



УДК : 336.225

Грона Андрій Вадимович,

аспірант кафедри підприємництва та бізнесу, Київський національний університет технологій та дизайну, 01011, Київ, вул. Немировича-Данченка, 2, тел.: (050) 957 94 96, e-mail: ondruleg@gmail.com

ORCID: 0000-0002-6050-6500

Грона Андрей Вадимович,

аспірант кафедри підприємництва та бізнесу, Киевский национальный университет технологий и дизайна, 01011, Киев, ул. Немировича-Данченка, 2, тел.: (050) 957 94 96, e-mail: ondruleg@gmail.com

ORCID: 0000-0002-6050-6500

Grona Andrew Vadimovich,

entrepreneurship and business department's post-graduate student, Kyiv National University of Technologies and Design, 01011, Kyiv, Str. Nemyrovycha-Dunchenko, 2, tel.: (050) 957 94 96, e-mail: ondruleg@gmail.com

ORCID: 0000-0002-6050-6500

DOI <https://doi.org/10.31618/vadnd.v1i11.18>

ity of Technologies and Design, 01011, Kyiv, Str. Nemyrovycha-Dunchenko, 2, tel.: (050) 957 94 96, 2, e-mail: ondruleg@gmail.com

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АВТОМАТИЧНИХ ЗАХОДІВ ПОПЕРЕДЖЕННЯ УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПДВ

Анотація. Викладені можливі заходи, на встановлення яких уповноважений Кабінет Міністрів та Міністерство Фінансів України. Ці заходи стосуються впровадження нових критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування залежно від виду походження товарів, вказаних в них. Критерії та їх запровадження засновані на інформації, отримуваній із автоматизованої системи обліку товарних запасів платників ПДВ, яку необхідно створити як складову системи електронного адміністрування ПДВ. У статті викладені заходи, спрямовані на автоматизацію процедури розгляду письмових пояснень платників податку комісією ДФС, створеною згідно з наказом МФУ від 13.06.2017 р. за № 566. Крім того, в статті запропоновано автоматичні заходи попередження здійснення операцій “скрутки”. Відзначено, що процедура зупинки реєстрації ризикованих податкових накладних була запроваджена як засіб автоматичного попередження такої розповсюдженої схеми ухилення від сплати ПДВ, як “скрутка”, для всіх товарів, а не тільки для пального. В

цій статті під ризикованими податковими накладними/розрахунками коригування запропоновано розуміти такі податкові накладні/розрахунки коригування, які задовольняють затвердженим Мінфіном критеріям оцінки ступеня ризиків достатніх для зупинення їх реєстрації. Зауважено, що принцип беззаперечності вже встановлений в Україні. Він встановлений передчасно, оскільки ще не підкріплений ефективними автоматичними заходами попередження ухилень від сплати ПДВ. Реальне запровадження цього принципу є одним із ключових моментів покращення інвестиційного клімату та здійснення економічних реформ в Україні. Воно різко підвищить рівень свободи ведення бізнесу в Україні, відкриє шлях до встановлення автоматичної процедури повернення ПДВ та позбавить підприємства від необґрунтованих перевірок, які здійснюються у зв'язку з виявленням податкових порушень їх контрагентів (а частіше, контрагентів їх контрагентів).

Ключові слова: зупинка реєстрації податкових накладних, електронне врядування.

ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АВТОМАТИЧЕСКИХ МЕТОДОВ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НДС

Аннотация. Изложены возможные меры, на установление которых уполномочены Кабинет Министров и Министерство финансов Украины. Эти меры касаются внедрения новых критериев оценки степени рисков, достаточных для остановки регистрации налоговых накладных/расчетов корректировки в зависимости от вида происхождения товаров, указанных в них. Критерии и их внедрение основаны на информации, получаемой из автоматизированной системы учета товарных запасов плательщиков НДС, которую необходимо создать как составную часть системы электронного администрирования НДС. В статье изложены меры, направленные на автоматизацию процедуры рассмотрения письменных объяснений налогоплательщиков комиссией ДФС, созданной согласно приказу МФУ от 13.06.2017 № 566. Кроме того, в статье предложены автоматические меры предупреждения осуществления операций “скрутки”. Отмечено, что процедура остановки регистрации рискованных налоговых накладных была введена как средство автоматического предупреждения такой распространенной схемы уклонения от уплаты НДС, как “скрутка”, для всех товаров, а не только для горючего. В этой статье под рискованными налоговыми накладными/расчетами корректировки предложено понимать такие налоговые накладные/расчеты корректировки, которые удовлетворяют утвержденным Минфином критериям оценки степени рисков достаточных для остановки их регистрации. Акцентировано, что принцип бесприкословности уже установлен в Украине. Он установлен преждевременно, поскольку еще не подкреплен эффективными автоматическими мерами предупреждения уклонений от уплаты НДС. Реальное внедрение этого принципа является одним из ключевых моментов улучшения инвестиционного климата и осуществления экономических реформ в Украине, что резко повысит уровень свободы ведения бизнеса в Украине, откроет путь к

установленію автоматической процедури возврата НДС и избавит предприятия от необоснованных проверок, осуществляемых в связи с выявлением налоговых нарушений их контрагентов (а чаще, контрагентов их контрагентов).

Ключевые слова: остановка регистрации налоговых накладных, электронное государственное управление.

WAYS TOWARDS ADVANCED AUTOMATIC MEASURES TO PREVENT VAT EVASION

Abstract. This paper intends to bring a view on possible measures, which the Cabinet of Ministers and Finance Department of Ukraine are authorized to implement. These measures concern introducing new criteria for evaluating the level of risks, sufficient for stopping a registration of tax invoices/adjustment calculations, depending on a kind of the stated goods' issue. Both the criteria and implementation of those are based on the information, received from an automated VAT payers' inventory accounting system, necessary for creation as a component of VAT electronic administration system. The paper brings a view on measures, intended to automate a process of reviewing tax payers' written explanations by the SFS committee, established in accord to FDU's order # 566 on 13.06.2017. In addition, some automatic measures to prevent realizing the "twisting" operations have been proposed in the paper. It was noted that the procedure for stopping the registration of risky tax invoices was introduced as a means of automatically preventing such a widespread VAT avoidance scheme as a "twist" for all goods, and not just for fuel. In this article, under the risky tax billing/adjustment calculations, it is proposed to understand such tax invoices/adjustments calculations that satisfy the approved criteria of the Ministry of Finance to assess the degree of risk sufficient to stop their registration. It is noted that the principle of indiscretion has already been established in Ukraine. It is established prematurely, since it is not yet backed up by effective automatic measures to prevent VAT deviations. The real implementation of this principle is one of the key points in improving the investment climate and implementing economic reforms in Ukraine. It will sharply increase the level of freedom of doing business in Ukraine, will open the way for an automatic VAT refund procedure and deprive enterprises of unreasonable checks that are carried out in connection with the detection of tax breaches by their counterparties (and, more often, counteragents of their counterparties).

Keywords: stoppage of tax invoice registration, electronic governance.

Постановка проблеми. Одним із ключових механізмів викривлення народногосподарських пропорцій в Україні є порушення національного законодавства в частині сплати ПДВ.

З 01.07.2017 року, як один із способів боротьби з податковими правопорушеннями, була запроваджена процедура автоматичного моніторингу податкових накладних та зупинки їх

реєстрації. Перші місяці роботи такого моніторингу показали його недосконалість. Наразі йде спроба удосконалення механізму моніторингу різними органами влади: Верховна Рада України готує зміни до законів, які регулюють моніторинг податкових накладних, Кабмін та Мінфін готують зміни до порядку здійснення моніторингу. Всі ці спроби стосуються юридичних аспектів цієї справи. Тому виникає необхідність наукового аналізу процедури моніторингу податкових накладних з точки зору інформаційних та економічних аспектів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми автоматизації податкового контролю досліджувалися багатьма авторами. Насамперед відмітимо монографію М. І. Мельник та І. В. Лещух [1], де найповніше розглянуто всі сучасні проблеми автоматизації податкового контролю в Україні і надано численну бібліографію на цю тему. Всі ці публікації присвячені проблемам автоматичного виявлення суб'єктів підприємницької діяльності, які порушують податкове законодавство.

Метою статті є дослідження, визначення та обґрунтування напрямів удосконалення такого механізму моніторингу податкових накладних, за допомогою якого податкові правопорушення стануть або економічно не вигідними, або неможливими. Кінцевим результатом таких досліджень має стати розробка автоматичних механізмів попередження податкових правопорушень, які замінять механізми їх автоматичного виявлення.

Виклад основного матеріалу. З 2015 року Україна у вирішенні пи-

тання запобігання ухилень від сплати ПДВ обрала шлях встановлення автоматичного попередження ухилень від сплати ПДВ. Кінцевим результатом таких реформувань має бути відмова від принципу солідарної відповідальності покупця та продавця за ухилення від сплати ПДВ та реальне запровадження принципу беззаперечності податкового кредиту. Зауважимо, що принцип беззаперечності вже встановлений в Україні [2, ч. 3 п. 201.10 ст. 201]. На думку автора, він встановлений передчасно, оскільки ще не підкріплений ефективними автоматичними заходами попередження ухилень від сплати ПДВ.

Реальне запровадження цього принципу є одним із ключових моментів покращення інвестиційного клімату та здійснення економічних реформ в Україні. Воно різко підвищить рівень свободи ведення бізнесу в Україні, відкриє шлях до встановлення автоматичної процедури повернення ПДВ та позбавить підприємства від необґрунтованих перевірок, які здійснюються у зв'язку з виявленням податкових порушень їх контрагентів (а частіше контрагентів їх контрагентів).

Історія встановлення автоматичних заходів попередження ухилень від сплати ПДВ ще не завершена та поки що складається з 3-х важливих кроків, які задали напрям розвитку в цьому питанні.

Перший крок був здійснений 01.07.2015 р. [3, п. 48]. Була запроваджена електронна система адміністрування ПДВ, яка унеможливила реєстрацію фіктивних податкових накладних (під фіктивними накладними розуміються такі накладні, за

якими не сплачуються до бюджету відповідні податкові зобов'язання). Відзначимо, що у ЄС до сих пір несплата нарахованих платниками ПДВ податкових зобов'язань (output tax) є розповсюдженою. Зокрема, така несплата є основою схеми “карусель” [4, с. 13].

Після цього першого кроку залишився вичерпний перелік можливих правопорушень. Всі вони засновані на придбанні документів на товар, якого фактично немає (був проданий за готівкові кошти, з порушенням правил використання реєстраторів розрахункових операцій, без відображення в бухгалтерському обліку продавця), та використанні нарахованого при цьому податкового кредиту для тих чи інших цілей. Наведемо перелік таких цілей.

1. Для одночасного продажу документів на фактично відсутній інший товар (цей вид правопорушень отримав назву “скрутка” (товарів) [5]).

2. Для здійснення фіктивної (нереальної) поставки послуг.

3. Для зменшення власних податкових зобов'язань.

4. Для отримання бюджетного відшкодування (аналог розповсюдженої в країнах ЄС схеми “карусель”).

Другий важливий крок був здійснений 01.03.2016 р. [6, п. 58, розділ І]. Була запроваджена електронна система адміністрування реалізації пального, яка, крім адміністрування акцизного податку, унеможливила операції “скрутки” з паливом. Ця система заснована на обліку товарних запасів пального, яке зареєстрований платник акцизного податку з пального отримав від іншого зареєстрованого платника (або ввіз на митну

територію України) та ще не списав з балансу. Ця система призвела до того, що операція скрутки з паливом зумовлюватиме автоматичне виникнення податкових зобов'язань з акцизу (неможливість реалізації будь-якої кількості пального невідомого походження без виникнення додаткових зобов'язань з акцизного податку).

Третій важливий крок був здійснений 01.07.2017 р. [7–9]. Була встановлена процедура зупинки реєстрації ризикованих податкових накладних (далі – процедура зупинки). Ця процедура була запроваджена як засіб автоматичного попередження такої розповсюдженої схеми ухилення від сплати ПДВ, як “скрутка”, для всіх товарів, а не тільки для пального. На відміну від двох перших успішних кроків, цей крок виявився невдалим, оскільки має низку суттєвих недоліків, перелічених далі:

1. Процедура зупинки не попереджує здійснення фіктивних поставок послуг та інших основних операцій з ухилення від сплати ПДВ, які здійснюються шляхом придбання фіктивного податкового кредиту (придбання документів на товар з нарахуванням ПДВ без реального придбання товарів).

2. Система електронного адміністрування ПДВ налаштована таким чином, що вона, крім операцій “скрутки”, вважає сумнівним ще досить великий обсяг операцій законослухняних платників ПДВ (наприклад, вона вважає “скруткою” реалізацію виробником готової продукції, оскільки виробник реалізує не той товар, який придбав (сировину); те саме стосується операцій з от-

римання попередньої оплати за один товар з одночасним здійсненням попередньої оплати за інший товар, яку система також вважає “скруткою”).

3. Система електронного адміністрування ПДВ налаштована таким чином, що вона фіксує всі операції скрутки, але зупиняє тільки порушення у великих обсягах.

Недолік 1 призводить до того, що принципом беззаперечності отриманого податкового кредиту почали активно користуватися порушники податкового законодавства, здійснюючи фіктивні поставки послуг, оскільки згідно з цим принципом неможливо притягнути до відповідальності контрагента порушника.

Недолік 2 призводить до того, що, крім автоматичної зупинки реєстрації сумнівних податкових накладних, необхідно встановлювати окрему процедуру реєстрації зупинених податкових накладних (або відмови у їх реєстрації), яка повинна проводитися не автоматично (за участю великої кількості співробітників ДФС). На сьогодні саме недостатність кількості співробітників ДФС, які повинні здійснювати процедуру реєстрації зупинених податкових накладних, призвела до появи Проекту Закону № 7115 від 15.09.17 р. Проект Закону скасовує автоматичність процедури зупинки та принцип беззаперечності отриманого податкового кредиту (п. 57¹.7 Проекту Закону).

Недолік 3 призвів до того, що порушники швидко навчилися уникати зупинки реєстрації податкових накладних (фірми порушників просто зменшили місячні обсяги і в той же час порушники збільшили кількість фірм).

Наявність названих недоліків призвела до того, що 06.12.2017 р. Верховна Рада України внесла зміни до Податкового кодексу, якими було викладено статтю 201.16 в новій редакції, згідно з якою зупинка реєстрації податкових накладних повинна здійснюватися у порядку та на підставах, визначених КМУ [10]. Таким чином, тема створення автоматичних заходів попередження набула найактуальнішого змісту.

У роботі [11] автор запропонував запровадити нову електронну систему адміністрування ПДВ, за допомогою якої в автоматичному режимі попереджатимуться майже всі викладені схеми ухилення від ПДВ. Запропонована система заснована на тому самому принципі, що і система електронного адміністрування реалізації пального, — на автоматичному обліку запасів товарів, отриманих платником ПДВ від іншого платника ПДВ, або ввезених ним на митну територію України та ще не списаних з балансу (надалі — автоматичний облік запасів).

Головною перевагою запропонованої нової системи заходів попередження ухилень від сплати ПДВ є те, що вона може бути заснована на тому самому програмному забезпеченні, що і нині діюча система моніторингу податкових накладних, яка використовується в процедурі зупинки їх реєстрації. Впровадження нової системи заходів потребує змін у законодавстві, які стосуються обов'язків та правил складання податкових накладних платниками ПДВ (в роботі [11] детально описано, що ці зміни складаються із 20-ти заходів та впроваджуються у три етапи).

У цій статті розглядаються заходи на першому етапі впровадження такої системи, які дещо відрізняються від аналогічних заходів, викладених у роботі [11]. Головною відмінністю викладених у статті заходів є те, що їх запровадження можливе в межах компетенції Кабінету Міністрів та Міністерства фінансів України і не потребує змін до Податкового кодексу України.

1. Пропозиції щодо зміни форми податкових накладних/розрахунків коригування та порядку їх заповнення на першому етапі формування автоматизованої системи обліку товарних запасів платників ПДВ.

У цій частині розглядатимуться шляхи створення автоматичної системи обліку товарних запасів платників ПДВ. Розв'язок такої задачі є можливим. Це було показано в роботі [11]. Зауважимо, що на **такому обліку** заснована система електронного адміністрування **реалізації палива** (СЕА РП).

Як зазначалося у вступній частині, процедура зупинки реєстрації ризикованих податкових накладних (далі — процедура зупинки) була запроваджена, як засіб автоматичного попередження такої розповсюдженої схеми ухилення від сплати ПДВ, як “скрутка”, для всіх товарів, а не тільки для пального. У цій статті під ризикованими податковими накладними/розрахунками коригування (далі — ПН/РК) розуміються такі ПН/РК, що задовольняють затвердженим Мінфіном *критеріям оцінки ступеня ризиків достатніх для зупинення їх реєстрації* (далі — *Критерії*). Операція “скрутки” товарів схематично викладена у праці [11].

На думку автора, підгрунтям недоліків процедури зупинки не є програмне забезпечення, за допомогою якого здійснюється моніторинг ПН/РК. Ним є інформація, яка аналізується при здійсненні моніторингу, — системою має аналізуватися дещо інший масив даних, наведених у ПН/РК платників ПДВ. Головна причина в тому, що СЕА ПДВ не відрізняє, чи отримав платник ПДВ товар, чи він тільки здійснив попередню оплату товарів/послуг.

Запропонуємо, щоб процедура зупинки була заснована на автоматичному обліку товарних запасів платників ПДВ. Під таким обліком мається на увазі облік кількості (об'єму, обсягу) товарів певної номенклатури (згідно з першими 4-ма цифрами коду УКТ ЗЕД) та певної одиниці виміру.

Для ведення такого обліку органи ДФС, на думку автора, потребують від платників додаткової інформації, головне — інформацію:

1. Чи отримав платник ПДВ товар, чи він тільки здійснив попередню оплату товарів/послуг.

2. Чи використовуються товарні запаси в ролі сировини для виконання робіт, надання послуг або вироблення інших товарів (у т. ч. на давальницьких умовах).

На думку автора, такий облік має стати основою для вироблення нових критеріїв. Можливість ведення такого обліку була доведена в роботі [11]. Також була доведена можливість поетапного формування такого обліку. Варто наголосити, що створити умови для отримання інформації 1-го виду достатньо лише за рахунок нормативних актів Кабінету Міністрів

та Міністерства фінансів України. Тобто впровадження такого обліку на I-му етапі можливе за рахунок дій тільки Кабміну та Мінфіну. Проте, щоб створити умови для отримання інформації 2-го виду, необхідними стануть зміни до Податкового кодексу України, що виводить створення таких умов на наступні етапи формування необхідної системи обліку.

Сформулюємо заходи, яких, на наш погляд, необхідно вжити КМУ та МФУ (в рамках наданих йому повноважень, згідно з п. 201.2 ст. 201 ПКУ) щодо зміни форми та порядку заповнення ПН/РК на першому етапі формування автоматизованої системи обліку товарних запасів платників ПДВ.

1. Доповнити розділ Б форми ПН, затвердженої наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307, графою 3.4 з умовною назвою “вид товару в залежності від підстав його набуття”. У випадку, якщо податкові зобов’язання виникають у зв’язку з отриманням попередньої оплати за товар, ця графа не заповнюється. Надалі в цій статті буде показано, що всі товари, які знаходяться на митній території України на балансі платників ПДВ, за ознакою їх походження можна класифікувати на 13 видів. Таким чином, при відвантаженні товару в цій графі ставиться відповідний код від 1-го до 13-ти залежно від виду відвантаженого товару. Рядок, у якому в графі 3.4 не заповнюється, надалі називатимемо “авансовий рядок”. Рядок, у якому стоїть код виду відвантаженого товару, називатимемо “відвантажувальний рядок”.

2. Аналогічно доповнити розділ Б форми РК (додаток 2 до форми ПН)

графою 4.4 з такою самою умовною назвою.

3. Для випадку, коли продавець відвантажує товар після отримання попередньої оплати, запровадити обов’язковість складання РК до ПН, яка була складена у зв’язку з отриманням попередньої оплати. В рядку, що коригується, зменшуються обсяги постачання товару, який мав бути поставлений у майбутньому (графа 13 розділу Б РК)¹. Одночасно з цим в РК створюється один або кілька відвантажувальних рядків, у яких збільшуються обсяги постачання товару/ів, який/і вже відвантажено (графа 13 розділу Б РК). Зауважимо, що при коригуванні одного авансового рядка ПН у відповідному РК може міститися від двох до 14-ти рядків під одним номером (один рядок авансовий, а інші — відвантажувальні). В РК здебільшого міститимуться один авансовий та один відвантажувальний рядки.

Заходи 1–3 є ключовою пропозицією нашої роботи.

Мета цих змін — зробити так, щоб в електронну базу системи електронного адміністрування ПДВ надходила інформація про відвантаження товарів платниками ПДВ. Інформація про вид відвантаженого товару необхідна для впровадження нових критеріїв моніторингу ПН/РК, складених у зв’язку з відвантаженням товарів, які будуть запропоновані в наступних частинах статті. На думку автора, моніторинг ПН/РК, складених у зв’язку отриманням попередньої оплати, не є необхідним.

¹ Це може бути здійснене або шляхом зміни кількості товару, або його ціни.

Крім того, пропонується платникам ПДВ в електронному вигляді інформувати систему про зміну кількісних показників товарів, що знаходяться у них на балансі, у зв'язку із зміною одиниці їх виміру.

Результатом цих заходів буде змога СЕА ПДВ вести серед платників ПДВ автоматичний облік запасів товарів, які або були отримані ними від інших платників ПДВ, або були ввезені ними на митну територію України, та ще не відвантажених іншій особі (далі – автоматичний облік запасів).

Зауважимо, що у КМУ та МФУ немає повноважень на запровадження окремих спеціальних санкцій за невиконання платниками ПДВ запропонованих заходів. Більше того, при запровадженні цих заходів суттєво збільшиться робоче навантаження на ведення бухгалтерського обліку платниками ПДВ. Але незважаючи на можливість невиконання наведених заходів, платники ПДВ будуть зацікавлені у їх виконанні, оскільки надалі буде показано, що запропоновані в роботі нові критерії виявлення ризикованих ПН/РК будуть такими, що отримувач товару буде вимушений сам інформувати СЕА ПДВ про те, що товари, наявні в його запасах, дійсно були ним отримані від інших платників ПДВ. Продавець товару, в свою чергу, буде зацікавлений у правильному зазначенні коду виду відвантаженого товару для зменшення ризику зупинення його ПН/РК.

2. Заходи із ранжування товарів, що відвантажуються, залежно від підстав їх походження.

Одночасно із змінами до форми ПН/РК пропонується ввести реє-

страцію виробників товару в органах ДФС. В межах цих пропозицій передбачається добровільна реєстрація виробників товарів за спеціальною заявою (по кожному виду товару згідно з кодом УКТ ЗЕД, в тому числі номенклатури відходів, які виникають на постійній основі в результаті їхньої діяльності), в якій вказуються передусім таблиця даних платника ПДВ, згідно з додатком до наказу Мінфіну від 13.06.2017 р. № 567, а також інші дані, повний перелік яких вказаний у роботі [11, с. 29]. Крім того, пропонується, щоб такі виробники мали можливість надавати органам ДФС в електронному вигляді інформацію про відвантажені ними товари, виготовлені з давальницької сировини замовника. В цьому документі будуть вказані номенклатура, одиниця виміру та кількість (об'єм, обсяг) відвантаженого товару за правилами вказування аналогічної інформації в податкових накладних. Після запровадження таких заходів усі товари, які знаходяться на митній території України на балансі платників ПДВ, за ознакою їх походження можна класифікувати так:

1) вироблені безпосередньо платником податку, який зареєстрований виробником цієї номенклатури товарів;

2) виготовлені зареєстрованим виробником цієї номенклатури товарів з давальницької сировини платника ПДВ (який є першим власником товару) за умови, що виробник проінформував про це СЕА ПДВ;

3) відходи господарської діяльності платника податку, який зареєстрований виробником товару (послуг);

4) вироблені безпосередньо платником податку, який не зареєстрований виробником цього товару;

5) виготовлені з давальницької сировини платника ПДВ (який є першим власником товару) особою, яка або не зареєстрована виробником цієї номенклатури товарів, або не проінформувала СЕА ПДВ про відвантаження таких товарів;

6) відходи господарської діяльності платника податку, який не зареєстрований виробником товару (послуг);

7) отримані від інших платників ПДВ після ___ 20__ р.² (за умови реєстрації такими платниками ПН/РК, в яких вказаний факт відвантаження товару або наявності інших документів, які, згідно з п. 201.11 с. 201, є підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту без отримання податкової накладної);

8) отримані від інших платників ПДВ після ___ 20__ р.² без реєстрації ними ПН/РК, в яких вказаний факт відвантаження товару (за наявності документів, що підтверджують набуття цих товарів)³;

9) набуті особою до моменту її реєстрації платником ПДВ (за наявності документів, що підтверджують набуття цих товарів);

10) набуті платником податку до ___ 20__ р.² (за наявності документів, що підтверджують набуття цих товарів);

11) отримані від неплатників ПДВ після ___ 20__ р.² (за наявності документів, що підтверджують набуття цих товарів);

12) ввезені платником податку на митну територію України після ___ 20__ р.²;

13) всі інші товари, щодо яких відсутні документи, що підтверджують їх набуття від інших осіб⁴.

Такий перелік видів товарів залежно від їх походження є вичерпним. *На першому етапі формування автоматичної системи обліку товарних запасів СЕА ПДВ обліковуватиме лише товари видів 2, 7 та 12.*

3. Нові критерії віднесення ПН/РК до категорії ризикованих та автоматизація їх перевірки залежно від виду походження відвантаженого товару.

У цій статті під процедурою перевірки ризикованих ПН/РК розуміється процедура реєстрації або відмови в реєстрації зупинених ПН/РК, яка здійснюється комісією ДФС, створеною згідно з наказом Мініну від 13.06.2017 р. № 566. Головною пропозицією цієї частини статті є встановлення нових критеріїв для ПН/РК залежно від виду відвантаженого товару. Крім того, викладено пропозиції щодо автоматизації перевірки зупинених ПН/РК, а також ознаки, за якими ПН/РК не підлягають моніторингу залежно від видів відвантажених товарів.

Розглянемо спочатку встановлення критеріїв для ПН/РК, складених в результаті відвантаження товарів виду 12. Пропонується, щоб

² Повинна стояти дата, з якої набувають чинності зміни до законодавства, запропоновані в цій статті.

³ У тому числі у випадку отримання товарів без згоди його власника при зверненні стягнення на них.

⁴ У тому числі знахідки, скарби, товари, набуті за набувальною давністю.

моніторингу підлягали всі ПН/РК цього виду, в тому числі ті ПН/РК, які згідно з чинною редакцією наказу Мінфіну від 13.06.17 р. № 567 (п. 5) звільнено від моніторингу. Пропонується вважати ризикованими ПН/РК ті, в яких кількість відвантажених товарів не відповідає кількості товарів, які обліковуються в СЕА ПДВ (відвантажуються товару більше, ніж було ввезено на митну територію України). Для добровільного платника ПДВ є дві можливі причини віднесення такої ПН/РК до ризикованої:

1. Помилка в заповненні ПН/РК, особливо граfi 3.4 Розділу Б ПН (графі 4.4 розділу Б РК).

2. Інформація про ввезення товару з певних технічних причин відсутня у СЕА ПДВ.

Пропонується налаштувати програмне забезпечення, за допомогою якого складаються ПН/РК, таким чином, щоб вона мала можливість отримувати інформацію про наявність товару видів 12 (та видів 2, 7), які обліковуються в СЕА ПДВ. В межах пропозиції передбачається вказувати платнику ПДВ, що, можливо, він зробив помилку при віднесенні відвантаженого товару до виду 12 та повідомляти його перед реєстрацією ПН/РК про можливі загрози зупинки реєстрації цієї ПН/РК.

Процедуру зупинки та перевірки зупинених ПН/РК пропонується налаштувати таким чином, щоб платник ПДВ при отриманні такої інформації був зацікавлений не реєструвати проблемну ПН/РК, а усунути власну помилку або причину того, що інформація про ввезення товару відсутня у СЕА ПДВ. *Цей*

принцип стосуватиметься процедури зупинки та перевірки зупинених ПН/РК, складених у зв'язку з відвантаженням товарів усіх інших видів.

У разі якщо платник ПДВ реєструє проблемну ПН/РК (яка автоматично підпадає під критерії ризикованості), СЕА ПДВ зупиняє реєстрацію цієї ПН/РК та в електронному вигляді надсилає платнику податку кількість товару цієї номенклатури, яка обліковується в СЕА ПДВ, як товар виду 12, із наведенням реквізитів митних декларацій, згідно з якими цей товар був ввезений. Також система надсилатиме реквізити ПН/РК, згідно з якими товар цієї номенклатури був відвантажений. Система надає платнику податку пропозицію перевірити правильність заповнення ПН/РК й інформує його про те, що в нього є право не подавати заяву на перевірку, а зареєструвати нову ПН/РК вже без помилок. У разі отримання від платника заяви на перевірку система просить платника надати:

1) всі документи щодо походження товару, який вказаний в зупиненій ПН/РК;

2) документи, достатні для перевірки реальної наявності товарних запасів, які обліковуються в СЕА ПДВ. Вимога таких документів є універсальним заходом для виявлення операцій “скрутки” із товарами всіх інших видів. Це пояснюється тим, що у суб'єктів, які проводять операцію “скрутки”, наявність товарних запасів не реальна, а фіктивна. Тобто у них в наявності лише документи на вказані товари.

Зауважимо, що процедура зупинки, що встановлена законодавством на сьогодні, не наголошує на пере-

вірці реальної наявності товарних запасів.

У випадку, якщо платник податку надасть усі документи правильно, але єдиною його помилкою буде неправильне заповнення виду відвантаженого товару в графі 3.4 Розділу Б ПН (графі 4.4 розділу Б РК), сама комісія або приймає рішення про реєстрацію ПН/РК, або має право відмовити у реєстрації такої ПН/РК у зв'язку з тим, що надані документи не є достатніми для віднесення товару до виду 12 і таким чином не є достатніми для прийняття комісією рішення про реєстрацію такої ПН/РК згідно з Постановою КМУ від 29.03.2017 р. № 190. Зауважимо, що надана платником податку інформація здебільшого є підставою для здійснення позапланових перевірок його діяльності.

Встановлення критеріїв для ПН/РК, складених у результаті відвантаження товарів виду 2 та 7 і процедури їх перевірки, пропонується встановити аналогічно товарам виду 12, оскільки перевищення обсягів відвантажених товарів цих видів обсягам, які обліковуються в СЕА ПДВ, як і в попередньому випадку, можливе тільки в результаті або неправильного заповнення графи 3.4 (4.4) ПН(РК) або технічної помилки в СЕА ПДВ. Пропонується, щоб моніторингу також підлягали усі ПН/РК із товарами цього виду.

Розглянемо тепер встановлення критеріїв для товарів видів 1 та 3. Для виробників товарів підставами для зупинки реєстрації ПН/РК є:

1. Товар не належить до номенклатури, виробництво якої він зареєстрував.

2. Товар не відповідає спеціальним критеріям, встановленим для виробників цієї номенклатури. Розгляд таких спеціальних критеріїв виходить за межі досліджень цієї статті.

Якщо причиною зупинки реєстрації є перша, пропонується налаштування програмного забезпечення процедури зупинки та перевірки зупинених ПН/РК, також пропонується встановити аналогічно товарам виду 12.

Коло ПН/РК складених у зв'язку з відвантаженням товарів виду 1, які підлягають моніторингу, пропонується звузити таким чином: виключити з моніторингу ПН/РК, складені тими підприємствами, обсяги поставчань яких дорівнюють або менші за 2,5 млн грн на місяць.

Для товарів виду 11 (найрозповсюдженіший вид товарів, які використовуються в операціях “скрутки”) пропонується суттєво звузити коло ПН/РК, які не підлягають моніторингу. Особливість товарів виду 11 у тому, що всі ПН/РК (з такими товарами) вважаються ризикованими. У праці А. В. Грона (2016) доведено, що операція з придбання платником ПДВ товарів у неплатника ПДВ з метою їх подальшого перепродажу можлива з юридичної, але сумнівна з економічної точки зору. Насамперед пропонується застосовувати процедуру зупинки для всіх операцій з відвантаження товарів цього виду, обсяги яких перевищують суму 85 тис. грн на місяць. Окрім цього, пропонується, щоб платник до кожної такої ПН/РК мав заповнювати додаток з умовною назвою: “Інформація про набуття відвантаженого товару”

(в подальшому Додаток 3). Такий додаток потрібен для автоматизації процедури перевірки зупинених ПН/РК. У ньому повинні бути вказані коди ЄДРПОУ постачальників товарів та реквізити документів, які *підтверджують фактичне набуття цих товарів*. Також для автоматизації пропонується, щоб при зупинці такі документи подавалися в електронному вигляді скан-копій, а єдиною підставою для відмови в реєстрації були несвоєчасне подання скан-копій документів або подання таких, які не підтверджуватимуть фактичне отримання товарів. Невідповідність поданих документів законодавству має бути лише підставою для призначення позапланової перевірки або порушення кримінальної справи. Зауважимо, що, як і для всіх зупинених ПН/РК, у випадку товарів виду 11 перевірці підлягає реальна наявність товарних запасів.

Для товарів виду 9, 10 коло ПН/РК, які підлягають моніторингу, пропонується не розширювати (залишити обсяг постачань до 500 тис. грн на місяць). Додаток 3 пропонується зобов'язати платників заповнювати також до кожної ПН/РК, яка реєструється. При зупинці реєстрації платники ПДВ повинні надати скан-копії документів, реквізити яких були вказані в Додатках 3. Процедура відмови в реєстрації або дозволу на реєстрацію — така сама, як і для товарів виду 11.

Для товарів видів 4, 5, 8, 13 (високий ризик здійснення операції “скрутки”) також пропонується розширити коло ПН/РК, які підлягають моніторингу, аналогічно до заходів для товарів виду 11. Але оскільки

при операціях із товарами видів 4, 5, 13 платники не в змозі заповнити Додаток 3, вони подають всі документи, які підтверджують підстави набуття саме цих товарів та реальність наявних товарних запасів.

Пропозиції щодо визначення критеріїв для операцій із товарами виду 6 аналогічні пропозиціям для товарів виду 11 з урахуванням того, що ризикованість таких ПН/РК залежить від підстав набуття товарів, що ліквідуються (таких підстав можливо 13 видів). Тому подробиці таких критеріїв виходять за межі цієї статті.

4. Пропозиції щодо реєстрації ризикованих ПН/РК без зупинки.

Із описаного в попередніх частинах статті робимо висновок, що в категорію ризикованих підпадає досить широке коло ПН/РК. Цією частиною статті пропонуються заходи, які дозволятимуть не здійснювати зупинку ризикованих ПН/РК, у випадку якщо платник податку має на своєму електронному рахунку в СЕА ПДВ (або сплатив до бюджету) достатню грошову суму.

В межах цієї частини статті пропонується, щоб платник ПДВ, окрім інформації про суму $\Sigma_{\text{накл}}$, на яку він має право зареєструвати ПН/РК, мав ще можливість отримати інформацію про його право зареєструвати ризиковану ПН/РК та вже зареєстровані ним ризиковані ПН/РК. В основу цих пропозицій покладена модель адміністрування ПДВ, яка полягає в тому, що платник ПДВ має право зареєструвати ризиковану ПН/РК, якщо виконується нерівність:

$$\Sigma_{\text{рах}} + \Sigma_{\text{спл}} - \Sigma_{\text{відшкод}} \geq \Sigma_i k_i S_i, \quad (1)$$

де $\Sigma_{\text{рах}}$ — сума, яка знаходиться на електронному рахунку платника податку в СЕА ПДВ; $\Sigma_{\text{спл}}$ — сума податку, сплаченого до бюджету з моменту набуття чинності запропонованих у цій статті змін до законодавства; $\Sigma_{\text{відшкод}}$ — загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування (у тому числі отримане бюджетне відшкодування) з урахуванням коригувань та результатів перевірок, що проводяться відповідно до ПКУ; S_i — загальна сума податку за зареєстрованими ризикованими ПН/РК, складеними у зв'язку з відвантаженням товарів i -го виду; k_i — коефіцієнт ризику можливості проведення операції “скрутки” з товаром i -го виду ($0 \leq k_i \leq 1$).

Коефіцієнти ризику встановлюються Кабміном відповідно до економічної ситуації. Спочатку пропонується, щоб усі k_i дорівнювали одиниці.

Запропоновані в цій частині заходи є повністю автоматичними, не вимагатимуть втручання співробітників ДФС у хід роботи та зроблять використання податкового кредиту, нарахованого при отриманні документів на товар для здійснення операцій “скрутки”, економічно невигідним. Така система заходів не зможе попереджати тільки окремий випадок операції “скрутки”, а саме:

– підприємство, яке робить операцію “скрутки”, отримує від клієнта попередню оплату, зареєструвавши відповідну ПН/РК, та не реєструє ПН/РК, складену у зв'язку із відвантаженням цього товару;

– придбаний у порушника товар клієнт використовує як сировину

для виробництва інших товарів (послуг).

Неможливість попередження пояснюється тим, що передача товару невідомого походження не підпадає тиме під облік системою, а Кабмін не має повноважень встановлювати окремі санкції за те, що не відбулася реєстрація ПН/РК із відвантажувальними рядками.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, у статті висвітлено, що при отриманні додаткової інформації від платників податку систему електронного моніторингу ПН/РК можна перетворити з автоматичної системи пошуку правопорушників, які здійснюють операцію “скрутки”, в систему автоматичного попередження здійснення такої операції. Подальші дослідження мають стосуватися розробки автоматичних систем попередження всіх інших податкових правопорушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Мельник М. І., Лещух І. В. (2015), Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності, ДУ “Ін-т регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf> (Дата звернення — 4 листоп. 2017).
2. Верховна Рада України (2010), Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page> (Дата звернення — 4 листоп. 2017).
3. Верховна Рада України (2014), Закон України “Про внесення змін до По-

- даткового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (Дата звернення — 5 листоп. 2017).
4. *Keen M., Smith S.* (2006) VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?; National Tax Journal Vol LIX, No 4 December 2006; available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf> (Дата звернення — 6 листоп. 2017).
 5. *Інформаційне* агентство “Главком” (2016), Ніна Южаніна: Мені здається, що до президента не доходить вся інформація про Насірова [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://glavcom.ua/interviews/nina-yuzhanina-meni-zdajetsya-shchodo-prezidenta-ne-dohodit-vsya-informaciya-vidnosno-nasirova-353361.html> (Дата звернення — 7 листоп. 2017).
 6. *Верховна Рада України* (2016), Закон України “Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19> (Дата звернення — 8 листоп. 2017).
 7. *Верховна Рада України* (2016), Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні)” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (Дата звернення — 8 листоп. 2017).
 8. *Кабінет Міністрів України* (2017), Постанова “Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/190-2017-%D0%BF> (Дата звернення — 9 листоп. 2017).
 9. *Міністерство Фінансів України* (2017), Наказ “Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html (Дата звернення — 10 листоп. 2017).
 10. *Верховна Рада України* (2016), Проект Закону “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62878 (Дата звернення — 12 груд. 2017).
 11. *Грона А. В.* Закономірності формування прозорої системи адміністрування ПДВ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://drive.google.com/file/d/0B50J0x32KvJ8Nm9IVzdCeUJrSDg/view?usp=sharing> (Дата звернення — 14 листоп. 2017).

REFERENCES

1. *Mel'nyk M. I., Leschukh I. V.* (2015) “Podatkovyj kontrol' v Ukraini: problemy ta prioritytety pidvyschennia efektyvnosti, DU “Instytut rehional'nykh doslidzhen' im. M. I. Dolishn'oho NAN Ukrainy”, [Online] available at:

- <http://ird.gov.ua/irdp/p20150301.pdf>. (Accessed 4 November 2017).
2. *The Verkhovna Rada of Ukraine* (2011), Tax Code of Ukraine, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>. (Accessed 4 November 2017).
 3. *The Verkhovna Rada of Ukraine* (2014), The law of Ukraine “On amending the Tax Code of Ukraine and certain legal acts of Ukraine regarding the tax reform”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19> (Accessed 5 November 2017).
 4. *Keen M., Smith S.* VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done?; *National Tax Journal* Vol LIX, № 4 December 2006; available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf> (Accessed 5 November 2017).
 5. *Information* agency “Hlavkom” (2016), “Nina Yuzhanina: Meni zdaiet’sia, scho do prezidenta ne dokhodyt’ vsia informatsiia pro Nasirova” available at: <http://glavcom.ua/interviews/ninayuzhanina-meni-zdajetsya-shcho-do-prezidenta-ne-dohodit-vsyainformaciya-vidnosno-nasirova-353361.html> (Accessed 7 November 2017).
 6. *The Verkhovna Rada of Ukraine* (2014), The law of Ukraine “On amending the Tax Code of Ukraine and certain legal acts of Ukraine regarding provisions of balanced budget revenues in 2016”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19> (Accessed 8 November 2017).
 7. *The Verkhovna Rada of Ukraine* (2014), The law of Ukraine “On amending the Tax Code of Ukraine (regarding the improvement of the investment climate of Ukraine)”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (Accessed 8 November 2017).
 8. *The Kabinet of Ministers of Ukraine* (2017), “On specifying grounds for State Fiscal Service commission on which to make decision on whether to register the tax invoice/adjustment calculation in the Unified register of tax invoices or to deny the such one”, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/190-2017-%D0%BF> (Accessed 9 November 2017).
 9. *The Ministry of Finance of Ukraine* (2017) The Order “On specifying the Criteria of evaluation of risks, sufficient for stopping the registration of tax invoice/adjustment calculation in the Unified register of tax invoices and the Exhaustive set of documents, sufficient for making the decision of registration of tax invoice/adjustment calculation in the Unified register of tax invoices”, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE30621.html (Accessed 10 November 2017).
 10. *The Verkhovna Rada of Ukraine* (2016), The draft law “On amending the Tax Code of Ukraine regarding provisions of balanced budget revenues in 2016”, available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62878 (Accessed 12 December 2017).
 11. *Hrona A. V.* (2017), “Zakonomirnosti formuvannia prozoroi systemy administruvannia PDV”, [Online] available at: <https://drive.google.com/file/d/0B50J0x32KvJ8Nm9IVzdCeUJrSDg/view?usp=sharing>. (Accessed 14 November 2017)