

Корольчук Віктор Володимирович –
ад'юнкт кафедри кримінології та кримінально-виконавчого права КНУВС

ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЩО ВЧИНЮЮТЬСЯ У ПРОЦЕСІ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Розглянуто поняття відшкодування податку на додану вартість, досліджено злочини, що вчиняються з ПДВ, зокрема, пов'язані з відшкодуванням ПДВ. Висвітлено основні критерії, на які мають звертати увагу правоохоронці під час попередження цих злочинів.

View consent of refund value added tax, explored crime what take place with VAT including which coupled with refund value added tax. Investigate key criteria on which law machinery must look at during prevention these crimes.

Ситуація, що нині склалася в Україні внаслідок поширення такого явища, як тіньова економіка, та похідних від неї процесів, потребує глибоких і комплексних наукових досліджень. Спрощене суспільне уявлення про реальні масштаби й особливості тіньової економіки не сприяє подоланню цієї проблеми. У цьому контексті хотілося б зосередити увагу на питанні зловживання у процесі відшкодування податку на додану вартість.

Статистичні дані засвідчують поширеність такого явища, як свідоме використання недосконалостей механізму функціонування податку на додану вартість (ПДВ). Поряд з макроекономічними факторами (динаміка ВВП, валютний курс, обсяги й структура зовнішньоекономічних операцій, законодавчі перетворення, податкова політика й т. ін.), які впливають на сальдо ПДВ у бюджеті країни та його абсолютні показники, є ризик незаконного відшкодування ПДВ як елемента процесу легалізації кримінальних капіталів.

Протягом першого півріччя 2005 р. лише підрозділи по боротьбі з організованою злочинністю МВС України порушили 32 кримінальні справи за фактами незаконного відшкодування ПДВ на загальну суму понад 500 млн грн [1].

За аналогічний період органи Державної податкової служби виявили 2,5 тис. спроб безпідставного отримання з бюджету ПДВ на загальну суму понад 1,7 млрд грн [2].

За 11 місяців 2005 р. працівники Державної служби по боротьбі з економічною злочинністю МВС викрили 344 злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, у тому числі 50 злочинів, сума збитків від яких перевищує 1 млн грн [3].

Вивчення матеріалів перевірок свідчить про збільшення кількості фактів привласнення бюджетних коштів шляхом незаконного відшкодування ПДВ в особливо великих розмірах. Тільки з 261 кримінальної справи, порушеної за фактом незаконного відшкодування ПДВ, 57 – зі збитками на суму понад 1 млн грн (21,8 %). Загальна сума збитків складає понад 1089,6 млн грн. Забезпечено стягнення незаконно відшкодованого ПДВ на суму 208,3 млн грн, у тому числі попереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму 197,0 млн грн, накладено арештів на суму 74,8 млн грн [4].

У відомостях про зареєстровані, розкриті і нерозкриті злочини, виявлені податковою міліцією за 11 місяців 2006 р. ГУ МВС України у м. Києві, у провадженні перебувало понад 1374 кримінальні справи, що були порушені за ухилення від сплати податків. Порівняно з 2005 р., цей показник зріс на 2,8 % (1336) та на 3,4 % (1328) відповідно до 2004 р. [5].

За 2006 рік слідчими прокуратури, МВС і податкової міліції у зв'язку з розслідуванням кримінальних справ в органах Держказначейства було вилучено 19 наказів на відшкодування суб'єктам господарювання ПДВ на суму 458,8 млн грн [6].

Останніми роками динаміка зростання надходжень ПДВ та відшкодування ПДВ, виражених у реальних грошах, вражає, а темпи збільшення обсягів ПДВ, заявлених до бюджетного відшкодування, у кілька разів випереджають темпи зростання його надходжень до бюджету (таблиця).

Динаміка надходжень ПДВ, млрд грн									
Роки									
ПДВ	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Відшкодоване ПДВ	1,19	1,44	2,39	3,88	5,86	10,31	11,97	13,31	15,04
Збір ПДВ без відшкодування	7,46	8,41	9,44	10,35	13,47	12,60	16,73	33,50	47,49
Загальний збір ПДВ	8,65	9,85	11,83	14,23	19,33	22,91	28,69	46,78	62,53

Фахівці констатують, що ПДВ став предметом пильної уваги економічного криміналітету, який перманентно провокує виникнення тіньових відносин, в яких не бере участі тільки ледар, а відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилось в Україні на досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас є ґрунтом для корупційних зловживань чиновників. У цьому разі фахівці згадують про повсюдні "відкати" під час повернення ПДВ. Восени 2005 р. голова Державної податкової адміністрації повідомив, що в очолюваному ним відомстві значна увага звертається на подолання корупційних проявів посадових осіб, які сприяють незаконному відшкодуванню ПДВ [8].

У сучасній господарській практиці України поширені схеми безпідставного отримання з бюджету відшкодування ПДВ з використанням фіктивних підприємств. Останні, не сплачуючи до бюджету суми вказаного податку, видають податкові накладні, товарні чеки та інші розрахункові документи, в яких виділяються суми нарахованого ПДВ, і таким чином необґрунтовано завищують суму податкового кредиту платників цього податку. При цьому фіктивна фірма – джерело фальсифікованих документів, які викликають від'ємну різницю між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом, може бути зареєстрована у встановленому законодавством порядку як сумлінний платник ПДВ. Схеми незаконного отримання з бюджету відшкодування ПДВ з використанням фіктивних фірм "спрацьовують" як під час здійснення внутрішньоукраїнських операцій з продажу товарів, робіт, послуг, так і у разі проведення суб'єктом господарювання експортної діяльності. Вважаємо за доцільне навести тут вельми красномовні цифри: під час перевірок стану бюджетного відшкодування ПДВ у 2004 р. працівниками Державної контрольно-ревізійної служби України не вдалося виявити за місцем реєстрації 27 підприємств, які отримали відшкодування на загальну суму 217,4 млн грн; ще 7 підприємств після отримання 66,5 млн грн були негайно ліквідовані [9].

Здійснюючи зовнішньоекономічну діяльність, злочинці продовжують застосовувати механізми привласнення значних обсягів бюджетних коштів шляхом незаконного повернення податку на додану вартість. Як правило, такі злочини вчинюються за прямою або опосередкованою участю посадових осіб банківських установ. При цьому активно фальсифікується інформація про фінансово-господарську діяльність підприємств, оцінку їхньої вартості, наявність заставного майна тощо.

Нині питання посилення контролю за вивезенням за межі митної території окремих товарів і запобігання незаконному відшкодуванню ПДВ підприємствами-експортерами є одним з актуальних для України.

Держава не може забезпечити у повному обсязі сплату ПДВ до бюджету постачальниками й їх попередниками у технологічних ланцюжках. Це пояснюється значною кількістю учасників і складністю структури експортних ланцюжків. Елементами такого ланцюжка можуть бути фір-

ми, що мають пільги чи відображають приріст недоїмки або реструктурують заборгованість, або підставні компанії-одноденки, на які за допомогою трансферного ціноутворення переноситься оподатковувана база, а гроші просто знімаються готівкою чи за допомогою вексельних схем переводяться в інші компанії. Унаслідок цього до відшкодування з бюджету заявляються суми, що перевищують обсяг ПДВ, сплачений до бюджету на всіх стадіях експорту товару.

Статистика злочинів, які розкривають правоохоронні органи, свідчать, що в окремих випадках спроби незаконного відшкодування ПДВ під час експортних операцій сягають 0,6 млрд грн (\$ 0,113 млрд США).

Загальною схемою "карусельного" типу включає одержання експортером грошей від імпортера-нерезидента; розрив "ланцюга" операцій у схемі на момент передачі грошей імпортерів; виведення грошей нерезиденту для подальшого "прокручування". Тобто надіслані за кордон платежі можуть повторно повертатися нерезидентами у країну.

Оскільки за законодавством на предмет угоди (товар/послуги) передбачена нульова ставка ПДВ (тобто надається компенсація з державного бюджету), друга частина схеми "маскується". Під час передачі грошей від експортера до імпортера знищуються всі папери-сліди (підроблені контракти, митна й інша документація).

Для незаконного отримання ПДВ "брудні" кошти проводять через конвертаційні центри (низку фіктивних підприємств). На банківський рахунок фіктивної фірми вносяться кошти, на які банк купує валюту на зомовлення фірми нібито для оплати товару, що має надійти з-за кордону за фіктивним договором з зарубіжною фірмою. Здійснюючи зовнішньоекономічні операції (експорт продукції), злочинці віддають перевагу іноземним контрагентам з офшорних зон, укладаючи угоди за зовсім іншими цінами.

Для передачі коштів від експортера до імпортера часто застосовуються операції із цінними паперами, у тому числі на пред'явника. Таким чином, утворюється "розрив ланцюга" документально підтверджених операцій.

Здійснюючи реальний імпорт, організатори схеми були б змушені сплатити ПДВ і митні платежі, зазнавши при цьому збитків. Тому важливим є брак фактичного імпорту, що супроводжується підробкою документації.

Для такого повернення злочинці застосовують кілька варіантів переказу грошей:

- за контрактом з передоплатою без поставки товару;
- нібито за поставку товару (надання фальсифікованої митної декларації);
- нібито за надання послуг (розробка інтернет-сайтів, маркетингові послуги тощо).

Однією з модифікацій шахрайств із ПДВ є аналогічна схема, що реалізується у межах країни. У цьому разі замість експорту здійс-

нуються купівля товару за завищеними цінами, яка дає право на податковий кредит. Для забезпечення необґрунтованого відшкодування податку в схемі обов'язково використовують фіктивну фірму (або групу фірм – "конвертаційний центр"), яка після закінчення операцій безслідно зникає з усією документацією. Продукцією, експортованою за вартістю, значно вищою за світові ціни, виступають низькотехнологічні товари або звичайний брукт.

Поширені й експортні махінації з завищеними цінами, при яких повторні експортні операції (прямо або за договорами комісії) проводяться з однією і тією ж продукцією, яка за документами вважається високотехнологічним обладнанням (автоматизовані охоронні системи тощо), хоч насправді є малоцінними предметами або технічно чи морально застарілим обладнанням. У першому випадку документується експорт високотехнологічного обладнання (автоматизовані охоронні системи, лінії одержання екстрактів соків тощо), хоч провозяться інші малоцінні предмети, а у другому – вивозиться або технічно і морально зношене обладнання, або матеріали (мазут, арматура, прокат) за завищеними цінами.

Ще один варіант. Використання схеми з підвищенням ціни через зростання собівартості фіктивного виробництва (наприклад, за рахунок надходження комплектуючих від фіктивних фірм): підприємство-виробник визнається банкрутом та ліквідується ще до проведення експортних операцій. Внаслідок нібито проведених операцій прямо відшкодовується ПДВ і проводиться залік через податковий вексель при імпорті.

Реалізація схеми відбувається шляхом використання банківської інструментарію. Одним і тим самим банком обслуговуються всі основні розрахунки, виділяється кредитний ресурс, емітуються цінні папери (операції з видачі та сплати кредитів, з банківськими цінними паперами є невід'ємною частиною фінансового механізму), забезпечуються валютні розрахунки. Лише незначні операції, що, як правило, дорівнюють сумі незаконного прибутку, відокремлюються і проходять через іншу банківську установу – партнера основного банку.

У методичних рекомендаціях з проведення документальної перевірки правильності визначення суми податку на dodanu вартість, яка підлягає відшкодуванню з бюджету (лист ДПА України від 7 травня 1998 р. № 5231/10/23-2И72-ДСП) вживається термін "суми податкового кредиту, які викликають підозру". На думку податківців, цей термін може стосуватись таких випадків:

занадто висока для цього регіону країни сума, заявлена платником до відшкодування; у декларації платника немає податкових зобов'язань, навіть за нульовою ставкою;

значна невідповідність між податковими зобов'язаннями і сумами відшкодування, між пільговою та непільговою діяльністю з відшкодуванням ПДВ;

відхилення показників декларації конкретного платника від певних коефіцієнтів, визначених органами податкової служби для різних галузей народного господарства; різке підвищення суми податкового кредиту за звітний період, порівнюючи з минулими періодами [10].

Конкретні заходи, спрямовані на попередження фактів незаконного відшкодування ПДВ підприємницьким структурам, містяться у розроблених Головним управлінням податкової міліції ДПА Методичних рекомендаціях з протидії незаконному відшкодуванню з бюджету податку на додану вартість (лист ДПА від 22 травня 1998 р. № 6021/26-31). У методичних вказівках щодо організації порядку адміністрування відшкодування ПДВ, затверджених наказом ДПА від 1 серпня 1998 р. № 376, а також інших відомчих документах під час проведення зустрічних перевірок основних і регулярних постачальників товарно-матеріальних цінностей платників ПДВ мають з'ясовуватися такі обставини:

чи зареєстрований постачальник платником ПДВ; чи надається ним податкова звітність до податкових органів; чи включена податкова накладна, з приводу якої проводиться перевірка, до книги обліку продажів постачальника;

чи оплачено та в якій формі здійснено оплату поставлених товарів (робіт, послуг).

Порядок визначення сумнівних сум, ПДВ, заявлених до відшкодування, затверджений наказом ДПА від 24 квітня 2003 р. № 196/ДСП, містить перелік суб'єктів підприємницької діяльності, схильних, на думку працівників ДПА, до декларування сумнівних сум ПДВ і безпідставного завищення відшкодування аналізованого податку. Це такі:

новостворені суб'єкти підприємницької діяльності, зареєстровані менш як один рік платниками ПДВ, в яких сума заявленого до відшкодування ПДВ перевищує розмір статутного фонду вдвічі й більше;

суб'єкти, в яких протягом останніх шести місяців змінювався склад засновників за умови, що сума заявленого до відшкодування ПДВ перевищує розмір статутного фонду вдвічі й більше;

суб'єкти, в яких за останні шість місяців хоча б в одному звітному періоді заявлена до відшкодування сума ПДВ зменшена на 30 % і більше;

суб'єкти, які здійснювали коригування податкових зобов'язань (кредиту) в значних розмірах (більше ніж 30 %) протягом трьох останніх звітних періодів;

суб'єкти, попередніми перевітками яких встановлювались їх відносини з підприємствами, що мають ознаки фіктивності.

Сумнівність сум ПДВ, заявлених до відшкодування, вбачалась і в низці інших випадків: реалізація товарів (робіт, послуг) за цінами, нижчими за звичайні; непроведення розрахунків з постачальниками на території України у разі експортного відшкодування ПДВ; брак плати або незначна сплата податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що поєднується із заявленням до відшкодування значних сум ПДВ, тощо.

Достатніми підставами для проведення підрозділами контролю-перевірочної роботи позапланової виїзної документальної перевірки платника ПДВ, зокрема, є:

заявлення бюджетного відшкодування, яке вдвічі й більше перевищує вартість власних основних фондів;

заявлення бюджетного відшкодування платником ПДВ, що здійснює виробничу діяльність і має власні основні виробничі фонди, без достатньої наявності трудових ресурсів для здійснення такої діяльності.

У разі надходження інформації, за результатами аналізу якої виникає сумнів відносно дієздатності та правоздатності суб'єкта господарювання – постачальника платника ПДВ, а також законності здійснених ним фінансово-господарських операцій, податковий орган може організовувати проведення зустрічних документальних перевірок за відповідним ланцюгом постачання (пп. 3.11 п. 3, пп. 4.5 п. 4 Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затверджених наказом ДПА від 18 серпня 2005 р. № 350) [11].

Мабуть, прагненням законодавця мінімізувати участь фіктивних підприємств у безпідставному відшкодуванні ПДВ можна пояснити включення до Закону України "Про податок на додану вартість" норми, згідно з якою права на отримання бюджетного відшкодування немає, зокрема, особа, яка була зареєстрована платником цього податку менш як за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування; мала обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлено сума бюджетного відшкодування (крім нарахування податкового кредиту внаслідок придбання або спорудження (будівництва) основних фондів; не здійснювала діяльність протягом останніх 12 календарних місяців. Для таких платників ПДВ суми перевищення податкового кредиту за придбаними товарами над податковими зобов'язаннями враховуються у складі податкового кредиту наступного звітного періоду [12].

На наш розсуд, основні характерні ознаки угод, котрі є частиною зображених схем, які правоохоронці мають брати до уваги, це:

циклічність однотипних операцій, що здійснюються між учасниками схеми;

використання для трансакцій фіктивних або фальсифікованих контрактів;

максимально стислі строки розрахунків (часто протягом одного дня);

первинне підтвердження поставки різними компаніями, які беруть участь у схемі, оформляється за один день;

участь у схемі фіктивних фірм: брак відомостей про реальну діяльність і реєстрацію як господарюючого суб'єкта; неможливість визначити фізичне місцезнаходження; очевидна невідповідність оборотів на

рахунках компанії сумам податкових платежів; поєднання в одній особі функцій засновника, керівника й головного бухгалтера компанії; використання офшорних компаній і офшорних юрисдикцій; розрахункові рахунки постачальника й покупця перебувають в одному банку;

розрахунки покупця-нерезидента за експортований товар здійснюються з рахунку у банку-резиденті;

немає економічного ефекту від розрахунків операцій з векселями, цінними паперами на пред'явника;

фальсифікація імпорту товарів.

Зокрема, у схемі цього типу можуть викликати підозру такі фінансові операції:

одержання банківського кредиту або позики від юридичної особи на суму повернення ПДВ (первинне фінансування схеми);

невідповідність вказаної у контракті вартості товарів або послуг реальній вартості;

невідповідність заявленої вартості товару на митницях різних країн під час його вивезення й ввезення;

очевидна невідповідність підстав вхідних/вихідних платежів у межах імітованого схемою єдиного виробничого циклу;

проходження однієї й тієї ж суми на рахунках багатьох учасників схеми протягом банківського дня;

пред'явлення (вперше) вимоги про відшкодування ПДВ компанії, серед партнерів якої – підприємства з невідомим місцем знаходження.

З огляду на особливе значення проблем боротьби з незаконними діями щодо відшкодування ПДВ, на правоохоронні органи покладено здійснення комплексу заходів запобігання незаконному отриманню коштів, переміщенню за кордон неоподатковуваних капіталів і відмиванню доходів, отриманих незаконним шляхом.

Отже, належна організація роботи з виявлення, розкриття, розслідування та запобігання вказаним злочинам у взаємодії правоохоронних та контролюючих органів дозволить не лише повернути до державного бюджету значні кошти і не допустити їх незаконне вилучення, але й суттєво підірвати економічне підґрунтя злочинності загалом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міліція відстоює наше право жити в цивілізованій державі // Урядовий кур'єр. – 2005. – № 103. – 4 черв.

2. Реформування податкової міліції. Підсумки роботи податкової міліції у першому півріччі 2005 року // Вісн. Податкової служби України. – 2005. – № 27. – С. 23.

3. Відшкодування ПДВ: боротьба з "тіню" // Юрид. вісн. України. – 2005. – № 47.

4. *Про стан протидії злочинам, пов'язаним з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість за 10 місяців 2005 року:* Довідка ДДСБЕЗ МВС України.

5. *Відомості про зареєстровані, розкриті та нерозкриті злочини, виявлені податковою міліцією за 11 місяців 2006 р.* ГУ МВС України у м. Києві

6. *Новозмещенцы* – Бизнес. – 2007. – № 7. – 12 лют. – С. 48–50.

7. *Богута Н.* Надо просто виучиться ждать. Экспортеры в ожидании проверок ГНАУ // Зеркало недели. – 2005. – 1 окт. – № 38.

8. *Саливан С.* КРУто! ГлавКРУ попыталось выяснить, кому и как возмещаются миллионные суммы НДС... И не нашло почти три десятка получателей! // Бизнес – 2004. – № 47. – 22 нояб.

9. *Документы, комментарии, консультации!* – Бизнес. – 1998. – № 44. – 2 нояб.

10. *Вісник Податкової служби України.* – 2005. – № 46.

11. *Дудоров О.О.* Ухилення від сплати податків кримінально-правові аспекти. – К., 2006 – С. 352–402.