

*Коваленко Євген Олександрович* – старший оперативний уповноважений з особливо важливих справ головного відділу по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю Управління СБ України в Харківській області

## **Протидія незаконному відшкодуванню податку на додану вартість**

*У статті розкриваються основні механізми незаконного відшкодування податку на додану вартість та напрями їх руйнування.*

Перенесення податку на додану вартість (далі – ПДВ) як суто ринкового податку в економіку України призвело до того, що він не проявив повною мірою свої позитивні якості, а також став причиною багатьох негативних процесів. Саме зазначений вид податку є найбільш привабливим для ділків “тіньової” економіки та інших кримінальних посягань, у тому числі й здійснюваних організованими злочинними угрупованнями.

Несплата ПДВ, зловживання незаконним його відшкодуванням стали для окремих суб’єктів підприємницької діяльності серйозним джерелом незаконного збагачення та перекачування коштів з державного бюджету до “тіньової” економіки. Відсутність належного контролю над сплатою та відшкодуванням ПДВ призвела до створення самодостатньої системи його “тіньового” відшкодування за рахунок бюджетних коштів, розгортанню організованої злочинної діяльності, що характеризується широкою участю корумпованих державних службовців у контролюючих, правоохоронних та судових органах, різноманітних посередників, які за винагороду забезпечують гарантоване повернення цього податку як його законослухняним платникам, так і злочинним угрупованням.

Аналіз чинного механізму справляння ПДВ в Україні засвідчив, що певні його деформації негативно позначаються на загальній економічній ситуації і вимагають негайного усунення, хоча в цілому цей податок залишається важливою складовою податкової системи [1, с. 58]. Наявність певних недоліків ні в якому разі не є підставою для відмови від застосування ПДВ, оскільки ідеального податку не існує.

Свого часу країни, що запроваджували ПДВ, зіштовхувалися з подібними проблемами. Їх висвітленню та вирішенню були присвячені роботи таких зарубіжних учених, як Ш. Бланкарт, С. Брю, М. Дауні, Е. Доллан, Х. Єсколано, Б. Кастан’єд, К. Макконнел, Дж. Стігліц, Б. Терра. В Україні найбільш гострі проблеми, пов’язані із застосуванням ПДВ, залишаються невирішеними, не зважаючи на те, що в останні роки вони були предметом гострих дискусій, і на їх вирішення були спрямовані наукові праці таких учених, як В.Л. Андрущенко, В.П. Вишневського, П.Т. Геги, А.І. Даниленка, О.Д. Данілова, М.П. Кучерявенка, І.О. Луніна, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, С.О. Терьохіна, В.М. Федосова, Н.П. Фліссака, Л.М. Шаблістої, О.І. Шитрі.

Незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з питань справляння податку на додану вартість, окремі питання щодо удосконалення справляння ПДВ в Україні опрацьовані поки що недостатньо. Це стосується, насамперед, дослідження механізмів тіньових схем та попередження випадків безпідставно заявленого до відшкодування ПДВ з державного бюджету.

Конкретні механізми використання інституту ПДВ для організації протизаконного процесу відшкодування є більш-менш відомими і вже стали предметом обговорення не лише для фахівців правоохоронних органів, а й науковців, які досліджують проблеми податкової злочинності. Разом із цим, найбільш розповсюджені сучасні схеми незаконного відшкодування ПДВ містять значну кількість різнопланових елементів та інструментів реалізації. Тому класифікувати їх у певні види типових схем у “чистому вигляді” проблематично, а в деяких випадках неможливо. Виявлення таких схем потребує глибокого комплексного дослідження обставин проведених операцій, комплексної перевірки їх учасників, а також взаємодії різних правоохоронних та контролюючих органів [2, с. 131]. До основних елементів перевірки учасників підозрілих операцій належать: законність установчих документів; достовірність осіб-засновників; економічний зміст підприємницької та фінансової діяльності в цілому; відповідність реальних цілей діяльності суб'єкта задекларованим; реальність та законність договорів з іншими суб'єктами; динаміка товарообороту та відповідних фінансових розрахунків; обґрунтованість цін на продукцію.

Серед найбільш розповсюджених механізмів незаконного відшкодування ПДВ можна виділити наступні:

а) ухилення від сплати ПДВ та його відшкодування з бюджету при проведенні операцій на території України:

– механізм реалізації товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) за цінами, нижчими вартості придбання. Реальний суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи в якості постачальників і споживачів ТМЦ “фіктивні” і “транзитні” підприємства, здійснює коригування вартості ТМЦ таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. В результаті цього суб'єкт підприємницької діяльності (СПД) претендує на відшкодування ПДВ в сумі, що дорівнює різниці податкового кредиту, отриманого від придбання ТМЦ і податкових зобов'язань, що сформувалися під час їх реалізації. Збитки, що сформувалися, СПД компенсує шляхом передачі по номіналу та одержання з дисконтною ставкою власних векселів на адресу “фіктивних” підприємств або підприємств, які не є платниками податку на прибуток;

– механізм проведення безтоварних операцій організовується шляхом “фіктивного” (по документах) придбання реальним суб'єктом підприємницької діяльності товарно-матеріальних цінностей від ланцюгу “фіктивних” і “транзитних” підприємств. Далі даним СПД отриманий товар документально реалізується також на адресу “транзитних” або “фіктивних” структур, але вже за ціною в декілька разів нижче, ніж ціна придбання. Результатом є необґрунтоване формування від'ємного значення по ПДВ, що дає можливість СПД претендувати на відшкодування з бюджету ПДВ або ж мінімізувати власні податкові зобов'язання;

– механізм формування від'ємного значення ПДВ, за результатами проведення операцій по придбанню векселів на умовах товарного кредиту полягає в наступному. Використовуючи послуги “фіктивних” підприємств, організатори схеми здійснюють фіктивне постачання товару від “фіктивного” підприємства 1 в адресу “фіктивного” підприємства 2, яке розраховується за нібито поставлений товар векселем. Вказаний вексель “фіктивним” СПД передається “транзитному” підприємству, як форма оплати за поставлені ТМЦ. У подальшому, “транзитне” підприємство укладає угоду купівлі-продажу зазначеного векселя на умовах товарного кредиту з реально існуючим СПД (якому необхідно отримати відшкодування ПДВ, або мінімізувати власні податкові зобов'язання). В результаті проведення зазначеної операції – реально існуюче СПД, у порушення ст. 5 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, відносить проценти за товарним кредитом до валових витрат і таким чином, здійснює незаконне формування податкового кредиту з ПДВ на зазначену суму. Враховуючи судову практику та аналізуючи існуючу законодавчу

базу, слід визначити два напрями руйнування таких схем та відшкодування завданих державі збитків. Ці напрями відображені у документах Вищого господарського Суду України, Верховного Суду України [3–6]. Зазначені листи та рішення направлені на забезпечення правильного та однакового застосування законодавства у вирішенні спорів, пов'язаних із застосуванням нормативно-правових актів про податок на прибуток та податок на додану вартість;

б) ухилення від сплати ПДВ та його відшкодування з бюджету при проведенні експортних операцій:

– механізм проведення псевдоекспортних операцій – реальний суб'єкт підприємництва оформляє безтоварне надходження ТМЦ або ТМЦ непридатних для використання, від так званих “транзитних” або “фіктивних” підприємств, збільшуючи тим самим свій податковий кредит на суму, що дорівнює 20 % від ціни придбання. В подальшому, отриманий товар тільки по документах, тобто без фактичного проведення експортної операції, експортується за кордон на адресу вигаданого чи створеного спеціально для проведення даної операції підприємства-нерезидента. Документи, які підтверджують проведення експортної операції, підроблюються. За результатами проведення даної операції підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або претендує на відшкодування ПДВ з бюджету;

– механізм придбання ТМЦ у “транзитних” і “фіктивних” підприємств по значно завищених цінах з наступним їх експортом за кордон полягає у тому, що підприємство-експортер неофіційно, за готівку, придбає від постачальників різноманітні ТМЦ, навіть такі, що не придатні до використання. Надалі, за допомогою “фіктивних” та “транзитних” підприємств, експортер оформлює придбання вказаних ТМЦ за цінами, які в десятки, а то й в сотні разів перевищують їх фактичну вартість. Отримані за завищеними цінами матеріальні цінності реалізуються на адресу фірм-нерезидентів, створених, як правило, в офшорних зонах посадовими або “пов'язаними” з експортером особами. Однією з характерних ознак проведення подібних операцій є використання в якості ТМЦ товарів, ціна на які може коригуватися в сторону збільшення без ризику вийти за встановлений ціновий коридор (різне устаткування, інтелектуальна власність, обладнання лабораторій і т. п.) [7, с. 36]. Таким чином, підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або ж претендує на відшкодування ПДВ з бюджету в розмірі, що дорівнює 1/6 частини від придбаних та в подальшому експортованих ТМЦ.

– механізм проведення експорту ТМЦ за штучно завищеними цінами з використанням у ланцюгу офіційного виробника в порівнянні з попереднім є більш складним в організації роботи по його виявленню та документуванню. Із таких схем виключені “фіктивні” підприємства, а застосовуються лише так звані “транзитні” СПД, на яких завищується вартість продукції. В той же час, “фіктивні” СПД, на які перекладаються податкові зобов'язання, знаходяться в паралельному ланцюгу. Продукція, придбана у підприємств-виробників за звичайною заводською ціною, експортується за ціною, що значно перевищує первісну вартість. У результаті необґрунтовано збільшується розмір ПДВ, який заявляється до відшкодування при подальшому експорті товару. Штучне завищення ціни проводиться “транзитним” підприємством, що задіяне у схемі. Сформовані у “транзитного” підприємства податкові зобов'язання компенсуються за рахунок проведення інших завідомо збиткових операцій, до яких залучаються “фіктивні” підприємства. Експорт вищевказаної продукції здійснюється в адресу “пов'язаного” офшорного підприємства. При цьому, однією з характерних рис зазначеної схеми є те, що в подальшому товар відвантажується іншому нерезиденту, але вже по реальній його вартості і знову експортується в Україну для повторного використання в схемах безпідставного формування податкового кредиту з ПДВ;

– основною ланкою механізму проведення експортних операцій за штучно завищеними цінами із застосуванням штучного виробництва товарів, що експортуються, є реальне підприємство, яке має виробничі площі та імітує процес виробництва продукції, що експортується [8, с. 236]. При цьому “фіктивні” та “транзитні” підприємства використовуються на етапі постачання сировини по значно завищених цінах на адресу такого підприємства-виробника. Це надає можливість штучно завищити собівартість продукції, яка виготовляється, в сотні або тисячі разів та надалі експортувати її за цінами, сформованими на етапі виробництва. При цьому слід зазначити, що такі схеми мають наступні характерні риси: в якості товарів, які виробляються на підприємстві-виробнику, використовуються вироби, технологічний цикл виробництва яких передбачає мінімальний обсяг промислових операцій (зборка продукції з декількох комплектуючих); кінцева продукція підбирається таким чином, щоб по-перше, її вартість не обмежувалася діючими на Україні нормативними актами, по-друге, щоб, по можливості, не існувало аналогічного виробництва такої продукції на Україні, а по-третє, щоб важко було встановити реальну ціну складових частин кінцевої продукції. Підприємство-виробник підбирається таким чином, щоб у минулих роках воно вже виробляло подібний вид продукції, але останнім часом практично не здійснювало господарську діяльність в силу низки об’єктивних причин. У той же час в її власності повинні залишатися виробничі площі. Розрахунки за придбані комплектуючі та реалізовану готову продукцію здійснюються з підприємством-виробником, як правило, за допомогою векселів. Незначні грошові кошти таке підприємство отримує тільки в оплату виконаної роботи.

Застосування всіх механізмів необґрунтованого формування податкового кредиту та незаконного відшкодування ПДВ з бюджету за рахунок проведення експортних операцій передбачає обов’язкову співучасть банківських установ. Так, банківські установи виконують в організованих ними схемах наступну роль: забезпечення усіх учасників схем необхідними коштами для здійснення торгово-фінансових операцій – банківські установи надають короткострокові кредити на адресу підприємств-експортерів (або комісіонерів), які використовуються в якості розрахунків за ТМЦ. Крім того, банками емітуються та продаються рубльові ощадні сертифікати підприємствам-експортерам (комісіонерам), які використовують їх в якості засобу незаконного переводу валютних коштів за кордон. Організація проведення усіх фінансових операцій – рахунки підприємств, що задіяні в схемі, та по яким проводилися розрахунки в рамках операцій по штучному формуванню податкового кредиту відкриті у цих банках. Забезпечення максимальної безпеки та оперативності при проведенні розрахунків – фінансові операції між усіма підприємствами були проведені банківськими установами протягом 1 години (у деяких випадках на протязі 15 хвилин). При цьому безготівкові кошти та емітовані банками ощадні сертифікати не виходили за межі банку. Забезпечення необхідних операцій з валютними коштами – в схемах беруть участь підконтрольні банківським установам торговці цінними паперами, які за рахунок операцій з ощадними сертифікатами надають можливість “фіктивним” підприємствам отримувати валютні кошти для подальшого переводу на адресу російських підприємств згідно підроблених зовнішньоекономічних контрактів та ВМД;

в) ухилення від сплати ПДВ при проведенні імпорتنих операцій:

– механізм імпорту ТМЦ на територію України по значно занижених цінах спрямований на мінімізацію сплати ПДВ і митного збору під час здійснення імпорتنих операцій, а також на незаконне формування податкового кредиту по ПДВ. Для цих цілей митна вартість імпортованого товару значно занижується. Це здійснюється за допомогою використання в ланцюгу постачальників ТМЦ офшорних підприємств, спеціально створених для таких операцій. Імпортер, що одержує ТМЦ, надалі реалізує їх на адресу кінцевого споживача через ряд

“фіктивних” та “транзитних” підприємств, які завищують їх вартість до рівня ціни, що сформувалася на внутрішньому ринку України по даній групі товарів;

– механізм безпідставного використання податкових векселів має на меті отримання суб’єктом підприємницької діяльності відстрочки по сплаті з ПДВ при здійсненні імпорту ТМЦ, шляхом оформлення податкового векселя та кінцевого погашення своїх зобов’язань з ПДВ за рахунок переплати, сформованої раніше за результатами використання схем безпідставного формування податкового кредиту з ПДВ. Згідно з існуючим законодавством право використання таких векселів надається тільки у випадках, коли імпортовані ТМЦ будуть використовуватися для власних виробничих потреб без наступного продажу та якщо на момент завезення товарів у підприємства-імпортера існує переплата з ПДВ, розмір якої співпадає або перевищує суму податку на додану вартість, яка повинна бути сплачена при імпорті ТМЦ. В інших випадках підприємство-імпортер повинно перераховувати ПДВ до бюджету на момент митного оформлення операції по ввозу товарів із-за кордону. Однак, підприємство-імпортер, з метою отримання податкового векселя, попередньо безпідставно формує від’ємне значення ПДВ за рахунок використання тих чи інших незаконних схем;

г) використання фактичними власниками суб’єкта підприємницької діяльності так званих номінальних власників-директорів полягає у тому, що невстановлені особи стають ініціатором реєстрації (створення) нового або перереєстрації діючого суб’єкта підприємницької діяльності на ім’я формального (номінального) власника обіцяючи йому постійну винагороду, так звану “зарплату” директора. Отримавши таку згоду, вони надають такій особі допомогу в реєстрації (перереєстрації). Після чого, такий власник призначає себе директором підприємства, відкриває рахунки у банку, а засновницькі та реєстраційні документи, печатку передає невстановленій особі, яка в подальшому буде фактично здійснювати контроль над цим підприємством та, використовуючи бланки з підписами номінального власника-директора, додавати йому для підписання договори, первинні документи, здійснювати від такого підприємства фінансово-господарську діяльність, прикриваючись вищевказаним як ширмою. Номінальний власник-директор суб’єкта підприємницької діяльності підписує документи податкової звітності, яка спрямовується до відповідних державних органів, і в основному отримує від таких власників винагороду, так звану “зарплату” директора. Через такі фірми найчастіше здійснюються операції по переказу безготівкових коштів у готівкові, контрагентам видаються необхідні документи, які б нібито підтверджують проведення операцій, що дозволяє їм необгрунтовано включати суми, вказані в таких документах, до складу податкового кредиту та валових витрат і завищувати їх;

д) невідображення службовими особами суб’єкта підприємницької діяльності результатів фінансово-господарської діяльності в податковому обліку – підприємство-платник податків перереєструється невстановленими особами на іншого засновника, шляхом передання засновницьких прав іншій особі, яка засвідчується нотаріально, але відповідні державні органи про це не повідомляються. До ДПІ надаються податкові декларації з показниками, що свідчать про відсутність діяльності, але в цей час, згідно роздруківки руху коштів по рахунках, проводяться фінансові операції. У результаті розслідування кримінальних справ про злочини, скоєні з використанням даної схеми, особи, які фактично здійснювали господарську діяльність від імені підприємства в роботі з розрахунковими рахунками використовують комп’ютерну банківську систему “Банк-клієнт”, залишаються не встановленими і не можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності. У подібних підприємств, як правило, відсутні будь-які активи, що унеможливило процес відшкодування, заподіяних державі, збитків;

е) ухилення від сплати податків шляхом безпідставного застосування нульової ставки ПДВ та акцизного збору при проведенні зовнішньоекономічних операцій

полягає у тому, що реальний суб'єкт підприємництва укладає фіктивну зовнішньоекономічну угоду на продаж продукції за кордон. Потім отриманий товар тільки по документах, тобто без фактичного проведення експортної операції, експортується за кордон на адресу вигаданого чи створеного спеціально для проведення даної операції підприємства-нерезидента, а фактично залишається та реалізується на території України;

ж) мінімізація доходів підприємства через штучне завищення валових витрат, або зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість через завищення податкового кредиту за допомогою використання підприємств з ознаками фіктивності. Суть полягає у залученні до проведення фінансово-господарської діяльності з метою завищення валових витрат, фіктивних підприємств, або групи підприємств без ознак фіктивності, але підконтрольних злочинному угрупованню. У даному випадку, суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і споживачів товарно-матеріальних цінностей "фіктивні" підприємства, здійснює коригування вартості товарно-матеріальних цінностей таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. Типовою схемою ухилення, яка використовується при вчиненні кримінальних порушень податкового законодавства є завищення валових витрат та податкового кредиту, шляхом проведення у бухгалтерському та податковому обліках, фінансових документів від суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками "фіктивності".

Отже, вивчення основних схем і методів, які використовуються СПД для безпідставного одержання відшкодування ПДВ з бюджету, показує, що в кожному з розглянутих вище випадків у ланцюзі товарно-грошових потоків існують "фіктивні" і "транзитні" підприємства. Їх використання служить для забезпечення документального прикриття нібито поставленого товару на адресу реально існуючого підприємства, а також для коректування цін на придбані чи реалізовані ТМЦ з метою штучного формування від'ємного значення по ПДВ. Отже, однією з головних задач при організації протидії незаконному відшкодуванню ПДВ, є запобігання фактів взаємодії легально існуючих підприємств з "фіктивними" чи "транзитними" структурами. Крім цього, з огляду на те, що в даний час широке розповсюдження одержало використання в ланцюзі товарно-грошових потоків так званих "транзитних" структур, які є прокладками між реальними і фіктивними контрагентами, протидія незаконному відшкодуванню ПДВ ще більш ускладнилася.

Використання коштів частини законослухняних експортерів для кроссубсидювання інших, законних і незаконних, видів бізнесу не зможе бути припиненим без повного і остаточного руйнування базових схем зловживання системою ПДВ. З економічної точки зору, часткові заходи, спрямовані на задоволення прав експортерів, скоріше за все призводять до поглиблення цієї проблеми. Іншим висновком може бути ймовірність масштабних структурних змін, яких варто очікувати після того, як викривлення в адмініструванні ПДВ будуть ліквідовані. Крім винищення злочинного бізнесу з використанням фіктивних підприємств, ера функціонального ПДВ означатиме припинення непрямих субсидій для певних легітимних експортних галузей і відтворення нормальних умов роботи для інших.

Серед досить значної кількості спроб віднайти спосіб подолання проблем, пов'язаних із системою відшкодування ПДВ, є й такі, що аналізують можливості модифікації цього податку як такого [9, с. 168]. Однак, наразі як теоретики, так і практики у цій галузі визнають, що жодної реалістичної пропозиції, яка б припускала режим, кращий від сучасного ПДВ, поки що не існує. Як мінімум очевидно, що всі інші підходи до оподаткування споживання, без жодного винятку, відкривають ще ширші можливості для зловживань та податкового планування. Проблеми з адмініструванням відшкодувань є елементом цього податку, що цілком

може бути налагоджений і виправлений у межах класичної системи ПДВ без її кардинальних змін.

### **Список використаних джерел**

1. Дяковський Д.А. Проблема бюджетного відшкодування ПДВ // Фінанси України. – 2002. – № 3. – С. 58–64.
2. Голосніченко Д.І. Детермінанти податкових правопорушень // Науковий вісник УФЕІ. Збірник наукових праць. – 1998. – № 1. – С. 130–135.
3. Інформаційний лист Вищого господарського Суду України від 09.06.2003 р. № 01–8/650 “Про практику Верховного Суду України у справах зі спорів, пов’язаних із застосуванням законодавства про податок на додану вартість”.
4. Постанова Верховного Суду України від 11.02.2003 р. у справі № А7409/1-03.
5. Інформаційний лист Вищого господарського суду України від 09.06.2003 р. № 01–8/649 “Про практику Верховного Суду України у справах зі спорів, пов’язаних із застосуванням законодавства про податок на прибуток”.
6. Постанова Верховного Суду України від 26.11.2002 р. у справі № 20-6/030 та від 26.11.2002 р. № 20-6/31.
7. Амоша Е.А. Проблемы возмещения НДС при экспорте продукции // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економіка. –Донецьк: ДонНТУ. – 2004. – Вип. 82. – С. 34–43.
8. Грошовик Ю.Я. Організаційно-правова характеристика джерел тіньових відносин у сфері зовнішньоекономічної діяльності // Держава і право: Зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. Випуск 22. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2003. – С. 228–235.
9. Михайленко С.В., Волканов В.Д. Обґрунтування доцільності подальшого використання податку на додану вартість в Україні // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – № 21. – С. 167–171.

*The main mechanisms of the illegal compensation of the value-added tax and the directions of their destruction are examined in the article.*