однієї з форм податкового контролю і складової податкового адміністрування залишається одним з найважливіших завдань вдосконалення сучасної податкової системи. Вважаємо, що камеральна перевірка, поряд з іншими видами податкових перевірок, такими, як планова, позапланова, є вагомим фактором підвищення ефективності податкового адміністрування, що сприяє підвищенню дисципліни і податкової культури платників податків, удосконаленню взаємовідносин між ними і контролюючими органами у сфері оподаткування.

Використана література

1. Альбіна М. Податкова звітність з ПДВ: практичне застосування через призму останніх змін / М. Альбіна, Н. Бондаренко // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 22. – С. 10–23.
2. Древаль Л. Виправлення помилок, допущених при заповненні податкової звітності з ПДВ за новою формою / Л. Древаль // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 22. – С. 24–32.
3. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР (зі змінами і доповненнями) // В зб. «Податкова система. Хрестоматія». Збірник систематизованого законодавства. – К.: Бліц-інформ. – 2006. – Вип. 1. – С. 28–56.
4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (зі змінами і доповненнями) // Урядовий кур'єр. – 2001. – 21 лютого.

5. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 4 грудня 1990 року № 509-ХІІ // У зб. Систематизованого законодавства "Податкове адміністрування". – Бухгалтерія. – 2002. – №16. – С. 14–24.
6. Податковий менеджмент: підручник / Ю.Б. Іванов., А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
7. Ісаншина Г. Податковий менеджмент: навч. посібник / Галина Ісаншина. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 260 с.
8. Про внесення змін до податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ ДПАУ від 17.03.08р. № 159 // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 13. – С. 21–44.
9. Про перевірки правильності та повноти подачі податкової звітності з ПДВ: Лист ДПАУ від 05.08.08р. № 15742/7/16-1117 // Д-т К-т. – 2008. – № 41. – С. 56–58.
10. Спеціальний випуск: Податкова звітність з ПДВ // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 23.
11. Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности: монография / А.В. Атаманчук, Т.А. Вереzubова, А.Д. Данилов. – К.: ООО «ДКС центр», 2010. – 300 с.