



*Анатолій МЕЛЬНИК,  
прокурор міста Києва,  
державний радник юстиції 2 класу,  
кандидат юридичних наук, заслужений юрист України*

### ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОКУРАТУРОЮ ПРАВОЗАХИСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

**Ключові слова:** податок; податкова система; податкове законодавство; адміністрування; податок на додану вартість; податкові правопорушення; правозахисна діяльність.

Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві та основною формою доходу держави. Окрім суто фінансової функції, податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток науково-технічного прогресу.

Податкова система покликана дієво впливати на зміцнення ринкових відносин, сприяти розвитку підприємництва, стимулювати виробництво, впроваджувати реалізацію економічних реформ. Тому важливою умовою досягнення окреслених цілей є належна робота державної податкової служби, основне завдання якої полягає у здійсненні контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), установлених законодавством.

Для ефективної роботи податкової системи будь-які податки, збори та інші обов'язкові платежі підлягають адмініструванню.

Адміністрування податків і зборів є однією з найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування. Адміністрування (від англ. – *administration*) означає «управління, організація, виконання, здійснення, нагляд (контроль)». У широкому розумінні це – організаційно-розпорядча діяльність керівників і органів управління, що здійснюється шляхом видання наказів і розпоряджень. Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї

комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Доктор юридичних наук, професор, академік Національної академії правових наук України О.М. Бандурка під *податковим адмініструванням* розуміє сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері. За його словами, така діяльність спрямована на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, інших обов'язкових платежів та у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет, притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

В Україні встановлюються загальнодержавні й місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені Податковим кодексом України і є обов'язковими до сплати на всій території України.

До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Одним із найбільш ефективних загальнодержавних податків з точки зору наповнення державного бюджету є *податок на додану вартість*. Йому присвятили свої праці такі вчені, як В. Андрущенко, В. Волканов, О. Василик, В. Геєць, О. Резніченко, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов та інші.

Податок на додану вартість (ПДВ) впроваджено не тільки в Україні. Він стягується щонайменше в 140 країнах світу та є одним із основних податків Євросоюзу. Першим описав механізм дії ПДВ французький спеціаліст Моріс Лоре у 1954 році. Він обґрунтував переваги ПДВ перед іншими універсальними акцизами – податком з обороту і податком з продажу. У 1967 році ПДВ вперше було запроваджено в Данії, у 1968 році – у Франції та Німеччині, у 1969 році – в Нідерландах та Швеції. На сьогодні серед розвинутих країн ПДВ немає лише у США та Японії, де стягується податок з продажів. ПДВ – найзначніший за обсягом з усіх податків, які нараховуються в державний бюджет.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 року №14–92. Після прийняття Закону України «Про податок на додану вартість» з'явилася можливість бюджетного відшкодування ПДВ у випадках від'ємного салдо у зв'язку з перевищенням податкового кредиту над податковим зобов'язанням чи переплатою податку. У 2011 році набрав чинності Податковий кодекс України (ПК України), який нині є основним джерелом матеріальних норм, що регулюють питання адміністрування та відшкодування податку на додану вартість, дають визначення платника цього податку, об'єктів його оподаткування та операцій, що не є об'єктами оподаткування, бази оподаткування, операцій, звільнених від ПДВ, ставки податку, порядку обчислення і сплати податку, особливостей оподаткування деяких операцій, реєстрації осіб як платників ПДВ, осіб, відповідальних за нарахування, утримання та сплату цього податку до бюджету, тощо.

Виконання норм ПК України певною мірою доповнюється іншими законами України, зокрема нормами Закону України «Про державну податко-

ву службу в Україні» (зі змінами та доповненнями) від 4 грудня 1990 року №509-ХІІ, наказами Державної податкової адміністрації України.

Певну специфіку має податок на додану вартість. Це непрямий багатоступінчастий податок, що збирається з кожного акту продажу, починаючи з виробничого та розподільчого циклів і закінчуючи продажем споживачу. Низка товарів, послуг, видів діяльності частково або повністю звільняються від податку на додану вартість.

Сутність ПДВ полягає в тому, що він є частиною створеної вартості, яку стягують з покупців усіх видів товарів і послуг.

Податок на додану вартість складається з двох частин: податкового кредиту та податкового зобов'язання.

Податковий кредит (або вхідний ПДВ) – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду. Можна сказати, що податковий кредит міститься у ціні товару, який купує суб'єкт підприємницької діяльності.

Податкове зобов'язання (або вихідний ПДВ) – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником у звітному періоді. Це та сума податку, яку суб'єкт господарювання нараховує на вартість, яку він додає до товару для того, щоб реалізувати його з вигодою для себе, тобто отримати прибуток.

До бюджету платник ПДВ платить суму, яка становить різницю між податковим зобов'язанням та податковим кредитом.

За умов, визначених у законодавстві, частину цього податку, що була надмірно сплачена, платники податку можуть повернути – *відшкодувати податок на додану вартість* і тим самим поповнити свої обігові кошти. Право на бюджетне відшкодування ПДВ виникає у випадку, якщо сума податкового зобов'язання менша від суми податкового кредиту.

Разом із тим недобросовісні платники податків, вдаючись до вчинення незаконних дій, використовують таку можливість для безпідставного збагачення шляхом неправомірного відшкодування з бюджету чималих сум цього податку.

Злочинні схеми, пов'язані з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість та ухиленням суб'єктів господарювання від його сплати, завдають значної шкоди економічним інтересам держави.

Як свідчить статистика, податкові правопорушення, а особливо в сфері податку на додану вартість та його відшкодування, мають найбільшу

питому вагу серед економічних правопорушень. Тому сьогодні, як зазначається у Стратегії національної безпеки України, затвердженій Указом Президента України, стан економічної безпеки нашої країни залишається вкрай складним внаслідок дії низки викликів, зокрема криміналізації економічних відносин та поширення напівлегальних методів ухилення від сплати податків.

На жаль, система адміністрування ПДВ в Україні має ряд істотних недоліків, що свого часу призвело до скорочення надходжень цього податку до Державного бюджету та зростання простроченої заборгованості перед його платниками. ПДВ став найбільш криміналізованим видом податку. Саме навколо відшкодування та адміністрування ПДВ концентруються кримінальні схеми розкрадання державних коштів, які постійно видозмінюються.

Методи ухилення від сплати податків досить різноманітні, а податкові правопорушення, як правило, носять інтелектуальний характер. Загалом сучасні податкові правопорушення характеризуються такими ознаками:

- здійснюються переважно у процесі професійної діяльності кваліфікованими спеціалістами з використанням комп'ютерних технологій та електронних засобів зв'язку;
- маскуються різноманітними прийомами та засобами приховування порушень під видом невіддалої підприємницької діяльності;
- завдають значної економічної шкоди інтересам держави та населення.

Окрім таких порушень, як непідтвердження податкового кредиту з ПДВ податковими накладними, арифметичні помилки при заповненні податкових декларацій, застосовуються ще й зовні легальні схеми, спрямовані на ухилення від сплати податку на додану вартість та незаконне відшкодування цього виду податку.

Аналіз основних схем і методів, які використовуються недобросовісними суб'єктами господарювання для ухилення від сплати ПДВ та безпідставного одержання його відшкодування з бюджету, засвідчує, що в кожному випадку в ланцюзі товарно-грошових потоків фігурують підприємства з ознаками фіктивності.

Так, прокуратурою міста Києва в ході проведення перевірки встановлено, що службові особи приватного акціонерного товариства «Мостобуд», маючи умисел на ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах, створили видимість укладення господарських договорів з

приватним підприємством «Шанхай», підприємницька діяльність якого є фіктивною, та неправомірно сформували податковий кредит і від'ємне значення з податку на додану вартість на загальну суму 3 195 530 грн, ухилившись від сплати податків на вказану суму. За цим фактом прокуратурою міста Києва порушено кримінальну справу щодо умисного ухилення від сплати податків шляхом складання завідомо неправдивих офіційних документів, що призвело до настання тяжких наслідків та фактичного ненадходження до бюджету коштів в особливо великих розмірах, за ознаками злочинів, передбачених ч. 3 ст. 212, ч. 2 ст. 366 Кримінального кодексу України.

Подібних схем ухилення від сплати податку на додану вартість з використанням фіктивних підприємств дуже багато.

Мотиви здійснення фіктивного підприємництва, як правило, різноманітні. У більшості випадків до них належать:

- ухилення від сплати податків;
- незаконне відшкодування ПДВ з бюджету;
- надання платних послуг легальним СПД для переведення безготівкових коштів у готівку (у тому числі переведення вітчизняних коштів в іноземну валюту чи навпаки) або переведення готівкових коштів у безготівкові без сплати ними відповідного податку (конвертаційному центру сплачується тільки визначений відсоток «комісійних» від кожної безготівкової суми);
- надання можливості легальному СПД при проведенні незаконної конвертації не тільки оприходувати товар незаконного походження (товар отриманий шляхом вчинення розкрадань або скупки краденого, в тому числі через посередників, чи контрабандний товар або товар, прихований від оподаткування);
- збагачення (збільшення прибутку);
- готівкові кошти використовуються для оплати корупційних схем, наприклад виграшного тендера, виділення землі, в інші інстанції;
- мінімізація витрат на податки та інші обов'язкові платежі, отримання готівки для оплати товарів, послуг готівкою, виплату заробітної плати робітникам у конвертах тощо.

Проведений прокуратурою міста Києва аналіз правозахисної діяльності у сфері додержання законодавства щодо законності адміністрування та відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету і здійснення контрольних функцій з цього питання з боку органів державної податкової служби свідчить про численні та різ-

номанітні порушення вимог чинного законодавства у сфері вказаних правовідносин, вчинені як суб'єктами підприємницької діяльності, так і контролюючими органами.

Лише апаратом прокуратури міста протягом 2011 року до податкових органів внесено 35 приписів і подань, порушено 37 кримінальних справ, з них 11 (або 30%) – за фактами вчинення службових злочинів податківцями. Загальна сума порушень податкового законодавства, які стали підставою для вжиття заходів прокурорського реагування, становить 2,1 млрд гривень.

Контролюючими органами з питань правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, у тому числі адміністрування та відшкодування ПДВ, відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України є:

– *органи державної податкової служби* – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

– *митні органи* – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони. Так само відбувається й у разі вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони: митні органи також здійснюють контроль за правильністю визначення митної вартості товарів під час пропуску через митний кордон України.

Усі інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів.

Органи прокуратури, Служби безпеки України, внутрішніх справ, податкової міліції та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередню участь у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування, у тому числі адміністрування та відшкодування ПДВ.

Наказом Генерального прокурора України «Про організацію правозахисної діяльності органів прокуратури України» від 12 квітня 2011 року №3гн передбачено, що органи прокуратури повинні зосереджувати зусилля на додержанні за-

конів, спрямованих на захист економічних інтересів держави від неправомірних посягань, зокрема в сфері оподаткування.

*Особливістю здійснення прокурорами правозахисної діяльності в сфері оподаткування відповідно до п. 2.1. вказаного вище наказу Генерального прокурора України є недопущення підміни органів державного управління та контролю, а саме органів Державної податкової служби України (ДПС України), недопущення дублювання їх функцій. Прокурор не повинен відображати роботу органів державного контролю як результати своєї правозахисної діяльності.*

У випадках, якщо захист прав і свобод громадян та інтересів держави згідно із законом є виключною компетенцією відповідних органів державного контролю, прокурор проводить перевірки тільки в частині законності їх діяльності, надає принципову правову оцінку діям посадових осіб зазначених органів щодо виконання покладених на них повноважень.

*Тобто, здійснюючи правозахисну діяльність, прокурору на всі порушення в сфері адміністрування та відшкодування ПДВ необхідно реагувати з урахуванням повноти виконання своїх функцій контролюючими органами, а саме: державною податковою службою та митними органами.*

Проведені перевірки засвідчили, що органи Державної податкової служби України володіють усім комплексом правових і технічних засобів, необхідних для того, щоб ліквідувати практику ухилення від сплати ПДВ з використанням різноманітних злочинних схем його незаконного відшкодування та оперативно боротись з фіктивним підприємництвом.

В органах державної податкової служби забезпечена ступенева форма контролю за відшкодуванням податку на додану вартість, що передбачає:

– моніторинг інформації щодо результатів господарської діяльності платників податку на додану вартість;

– організацію контрольно-перевірочних та оперативно-розшукових заходів щодо платників, які декларують від'ємне значення з податку на додану вартість;

– відпрацювання інформації про результати проведених документальних перевірок платників податку та заявлених ними до відшкодування сум ПДВ під час формування реєстрів суб'єктів господарювання, яким заплановано бюджетне відшкодування ПДВ, погодження такого відшко-

дування між структурними підрозділами податкової служби до виписки державними податковими інспекціями висновків.

Крім того, сьогодні запроваджено ефективний механізм боротьби з ухиленням від сплати податків та незаконним відшкодуванням ПДВ.

Так, розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість» від 6 лютого 2008 року №262 внесено зміни до форми податкової декларації з ПДВ. Наразі передбачено розшифрування платниками податку в декларації податкового кредиту та податкових зобов'язань за звітний період у розрізі контрагентів. Після цього проводиться автоматизоване зіставлення податкової звітності з ПДВ, яке виявляє розбіжності між задекларованими податковими зобов'язаннями підприємства та податковим кредитом контрагентів. Це дає змогу виявляти в стислі строки підприємства, що користуються підробленими документами з метою ухилення від сплати податків.

Фактично зазначені автоматизовані зіставлення окреслюють напрям прокурорської пере-

вірки. Тому важливим завданням органів прокуратури є проведення перевірок з питань повноти використання органами державної податкової служби своїх функцій при адмініструванні та відшкодуванні ПДВ.

Вважаємо, що одним із основних пріоритетів у роботі правоохоронних органів у сфері оподаткування має бути саме попередження фактів реалізації злочинних схем ухилення від сплати податків, у тому числі адміністрування і відшкодування ПДВ, запобігання створенню фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності та викриття взаємодії легально існуючих підприємств з фіктивними чи транзитними структурами.

Тільки в результаті всебічної та принципової правозахисної діяльності прокуратури за додержанням податкового законодавства і повнотою використання контрольних повноважень органами державної податкової служби можна досягти поліпшення ситуації в частині своєчасного викриття, знешкодження та запобігання впровадженню злочинних схем у сфері адміністрування та відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету.

*Анатолій МЕЛЬНИК*

**ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПРОКУРАТУРОЮ ПРАВОЗАХИСНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
У СФЕРІ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ  
ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**Резюме**

*Висвітлено систему адміністрування ПДВ в Україні, вказано на особливості здійснення правозахисної діяльності в сфері оподаткування. Наголошено, що перевірки з питань повноти використання органами державної податкової служби своїх функцій при адмініструванні та відшкодуванні ПДВ є важливим завданням органів прокуратури.*

*Анатолій МЕЛЬНИК*

**ОСОБЕННОСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОКУРАТУРОЙ ПРАВОЗАЩИТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
В СФЕРЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ И ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ  
СТОИМОСТЬ ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ УКРАИНЫ**

**Резюме**

*Освещена система администрирования НДС в Украине, указаны особенности осуществления правозащитной деятельности в сфере налогообложения. Отмечено, что проверки по вопросам полноты использования органами государственной налоговой службы своих функций при администрировании и возмещении НДС являются важной задачей органов прокуратуры.*

*Anatoliy MELNIK*

**THE PECULIARITIES OF HUMAN RIGHTS PROTECTION ACTIVITIES OF A PROSECUTOR  
IN THE FIELD OF ADMINISTRATION AND REIMBURSEMENT OF VALUE ADDED TAX  
BY THE STATE TAX SERVICE OF UKRAINE**

**Summary**

*Value added tax administration system in Ukraine and peculiarities of human rights protection activities in the sphere of taxation is enlightened. The author proves that an important task of prosecutor's office is inspection of proper use of power in this area by the State Tax Service.*