

**К.В. Колісніченко** (Херсонський національний  
технічний університет, Україна)

### **РИЗИКИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ**

*У статті проаналізовано показники надходжень податку на додану вартість у м. Херсон. Розглянуто основні схеми ухилення від сплати даного податку. Запропоновано шляхи уникнення податкових ризиків при адмініструванні ПДВ.*

*Ключові слова:* ризики адміністрування, податковий ризик, об'єкт оподаткування, податкові ставки, податок на додану вартість, ухилення від сплати ПДВ.

*Табл. 1. Рис. 4. Літ. 12.*

**Е.В. Колисниченко** (Херсонский национальный  
технический университет, Украина)

### **РИСКИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НДС**

*В статье проанализированы показатели поступлений НДС в г. Херсон. Рассмотрены основные схемы уклонения от уплаты данного налога. Предложены способы избежания налоговых рисков при администрировании НДС.*

*Ключевые слова:* риски администрирования, налоговый риск, объект налогообложения, налоговые ставки, налог на добавленную стоимость, уклонение от уплаты НДС.

**K.V. Kolisnichenko** (Kherson National Technical University, Ukraine)

### **RISKS IN VAT ADMINISTRATION**

*The article analyzes the value added tax revenues in the city of Kherson. Major schemes in VAT evasion are presented. The ways to overcome tax risks in VAT administration are offered.*

*Keywords:* risks in administrating; tax risk; object of taxation; tax rates; value added tax; VAT evasion.

**Постановка проблеми.** Податок на додану вартість протягом останнього десятиріччя займає провідну позицію за питомою вагою бюджетних надходжень держави. На сьогоднішній день широко розповсюджуються порушення податкового законодавства, що призводить до певних втрат як з боку держави, так і з боку суб'єкта господарювання. У зв'язку з цим підвищується рівень податкових ризиків, управління якими є одним з пріоритетних завдань податкових адміністрацій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Важливим і найбільш складним етапом дослідження податкових ризиків є їх якісний аналіз, який дасть змогу виявити об'єктивні й суб'єктивні чинники, що породжують ризик у сфері оподаткування. Вивченням ризиків у сфері непрямого оподаткування займалися такі вчені-економісти, як М.Д. Андрущенко [2], О.О. Воронкова [3], В. Дедекаєв [4], А. Єлісеєв [6], А.Я. Кізіма [9], І.А. Крисоватий [9], М. Науменко [10], В.К. Юхименко [12] та інші.

**Невирішені частини проблеми.** З впевненістю можна стверджувати, що ПДВ – це єдиний податок, навколо якого існує стільки політичних спекуляцій, непорозумінь, популістських тлумачень, теоретичної плутанини, підривської перекрученості тощо. Вітчизняні автори в недостатній мірі приділяють увагу ризикам адміністрування даного податку, зокрема схемам мінімізації податкових зобов'язань, і, як наслідок, ухилення від оподаткування.

**Мета дослідження.** Проаналізувати надходження ПДВ до бюджету м. Херсон, розглянути основні схеми ухилення від оподаткування та внести пропозиції щодо удосконалення адміністрування даного податку.

**Основні результати дослідження.** Найбільш важливою при адмініструванні будь-якого податку є об'єктивна оцінка показників податкових надходжень, що акумулюються фіскальними органами і мають, на відміну від більшості неподаткових джерел, регулярний характер. Унаслідок нерегулярності неподаткові джерела наповнення бюджету створюють додатковий ризик при його планування.

У статті проаналізовано показники ПДВ у м. Херсон (табл. 1). Так, скорочення суми сплаченого податку фізичними та юридичними особами в 2009 р. порівняно з 2008 р. пояснюється зменшенням кількості платників. Крім того, існує значна різниця між кількістю зареєстрованих і тих, які фактично сплачують.

Таблиця 1. Адміністрування ПДВ у м. Херсон\*

Показники	2008	2009	Відхилення		2010	Відхилення	
			абс., тис. грн.	відн., %		абс., тис. грн.	відн., %
Кількість зареєстрованих платників, з них:							
- фізичних осіб	968	953	-15	-1,55	671	-282	-29,59
- юридичних осіб	3023	2849	-174	-5,75	2489	-360	-12,64
Кількість тих, які фактично сплачують:							
- фізичних осіб	723	791	68	9,40	542	-249	-31,48
- юридичних осіб	2951	2847	-104	-3,52	2484	-363	-12,75
Сума сплачених податків:							
- фізичних осіб	6237,9	4581,6	-1656,3	-26,55	7052,9	2471,3	+53,94
- юридичних осіб	177924,0	169476,5	-8447,5	-4,75	215806,1	46329,6	+27,34
Кількість пільговиків:							
- юридичних осіб	8	-	-	-	-	-	-

\* розроблено за [7].

У 2010 р. порівняно з 2009 р., незважаючи на продовження тенденції щодо зменшення кількості зареєстрованих і фактичних платників, надходження від ПДВ фізичних осіб зростає майже на 54%, відповідно, юридичних – на 27%. Така ситуація пояснюється зростанням у суб'єктів господарювання кількості операцій, які підлягають оподаткуванню даним податком. До речі, за податковими зобов'язаннями з ПДВ, що виникли, з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2013 р. включно ставка податку становить 20%, а з 1 січня 2014 р. – 17% [1].

У намірах зменшити обсяги тінізації бізнесу податківці досягли неабияких успіхів: у 2009 р. середньомісячне надходження ПДВ становило 3,7 млрд. грн., у 2010 р. сягнуло 4,7 млрд. грн., причому чимале зростання сум податку було зафіксовано в останні чотири – п'ять місяців 2010 р. [8, 5].

М. Науменко вказує на такі схеми ухилення від сплати ПДВ: придбання фіктивного товару, фіктивний експорт, завищення ціни товару при експорті, заниження ціни товару при імпорті [10, 65].

Українська фірма створює за кордоном (в основному в офшорній зоні) дочірню компанію (рис. 1). Ця компанія, як правило, виконує роль посередника. З нею підписується контракт на поставку товару (як правило, це сирови-

на), але він відразу направляється до третьої фірми, з якою дочірня компанія укладає відповідний контракт. Українська компанія продає дочірній фірмі товар за ціною нижчою, ніж світова, що, у свою чергу, дає змогу продати його третій компанії за середньою світовою ціною й отримати дохід. За такою схемою створюються фірми-одноденки. Даний механізм допускає створення невеликого приватного підприємства, яке займається експортом сировини або товарів і використовується для прикриття більш солідної фірми. Частіше такий механізм реалізується за допомогою видачі великого кредиту комерційним банком фірмі-одноденці, створеній підставними особами, самим банком або одним із його керівників.

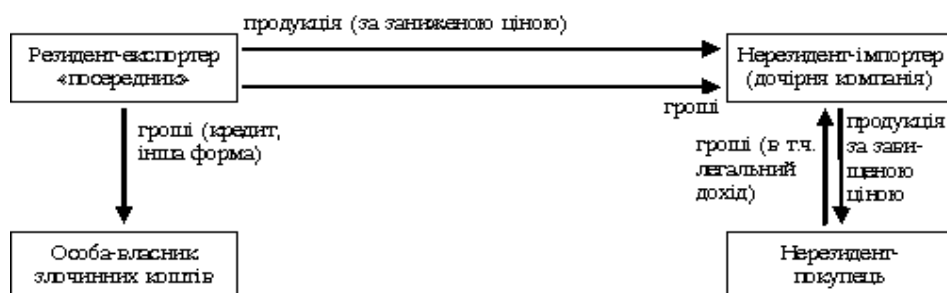


Рис. 1. Експорт за заниженими цінами, авторська розробка

М. Андрущенко наводить перелік способів незаконного відшкодування ПДВ: штучне заниження вартості товарів з метою формування від'ємного значення ПДВ для подальшого відшкодування його з держбюджету, проведення псевдоекспортних і безтоварних операцій [2, 5].

Псевдоекспортні операції передбачають незаконне відшкодування ПДВ і легалізацію отриманих доходів (рис. 2).

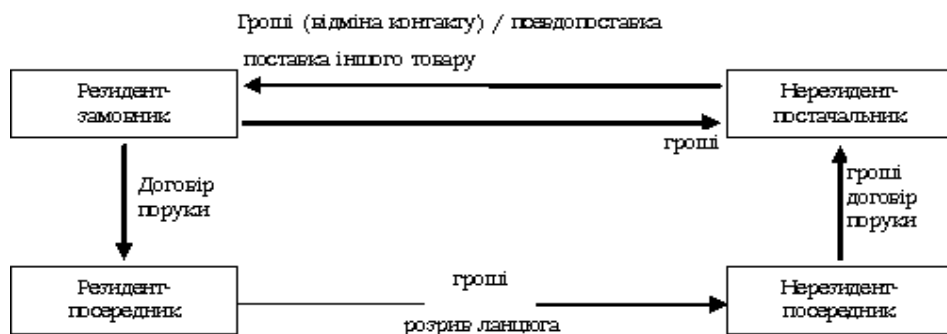


Рис. 2. Псевдоекспорт і псевдоімпорт, авторська розробка

Схема полягає в оформленні придбання товарно-матеріальних цінностей у фіктивних фірм та їх експорт у віддалені від України держави й території (Азія, Африка тощо). Фактично рух товарно-матеріальних цінностей, транспортування й перетин ними кордону не відбувається, договірні та імпорнтні взаємозв'язки з резидентами України відсутні. Розрахунки імітуються за допомогою комерційних банків, які спеціалізуються на послугах «конвертації» (з

використанням вексельних схем тощо). Роль посередників відводиться підприємствам з третіх держав, наприклад, з регіону Балтії. Вказаним механізмом користуються насамперед великі компанії (особливо ті, які постійно здійснюють імпорту товарів (сировини)). Проведення таких операцій дозволяє погасити зобов'язання зі сплати «імпортного» ПДВ фіктивно створеним податковим кредитом.

Досить поширеною є схема «карусельного» типу незаконного відшкодування ПДВ, яка включає отримання експортером коштів від імпортера-нерезидента, розрив «ланцюга» операцій у схемі в момент передачі коштів імпортеру, і вивід коштів нерезидентом для подальшого прокручування (рис. 3). Тобто відправлені за кордон платежі можуть повторно повертатися нерезидентами в державу.

Оскільки за законодавством на предмет угоди (товар/послугу) передбачена нульова ставка ПДВ (тобто компенсація з державного бюджету), друга частина схеми приховується. Під час передачі коштів від експортера до імпортера знищуються всі паперові носії (підроблені контракти, митна та інша документація).

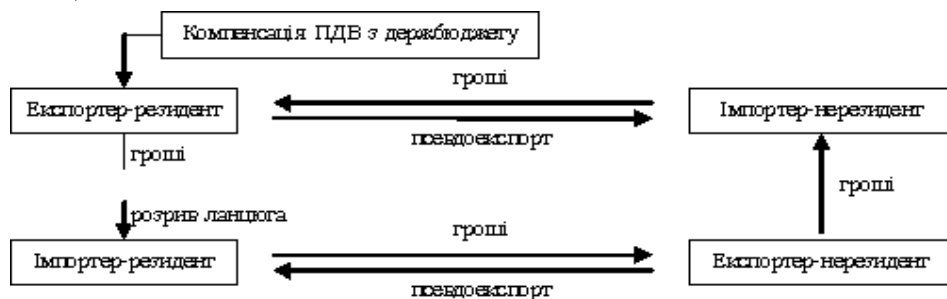


Рис. 3. Загальна «карусельна» товарна схема незаконного відшкодування ПДВ, авторська розробка

З метою незаконного отримання ПДВ «брудні» кошти прокручуються через конвертаційні центри (фіктивні підприємства). На банківський рахунок фіктивної фірми вносяться кошти, на які банк здійснює покупку валюти на замовлення цієї фірми нібито з метою оплати товару, який повинен надійти з-за кордону за фіктивним договором з іноземною фірмою. При проведенні експортних операцій злочинці надають перевагу зарубіжним контрагентам із офшорних зон, заключаючи угоди за іншими цінами, ніж з іншими державами.

Р. Ребізант наводить наступні шляхи ухилення від сплати податків, як:

- використання технопарків, що мають пільги в разі виконання наукових розробок, для нецільових операцій;
- бартерні схеми, які застосовуються для зниження митної вартості як увезених, так і вивезених товарів;
- транспортування товарів об'їзними шляхами із сусідніх держав-членів СНД;
- оформлення декларації на товар під іншою назвою;
- давальницькі схеми: звільнення від митних зборів і платежів давальницької сировини, що дозволяє безкоштовно провозити певні товари;

- перерваний транзит: вантаж, що ввозиться в Україну нібито з метою транзиту, з країни не виїжджає;
- користування митними пільгами, які мають неприбуткові організації (товариства інвалідів, ветеранів), для провезення товарів, що йдуть не за призначенням [11, 2].

А. Єлісеєв наводить схему ухилення від сплати податків із використанням послуг офшорних компаній (рис. 4).

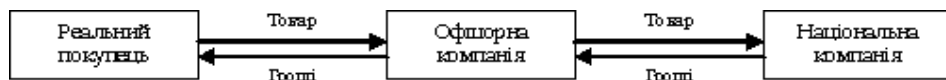


Рис. 4. Перенесення бази оподаткування української фірми на офшорну компанію [6, 14]

В. Дедекаєв висловлює думку, що так звані «дірки» на кордоні, як результат домовленості з митниками або офіційними каналами – через вільні економічні зони (ВЕЗ) України – слугують способом ухилення від оподаткування. Вчений звертає увагу на проблему нелегального виготовлення і продажу аудіо-, відеокасет і компакт-дисків [4, 34–35].

Досить цікаві схеми ухилення від оподаткування при здійсненні зовнішньоекономічних операцій наводить О. Воронкова, але автор значну увагу приділяє акцизному збору [3].

**Висновки.** Аналізуючи вище викладене, можна надати такі рекомендації щодо покращення адміністрування ПДВ:

1. Здійснити принциповий перегляд усіх пільг, щоб відновити функціональну форму закону, як це було до 1998 року. Так, непрямі субсидії сільському господарству повинні бути відмінені та замінені та зменшену ставку ПДВ, якщо це вважається політично бажаним. Стягнення податку в галузях і регіонах повинно бути уніфікованим до найбільш можливого масштабу. Закон необхідно спростити, щоб його виконання не залишило свободи дій для податківців. Соціально мотивовані податкові звільнення необхідно замінити цільовою грошовою допомогою.

2. Реформувати статус Міністерства фінансів України і досягнути гармонізації із законодавством ЄС. Згідно з міжнародними стандартами, Міністерство фінансів України повинне мати право накладати вето на законодавство, що стосується бюджету, яке створює перешкоди для виконання бюджету поточного року [5].

3. Реформувати законодавство у сфері збирання податку. Ефективність процесу перевірки необхідно покращити шляхом відкриття справ платників податку для оцінювання ризиків для тих підприємств, що звертаються з проханням про відшкодування ПДВ. Підприємства, що заслуговують на довіру, які перевірялися у минулому і які мають позитивну історію виконання податкових зобов'язань, несуть менший ризик, пов'язаний із зловживаннями, ніж підприємства без або з поганою історією.

4. Публікувати всю статистичну інформацію стосовно ПДВ. Більшість даних з ПДВ в Україні не є відкритими для громадськості. Це приховує серйозність проблеми і призводить до спекуляцій. Надання інформації громадськості

ті дозволить уряду легше отримати підтримку в суспільстві запропонованих заходів.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI із змінами, внесеними згідно із Законом України №2856-VI від 23.12.2010 // [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).

2. Андрущенко М.Д. Проблема незаконного відшкодування ПДВ при експортних операціях // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2003. – №2. – С. 5–7.

3. Воронкова О.О. Способи ухилення від оподаткування та шляхи протидії податковим правопорушенням в Україні // Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України. – 2002. – №3. – С. 51–59.

4. Дедекаєв В. Ухилення від сплати податків в Україні: витоки проблеми та шляхи її розв'язання // Економічний часопис – XXI. – 2004. – №9. – С. 33–35.

5. Джуччі Р., Кірхнер Р. Проблема заборгованості з відшкодування ПДВ: в пошуках сталого рішення у майбутньому / Серія аналітичних записок [РВ/02/2010]. Берлін/Київ, липень 2010 року // [www.ier.com.ua](http://www.ier.com.ua).

6. Єлісеєв А. Доступно про податкове планування із застосуванням офшорних компаній // Податкове планування. – 2002. – №3. – С. 14–26.

7. Звіт Податкової служби в Херсонській області // [www.sta.kherson.ua](http://www.sta.kherson.ua).

8. Інтерв'ю із заступником Голови ДПА України Олексієм Любченком. Господарські відносини суб'єктів підприємництва збалансовано // Вісник податкової служби України. – 2011. – №4. – С. 4–7.

9. Кізіма А.Я., Крисоватий І.А. Податок на додану вартість: теорія та прагматика // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: Збірник тез міжнар. наук.-практ. Конференції (17–18 березня 2011 р.): В 2 ч. / Держ. подат. адмін. України. Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2011. – Ч. 1. – С. 127–128.

10. Науменко М. Оптимізація оподаткування як засіб запобігання ухиленню від сплати ПДВ // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2003. – № 4. – С. 65–78.

11. Ребізант Р. Примусове стягнення тільки за виконавчими документами // Податкове планування. – 2003. – №4. – С. 2–5.

12. Юхименко В.К. ПДВ: деякі проблеми стягнення // Економіка, фінанси, право. – 2002. – №9. – С. 22–28.

Стаття надійшла до редакції 7.02.2012.