Утвержден Постановлением

Счетной Палаты

nr. 44 от 24 июля 2014.

Отчет аудита соответствия

администрирования налога на добавленную стоимость

Государственной налоговой службой в 2013 году

## Список аббревиатур

|  |  |
| --- | --- |
| **ГНС** | Государственная налоговая служба |
| **ГГНИ** | Главная государственная налоговая инспекция |
| **Территориальные**  **ГНИ** | Территориальные государственные налоговые инспекции |
| **Специализированные ГНИ** | Специализированные государственные налоговые инспекции |
| **УНА** | Управление налогового администрирования мун. Кишинэу |
| **УК** | Управление налогового контроля мун.Кишинэу |
| **ГУАКН** | Главное управление администрирования крупных налогоплательщиков |
| **НДС** | Налог на добавленную стоимость |
| **ВВП** | Внутренний валовой продукт |
| **НПБ** | Национальный публичный бюджет |
| **ГБ** | Государственный бюджет |
| **БАТЕ** | Бюджет административно-территориальной единицы |
| **АТО Гагаузия** | Административно-территориальное образование Гагаузия |
| **ИС** | Информационная система |
| **ГРВНН** | Генеральный регистр выдачи налоговых накладных |
| **СННВНГЭРНН** | Список налоговых накладных, выданных, не зарегистрированных в Генеральном электронном регистре налоговых накладных |
| **УБНП ГГНИ** | Управление по борьбе с налоговыми правонарушениями ГГНИ |
| **УВА ГГНИ** | Управление внутреннего аудита ГГНИ |
| **ЭРЗРВНДС** | Электронный регистр заявлений и решений по возмещению НДС |
| **СВ** | Формуляр “Об отражении в лицевом счете согласованных сумм возмещения на основе решений” |

# ВВЕДЕНИЕ

Аудит соответствия администрирования НДС Государственной налоговой службой в 2013 году был осуществлен на основании ст.28 и 31 Закона о Счетной палате № 261-XVI от 5.12.2008[[1]](#footnote-1) и в соответствии с Программой аудиторской деятельности Счетной палаты на 2014 год[[2]](#footnote-2)

**Цель аудита**состояла в получении разумных доказательств, что система менеджмента и внутреннего контроля, организованного ГНС, гарантирует соответствие администрирования НДС утвержденным положениям.

**Ответственность руководстваналоговых органов** состоит в организации эффективной системы внутреннего контроля, который обеспечивает соответствие администрирования НДС с соблюдением принципов прозрачности и ответственности, экономичности, эффективности и законности, а также разработке отдельных документированных процедур по предупреждению, выявлению и отчетности предполагаемого мошенничества.

**Ответственность аудиторской группы** состояла в примененим аудиторских процедур для получения достаточных и разумных аудиторских доказательств в целях подтверждения констатаций и выводов соответствия администрирования НДС в 2013 году, а также формулировании соответствующих рекомендаций аудита. В то же время аудиторы не несут ответственности за предотвращение случаев предполагаемого мошенничества и ошибок.

**Методология и сфера аудита**. Аудит осуществлен в соответствии со стандартами аудита[[3]](#footnote-3), применяемыми Счетной палатой, с применением передовых практик в области аудита соответствия. Аудиторские доказательства были получены аудиторской группой методом тестирования по существу и оценки некоторых существенных элементов системы внутреннего контроля, с использованием различных техник и методов, в том числе: изучение законодательной и нормативной базы, которая регламентирует аудитированную область, анализ и выборка данных из информационных продуктов органов ГНС, наблюдений, интервью, подтверждений, пересчетов, проверкок, запросов и сопоставлений информации из различных налоговых регистров, дел налогоплательщиков и других источников и т.д.

Учитывая уровень существенности и в результате идентификации зоны вероятности возникновения рисков в процессе администрирования НДС, сфера аудита охватила:

* ***соответствие формирования и отчетности задолженности и переплат НДС;***
* ***соответствие регистрации и аннулирования регистрации экономических агентов в качестве плательщика НДС;***
* ***соответствие администрирования налоговых накладных;***
* ***соответствие мониторинга деятельности субъектов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС;***
* ***соответствие предоставления исправленной отчетности;***
* ***соответствие процесса возмещения НДС.***

Выводы и констатации, представленные в Отчете, были сформулированы на основе аудиторской деятельности по соответствию процессов администрирования НДС в 2013 году, тестирование осуществлено по репрезентативным выборкам, проанализированным в ходе аудиторских действий. Объем выборок из общего количества указывается отдельно по каждому установленному случаю. В зависимости от подходов аудита доказательства были собраны в ГГНИ,ГУАКН, и 9 территориальных ГНИ (ГНИ Яловень, ГНИ Стрэшень, ГНИ Кэлэрашь, ГНИ Орхей, ГНИ Ниспорень, ГНИ Хынчешть, ГНИ Тараклия, ГНИ Леова и ГНИ Сорока), основным критерием выбора являлось количество налогоплательщиков по НДС, обслуживающихся территориальными ГНИ.

# ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ

**Государственная налоговая служба** является централизованной системой налоговых органов, представленной Главной государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов, территориальными государственными налоговыми инспекциями и специализированными государственными налоговыми инспекциями, подведомственными Главной государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов.

**Миссия ГНС** состоит в осуществлении контроля соответствия налогового законодательства, правильного начисления, полноты и своевременности поступлений в бюджет сумм налоговых обязательств. Принципы деятельности, обязанности, институциональная структура регламентируются Налоговым кодексом[[4]](#footnote-4) и Положением, утвержденным Постановлением Правительства № 1736 от 31.12.2002[[5]](#footnote-5).

***Налог на добавленную стоимость является государственным налогом, представляющий собой форму изъятия в бюджет части стоимости поставленных товаров, оказанных услуг, подлежащих налогообложению на территории Республики Молдова, а также части стоимости облагаемых товаров, услуг, импортируемых в Республику Молдова.***

Согласно законодательной базе[[6]](#footnote-6), в 2013 году были установлены и применены следующие ставки НДС: **стандартная ставка** **– 20%** от облагаемой стоимости импортируемых товаров и услуг и поставок, осуществляемых на территории Республики Молдова; **сниженные ставки -8%:** на хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молочные продукты, поставляемые на территорию Республики Молдова, на отдельные медикаменты, на природный и сжиженный газ; **нулевая ставка** на товары и услуги, поставляемые в соответствии со ст.104 Налогового кодекса.

В Республике Молдова учреждения, ответственные за регламентирование и администрирование НДС, являются:

**i) Министерство финансов,** которое осуществляет методическое руководство деятельностью ГГНИ без вмешательства в ее деятельность, территориальных ГНИ и специализированных ГНИ. К некоторым полномочиям Министерства финансов в налоговой области относятся: разработка и адаптация законодательной и нормативной базы, регламентирующей область НДС, к европейским и международным стандартам и практикам, a также создание, администрирование и развитие посредством органов ГНС интегрированных информационных систем ГНС и т.д.;

***ii) ГНС,*** которая являетсяцентрализованной системой налоговых органов, включающая Главную государственную налоговую инспекцию при Министерстве финансов, 35 территориальных государственных налоговых инспекций и 2 специализированные государственные налоговые инспекции, подведомственных ГГНИ при Министерстве финансов, основной задачей которых является осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства в области администрирования НДС, правильного начисления, полноты и своевременности зачисления в бюджет сумм налоговых обязательств, исходя из которых:

* **ГГНИ** осуществляет надзор за деятельностью территориальных ГНИ и специализированных ГНИ в целях налогового администрирования и популяризации налогового законодательства, а также осуществления налогового контроля; обеспечивает создание и функционирование отдельной унифицированной информационной системы налогоплательщиков и налоговых обязательств; издает приказы, инструкции и другие акты для исполнения налогового законодательства; изучает контестации и издает по ним решения; принимает решения о создании налоговых постов, возмещении НДС и выполняет другие обязанности, предусмотренные законодательством;
* **территориальные ГНИ** ответственны за: регистрацию и аннулирование налогоплательщиков в качестве плательщика НДС, обеспечение полного и соответствующего учета налоговых обязательств, принятие мер по обеспечению взысканий налоговых обязательств, осуществление налоговых контролей и принудительного исполнения налогового обязательства, возмещение НДС и т.д.;

**(iii) Таможенная служба,** которая ответственназа применения НДС на товары, ввозимые на таможенную территорию страны (которая будет проаудитирована в ходе отдельной аудиторской миссии, осуществленной Счетной палатой).

Администрирование НДС, согласно законодательно-нормативной базе, включает следующие процессы: **(1)** регистрация, учет и аннулирование регистрации в качестве плательщика НДС; **(2)** выдача налоговых накладных; **(3)** анализ и мониторинг деятельности налогоплательщиков зарегистрированных в качестве плательщика НДС и **(4)** возмещение НДС.

# III.КОНСТАТАЦИИ, ВЫВОДЫ, РЕКОМЕНДАЦИИ

Основная роль в управлении процессом администрирования НДС, в соответствии с внутренней нормативно-правовой базой[[7]](#footnote-7),[[8]](#footnote-8), ложится на ***рабочие группы по администрированию НДС***, созданные в рамках территориальных подразделений на основании приказов начальников территориальных ГНИ, цель которых заключается в обеспечении максимального уровня доходов бюджета по разделу НДС за счет оптимизации процедур налогового администрирования. Ответственность за эффективную организацию налогового администрирования по разделу НДС возложена на начальников территориальных ГНИ.

# 3.1. Свод, общее исполнение НДС

Важность НДС и особое влияние последствий изменений поступлений НДС в государственный бюджет подтверждены высокой долей НДС в общем объеме бюджетных источников в 2013 году, также как и в предыдущие годы. Согласно данным отчетности в 2013 году НДС, администрируемый органами ГНС, поступил в общей сумме 3989,8 млн. леев, что составляет 99,8% от уточненного бюджетного показателя (3997,6 млн. леев), или на 13,8% больше по сравнению с 2012 годом, в том числе 3945,1 млн. леев НДС, поступивший в ГБ, и 44,6 млн. леев на уровне АТО Гагаузии.

Сравнительный анализ поступлений НДС, собранных органами ГНС, к доле НПБ и к ВВП представлен на рисунке № 1.

***Рисунок № 1***

***Источник.*** Отчет поступлений в НПБ за 2011-2013 годы; [www.statistica.md](http://www.statistica.md)

Представленные данные показывают, что доходы от НДС, администрируемые органами ГНС, в 2013 году составляют 20% от общих доходов, поступивших в НПБ, зарегистрировав тенденцию роста по сравнению с 2012 годом на 1,6 процентного пункта. Одновременно доля НДС, зачисленная органами ГНС, в аудитируемый период составила 4%, которая осталась на уровне 2012 года, ситуация, обусловленная ростом ВВП в 2013 году на 12,1 млрд. леев и поступлением НДС на 0,5 млрд. леев.

Анализ структуры ГБ И БАТЕ в аспекте источников доходов показывает, что НДС представляет один из самых существенных источников доходов в 2011-2013 годах, ситуация представлена на рисунке № 2.

***Рисунок № 2.***

***Источник****.* Отчеты о поступлении в ГБ и БАТЕ за 2011-2013 гг. (администрируемые ГНС)

В то же время аудит подчеркивает, что динамика НДС в ГБ и БАТЕ менялась от 40,7% в 2011 году до 36,3% в 2013 году, установившись после налога на доход, доля которого составляет 38,7% (4258,2 млн. леев), связанная с введением ставки 12% облагаемого налога для юридических лиц начиная с 1.01.2012.

Анализ эволюции доходов бюджета, от поступлений связанных с НДС показывает, что они в 2013 году выросли на 13,8% (или на 484,2 млн. леев) по сравнению с 2012 годом и соответственно на 26,2% (или на 827,2 млн. леев) с 2011 годом. Эволюция поступлений НДС за период 2011-2013 гг. представлена на Рисунке № 3.

***Рисунок № 3***

*(млн. леев)*

***Источник:*** Отчеты о поступлениях в НПБ за 2011-2013. Информация анализа начислений в НПБ за 2011-2013.

Эволюция поступлений по разделу НДС обусловлена мерами налоговой политики на 2013 год, которая выражена: увеличением ставки с 8% до 20% на первичную сельскохозяйственную продукцию и сахар из сахарной свеклы; увеличением ставки с 6% до 8% на натуральный и сжиженный газ, а также отменой освобождений от НДС на основные средства, направленные в уставный капитал экономических агентов.

Анализ, произведенный аудитом по обеспечению исполнения утвержденных бюджетных показателей по НДС, администрируемый ГНС, в 2013 году показывает исполнение на уровне 99,8%, или на 7,8% меньше уточненного плана (3997,6 млн. леев). Среди факторов, которые повлияли на неисполнение запланированных показателей, являются: увеличение плана НДС в конце года на 286,8 млн. леев[[9]](#footnote-9) и изменение Налогового кодекса[[10]](#footnote-10), восстановив права отнесения в зачет сумм НДС на основании выданных налоговых накладных (включая в 2012 году), зарегистрированных в ГРВНН, с превышением установленных сроков и т.д.

Проверки аудита по обеспечению уровня поступлений НДС по отношению к начисленным налоговым обязательствам по разделу НДС показывает, что он составляет 95,5%. Таким образом, как результат данного уровня исполнения перед НПБ сформирована разница между начисленным и поступившим в сумме 187,4 млн. леев.

# 3.2. О соответствии формирования и отчетности задолженности и переплат, связанных с НДС

Анализ эволюции задолженности по уплате налоговых обязательств по НДС установил, что на конец 2013 года данная задолженность составила 488,9 млн. леев, в том числе в сумме 472,8 млн. леев - в ГБ и 16,1 млн. леев - в бюджет АТО. Что касается эволюции этих задолженностей по разделу НДС, отмечается продолжающаяся тенденция их роста за период 2011-2013 годов, ситуация представлена на рисунке № 4.

***Рисунок №. 4***

*(млн. леев)*

***Источник.*** Отчеты о поступлениях в НПБ за 2011-2013 годы и Отчеты о задолженностях в НПБ за 2011-2013 годы

Таким образом, задолженности налоговых обязательств по разделу НДС, сформированные на конец 2013 года, составили 12,3% от общей суммы поступлений НДС, с ростом на 0,7% (или на 83,4 млн. леев) по сравнению с предыдущим периодом.

Анализ задолженности, осуществленный в аспекте территориальных органов, показывает, что самые существенные задолженности за аудитируемый период зарегистрированы в ГНИ мун. Кишинэу, которые составляют 63,5% от общей задолженности, или 310,6 млн. леев, что связано с концентрацией 58,3% (12884 налогоплательщиков) от общего количества экономических агентов-плательщиков НДС, а 36,5% от общей задолженности остаются в 34 территориальных ГНИ (ГНИ мун. Бэлць – 6,8%, или 33,0 млн. леев ГНИ Яловень – 3,7%, или 17,9 млн. леев).

Формирование задолженностей в основном определяется уровнем дисциплины и соблюдением налогоплательщиками налогового законодательства, также и сниженной способностью в отдельных случаях подразделений ГНС мониторизировать формирование и отчетность задолженностей налогоплательщиков, а также принятия оперативных мер для погашения налоговых обязательств, которые могут создавать ситуации, когда некоторые из этих задолженностей не могут быть уплачены полностью. Так, немониторинг в течение 6 лет ГНИ Хынчешть отчета задолженностей по разделу НДС, представленного одним налогоплательщиком, обусловил занижение остатка задолженности по состоянию на 31.12.2013 на 525,8 тыс. леев, что подтверждается и контролем, осуществленным 20.06.2014 ГГНИ.

Согласно данным ГГНИ на 31.12.2013 около 14150 налогоплательщиков зарегистрировали переплаты по разделу **115.1 (НДС)** в общей сумме 227,4 млн. леев. По сравнению с ситуацией на 31.12.2012 переплаты увеличились на 53,9 млн. леев, а количество налогоплательщиков – на 1224.

Проверками правильности регистрации и отчетности переплат органами ГНС на 31.12.2013 выявлены отдельные несоответствия, которые выражаются в следующем.

1. Анализ и сопоставление информации из информационных продуктов ГНС „Список налогоплательщиков, которые зарегистрировали переплаты НДС на 31.12.2013”, „Список экономических агентов, которые представили декларации по НДС за 2013 год” и „Детальный текущий счет”, осуществленные аудитом, установили ситуацию по одному налогоплательщику[[11]](#footnote-11), зарегистрировавшему переплату в сумме 4,5 млн. леев. Согласно мотивации ГУАКН, ситуация сложилась из-за представления налогоплательщиком многочисленных исправленных деклараций. По мнению аудита, данная ситуация была допущена из-за недостаточности мониторинга ГУАКН соответствия представления и аннулирования налогоплательщиком деклараций по НДС за период 2013 года, в соответствии со ст.133 (2) а)[[12]](#footnote-12) и с)[[13]](#footnote-13) Налогового кодекса. Соответственно аннулирование ГУАКН 19 (из 22) представленных этим налогоплательщиком деклараций обусловили формирование переплат НДС.

***Примечание.*** *ГУАКН по запросу аудита проверило правильность формирования переплаты в сумме 4,5 млн. леев по разделу НДС. Впоследствии в результате данной проверки, ГУАКН затребовало у налогоплательщика представить скорректированную декларацию, обеспечив по состоянию на 17.06.2014 соответствие отчетности этого показателя.*

1. *Несовершенство законодательной базы и несвоевременное принятие необходимых мер компетентными органами (ГГНИ и Министерство финансов) в некоторых специфичных случаях привели к формированию нереальных переплат в сумме 31,8 млн. леев, а также отнесению в зачет НДС в сумме 981,9 млн. леев, зарегистрированных за одним налогоплательщиком.*
2. *Недостатки, допущенные по мониторингу* УНА Чентру и УНА Буюкань мун. Кишинэу,ситуации непредставления установленной законом деклараций по НДС за 2013 год 2 экономическими агентами повлияли на формирование переплат НДС в общей сумме 1,5 млн. леев.
3. *Немониторинг* ГНИ Хынчештьв течение 6 лет отчетности по переплате НДС одним налогоплательщиком обусловил ситуацию, когда по состоянию на 31.12.2013 отчитался о переплате в сумме 15,3 тыс. леев, а фактические проверки, осуществленные ГГНИ по состоянию на 20.06.2013, подтвердили задолженность на 111,4 тыс. леев.

Также установлено, что выявленные несоответствия обусловлены отсутствием интеграции существующих информационных продуктов на уровне ГНС с целью оперативного использования всех информационных инструментов по налоговым обязательствам, одновременно искажена достоверность отчетности начисленных налоговых обязательств, связанных с НДС.

Проверки и анализ, осуществленные аудитом, по одной выборке, сформированной из наиболее существенных сумм переплат по разделу НДС, установили, что поддерживается практика с согласия органов ГНС, когда некоторые экономические агенты в конце 2013 года осуществили уплату в аванс. Так, только 4 экономических агентов уплаченные суммы в аванс в последние дни 2013 года составили 20,7 млн. леев. Данная ситуация одновременно влияет на объемы поступлений к начисленным суммам, на снижение задолженности и улучшение уровня исполнения запланированных показателей.

***Выводы***

Поступления, связанные с НДС, администрируемые ГНС в 2013 году, указывают на тенденцию роста в общем НПБ. Одновременно установлено, что НДС, администрируемый ГНС, поступил на уровне 99,8%, в сравнении с уточненными бюджетными показателями, а с начисленными показателями – на уровне 95,5%.

Задолженности, связанные с НДС, продолжают расти, в 2013 году составив 488,9 млн. леев, в результате недостаточности предпринятых мер по их поступлению органами ГНС, обусловив ситуации очень низкой вероятности, что они когда-либо поступят в бюджет.

Формирование переплат в сумме 227,4 млн. леев были связаны с отдельными недостатками, такими как: поступления в аванс платежей НДС, немониторинг органами ГНС на всех уровнях соответствия представления и аннулирования налогоплательщиками деклараций по НДС; затягивание принятия действенных мер регламентирования специфичных ситуаций, не предусмотренных действующей законодательной базой, а также отсутствием интегрирования информационнох продуктов, существующих на уровне ГНС, для оперативного и эффективного использования всех информационных инструментов по налоговым обязательствам.

Влияние выявленных аудитом несоответствий, правильности формирования и отчетности переплат привело к снижению задолженности и улучшению уровня исполнения запланированных показателей на сумму 37,8 млн. леев.

***Рекомендации руководству Главной государственной налоговой инспекции:***

1) предпринять эффективные меры для мониторинга процесса формирования и регистрации задолженности по разделу НДС в целях их снижения;

2) консолидировать среду внутреннего контроля в процессе мониторинга соответствия представления и аннулирования налогоплательщиками деклараций по НДС ввиду обеспечения правильности и реальности регистрации и отчетности ГНС задолженности и переплат.

## 3.3. О соответствии регистрации и аннулировании экономических агентов в качестве плательщика НДС

### *3.3.1. О соответствии регистрации экономических агентов в качестве плательщика НДС*

Порядок регистрации налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС регламентирован ст.112 Налогового кодекса, который предусматривает ***обязательную регистрацию*** в качестве налогоплательщика НДС субъектов, которые осуществляют предпринимательскую деятельность, если он в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев осуществлял поставки товаров, услуг на сумму, превышающую 600,0 тыс. леев. Также субъект, который осуществляет предпринимательскую деятельность имеет право зарегистрироваться в качестве плательщика НДС, если он осуществлял облагаемые поставки товаров и услуг (за исключением импортируемых) на сумму, превышающую 100,0 тыс. леев, при условии, что оплата за эти поставки осуществлялась покупателями в форме расчетов по перечислению на банковские счета.

В данном контексте анализ информации, представленной ГГНИ, проведенный аудитом, показывает, что общее количество экономических агентов-плательщиков НДС на конец 2013 года составило 22130 налогоплательщиков, которое в сравнении с предыдущим годом уменьшилось на 342 налогоплательщика. Анализ плательщиков НДС в аспекте их территориального размещения представлен на рисунке № 5.

***Рисунок № 5.***

***Источник.*** Информация о количестве экономических агентов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС по состоянию на 31.12.2013

Представленные данные показывают, что большинство экономических агентов-плательщиков НДС в количестве 12884 (или 58,2%) расположено в мун.Кишинэу, а 1146 налогоплательщиков (или 5,2%) – в мун.Бэлць и т.д.

Анализ соответствия регистрации субъектов налогообложения НДС, в динамике 2011-2013 годов и в аспекте, предусмотренном ст.112 Налогового кодекса, представлен в таблице № 1.

**Таблица № 1**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Год** | **Субъект налогообложения НДС, зарегистрированный в порядке:** | | **ИТОГО** |
| **ст.112 (1) обязательно**  **(с 600,0 тыс. леев)** | **ст.112 (2) добровольно**  **(с 100,0 тыс. леев)** |
| 2011 | 676 | 982 | **1658** |
| 2012 | 810 | 954 | **1764** |
| 2013 | 796 | 912 | **1708** |

***Источник.***Informaţia prezentată de IFPS.

Результат осуществленного анализа указывает на тенденцию роста количества экономических агентов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС, – с 1658 в 2011 году до 1708 в 2013 году, из которых 796 плательщиков НДС зарегистрированы в обязательном порядке и 912 плательщиков НДС зарегистрировались добровольно.

На основании проверкок соответствия процесса регистрации экономических агентов в качестве плательщиков НДС, а также соблюдения органами ГНС регламентирующей данный процесс базы, на основании поступившей информации от 35 территориальных ГНИ, по запросу аудита и анализа данных ИС ГНС отмечается следующее.

* Из общего количества (1708) зарегистрированных налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС 95,9% (1638) относятся к экономическим агентам, которые добровольно исполнили законные требования, и 4,1% (70) – к тем, которые были зарегистрированы по инициативе органов ГНС. Аудит отмечает, что в результате принятых органами ГНС мер субъектам, зарегистрированным в качестве плательщиков НДС по инициативе ГНС, были начислены налоговые обязательства в размере 2,5 млн. леев.
* Из общего числа 1016 заявлений на регистрацию налогоплательщиков, которые заявили о добровольной регистрации в качестве плательщиков НДС, ***10% органы ГНС отказали*** в регистрации в качестве субъектов налогообложения НДС. В данной ситуации органы ГНС привели следующие аргументы отказа: несоответствие осуществленных поставок, отсутствие экономического агента по заявленному адресу, невыполнение всех условий законодательства, непредставление обоснованных документов, отзыв заявлений и т.д.

Одновременно с целью сбора аудиторских доказательств соответствия регистрации и администрирования экономических агентов в качестве плательщиков НДС аудит осуществил детальную проверку выборки из 143 дел налогоплательщиков, администрируемых территориальными ГНИ (УНА Рышкань и УНА Чентру мун. Кишинэу,также и ГНИ Ниспорень, ГНИ Леова, ГНИ Орхей, ГНИ Тараклия, ГНИ Яловень, ГНИ Хынчешть, ГНИ Сорока), в результате были установлены следующие отклонения от регламентированных норм:

* несоблюдение сроков рассмотрения заявлений о регистрации в качестве плательщиков НДС с выдачей сертификата о регистрации в качестве плательщика НДС (УНА Рышкань и УНА Чентру мун. Кишинэу, а также в ГНИ Орхей, ГНИ Тараклия, ГНИ Хынчешть и ГНИ Яловень), в 33 случаях выборки этот срок превышал от 3 до 39 дней, что противоречит требованиям п. 3.8 приказов ГГНИ № 1321 от 12.11.2012 и № 1613 от 24.12.2012;
* неуказание в Журнале регистрации заявлений о регистрации в качестве плательщика НДС даты выдачи сертификата о регистрации плательщика НДС, установленное в 13 случаях (ГНИ Леова, ГНИ Тараклия, ГНИ Сорока), что лимитирует подтверждение/опровержение соблюдения сроков рассмотрения заявлений на регистрацию в качестве плательщика НДС с выдачей сертификата о регистрации в качестве плательщика НДС;
* несмотря на то, что нормативная база предусматривает порядок регистрации экономических агентов в качестве плательщика НДС[[14]](#footnote-14), были допущены неоднозначные подходы некоторыми территориальными ГНИ к порядку документирования решений о регистрации как плательщика НДС. Так, в УНА Рышкань мун. Кишинэу в 22 проверенных случаях, решения о регистрации в качестве плательщика НДС запротоколированы без указания статей Налогового кодекса, на основании которых был зарегистрирован налогоплательщик, а в некоторых случаях они не подписаны членами комиссии о регистрации налогоплательщиков как плательщиков НДС. В ГНИ Сорока, ГНИ Oрхей и ГНИ Ниспорень в 30 случаях решения о регистрации плательщиков НДС записываются протоколами о регистрации налогоплательщиков как плательщиков НДС. Другая ситуация, установленная в УНА Чентру мун. Кишинэу, демонстрирует документирование решения о регистрации плательщика НДС в форме RVF “Особенности и специфические детали”, несмотря на то, что этот формуляр имеет другое назначение. В ГНИ Тараклия решения о регистрации как плательщика НДС принималось в “устном” порядке ответственными лицами. Одновременно отмечаем, что в ГНИ Леова регистрация экономического агента в качестве плательщика НДС осуществлена на основании решения начальника ГНИ в письменном виде на бланке с печатью ГНИ Леова. В ГНИ Хынчешть начальник ГНИ принял решение о регистрации в качестве плательщика НДС визированием акта налогового посещения без конкретного указания резолюции - “принять” или “отказ”. *Указанные ситуации* *обусловили и неспецификацию* *исчерпывающих методов документирования решений процесса регистрации плательщиков НДС, неописание процессов по разделу регистрации экономических агентов в качестве плательщиков НДС, а также непостоянный мониторинг данного процесса;*
* отсутствие в деле налогоплательщика копии сертификата регистрации как плательщика НДС установлена в 18 случаях (УНА Рышкань и УНА Буюкань мун. Кишинэу, ГНИ Сорока, ГНИ Яловень);
* неосуществление налогового контроля ГНИ Тараклия в случае затягивания регистрации одного экономического агента в качестве плательщика НДС, что вызвало неприменение штрафных санкций в размере 10% от объема облагаемых поставок, что противоречит требованиям законодательства[[15]](#footnote-15).

### *3.3.2. О соответствии аннулирования регистрации в качестве плательщиков НДС*

Инициация процедуры аннулирования регистрации плательщика НДС осуществляется ***(i)*** по инициативе субъекта налогообложения в случаяе ситуаций, указанных в ст.113(1) Налогового кодекса, путем подачи соответствующего уведомления органам ГНС и ***(ii***) по инициативе органов ГНС в случае ситуаций, указанных в подстатье (2) этой же статьи. Аудит, проверив соответствие данного процесса, отмечает следующее:

в течение 2013 года органы ГНС аннулировали регистрацию субъектов налогообложения НДС 1907 налогоплательщикам. Наибольший удельный вес около **52,5%** от всех экономических агентов, которым аннулировали регистрацию как плательщиков НДС на основании ст.113(2) а) Налогового кодекса, согласно которому общий объем налогооблагаемых поставок в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев на сумму, не превышающую 100,0 тыс. леев. Одновременно в связи с приостановкой поставок, облагаемых НДС, были аннулированы **517** налогоплательщиков как плательщиков НДС и **140** налогоплательщиков, которые представили недостоверную информацию. Несмотря на то, что у **228** субъектов налогообложения НДС была аннулирована регистрация по причине непредставления деклараций по НДС за каждый налоговый период, в ходе анализа и проверок, осуществленных аудитом по отобранной информации из информационного продукта ГНС[[16]](#footnote-16), установлено еще **118** экономических агентов-плательщиков НДС, которые подпадали под требования ст.115 (1) Налогового кодекса, но которым не была аннулирована регистрация в качестве плательщиков НДС. Данная ситуация обусловлена тем, что ГГНИ (управление методологии администрирования прямых налогов) и ГП „Fiscservinform”, ответственные за администрирование данного информационного продукта, не обеспечили мониторинг правильности и актуальности этой информации, а также совместимости платформ информационной системы. Так, не было обеспечено своевременное исключение из „Cписка экономических агентов, зарегистрированных как плательщики НДС, которые не представили деклараций по НДС” налогоплательщиков, которым аннулирована регистрация в качестве плательщика НДС в предыдущие годы ГНИ Глодень, ГНИ мун. Кишинэу и т.д.

***Примечание:*** *В**результате запроса аудиторской группы ГГНИ совместно с ГП „Fiscservinform” осуществили ревизию информации из режима „Список экономических агентов, которые не представили деклараций по НДС”, произведя необходимые корректировки по состоянию на 1.07.2014.*

* проверки соответствия аннулирования регистрации как плательщика НДС, осуществленные аудитом, по одной репрезентативной выборке, сформированной из 88 дел налогоплательщиков, установили несоблюдение УНА Чентру и УНА Рышкань мун. Кишинэу и территориальных ГНИ (Тараклия, Яловень, Хынчешть, Сорока) в 52 случаях, требований п.5.5 Приказа ГГНИ № 1321 от 12.11.2011, не проинформировав налогоплательщиков о необходимости соблюдения положений, предусмотренных ст.113 (3) Налогового кодекса, в части начисления НДС на остаток основных средств, товаров, при приобретении которых НДС был отнесен в зачет, а также о необходимости представить последнюю декларацию по НДС;
* ГНИ Ниспорень допустила превышение срока аннулирования регистрации как плательщика НДС, не проинформировав письменно заявителя в срок 7 дней о невозможности удовлетворения просьбы об аннулировании;
* несоблюдение ГНИ Леова, ГНИ Сорока, ГНИ Яловень, УНА Чентру и УНА Рышкань мун. Кишинэу требований нормативной базы[[17]](#footnote-17) привело к неизъятию в 12 случаях сертификатов регистрации в качестве плательщиков НДС налогоплательщиков, которым аннулирован статус плательщика НДС.

***Выводы***:

На конец 2013 года отмечается тенденция сокращения количества экономических агентов, зарегистрированных как плательщики НДС.

Установлены следующие несоответствия документирования процедур регистрации экономических агентов как плательщиков НДС: превышение установленных сроков регистрации в качестве плательщика НДС; различные варианты оформления решений о регистрации экономических агентов в качестве плательщика НДС; неприложение к делам налогоплательщиков копий сертификатов о регистрации в качестве плательщиков НДС. Все вышеизложенное обусловлено отсутствием отдельных элементов внутреннего контроля по данному разделу.

Несоблюдение требований нормативной базы, которая регламентирует процесс аннулирования регистрации налогоплательщиков как плательщиков НДС, привело к неинформированию налогоплательщиков органами ГНС о необходимости начисления НДС на остаток основных средств, товаров по которым при их приобретении был произведен зачет.

Необеспечение оперативного сотрудничества структур в составе органов ГНС, ответственных за администрирование информационного продукта „Список экономических агентов, которые не представили деклараций по НДС”, повлияло на недостоверность и актуальность данной информации. Допущение этих нарушений влияет на процесс администрирования НДС*.*

***Рекомендации руководству Главной государственной налоговой инспекции:***

**3)** обеспечить соответствующее применение территориальными ГНИ процедур документации процесса регистрации налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС;

4) улучшить функциональность внутреннего контроля на всех этапах проведения процессов регистрации/аннулирования налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС, осуществляемых посредством рабочих групп по администрированию НДС;

5) консолидировать сотрудничество между структурами, подведомственными ГГНИ и ГП „Fiscservinform”, для обеспечения правильности данных информационной системы „Список экономических агентов, которые не представили деклараций по НДС”.

## 3.4. О соответствии администрирования налоговых накладных

Понятия[[18]](#footnote-18) "налоговая накладная", "порядок выдачи, учета и юридической ответственности за ненадлежащее ее использование" регламентированы статьями 93, 117, 1171, 1181, 1182, 260 (4), 260 (41) Налогового кодекса. Постановлением Правительства № 294 от 17.03.1998[[19]](#footnote-19) ответственость за централизованное печатание налоговых накладных, а также заи регистрацию, учет, хранение и их выдачу субъектам через территориальные ГНИ возложена на ГГНИ.

Аудит отмечает, что в 2013 году при дополнении Налогового кодекса ст.1182  была внесена ясность в порядкок выдачи, обеспечения выдачи заявленного количества, а также сокращения фактических сроков выдачи налоговых накладных органами ГНС. Приказом ГГНИ № 1018 от 29 июля 2013 года[[20]](#footnote-20) был изменен порядок подачи заявок на выдачу налоговых накладных посредством использования автоматизированной ИС „Заказ on-line типовых форм”, что обусловило прозрачность данного процесса, уменьшение сроков и затрат налогоплательщика, а также улучшение налогового администрирования. Также Налоговый кодекс был дополнен нормами, которые предусматривают права покупателя на отнесение в зачет НДС в случае информирования налогового органа в порядке и сроки, установленные ГГНИ, о нерегистрации налоговой накладной поставщиком в регистре ГРВНН.

В результате предпринятых мер ГГНИ за аудитируем период стало возможным, начиная с 2014 года выдачи и учет налоговых накладных осуществлять через электронную услугу ,,e-Factura”, внедрение которой было направлено на улучшение и оптимизацию предоставления публичных услуг.

***В то же время, кроме действий, предпринятых ГГНИ, по улучшению администрирования налоговых накладных в 2013 году, аудит установил и недостатки по разделу соответствия администрирования налоговых накладных, идентифицировав следующее.***

* Несмотря на то, что ГГНИ и ГНИ мун. Кишинэу провели годовую инвентаризацию остатков налоговых накладных, в ходе которой не обеспечили соответствующее составление “Инвентаризационной описи типовых форм первичных документов и бланков строгой отчетности”[[21]](#footnote-21), заменив с составлением документа, в котором было подтвержден инвентаризационной комиссией только фактический остаток бланков налоговых накладных, находящихся на складе.

***Примечание.*** *В результате запроса аудиторской группы ГНИ мун. Кишинэу на основании Приказа № 10 от 8.04.2014 осуществила инвентаризацию форм первичных документов строгой отчетности, возвращенных экономическими агентами, у которых аннулирована регистрация в качестве плательщиков НДС, которые были уничтожены 23.05.2014.*

* Отсутствие единого механизма возврата типовых форм первичных документов и бланков строгой отчетности, не использованных или испорченных, который согласно нормативных актам[[22]](#footnote-22) должен быть утвержден ГГНИ, привело к **различным подходам** территориальными ГНИ администрирования налоговых накладных, возвращенных экономическими агентами, у которых аннулирована регистрация как плательщика НДС. Так, в результате наблюдения, осуществленного аудитом в Центре выдачи бланков строгой отчетности для экономических агентов, администрируемых ГУАКН, Центре выдачи документов строгой отчетности для экономических агентов, администрируемых в мун. Кишинэу и в территориальных ГНИ (Яловень, Стрэшень, Кэлэрашь, Сорока, Ниспорень, Орхей, Леова), а также анализа полученных ответов, на запрос аудиторской группы, от территориальных ГНИ (Дрокия, Бричень, Дондушень и Тараклия) установлены следующие ситуации.
* Центр выдачи налоговых накладных для экономических агентов мун. Кишинэу имеет бланки налоговых накладных, возвращенных экономическими агентами, у которых аннулирована регистрация как плательщика НДС за период 2012-08.04.14, в количестве 36772 единицы на суммe 60,5 тыс. леев без соответствующей записи их недействительности:
* в ГНИ Яловень на возвращенные бланки налоговых накладных наносится надпись “аннулирована”, которые впоследствии хранятся в делах налогоплательщиков, по которым аннулирована регистрация как плательщика НДС;
* в ГНИ Кэлэрашь и ГНИ Орхей бланки налоговых накладных, возвращенные налогоплательщиками, по которым аннулирована регистрация как плательщика НДС, уничтожаются сформированной комиссией в некоторых случаях в составе трех налоговых инспекторов, в присутствии руководителя экономического агента, а в других случаях комиссия представлена только одним налоговым инспектором и руководителем экономического агента;
* в ГНИ Стрэшень уничтожение возвращенных бланков налоговых накладных в день возврата осуществляется комиссией, представленной только одним налоговым инспектором и руководителем экономического агента у которого аннулирована регистрация как плательщика НДС, в отдельных случаях протокол подписан только налоговым инспектором;
* в ГНИ Дрокия, ГНИ Бричень, ГНИ Ниспорень, ГНИ Сорока и ГНИ Теленешть ликвидация остатков бланков налоговых накладных при аннулировании регистрации экономического агента в качестве плательщика НДС осуществляется ***комиссией, сформированной экономическим агентом***, в состав которой включен лишь один представитель территориальной ГНИ;
* в ГНИ Тараклия комиссия по ликвидации остатков бланков налоговых накладных формируется только из налоговых служащих;
* в ГНИ Дондушень комиссия по ликвидации остатков бланков налоговых накладных формируется территориальной ГНИ из 2 налоговых служащих и главного бухгалтера экономического агента, у которого аннулирована регистрация в качестве плательщика НДС;
* ГНИ Хынчешть в акте контроля указывает факт уничтожения бланков налоговых накладных, возвращенных экономическими агентами, по которым аннулирована регистрация как плательщиков НДС, в присутствии налогового инспектора, ответственного за осуществление налогового контроля, и представителя экономического агента;
* ГНИ Леова аннулировала налоговые накладные экономическим агентам, по которым аннулирована регистрация как плательщиков НДС, через применение маркировки *„Z”* с хранением в сейфе управления налогового контроля. Одновременно отмечена ситуация, когда в акте контроля указано уничтожение путем сжигания возвращенных налоговых накладных, но фактически они хранятся в сейфе.
* Аудиторские проверки, основанные на данных, использованных из различных информационных продуктов[[23]](#footnote-23), доказывают существование случаев ***выдачи бланков налоговых накладных и накладных в день аннулирования регистрации экономического агента как плательщика НДС или в близкие к дате аннулирования сроки.***

Так, в случае 6 экономических агентов, аннулированных как плательщики НДС, двое из которых объявлены органами ГНС фирмами- ***“фантомами”,*** установлено, что в день аннулирования/объявления или в близкие к аннулированию регистрации как плательщика НДС сроки, им были выданы бланки налоговых накладных в количестве от 10 до 200 экземпляров, согласно объяснениям учреждения, по причине «нахождение налогоплательщика в процессе получения налоговых накладных». Одновременно установленно, что двое из этих экономических агентов, будучи аннулированы как плательщики НДС, выдали налоговые фактуры других экономических агентов-плательщиков НДС, предоставив право на зачет НДС в сумме 10,4 млн. леев, а это уже факт, способствующий уклонению от уплаты налогов в этом же размере (ГНИ Кэлэрашь, УНА Рышкань, УНА Чокана, УНА Ботаника мун. Кишинэу).

Данная ситуация, по мнению аудита, допущена из-за отсутствия четкого механизма, который бы *предусматривал конкретные сроки аннулирования регистрации налогоплательщика в качестве плательщика НДС, а также каких-либо мер по обеспечению того факта, что в этот период налогоплательщик не сможет получать/выдавать налоговые накладные.*

* Установлена ***ситуация отнесения в зачет НДС в отдельных случаях на основе налоговых накладных, выданных экономическими агентами, у которых аннулирована регистрация как плательщиков НДС***.

Так, проверки базы данных информационного продукта «Список налоговых накладных, выданных поставщиками после аннулирования их как плательщиков НДС» выявили, что 73 экономических агента, у которых аннулирована регистрация как плательщика НДС, в период 1.01.2013-15.04.2014 незаконно выдали 743 налоговые накладные на общую сумму НДС в 53,9 млн. леев другим экономическим агентам-плательщикам НДС. Проанализировав детально ситуации неаннулирования налоговых накладных, выданных 3 налогоплательщикам, которым аннулирована регистрация как плательщиков НДС, которые составляют 41,4%, или 22,3 млн. леев из суммы в 53,9 млн. леев, относящихся к НДС, аудит установил отнесение в зачет НДС в сумме 22,3 млн. леев другим 3 экономическим агентам-плательщикам НДС.

***Примечание.*** *В течение аудита ГУАКН в случае 1 налогоплательщика исключил зачет НДС в сумме 92,7 тыс. леев.*

По мнению аудита, указанная ситуация обусловлена недостаточным мониторингом со стороны налоговых инспекторов из группы администрирования НДС, экономических агентов, которые представляют риск для администрирования НДС, в соответствии с требованиями п. 4.8 Приказа ГГНИ № 1321 от 12.11.2012 и Приказа ГГНИ № 1613 от 24.12.2012, а также тем, что нормативная база по администрированию НДС, не предусматривает мер по обеспечению органами ГНС ситуаций, когда налоговые накладные налогоплательщиков, у которых аннулирована регистрация как плательщиков НДС, с даты аннулирования их должны быть **объявлены как аннулированные/недействительные.**

Также в результате анализа информации, представленной аудиту органами ГНС, отмечается, что в 2013 году была аннулирована регистрация как плательщиков НДС у 1907 экономических агентов, из которых 828 налогоплательщиков не вернули неиспользованные налоговые накладные, включая 628 налогоплательщиков по ГНИ мун. Кишинэу и 200 налогоплательщиков территориальных ГНИ.

В этих условиях аудит отмечает, что бланки налоговых накладных, оставшиеся в остатках у экономических агентов, у которых аннулирована регистрация как плательщика НДС, решением об аннулировании регистрации в качестве плательщика НДС ***считаются недействительными,*** не перечислены/указаны серия, номер и их количество. Данная ситуация, по мнению аудита, обусловлена отсутствием информационного продукта, предназначенного для ведения учета выданных налоговых накладных-налогоплательщикам, который обеспечил бы прозрачность движения и остатков налоговых накладных, находящихся в администрировании налогоплательщиков плательщиков НДС, который одновременно минимизировал бы риски использования налоговых накладных экономическими агентами после аннулирования их в качестве плательщика НДС.

* Отмечаются ***недостатки в процессе регистрации/нерегистрации поставщиками в ГРУНН налоговых накладных в общей сумме, которая превышает/не превышает сумму 50,0 тыс. леев/100,0 тыс. леев.***

В данном контектсе отмечается следующее.

* Анализ информации из информационного продукта „СННВНГЭРНН”, который на дату выборки содержит 3576 страниц и в котором были отражены 93099 налоговых накладных, выявил около 195 ***случаев нерегистрации*** в установленные сроки налоговых накладных в суммах, превышающих 100,0 тыс. леев, выданных покупателям в общей сумме 677,6 млн. леев.

В данной ситуации органы ГНС должны были применить положения ст.260 (41) Налогового кодекса, согласно которому нерегистрация налоговых накладных в «СННВНГЭРНН» санкционируется штрафом в размере 3,6 тыс. леев за каждую незарегистрированную налоговую накладную, но не более 108,0 тыс. леев за все налоговые накладные, не зарегистрированные в установленные сроки.

Для получения доказательств аудита, в целях определения соответствия указанным положениям аудитом проведены процедуры по существу в отношении 12 экономических агентов (из 195) путем проверок и сопоставления данных информационной системы, дел налогоплательщиков, лицевых счетов и т.д. В результате этих проверок установлено, что из проверенных 12 налогоплательщиков только к 6 применены штрафы в общей сумме 21,6 тыс. леев, к другим 5 экономическим агентам не начислен/не применен штраф, потому что они были аннулированы как плательщики НДС, по причине их ненахождения по юридическому адресу. Экономический агент, обслуживающийся в ГУНАКН, который выдал 2 налоговые накладные – 4.11.2013 в сумме 140,6 тыс. леев (НДС – 23,4 тыс.леев) и на 12.11.2013 в сумме 224,8 тыс. леев (НДС – 37,5 тыс. леев), к нему так же не были применены соответствующие штрафы.

* Проверки, осуществленные аудитом показывают и ситуации, когда налогоплательщик, используя законные требования[[24]](#footnote-24), а также внесенные в них изменения[[25]](#footnote-25), выдал налоговые накладные, которые не превышали установленный плафон для обязательной регистрации в ГРУНН, ***тогда как общий объем поставок тому же покупателю и в этот же день превыси***л ***допустимый плафон***. Так, один налогоплательщик 2.12.2013 выдал одному и тому же покупателю 139 налоговых накладных в общей сумме (без НДС) на 13,7 млн. леев и 3.12.2013 179 налоговых накладных в общей сумме (без НДС) на 18,0 млн. леев, сделки по каждому случаю варьировали между 90,0 тыс. леев и 99,9 тыс. леев. Аналогично другой экономический агент, 31.12.2013 выдал 296 налоговых накладных в общей сумме (без НДС) на 26,2 млн. леев одному и тому же экономическому агенту, в которых сделки по каждому случаю варьировали между 90,0 тыс. леев и 99,9 тыс. леев. Аналогичные ситуации были зарегистрированы еще у около 30 налогоплательщиков.

В этом контексте аудит показывает, что соответствующая норма позволяет налогоплательщикам получать "налоговые каникулы" для неддекларирования суммы НДС, предназначенные ГБ до срока возникновения представления декларации по НДС (около двух месяцев). Одновременно в этот период (до окончания срока возникновения представления декларации по НДС) налогоплательщик не подпадает под п.4.8 Положения, утвержденного Приказом ГГНИ № 1321 от 12.11.2012, и Положение, утвержденное Приказом №1613 от 24.12.2012, как предприятие, которое представляют риск для администрирования НДС.

В этих условиях подчеркивается, что несовершенная правовая база ограничивает оперативность действий налоговых органов в обнаружении и приостановлении документирования налоговых накладных, сделок налогоплательщиков с повышенным уровнем риска, на поступление доходов в бюджет. Примером является то, что 6 из 30 налогоплательщиков были аннулированы регистрации в качестве плательщика НДС по истечении периода свыше 2-4 месяцев, а 3 налогоплательщика были объявлены как фирмы- “фантомы” с суммой НДС, относящейся к поставкам в 10,4 млн. леев.

***Выводы***

Неустановление механизма возврата налоговых накладных экономическими агентами, у которых аннулированы регистрации в качестве плательщика НДС, обусловило различные подходы территориальных ГНИ к администрированию налоговых накладных, возвращенных ими.

Недостаточный мониторинг в некоторых случаях налогоплательщиков, которые представляют риск для администрирования НДС, обусловил выдачу органами ГНИ бланков первичных документов со специальным режимом экономическим агентам, которым уже аннулирована регистрация в качестве плательщика НДС или в близкие к дате аннулирования сроки.

Отсутствие информационного продукта, обеспечивающего органы ГНС информацией/данными о налоговых накладных, объявленных недействительными у налогоплательщиков, которым аннулирована регистрация в качестве плательщика НДС, привело к допущению в зачет НДС (в случаях, установленных аудитом) в сумме 22,3 млн. леев.

Отмечается непринятие мер по применению штрафных санкций к экономическим агентам, которые не соблюдали законодательную базу и не регистрировали в ГРУНН налоговые накладные, выданные покупателям.

Несовершенная законодательная база по обязательной регистрации налоговых фактур, которые превышают 100,0 тыс. леев (неограничение количества налоговых накладных, выданных в этот же день, этому же налогоплательщику) обусловило отсутствие должного учета сделок, осуществленных экономическими агентами-плательщиками НДС, ввиду установления органами ГНС уклонений от уплаты налогов и предпринимательской псевдодеятельности, которые оказывают негативное влияние на поступления в НПБ. В данном контексте ГГНИ неоднократно инициировала предложения по выходу из сложившейся ситуации, в том числе и через изменение Налогового кодекса.

***Рекомендации руководству Главной государственной налоговой инспекции:***

6) разработать механизм, в том числе процедуры по возврату налоговых накладных, не использованных или испорченных, в случае аннулирования регистрации экономического агента как плательщика НДС;

**7)** усовершенствовать имеющиеся информационные продукты ГНС с целью обеспечения учета налоговых накладных, выданных налогоплательщикам, прозрачности движения и остатков налоговых накладных, находящихся в администрировании у налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС;

**8)** создать механизм, который устанавливал бы конкретные сроки аннулирования регистрации налогоплательщиков как плательщиков НДС.

**3.5. О соответствии мониторинга деятельности субъектов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС**

Ежегодно государственному бюджету Республики Молдова наносится ущерб в виде непоступления доходов в результате применения схем, управляемых под прикрытием фирм правонарушителей ("фантом"). Схемы мошенничества в основном относятся к НДС, которые либо не выплачиваются государству от поставок экономическим агентам, либо от зачисления в зачет на основе сделок налогоплательщиков, которые представляют высокий риск для накопления доходов в бюджет.

Согласно данным отчетности ГНС, в 2013 года были идентифицированы и объявлены 28 **фирм-"фантомов"** (с предполагаемым объемом обязательств в 76,1 млн. леев) к 38 зарегистрированным в 2012 году (с предполагаемым объемом обязательств в 127,0 млн. леев).

В результате осуществленных проверок аудит отмечает ***некоторые недостатки в процессе мониторинга органами ГНС деятельности субъектов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС,*** которые выражаются в: ***(i)*** неоперативной передаче информации ГГНИ территориальными органами ГНИ; ***(ii)*** получении с опозданием ответов от ГГНИ на запросы территориальных органов ГНИ; ***(iii)*** затягивании осуществления контролей и налоговых посещений; ***(iv)*** создание с опозданием отдельных налоговых постов, а также ***(v)*** несовершенствовании нормативно-правовой базы по данному разделу. Недопущение данных недостатков лимитировали/приостановили бы псевдодеятельность отдельных экономических агентов.

Аудит, анализируя информационные продукты ГНС и учитывая характеристики предприятий, представляющих риск для администрирования НДС, идентифицировал некоторых экономических агентов, которые подпадают под 50% критериев, установленных пунктами 4.8 Приказом ГГНИ № 1321 от 12.11.2012[[26]](#footnote-26) и Приказа ГГНИ № 1613 от 24.12.2012, применив различные схемы уклонения от уплаты НДС, по отношению к которым органами ГНС предприняты меры с опозданием.

Для аргументирования вышеизложенного аудит приводит следующие ситуации, подтвержденные документами из дел этих налогоплательщиков.

В данном контексте отмечается следующее.

* Некоторые экономические агенты, зарегистрированные как плательщики НДС, в течение последних 2 лет осуществили поставки товаров и услуг в незначительных объемах, а в период смены учредителя (от 1 до 4 месяцев) зарегистрирован резкий рост поставок и покупок. Впоследствии им аннулирована регистрация как плательщика НДС или они были декларированы как фирмы-«фантомы». Так, один экономический агент, зарегистрированный в качестве плательщика НДС в 2009 году, располагая объемом продаж за период 2009-2013 годов, который не превышал 0,5 млн. леев, сентябре-декабре 2013 осуществил поставки в сумме 516,6 млн. леев, из которых НДС, относящийся к этим поставкам, в сумме 86,1 млн. леев, тогда как фактически уплачено в бюджет только 0,03 млн. леев. Аудит отмечает, что данный резкий рост имел место в период смены учредителя, которому на дату вступления в права (29.11.2013) исполнилось 18 лет. Ситуация, установленная аудитом, обусловлена немониторингом на всех уровнях ответственными лицами в составе органов ГНС указанной ситуации у экономического агента, который согласно данным ГНС в течение последующих 12 месяцев не превысил плафон в 100,0 тыс. леев из общей облагаемой поставки, а также необеспечением аннулирования его в качестве плательщика НДС, в соответствии с требованиями законодательной базы.

Аналогичная ситуация была установлена аудитом и у другого экономического агента, который в период смены учредителя (сентябрь 2013) осуществил поставки в сумме 89,2 млн. леев, из которых НДС, относящийся к этим поставкам, составил 14,9 млн. леев, тогда как фактически уплаченный – 1900 леев.

Отмечается, что эти 2 налогоплательщика были **установлены** и впоследствии им **аннулирована** органами ГНС регистрация как плательщика НДС, поскольку были объявлены **фирмами-"фантомами"** 31.01.2014 и соответственно 02.10.2013.

* Несмотря на то, что некоторые плательщики НДС, установленные аудиторской группой, соответствуют критериям, характерным предприятиям, которые представляют риск для администрирования НДС, органы ГНС, обладающие данной информацией, не воспользовались законными правами, не аннулировали вовремя этих налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС. В результате указанные налогоплательщики осуществили поставки в сумме свыше 117,8 млн. леев, из которых НДС, связанный с этими поставками, - 19,6 млн. леев, с уплатой в бюджет НДС в сумме 0,02 млн. леев.
* Анализ информации из дел налогоплательщиков, представленных аудиту, и сопоставление их с информацией ИС (лицевой счет налогоплательщика) показывают, что описанные ситуации вызваны и пробелами в законодательстве. Так, в законодательных актах не установлен срок регистрации внесенных изменений уполномоченными органами, с правом регистрации, а также не указан аспект, согласно которому нотариусы в обязательном порядке должны информировать органы ГНС об изменениях, зарегистрированных в составе учредителей. В качестве примера, экономический агент, обслуживающийся в ГНИ Кэлэрашь, 23.12.2013, внес изменения в состав учредителей у нотариуса, затем в течение 24 дней осуществил сделки в объеме 58,0 млн.леев, из которых 9,7 млн.леев НДС, связанный с этими поставками, а органы ГНС установили изменения в составе учредителя только 16.01.2014, подтвержденную ГП „Государственная регистрационная палата”.
* Неэффективность, в отдельных случаях, мер предпринятых органами ГНС при осуществлении налоговых контролей и посещений, создание некоторых налоговых постов с опозданиями, а также и аннулирование их судебными инстанциями обусловило осуществление сомнительных сделок по разделу НДС.

Так, аудит, анализируя осуществленные мероприятия ГНИ мун. Кишинэу, в зоне которой обслуживается один экономический агент, подвергнутый проверке, отмечает что, в течение 2013 года она проинформировала письменно ГГНИ о том, что указанный налогоплательщик представляет риск для администрирования НДС. Одновременно отмечается, что меры, предпринятые УАН ГГНИ, которое согласно нормативной базе обязано предпринять действенные меры носят довольно поздний характер, минимизировав эффективность налогового администрирования. В данном контексте отмечается неоперативное принятие мер органами ГНС по исключению, в целях уклонения от уплаты налогов (от инициации налогового посещения и до оперативного контроля, создание налогового поста, а также и аннулирование приостановления операций по банковским счетам) к указанному налогоплательщику, что позволило ему осуществить в период с август 2013 года по май 2014 года по поставки в сумме 65,1 млн. леев, из которых 10,8 млн. леев НДС, связанный с этой поставкой, не перечислив платежи в бюджет и т.д.

Аудит отмечает, что указанные налогоплательщики осуществили поставки в общем объеме около 749,1 млн. леев без уплаты НДС в бюджет.

По мнению аудита, делегирование ст.146(4) Налогового кодекса полномочий в создании налоговых постов только ГГНИ препятствуют оперативным мерам, направленным на предотвращение уклонений от уплаты налогов, а также и ограничения в осуществлении обязательств и ответственности, возложенных на территориальные государственные налоговые органы.

Отмечаем, что нефункциональность налоговых постов по противодействию уклонению от уплаты налогов обусловлена в некоторых случаях приостановлением исполнения приказов ГГНИ о создании налоговых постов решениями судебных инстанций, а в других случаях - изъятием документов бухгалтерского учета правоохранительными органами. В результате ограничен мониторинг и проверки со стороны органов ГНС поставок и покупок, осуществленных экономическими агентами, которые соответствуют критериям предприятий, представляющих риск для администрирования НДС. Например, в период 1.01.2013-22.05.2013 один экономический агент осуществил поставки в сумме 320,9 тыс. леев, НДС, связанный с этой поставкой 53,5 тыс. леев, уплатив НДС в бюджет в 31,1 тыс. леев. На дату 22.05.2013 Приказом ГГНИ № 539 был создан налоговый пост в целях проверить существование де-факто объектов сделок, а в период функционирования налогового поста экономический агент не зарегистрировал какие-либо движения как по поставкам, так и по покупкам. В последствии решением судебной инстанции (9.07.2013) было приостановлено исполнение приказа о создании налогового поста. Так, одновременно с аннулированием деятельности налогового поста, экономический агент зарегистрировал рост поставок на 798,2 тыс. леев (НДС, связанный с данной поставкой составил 133,0 тыс. леев), уплатив НДС в бюджет в сумме 54,7 тыс. леев.

Одновременно отмечается, что в аудитируемый период ГГНИ направила в правоохранительные органы 131 материал об уклонении от уплаты налогов. Из направленных материалов в 50 случаях были возбуждены уголовные дела, в 11 случаях - принято распоряжение об отказе в возбуждении уголовного дела, а в 70 случаях ГГНИ не располагает какой-либо информацией о мерах принятых правоохранительными органами.

***Выводы***

В дополнение к принятым мерам органами ГНС для сокращения уклонений от налогов и псевдодеятельности фирм-фантомов аудиторская группа отмечает отдельные резервы по мониторингу деятельности субъектов, зарегистрированных в качестве плательщиков НДС, которые выражаются в следующем: неоперативной передаче информации территориальными ГНИ в адрес ГГНИ; получение с опозданием ответов от ГГНИ по полученным запросам от территориальных ГНИ; затягивание осуществления налоговых проверок и посещений, создание налоговых постов, также и несовершенством нормативно-правовой базы по данному разделу.

Законодательные пробелы и осуществление с опозднием органами ГНС некоторых мероприятий в целях предотвращения псевдодеятельности налогоплательщиками, которые представляют риск для администрирования НДС, привели к осуществлению сделок в общем объеме около 749,1 млн. леев с выплатой НДС в бюджет 0,0 леев.

***Рекомендации руководству Главной государственной налоговой инспекции:***

**9)** усилить мероприятия по мониторингу с целью обеспечения, что сделки, осуществляемые экономическими агентами, не представляют риска для администрирования НДС, путем укрепления сотрудничества структур ГНС, участвующих в процессе администрирования НДС;

**10**) изучить возможность делегирования полномочий создания налоговых постов территориальными структурами в целях повышения их эффективности.

**3.6. О неаннулировании исправленной Декларации по НДС, представленной повторно экономическим агентом**

Согласно ст.187(1) Налогового кодекса налогоплательщик обязан представлять в установленный срок налоговые отчеты по каждому виду налога или сбора. Одновременно ст.188(2) Налогового кодекса предусмотрено, что «*налогоплательщик при обнаружении в ранее представленном им налоговом отчете ошибки или неполноты сведений вправе представить* ***исправленный налоговый отчет****»,* которыйрассматривается как налоговая отчетность соответствующего периода.

Аудиторские проверки, осуществленные по соблюдению указанных норм, показывают, что несмотря на то, что органы ГНС располагают инструментами для анализа исправленных налоговых отчетов, целью которых является *«обеспечение эффективного администрирования исправленной налоговой отчетности»,* анализ данных из информационного продукта„Список налоговых накладных, выданных поставщикам после даты аннулирования их как плательщиков НДС (НДС12)” за 2013, указывает на отдельные недостатки по данному разделу. Согласно Информации ГГНИ № 26/06-2/11-946/3125 от 21.05.2012 „Об администрировании исправленных налоговых отчетов”, если за отчетный период вводятся 2 или более налоговых отчетов по тому же типу, налоговый орган оформит формуляр ЗАД. Так, проверки аудита показали представление 3 Деклараций по НДС за тот же налоговый период (М/12/2013), представленые на 31.01.2014, 4.06.2014 и соответственно 13.04.2014, со статусом документа в ИС **"Неаннулирован**" на дату обработки информации.

В случае другого экономического агента, который представил 1.04.2014 исправленную декларацию по НДС за период М/12/2013, САD был составлен 10.04.2014, однако ввод его в ИС осуществлен после 12 дней, обусловив ситуацию, что налогоплательщик по состоянию на 22.04.2014, зарегистрировал 2 декларации по НДС со статусом документа „Неаннулирован”.

***Выводы***

Несмотря на то, что органы ГНС распологают инструментом анализа исправленной налоговой отчетности, проверки, осуществленные аудитом, отмечают отдельные недостатки по данному разделу, которые выражаются в неоперативности аннулирования исправленных деклараций по НДС, что обусловило зачисление в ”зачет” экономическому агенту многих деклараций по НДС.

***Рекомендации руководству Главной государственной налоговой инспекции:***

**11**) активизировать мониторинг процесса аннулирования Деклараций по НДС, представленных повторно экономическим агентом, для обеспечения правильного ввода информации в "зачет" налогоплательщика.

## 3.7. О соответствии процесса возмещения НДС

## 

Субъекты налогообложения НДС  имеют право на возмещение НДС в условиях, предусмотренных III разделом Налогового кодекса и в установленном порядке Положением о возмещении налога на добавленную стоимость, утвержденного Постановлением Правительства № 1024 от 1.11.2010[[27]](#footnote-27) – до 1.02.2013, а Положением о возмещении налога на добавленную стоимость, утвержденного Постановлением Правительства № 93 от 1.02.2013[[28]](#footnote-28) – с 1.02.2013.

Аудит отмечает, что в 2013 году были расширены категории получателей возмещения НДС, внесением некоторых изменений для налогоплательщиков, имеющих право на возмещение НДС, в соответствии ст. 1012 и 1013 Налогового кодекса, которые являются производителями растениеводства и садоводства собственного производства в натуральном виде и продукции животноводства собственного производства в натуральном виде, в живом и убойном весе, осуществляемым хозяйствующими субъектами сельскохозяйственными производителями и инвесторами, осуществляющими капитальные инвестиции (затраты) в автотранспортные средства для перевозки не менее 22 человек не считая водителя. В результате внесенных изменений в аудитируемом периоде был возвращен НДС в соответствии со ст. 1012 – в сумме 4,7 млн. леев и ст. 1013 – в сумме 1,3 млн. леев.

Проверки аудита отмечают, что за аудитируемый период органами ГНС обеспечено возмещение НДС, с осуществлением тематических контролей в 2005 случаях, или 79,6% от общего количества принятых заявлений, которые по сравнению с предыдущим периодом, указывает на снижение на 14,4%. Данная ситуация свидетельствует о росте добровольного соблюдения законодательства экономическими агентами, а также и степени доверия органов ГНИ по отношению к налогоплательщикам – получателям возмещения НДС.

Анализ аудитом данных по возмещению НДС в 2013 году показывает, что существенный рост сумм, принятых для возмещения в аспекте территорий, остается за ГНИ мун. Кишинэу (38,6%), ГУАКН (31,2%) и ГНИ АТО Гагаузия (3,3%).

За аудитируемый период ГНС зачислила НДС в государственный бюджет и БАТЕ в сумме 3989,8 млн. леев, а сумма принятая и возвращенная за счет государственного бюджета составила 1921,9 млн. леев или 32,3% от общих поступлений НДС.

Уровень кассового исполнения возмещения НДС за счет государственного бюджета, по сравнению с суммами, заявленными к возмещению, показаны на рисунке № 6.

**Рисунок № 6**

***Источник*.** Информация № 26-15-09/272 от 11.03.2014 о возмещении сумм НДС ГГНИ

Так, в течение 2013 года сумма платежных документов, исполненная Министерством финансов составила 1921,9 млн. леев или на 176,9 млн. леев больше в сравнении к 2012 году. Одновременно отмечается, что в исполненной сумме большая доля приходится на денежные средства, перечисленные на счета налогоплательщиков в сумме 1273,3 млн. леев (66,3%) и соответственно, 648,6 млн. леев (33,7%) – связанные с их налоговыми обязательствами перед НПБ.

Для возмещения НДС из государственного бюджета в Государственное казначейство поступило платежных документов в сумме 2020,1 млн. леев, или на 249,6 млн. леев больше, чем в 2012 году. Остаток невозмещенных финансовых средств согласно данных Государственного казначейства составил 98,2 млн. леев или на 72,7 млн. леев больше, чем в 2012 году, имея тенденцию роста в течение 2011-2013 годов. Согласно мотивациям ГГНИ и Министерства финансов ситуация вызвана „отсутствием необходимых финансовых средств”.

В целях улучшения и обеспечения прозрачности системы администрирования процесса возмещения НДС начиная с августа 2013 на основании Приказа ГГНИ № 1285 от 7.08.2013 была запущена автоматизированная информационная система „Электронный регистр заявлений и решений о возмещение НДС”, который генерирует различные информационные продукты с целью снижения риска превышения сроков возмещения НДС.

*Проверки аудита соответствия возмещения НДС были осуществлены выборкой, сформированной из общего количества*: *отказных заявлений; принятых заявлений*; *экономических агентов, по которым возмещение НДС осуществлено с нарушением законных сроков*.

Отсутствие отдельных процедур внутреннего контроля, а также и отдельные неточности законодательства привели к отдельным несоответствия, выраженным:

* в 5 случаях (7,7%) с заявленной суммой в 2,9 млн. леев для возмещения, из 65 проверенных случаев из информационного продукта ГНС ***„***RETVA***”***, установлено неуказание мотива отказа в заявлении, тогда как в Решении о порядке возмещения НДС, которое является базой для его составления, были указаны мотивы (УК ГНИ мун.Кишинэу);
* вопреки законным положениями[[29]](#footnote-29) в 5 территориальных ГНИ установлено допущение 13 случаев нарушений/затягиваний сроков возмещения НДС, что составляет 10,2% от 128 проверенных случаев, ситуация представлена в Таблице № 3.

**Таблица № 3**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ГНИ** | **Проверенные случаи** | **Случаи с нарушением сроков возмещения НДС** | **Превышение срока (дни).** |
| Кантемир | 16 | 2 | от 7 до27 |
| Хынчешть | 35 | 1 | 20 |
| Леова | 3 | 1 | 2 |
| Сынжерей | 9 | 6 | от 6 до 66 |
| Бюро Комрат | 65 | 3 | от 4 до 24 |
| **Всего** | **128** | **13** |  |

***Источник.*** Отчет об исполнении заявлений на возмещение НДС в 2013 году, выбранный из Информационной системы ГНС.

Анализ, осуществленный аудитом, показывает, что превышение законных сроков возмещения НДС в территориальном аспекте варьирует от 2 до 27 дней.

Другая ситуация идентифицированная аудитом в ГУАКН и некоторых территориальных ГНИ (Анений Ной, Окница, Фэлешть и бюро Комрат) показывает, что отдельные решения о возмещении НДС были введены с опозданием на 1 месяц в систему „RETVA” ответственными лицами, что подтверждено и информацией № 26/1-03/1326 от 8.07.2014 ГП „Fiscservinform”.

* Неодинаковые подходы нормативных актов[[30]](#footnote-30), которые регламентируют возмещение НДС в специфичных ситуациях, способствовали нерегламентированному отказу возмещения НДС в сумме 74,7 тыс. леев одному налогоплательщику.
* Изучение и возмешение НДС в сумме 290,0 тыс.леев ГНИ Ниспорень в случае, когда налогоплательщик не указал в заявлении сумму к возмещению НДС, чем нарушил требования нормативной базы.
* Несмотря на то, что в результате контроля, осуществленного ГНИ Сорока, принято решение о частичном возмещении сумм НДС от суммы, заявленной налогоплательщиком, аудит отмечает, что в акте контроля в нарушение нормативной базы, налоговыми служащими не указаны обоснованные мотивы частичного возмещения заявленной суммы.
* В ГНИ Тараклия до октября 2013 года ответственные лица не установливали методы исполнения возмещений, установленные пкт.12 Положения, утвержденного Постановлением Правительства №93 от 1.02.2013.
* Несоблюдение ГНИ Яловень требований нормативной базы[[31]](#footnote-31) привело к принятию и возмещению НДС в сумме 421,7 тыс. леев в ситуации, в которой экономический агент не указал запрашиваемую сумму в „ячейке 22” Декларации по НДС.
* Различные применения требований нормативной базы по возмещению НДС привели к ситуации, когда отдельные территориальные ГНИ (УС ГНИ мун. Кишинэу, Ниспорень, Леова, Окница, Тараклия, Яловень, Хынчешть и Сорока) в 38 случаях приняли к возмещению НДС, без представления Деклараций по НДС за налоговый период, в котором подано заявление, а в других 17 подобных случаях УК ГНИ мун. Кишинэу отказало в принятии заявлений о возмещении НДС.
* В случае ГНИ Яловень установлена ситуация, когда начальник ГНИ Яловень 7.06.2013 подписал решение о методе возмещения НДС, тогда как был назначен в должности начальника ГНИ Яловень 17.06.2013. Также этому же налогоплательщику было выдано решение о способе реализации возмещения НДС заместителем начальника ГНИ Яловень еще 6.06.2013.

Также ндентифицированы и другие несоответствия процесса возмещения НДС, такие как: превышение сроков принятия решений о способах возмещения НДС УК ГНИ мун. Кишинэу; ненумерование дел УК ГНИ мун. Кишинэу, отсутствие журнала регистрации решений о способах возмещения НДС в УК ГНИ мун. Кишинэу, несовпадение данных генерального регистра, полученных заявлений для возмещения НДС, с регистром отказа в возмещении в УС ГНИ мун. Кишинэу.

***Выводы***

Несмотря на то, что в течение 2013 года органами ГНС были предприняты меры по улучшению процесса возмещения НДС имеют место некоторые проблемы и недостатки, выраженные в: тенденции роста в течение последних лет неисполнения Министерством финансов платежных документов, связанных с возмещением НДС, которые в 2013 году, в сравнении с 2012 годом, увеличились на 72,7 млн. леев; превышении в 13 случаях законных сроков возмещения НДС; неправильном применении нормативных актов в специфичных случаях, обусловивших нерегламентированной отказ в возмещении НДС в сумме 74,7 тыс. леев; неодинаковых подходах к применению требований нормативной базы по возмещению НДС, привело в некоторых случаях к принятию возмещения НДС, в то время как в других случаях стало причиной отказа. Эта ситуация, по мнению аудита, является следствием отсутствия отдельных элементов внутреннего контроля по данному разделу.

***Рекомендации руководству Главной Государственной налоговой инспекции:***

**12)** укрепить деятельность внутреннего контроля для обеспечения строгого соблюдения и соответствия законодательной и нормативной базы по возмещению НДС;

**13)** обеспечить выпуск методологических направлений/объяснений с целью правильного применения нормативной базы, регламентирующей процесс возмещения НДС.

## 3.8. О финансовом менеджменте и внутреннем контроле

В соответствии с Декларацией о надлежащем управлении за 2013 год, на основе самооценки ГГНИ, в качестве высшего органа ГНС оценила систему финансового менеджмента и контроля как «*соответствующую Национальным стандартам внутреннего контроля”.*

Проверки аудита уровня внедрения системы финансового менеджмента и контроля, связанные с администрированием НДС, отмечают что ГГНИ обеспечивает адекватную контрольную среду.

Так, осуществленный анализ аудиторской деятельности, связанной с процессом администрирования НДС в 2013 году показывает, осуществление 5 аудиторских миссий, связанных с этим процессом, в результате которых установлены нарушения, показаные на Рисунке № 7.

**Рисунок № 7**

***Источник.*** Информация об анализе уровня внедрения выдвинутых рекомендаций аудита, связанные с процессом администрирования НДС, за 2012, 2013 годы, представленные УВА в составе ГГНИ.

В соответствии с проанализированными данными наибольший удельный вес от всех нарушений остается за этапом регистрации плательщиков НДС (33%), следующими за ними – нарушения допущеные в процессе мониторинга и аннулирования регистрации плательщиков НДС (31%) и нарушения, которые допущены при возмещение НДС (25%).

Аудит отмечает удовлетворительный уровень внедрения рекомендаций, так были *внедрены 90,3% и невнедрены 9,4%* от общего количества представленных рекомендаций. Причинами невнедрения рекомендаций, представленных УВА ГГНИ, в соответствии с мотивацией субъекта являются: недокументирование деятельности, связанной с менеджментом рисков, неутверждение ответственных для устранения выявленных нарушений, а также и неописание операционных процессов, относящихся к администрированию НДС.

## 3.9. Оценка исполнения предыдущих решений Счетной палаты

## 

Требования предыдущих Постановлений счетной палаты № 20 от 29.05.2009[[32]](#footnote-32) в большинстве случаев потеряли актуальность, а некоторые имеют место и в настоящий момент и повторяются в настоящем отчете.

В результате предыдущего аудита Постановлением Счетной палаты №40 от 17.07.2013[[33]](#footnote-33), включая и Отчет аудита, ответственным лицам Министерства финансов и ГГНИ были направлены требования в целях устранения установленных недостатков и 21 рекомендация для улучшения процесса администрирования публичных доходов ГНС.

В данном контексте аудит отмечает, что 81% или 17 рекомендаций из представленных были исполнены, а рекомендации № 10, 15, 19 и 20 исполнены частично.

В контексте вышеизложенного, учитывая продолжающийся характер и актуальность указанных проблем, некоторые аспекты были подняты в ходе настоящего аудита, будучи выдвинуты/представлены соответствующие рекомендации в настоящем Отчете в соответствующих разделах.

**Выводы**

В результате проверки внедрения рекомендаций и исполнения требований Счетной палаты, ориентированной на ликвидацию нарушений, устранении несоответствий/отклонений и недостатков, установленных предыдущим аудитом, в целях улучшения внутреннего контроля в составе ГГНИ, отмечаем, удовлетворительный уровень исполнения предыдущих Постановлений, обусловленный тем фактом, что несмотря на то, что были предприняты некоторые действия отдельные проблемы сохраняются из-за непринятия или недостаточностью принятия руководящими лицами мер, а также и необходимостью более длительного периода времени для их реализации.

# IV. ЗАКЛЮЧЕНИЕ О СООТВЕТСТВИИ

***На основании аудиторской деятельности, осуществленной в соответствии администрирования налога на добавленную стоимость органами ГНС отмечается что, их действия соответствовали соблюдению законодательной базы, но некоторые процессы необходимо улучшить в обеспечении устранения установленных нарушений. Так, констатации аудита подтверждают, что (i) нарушения выявленные по формированию и отчетности переплат, связанных с НДС; (ii) наличие резервов по разделу регистрации и аннулированию экономических агентов в качестве плательщика НДС; (iii) недостатки в процессе администрирования налоговых накладных; (iv) недостатки в процессе мониторинга налогоплательщиков плательщиков НДС и (v) несоответствия в процессе возмещения НДС имеют влияние на поступление в НПБ.***

*Настоящий Отчет аудита был составлен на основании доказательств, собранных в ходе аудиторской миссии осуществленной в ГГНИ и территориальных ГНИ аудиторской группой в следующем составе:*

ОТВЕТСТВЕННЫЕ ЗА ИСПОЛНЕНИЕ, ОБОБЩЕНИЕ/РАЗРАБОТКУ ОТЧЕТА АУДИТА ИОТЧЕТНОСТИ:

РУКОВОДИТЕЛЬ АУДИТОРСКОЙ ГРУППЫ

НАЧАЛЬНИК УПРАВЛЕНИЯ В СОСТАВЕ

ГЛАВНОГО УПРАВЛЕНИЯ № I

(АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА

И СОБСТВЕННОСТИ),

Публичный Аудитор Татьяна КАРАЖЕЛЯСКОВ

**ГЛАВНЫЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЕР** Виорел ПАНТЕЛЕЙ

**СТАРШИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЕР** Татьяна ПОПОВИЧ

**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЕР** Инна ХАДЖИУ

**ОТВЕТСТВЕННЫЙ ЗА МОНИТОРИНГ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТА:**

НАЧАЛЬНИК ГЛАВНОГО УПРАВЛЕНИЯ № I

(АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА

И СОБСТВЕННОСТИ),

**ПУБЛИЧНЫЙ АУДИТОР** Наталья ТРОФИМ

1. Закон о Счетной палате №261-XVI от 5.12.2008 (с последующими изменениями и дополнениями; далее - Закон о Счетной палате). [↑](#footnote-ref-1)
2. Постановление Счетной палаты №61 от 11.12.2013 “Об утверждении Программы аудиторской деятельности Счетной палаты на 2014 год” (с последующими изменениями). [↑](#footnote-ref-2)
3. Постановление Счетной палаты №60 от 11.12.2013 "О применении Международных стандартов аудита высших органов аудита 3-го уровня – ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400 в рамках аудиторских миссий Счетной палаты, Постановление Счетной палаты №7 от 10.03.2014 “Об утверждении Руководства по аудиту (ISSAI 1000-5999) в качестве собственных стандартов аудита”. [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговый кодекс, утвержденный Законом № 1163-XIII от 24.04.1997 (далее - Налоговый кодекс) [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление Правительства №1736 от 31.12.2002 “О регламентировании деятельности органов Государственной налоговой службы”. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ст.96 Налогового кодекса “Ставки НДС”. [↑](#footnote-ref-6)
7. Приказ ГГНИ № 1321 от 12.11.2012 «Об изменении Положения о некоторых мерах по налоговому администрированию по разделу НДС, утвержденного Приказом ГГНИ № 286 от 21.04.2011 (с последующими изменениями и дополнениями»»; далее - Приказ ГГНИ № 1321 от 12.11.2012) [↑](#footnote-ref-7)
8. Приказ ГГНИ № 1613 от 24.12.2012 «Об изменении Положения о некоторых мерах по налоговому администрированию по разделу НДС, утвержденного приказом ГГНИ № 834 от 13.10.2011 (с последующими изменениями и дополнениями)»»; далее- Приказ ГГНИ № 1613 от 24.12.2012). [↑](#footnote-ref-8)
9. Закон № 277 от 15.11.2013 "Об изменении Закона о государственном бюджете на 2013 год № 249 от 2 ноября 2012" [↑](#footnote-ref-9)
10. Ст.102 10) Налогоого кодекса, утвержденная с характером обратной силы Законом № 172 от 12.07.2013 ”О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные акты” [↑](#footnote-ref-10)
11. Данные и наименование экономического агента находятся в рабочих документах аудиторской группы. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ст.133 (2) а) Налогового кодекса “Территориальные ГНИ, а также специализированные ГНИ принимают меры по обеспечению погашения налоговых обязательств”. [↑](#footnote-ref-12)
13. Ст.133 (2) с) Налогового кодекса “Территориальные ГНИ, а также специализированные ГНИ обеспечивают полный и надлежащий учет налогоплательщиков и налоговых обязательств, за исключением администрируемых другими органами”. [↑](#footnote-ref-13)
14. Приказ ГГНИ № 1321 от 12.11.2012 и Приказ ГГНИ № 1613 от 24.12.2012. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ст.256 (7) Налогового кодекса: "(7) Нерегистрация или несвоевременная регистрация в качестве плательщика НДС или субъекта обложения акцизами влечет наложение штрафа в размере 10 процентов от объема налогооблагаемых поставок, за исключением случаев облагаемых поставок, предназначенных только для экспорта". [↑](#footnote-ref-15)
16. Режим “Список экономических агентов, которые не представили деклараций по НДС” по налоговому периоду L/1/2013 и L/12/2013 (обобщено на дату 3.03.2014). [↑](#footnote-ref-16)
17. П.5.2 Приказа ГГНИ № 1321 и Приказ ГГНИ № 1613 от 24.12.2012, по которым "при аннулировании субъекта налогообложения УНА принимает решение об аннулировании в ходе акта контроля, составленного в случае аннулирования и отзыва сертификата о регистрации ”. [↑](#footnote-ref-17)
18. Ст.93 (16) Налогового кодекса Республики Молдова: "*Налоговая накладная* – типовая форма первичного документа строгой отчетности на бумажном носителе или в электронной форме, представляемого покупателю (получателю) субъектом налогообложения, зарегистрированным в установленном порядке, при осуществлении облагаемых поставок". [↑](#footnote-ref-18)
19. Постановление Правительства № 294 от 17.03.1998 “О выполнении Указа Президента № 406-П от 23.12.1998”. [↑](#footnote-ref-19)
20. Приказ ГГНИ № 1018 от 29.07.2013 “О порядке подачи заявок на выдачу типовых форм первичных документов строгой отчетности посредством электронных средств удаленной передачи”. [↑](#footnote-ref-20)
21. Приказ Министерства финансов № 60 от 29.05.2012 “Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации ”. [↑](#footnote-ref-21)
22. П.11 приложения № 2 к Постановлению Правительства № 294 от 17.03.1198 “Об исполнении Указа Президента Республики Молдова № 406-II от 23 декабря 1997”. [↑](#footnote-ref-22)
23. Режим „Отклонения между налоговыми накладными, зарегистрированными в ГРУНН, и приложенными к декларации НДС (форма НДС "Факт"); „Список налоговых накладных, выданных поставщиками после даты их аннулирования как плательщиков НДС”; „Продажи и покупки по налоговым накладным осуществленным по всем видам предприятий ”; „Отчет об объеме бланков”. [↑](#footnote-ref-23)
24. Ст. 1181 (1)Налогового кодекса: “Выданная налоговая накладная подлежит обязательной регистрации поставщиком – субъектом обложения НДС в Генеральном электронном регистре налоговых накладных в форме и порядке, установленных Главной государственной налоговой инспекцией, если общая облагаемая стоимость поставки, облагаемой НДС, превышает сумму 50,0 тыс леев”, начиная с 1.01.2013 для всех субъектов налогообложения. [↑](#footnote-ref-24)
25. Ст.1 (2) Закона № 172 от 12.07.2013, с даты вступления в силу 9.08.2013 “О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты”, которым ст.1181 изложена в следующей редакции: “Выданная налоговая накладная подлежит обязательной регистрации поставщиком – субъектом обложения НДС в Генеральном электронном регистре налоговых накладных в форме и порядке, установленных Главной государственной налоговой инспекцией, если общая облагаемая стоимость поставки, облагаемой НДС, превышает сумму 100,0 тыс. леев.” [↑](#footnote-ref-25)
26. П. 4.8 Приказа ГГНИ № 1321 от 12.11.2012 и Приказ № 1613от 24.12.2012: "признаками характеристик, которые представляют риск для администрирования НДС, могу служить как кумулятивные, а также отдельные показатели: принятие поставкок в значительных количествах; резкое увеличение стоимости поставок и поглощений в следующем финансовом периоде после смены учредителей или после регистрации; учредители или лица с должностными лицами компании являются лица, проживающие в Левобережье; учредители или лица с должностными лицами компании являются лица в возрасте от 18-25 лет; учредители или лица компании перечислены в качестве учредителей или людей с ответственными постами в компаниях, представляющих риск для бюджетного процесса; отсутствие необходимого и достаточного количества персонала для работы сообщили и / или эффективной работы; слишком низкий размер заработной платы, объявленной от реальной ситуации на рынке; недостаток места и ресурсов, необходимых для деятельности; документ основан на отдельных значениях налоговых накладных, поставки преувеличены (нереально) и высокие; значительные закупки у компаний, представляющих риски для бюджетного процесса; большая цифра бизнеса с малыми суммами низких налогов, уплаченных в бюджет; допущение постоянного зачета НДС без последующей уплаты в бюджет, и т.д.. [↑](#footnote-ref-26)
27. Положение о возмещении налога на добавленную стоимость, утвержденное Постановлением Правительства № 1024 от 1.11.2010. [↑](#footnote-ref-27)
28. Положение о возмещении налога на добавленную стоимость, утвержденное Постановлением Правительства № 93 от 1.02.2013 ( далее - Положение, утвержденное Постановлением Правительства № 93 от 1.02.2013) [↑](#footnote-ref-28)
29. Ст.101 Налогового кодекса и пкт.19 Положения, утвержденного Постановлением Правительства № 93 от 1.02.2013 осуществляется в срок 45 дней с даты подачи заявления, из которых 37 дней данного срока, который предназначен для осуществления контроля и принятия решения о возмещении, а остальные 8 дней для реального осуществления возмещения. [↑](#footnote-ref-29)
30. П. 6 Приложения № 3 Постановления Правительства № 246 от 8.04.2010 “О порядке применения нулевой ставки НДС при поставке товаров и услуг на территории страны и предоставления налоговых и таможенных льгот для текущих проектов технической и инвестиционной помощи, подпадающих под действие международных договоров, стороной которых Республика Молдова является” [↑](#footnote-ref-30)
31. Пкт.8 Положения, утвержденного Постановления Правительства № 93 от 1.02.2013 „Сумма НДС, запрашиваемая к возмещению, должна соответствовать сумме, указанной в Декларации по НДС, за исключением случаев обращения за возмещением НДС на основании части (3) статьи 1011 в редакции Законов № 299-XVI от 21 декабря 2007 года  и № 108-XVIII от 17 декабря 2009 года и статьи 1013 Налогового кодекса.” [↑](#footnote-ref-31)
32. Постановление № 20 от 29.05.2009 **«**О результатах контроля правильности и законности решений, принятых Государственной налоговой службой,  о возмещении налога на добавленную стоимость в 2008 году». [↑](#footnote-ref-32)
33. Постановление Счетной палаты № 40 от 17.07. “По Отчету аудита администрирования  публичных доходов Государственной налоговой службой в 2012 году” [↑](#footnote-ref-33)