Федчишин Юрій Анатолійович – здобувач кафедри фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ВИЯВЛЕННЯ СХЕМ НЕЗАКОННОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ЩО ҐҐРУНТУЮТЬСЯ НА ВИКОРИСТАННІ “ПОДАТКОВИХ ЯМ”

Розглянуто алгоритм дій податкових органів щодо виявлення схем незаконного відшкодування податку на додану вартість, що ґрунтуються на використанні “податкових ям”.

Ключові слова: податок на додану вартість; незаконне відшкодування податку на додану вартість; фіктивне підприємництво; “податкова яма”; виявлення злочинів.

Рассмотрен алгоритм действий налоговых органов по выявлению схем незаконного возмещения налога на добавленную стоимость, которые основаны на использовании “налоговых ям”.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; незаконное возмещение налога на добавленную стоимость; фиктивное предприятие; “налоговая яма”; выявление преступлений.

This article describes an algorithm of actions of tax authorities to identify patterns of illegal reimbursement of VAT, which is based on the use of “tax holes”.

Keywords: Value Added Tax; illegal reimbursement of VAT; fictitious business; “tax holes”; detection of crimes.

Для України, як і для багатьох країн світу, податок на додану вартість (ПДВ) є одним з найважливіших джерел наповнення дохідної частини державного бюджету. Водночас, ураховуючи специфіку цього податку, відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні в прибутковий кримінальний бізнес, а наявний порядок його адміністрування став підґрунтям для корупційних зловживань чиновників усіх рівнів.

За даними Державної податкової служби України, упродовж 2010–2011 рр. підрозділи податкової міліції виявили понад 2 тис. злочинів, пов’язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, а сума завданих ними збитків становить понад 1,2 млрд грн. За фактами незаконного відшкодування ПДВ найбільше кримінальних справ порушено за ст. 364–366 Кримінального Кодексу (КК) України. Наступними за поширеністю є створення фіктивних підприємств, привласнення та розтрата майна (ст. 191, 205 КК України). Серед оборудок 55 % припадає на схеми безпідставного формування податкового кредиту під час проведення безтоварних операцій. Застосування цих схем активізували в 2006–2008

рр. На другій позиції – здійснення незаконної фінансово-господарської діяльності через фіктивні підприємства та фальсифікацію фінансової звітності (23 %). Зловживання посадовців податкових органів шляхом підтвердження сум незаконно сформованого податкового кредиту – 14 %. На четвертій позиції – безпідставне формування податкового кредиту під час проведення сумнівних зовнішньоекономічних операцій (майже 8 %).

Відповідно до п. 14.1.18 Податкового кодексу України, бюджетне відшкодування – відшкодування від'ємного значення ПДВ на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування за результатами перевірки платника [1].

Суть злочинної схеми відшкодування ПДВ полягає в створенні мережі суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, діяльність яких спрямована на безпідставне формування податкового кредиту з ПДВ для реальних підприємств шляхом проведення низки безтоварних операцій. Службові особи цих підприємств, заповнюючи декларації з ПДВ, уносять до них завідомо неправдиві відомості про таким чином створений податковий кредит з ПДВ та заявляють до відшкодування з бюджету.

На всіх етапах функціонування цієї схеми підробляють документи з подальшим відображенням у них недостовірних відомостей, зокрема: статутних і реєстраційних документів суб'єктів господарювання, до яких уносять відомості про підставних засновників і керівників; договорів, додатків до них та специфікацій; актів прийняття виконаних робіт і кошториси до них; записів у головній книзі підприємства (книга придбання та продажів); видаткових, прибуткових і товарно-транспортних накладних; податкових накладних; декларацій з ПДВ та прибутку підприємства, розрахунків корегування сум ПДВ; довідок про підтвердження сум ПДВ, заявлених до відшкодування, тощо.

Наприклад, найбільш популярною схемою незаконного відшкодування ПДВ є проведення безтоварних операцій через фіктивні підприємства за підробленою фінансово-господарською документацією. Так, на Донеччині порушено кримінальну справу стосовно посадовців ТОВ, які розгорнули бурхливу масштабну діяльність – здійснювали багатомільйонні безтоварні операції (загальна сума – 180 млн грн) і привласнювали державні кошти. Зокрема, зловмисники в межах договору комісії передали двом приватним підприємствам промислове обладнання, уключивши його вартість до складу валових витрат. Так сформувався податковий кредит з ПДВ у розмірі 30 млн грн, який було відображено в податковій звітності й заявлено до відшкодування з держбюджету. Під час перевірки оборудки податківці не виявили порушень, і сума відшкодування надійшла на рахунок підприємства. Однак проведене судово-бухгалтерське дослідження встановило незаконність фінансово-господарської операції та підроблення податкової звітності. Незаконність отримання 30 млн грн засвідчили й документи, вилучені під час обшуків підприємств у Донецьку, Одесі, Маріуполі. Крім того, з'ясувалося, що ділки планували отримати відшкодування з ПДВ на загальну суму понад 100 млн грн. Їх наміри підтвердила відповідна документація, що була вже підготовлена до надання, але опинилася не за бажаною адресою. Працівники Державної податкової служби вилучили також 40 печаток підприємств різних форм власності, що використовували для фальсифікації документів [2, с. 178–179].

Проблема адміністрування ПДВ сьогодні охоплює законодавчу площину й податкове судочинство. Чимало підприємницьких структур будують свій бізнес так, щоб уникнути сплати ПДВ, застосовуючи для цього велику кількість схем мінімізації платежів – від легальних до напівкримінальних. Переважна більшість схем діє за участю

посередницьких фірм, на які переносять зобов'язання щодо сплати податку, які навмисно їх не нараховують і не сплачують до бюджету, так званих податкових ям.

"Податкова яма" – це суб'єкт господарської діяльності, який використовують інші платники для одержання "податкової вигоди" у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ з бюджету. Іншими словами, це підприємство з ознаками фіктивності, яке, виписуючи податкові накладні, надає можливість своїм контрагентам формувати затратну частину й податковий кредит, не декларуючи валового доходу й податкових зобов'язань і не сплачуючи їх до бюджету.

Можна виокремити типові ознаки "податкової ями" як різновиду фіктивного підприємництва, до яких належать такі: реєстрація на підставних осіб (недієздатних, малозабезпечених, безнадійно хворих, алкоголіків, наркоманів, померлих, на втрачені або підроблені паспорти); реєстрація на громадян, які проживають у сільській місцевості, інших регіонах України та за кордоном; придбання зареєстрованих малоприбуткових підприємств з подальшою зміною засновників і посадових осіб, реєстрація за юридичною адресою, на яку зареєстровано підприємства, суперечливі дані про посадових осіб і засновників (серія і номер паспортів не відповідають реквізитам регіону, у якому їх було видано) тощо, засновник, директор і головний бухгалтер – одна й та сама фізична особа.

Особливість сучасної економічної злочинності полягає в тому, що фіктивне підприємництво практично не вчиняють у "чистому" вигляді. Створення підприємств з ознаками фіктивності переважно є початковим або підготовчим етапом для вчинення інших злочинів у сфері господарської діяльності [3, с. 81]. Фіктивне підприємство є ідеальним інструментом і створює умови для здійснення низки суспільно небезпечних діянь, зокрема незаконного відшкодування з бюджету ПДВ [4, с. 45]. Рентабельним різновидом кримінального бізнесу, що здійснюють шляхом використання фіктивних підприємств, стали незаконний переказ безготівкових грошових коштів у готівку та незаконна їх конвертація в іноземну валюту.

Загальні питання протидії податковим злочинам, фіктивному підприємництву та незаконному відшкодуванню з бюджету ПДВ розглядали у своїх працях В. І. Василинчук, А. Ф. Волобуєв, Р. С. Довбаш, О. О. Дудоров, О. С. Задорожний, В. В. Лисенко, В. В. Молодик, С. І. Ніколаюк, Л. П. Скалозуб, С. С. Чернявський та ін. Водночас особливості викриття схем незаконного відшкодування ПДВ, що ґрунтуються на використанні "податкових ям", окремо в літературі не досліджено.

Метою визначення правильності нарахування податкового кредиту платниками ПДВ є виявлення фактів порушення контрагентами-постачальниками продавця своїх податкових зобов'язань, що може бути підставою для висновку про необґрунтованість заявлених платником податку вимог щодо надання "податкової вигоди". Під час цієї перевірки податковий орган має довести або спростувати, що:

платник податку діяв без належної обачності й обережності, йому мало бути відомо про порушення, що допускали його контрагенти;

на одному з етапів придбання товару, що експортують (або сировини), ПДВ до державного бюджету не сплачували, а експортер уживає заходів до відшкодування податку з бюджету;

діяльність платника податку (його взаємозалежних або афілійованих осіб) спрямована на здійснення операцій, пов'язаних з наданням податкової вигоди з

контрагентами, які не виконують своїх податкових зобов'язань, зокрема у випадках, коли такі операції здійснюють через посередників.

На першому етапі відбору об'єктів для здійснення комплексу заходів з викриття "податкових ям" слід використовувати доступ до інформації про результати зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів, до переліку платників, які занизили податкові зобов'язання і є вірогідними "податковими ямами" або скористалися "податковими ямами" для завищення податковою кредиту на значну суму.

З метою всебічного відпрацювання "податкової ями" та користувачів "податкової ями" з використанням Системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту у розрізі контрагентів, на рівні Державної податкової служби України за кожним суб'єктом досліджують ланцюг постачальників і споживачів, унаслідок чого складають первісну схему товарних потоків, у якій за кожним контрагентом має міститися така інформація: назва суб'єкта господарювання, код Єдиного державного реєстру, місце реєстрації, статус підприємства, заявлені вихідні податкові зобов'язання та вхідний податковий кредит [5].

Складання зазначеної схеми дасть змогу скоротити час прийняття рішення про відпрацювання певного суб'єкта господарювання, задіяного в ланцюгу поставлення, на початковому етапі визначити таке: чи знаходиться користувач "податкової ями" на території обслуговування, на території області або в іншій області України, а також його статус (посередник, виробник, імпортер, експортер); чи знаходиться "податкова яма" на території обслуговування, на території області або в іншій області України; чи використовується прикриття "податкової ями", на територіях яких областей України ці підприємства зареєстровано.

Після отримання інформації про результати зіставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів або платників податку, які, ймовірно, скористалися "податковими ямами" для завищення податковою кредиту або заниження податкових зобов'язань, слід відібрати об'єкти, за якими необхідно здійснити додаткові перевірочні заходи за таким алгоритмом:

диференціювати підприємства, задіяні в схемі відшкодування ПДВ, умовно їх розподіливши на чотири групи: перша група – які задекларували заниження зобов'язання з ПДВ на 4 млн грн і більше, друга – від 1 до 4 млн грн; третя – від 100 тис. до 1 млн грн, четверта – до 100 тис. грн;

вивчити наявну офіційну інформацію щодо платника податку, його засновників, посадових осіб і напрямів господарської діяльності;

скласти схему руху товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

На наступному етапі необхідно ідентифікувати посадових осіб і засновників (учасників) підприємства, установивши їх місцезнаходження, провести їх опитування (за згодою) для встановлення ознак фіктивності, а також провести профілактичні заходи, зокрема бесіду з керівництвом, під час якої з'ясовують причини виявлених розбіжностей.

Під час опитування працівник податкової служби (міліції) має з'ясувати такі питання: чи фактично виконано заявлені операції купівлі-продажу, якими документами це підтверджено; які товари (роботи, послуги) є (були) об'єктом поставлення, хто виробник, наявність сертифікатів, ліцензій тощо; чи здійснювали реалізацію за ціною, нижчою від

ціни придбання, без наявності поважних причин; де й коли укладено угоду поставлення, за участю кого, наявність підтверджувальних документів; як транспортували товар, де зберігали, з якими суб'єктами господарювання укладали відповідні угоди; місце поставлення товару, можливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна; наявність необхідного обсягу матеріальних (нематеріальних) ресурсів, економічно необхідних для придбання, виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг, походження грошових коштів, якими оплачено товар.

У разі виявлення факту відносин суб'єктів, яких перевіряють, з підприємствами, що мають ознаки фіктивності, слід додатково перевірити:

господарські договори, укладені з підприємством, що має ознаки фіктивності (якщо правочини вчинено в усній формі – відомості про це);

документи, що підтверджують передачу товарів, виконання робіт (послуг) за сумнівним договором: товарно-транспортні та податкові накладні, рахунки-фактури, довіреності на отримання товарів, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг);

документи, що підтверджують сплату грошових коштів: платіжні доручення, виписки банківських установ, прибуткові та видаткові касові ордери та ін.;

книги обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг).

Якщо внаслідок опитування керівника (засновника) суб'єкта господарювання, який заявив про відшкодування ПДВ, або проведення інших заходів установлено ознаки фіктивності цього платника податку, податковим органам слід провести комплекс таких заходів:

здійснити перевірку юридичної (фактичної) адреси, скласти акт про відсутність за юридичною (фактичною) адресою і того самого дня службовою запискою спрямувати в Державну податкову службу, де перебуває на обліку платник податку, відповідний акт для внесення змін в інформаційні ресурси податкових органів щодо статусу підприємства та направлення відомостей державному реєстратору, а також копію пояснення для врахування в роботі (підрозділу податкової міліції, на території обслуговування якого знаходиться суб'єкт з ознаками фіктивності, направляють відповідне повідомлення);

зареєструвати матеріали в журналі реєстрації заяв і повідомлень про злочини, що вчинені або готують [6];

у разі наявності достатніх підстав, ініціювати розгляд матеріалів щодо порушення кримінальної справи за ст. 205 КК України "Фіктивне підприємництво" або іншими статтями КК України;

зібрати й направити юридичним підрозділам податкової служби необхідні матеріали щодо підготовки позовів про визнання установчих документів суб'єктів господарювання та відповідних угод недійсними, а також доведення факту нікчемності правочинів;

у межах порушених кримінальних справ або матеріалів оперативно-розшукових справ здійснити заходи щодо розкриття банківської таємниці.

Для документального підтвердження ознак фіктивності підприємства слід додатково зібрати такі документи:

копії установчих документів: установчий акт, статут, засновницький договір або протокол установчих зборів, положення юридичної особи, рішення засновників чи уповноваженого ними органу про створення юридичної особи, документ, що підтверджує внесення засновником (засновниками) вкладу (вкладів) до статутного фонду (статутного або складеного капіталу) юридичної особи;

копії документів, які подають державному реєстратору для здійснення державної реєстрації підприємства: реєстраційна картка (що підтверджує волевиявлення особи щодо внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру); заява встановленого зразка про резервування найменування юридичної особи; документ про підтвердження реєстрації іноземної особи в країні, її місцезнаходження, зокрема витяг із торговельного, банківського або судового реєстру; копія квитанції, виданої банком, або копія платіжного доручення з відміткою банку, що підтверджують унесення реєстраційного збору;

реєстраційні документи підприємства: свідоцтво про державну реєстрацію, виписка з Єдиного державного реєстру, довідка про взяття на облік в органах статистики, Державної податкової служби, Пенсійного фонду України, фондах соціального страхування, свідоцтво платника ПДВ;

довідку податкової служби про взяття на облік суб'єкта підприємницької діяльності, фінансові результати за весь період діяльності й повноту та своєчасність сплати податків до бюджету;

довідку з дозвільної системи про надання дозволу на виготовлення печатки та штампів;

картки зі зразками підписів і відбитком печатки (з банківських установ), інформацію про рух коштів рахунками з додатками (з банківських установ), акт про незнаходження за юридичною та фактичною адресами, накази, розпорядження;

пояснення засновників, керівників підприємства з питань реєстрації, відкриття рахунків, передання підприємства іншим особам і ведення фінансово-господарської діяльності;

довідку адресного бюро про місце реєстрації, зазначене в документах, наданих під час реєстрації (перереєстрації), та поданих під час поставлення на податковий облік і в паспортному столі (форма Ф-1);

довідку про склад сім'ї із житлово-експлуатаційного підприємства за місцем реєстрації фізичної особи;

довідку про причетність до діяльності інших підприємств (засновник, директор, бухгалтер) або зайняття підприємницькою діяльністю як підприємців (дані автоматизованих інформаційних систем обласного рівня та Державної податкової служби України).

"Транзитні" підприємства та "податкові ями", зазвичай, використовують скорочену процедуру банкрутства, установлену ст. 51, 52 Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" [7], з метою унеможливлення проведення перевірки контролюючими органами й уникнення відповідальності. Ця схема передбачає: розподіл єдиного майнового комплексу за декількома підприємствами у вигляді внесків до статутного фонду новостворених компаній; невжиття юридично значущих дій щодо розподілу боргових зобов'язань материнської компанії між дочірніми

підприємствами; передання контрольного пакету акцій новостворених підприємств іншим компаніям; приховування або фальсифікацію документів бухгалтерського обліку шляхом інсценування злочину, втрати, аварії, нещасного випадку тощо; відчуження майна за зниженими цінами на користь інших фізичних або юридичних осіб, зокрема іноземних компаній, підприємств, розташованих у віддалених регіонах; передання майна в економічно недоцільну (неефективну) оренду; укладання угод, пов'язаних з використанням застави як забезпечення взятих зобов'язань перед кредиторами; списання коштів і майна підприємства на придбання цінних паперів, що не мають реальної ринкової вартості, тощо.

З метою недопущення ліквідації підприємств, які, ймовірно, задіяні в схемах мінімізації та ухилення від сплати податків, без проведення документальної перевірки працівникам податкової служби доцільно направити необхідні запити:

до господарського суду (для з'ясування фактичних обставин справи й одержання копій документів, згідно з якими виникла заборгованість, чим підтверджують неплатоспроможність підприємства-банкрута);

до арбітражного керуючого (для отримання інформації про наявність активів підприємства чи документів, що підтверджують відсутність цих активів);

до органів статистики, Державної фінансової інспекції, податкової служби (для отримання інформації про останні перевірки контрагентів, наявність активів і дебіторської заборгованості вказаного підприємства);

до інших установ (бюро технічної інвентаризації та реєстрації прав власності, територіальних органів Міністерства внутрішніх справ, Державного комітету статистики, Фонду державного майна, Національного банку України, комерційних банків, фінансово-кредитних установ) про зареєстровані активи підприємства, обсяги реалізованої продукції та видатки підприємств, поточні й вкладні (депозитні) та інші рахунки (наявність й обсяг коштів), площі земель, що перебувають у власності або користуванні; участь у створенні господарських товариств, зареєстровані об'єкти нерухомості, транспортні засоби, операції купівлі-продажу майна тощо.

Також доцільно викрити ознаки можливих підроблень документів на предмет створення фіктивного боргу або його завищення, маніпуляцій з активами, недостовірного відображення кредиторської та дебіторської заборгованості (ці зловживання тягнуть за собою кримінальну відповідальність за ст. 364, 366 КК України).

Дієвим у системі заходів викриття схем незаконного відшкодування ПДВ за участю "податкових ям" є стягнення з платників податків коштів, отриманих за нікчемними правочинами. Аналіз розгляду відповідних справ у судах свідчить, що для отримання позитивного судового рішення слід доводити наявність сукупності обставин, які підтверджують нікчемність або вдаваність учиненого правочину, зокрема:

систематичний продаж товарів за ціною, нижчою від ціни придбання, без наявності поважних причин для здійснення останнього, чи було ці дії спрямовано на безпідставне одержання коштів державного бюджету;

обізнаність керівників, засновників, пов'язаних осіб про нікчемність, удаваність укладених правочинів і системність цієї діяльності з боку суб'єкта господарювання та його контрагентів;

неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням реального часу, віддаленості, розташування контрагентів один від одного, місця знаходження майна й обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг, нездійснення виробником товару підприємницької діяльності;

відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької та іншої економічної діяльності, внаслідок відсутності управлінського або технічного персоналу, основних фондів і грошових коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів тощо;

урахування в обліку лише тих господарських операцій, що безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для цього виду діяльності також необхідний облік інших господарських операцій;

здійснення операцій з товарами, що не виробляли або не могли виробляти в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку.

Зазначене надасть можливість дійти висновку, чи мав намір платник податку одержати економічний ефект унаслідок підприємницької або іншої економічної діяльності, а не виключно чи переважно за рахунок відшкодування з бюджету ПДВ за обставин, коли він не здійснював розрахунків за придбаний товар або розраховувався векселями, і його контрагенти не сплачували кошти за проданий ним товар чи розраховувалися векселями. Намір одержати дохід лише в цей спосіб без здійснення реальної господарської діяльності не можна розглядати як самостійну ділову мету. Установлення цих обставин дає підставу для відмовлення у відшкодуванні ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

2. Чернявський С. С. Сучасна стратегія боротьби з організованою злочинністю – відповідь на виклик часу / О. Є. Користін, С. С. Чернявський // Вісник Кримінологічної асоціації України : зб. наук. пр. : [редкол. Л. М. Давиденко, Т. А. Денисова, О. М. Джужа та ін.]. – Х., 2011. – 216 с.

3. Лысенко В. Фиктивное предприятие как средство совершения и сокрытия преступной деятельности / В. Лысенко // Предпринимательство, хозяйство и право. – 2002. – № 5. – С. 81–85.

4. Скалозуб Л. П. Протидія підрозділами міліції незаконному відшкодуванню податку на додану вартість : [моногр.] / Скалозуб Л. П. – Чернівці, 2009. – 302 с.

5. Примірний порядок взаємодії органів Державної податкової служби при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів : затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 18 квіт. 2008 р. № 266.

6. Про порядок приймання, реєстрації та розгляду в органах і підрозділах внутрішніх справ України заяв і повідомлень про злочини, що вчинені або готуються : наказ Міністерства внутрішніх справ України від 14 квіт. 2004 р. № 400.

7. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом : Закон України від 14 трав. 1992 р. № 2343-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.