

10. Маляренко В.Т., Гончаренко В.Г. Кримінально-процесуальний кодекс України: Науково-практичний коментар. – К., 2003.
11. Назаров В.В., Омеляненко Г.М. Кримінальний процес України. – К., 2005.
12. Попелюшко В.О. Судовий розгляд кримінальної справи. – Острого, 2003.
13. Проект Кримінального процесуального кодексу України від 13 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=42312](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=42312).
14. Волколуп О.В. Подготовка уголовных дел к судебному разбирательству в российском уголовном процессе: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. – Краснодар, 1997.

Надійшла до редакції 29.02.2012

**СВИНАРЕНКО О. С.**, ад'юнкт  
(Дніпропетровський державний  
університет внутрішніх справ)

УДК 343.351

### ОСНОВНІ СПОСОБИ НЕЗАКОННОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ОКРЕМІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ СПЕЦПІДРОЗДІЛІВ БОЗ ЩОДО ПРОТИДІЇ ЇМ

Розглянуто основні способи незаконного відшкодування податку на додану вартість та заходи, що вживаються спецпідрозділами по боротьбі з організованою злочинністю МВС України з метою виявлення та документування вказаної злочинної діяльності.

**Ключові слова:** відшкодування податку на додану вартість, фіктивні підприємства, спецпідрозділи по боротьбі з організованою злочинністю.

Рассмотрены основные способы незаконного возмещения налога на добавленную стоимость и мероприятия, применяемые спецподразделениями по борьбе с организованной преступностью с целью обнаружения и документирования указанной преступной деятельности.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, фиктивные предприятия, спецподразделения по борьбе с организованной преступностью.

The article is devoted to the basic methods of illegal reimbursement Value Added Tax and ways that special organized crime battle departments takes with the purpose of detection and documentation specified criminal activity.

**Keywords:** Value Added Tax, fictitious company, special organized crime battle departments.

Важливе місце в економічній системі держави займає фінансове регулювання шляхом використання механізмів непрямого оподаткування. Універсальні акцизи характеризуються всеосяжністю та широтою податкової бази, оскільки вони є невід'ємною складовою непрямого оподаткування, і їх значення зростає у сучасних фінансових системах. Податок на додану вартість (ПДВ) є найбільш поширеною формою універсального акцизу.

Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в його нарахуванні на кожному етапі руху товару від виробника до споживача – при цьому з оподаткованого обороту виключаються податки, сплачені на попередніх етапах, в результаті чого об'єктом оподаткування виступає вартість, створена на конкретному ступені руху товару.

В Україні гостро стоїть проблема відшкодування ПДВ. Реалії сьогодення свідчать про те, що бюджетоформуючий ПДВ змінився останніми роками на бюджетовитратний. Важливим для економіки держави в цілому є прогресивна динаміка відшкодування ПДВ живими грошима як за внутрішніми оборотами, так і за зовнішньоекономічними операціями, та відсутністю відповідного зростання коштів у бюджеті.

Незаконне відшкодування ПДВ створило умови для особливого різновиду кримінального бізнесу. При діяльності фіктивних фірм формується велика частина необґрунтованого податку на додану вартість, яка ніколи не надійде в бюджет. Дана проблема поглиблюється активними і різноманітними діями учасників тіньової економіки, які будують свій бізнес на незаконному відшкодуванні ПДВ. З цією метою вони створюють заплутані схеми для штучно-



го завищення цін реалізації і незаконного формування податкового кредиту, а також здійснення подвійного експорту.

Процедура відшкодування податку на додану вартість вже давно багатьма експертами називається одним із самих кримінальних податків, оскільки породила масу корупційних схем. З кожним роком отримати відшкодування ПДВ підприємствам все важче, а межа за його повернення з боку податкових органів зростає. Протистояння між бізнесом і податківцями триває: бізнес використовує двозначності у вітчизняному законодавстві і формує до відшкодування чималі суми даного податку [1].

Окремі аспекти злочинів, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, розглядалися у працях В.І. Антипова, В.Т. Білоуса, П.Т. Геги, Р.С. Довбаша, Л.М. Долі, Л.М. Дудника, В.С. Зеленецького, О.В. Копиці, О.Є. Користіна, С.І. Ніколаюка, Д.Й. Никифорчука, В.А. Предборського, Л.А. Савченка, Л.П. Скалозуба, М.П. Стрельбицького, С.С. Чернявського, В.М. Щербака та інших.

Метою статті є визначення основних способів здійснення незаконного відшкодування податку на додану вартість та заходів, що вживаються спецпідрозділами БОЗ МВС України з метою виявлення та документування вказаної злочинної діяльності.

На сьогоднішній день державою приділяється особлива увага виявленню та розслідуванню злочинів, пов'язаних з розкраданням державних коштів. Ці завдання також покладені на оперативні підрозділи МВС України, зокрема на Головне управління по боротьбі з організованою злочинністю. Відповідно до вказівки МВС України № 479 від 06.05.2008 одним з пріоритетних напрямків діяльності спецпідрозділів БОЗ є виявлення та припинення діяльності організованих груп і злочинних організацій, учасники яких займаються розкраданням державного і комунального майна, бюджетних коштів, у т.ч. незаконним відшкодуванням податку на додану вартість [2].

Податкові платежі відіграють найважливішу роль у стабілізації економічного і соціального стану в країні, оскільки є найважливішим джерелом формування прибуткової частини бюджетів усіх рівнів. Ненадходження податкових платежів у результаті призводить до скорочення різних соціальних програм і інших негативних наслідків. Ще небезпечнішою за своїми наслідками є діяльність, пов'язана з використанням податкової системи для вилучення грошових коштів з бюджету під виглядом відшкодування податку на додану вартість. У даному випадку не лише встановлені податкові платежі не надходять до бюджетної системи, ще й державний бюджет стає джерелом розкрадання грошових коштів.

Податок на додану вартість є одним із базових джерел наповнення державного бюджету і має виконувати важливу для економіки країни функцію щодо стимулювання вітчизняних товаровиробників, тож будь-які ускладнення з його адмініструванням безпосередньо відбиваються на економічній ситуації в країні. Зростання напруженості навколо повернення ПДВ призводить до активізації протиправних діянь та корупції в цій сфері. Такий висновок підтверджується правоохоронними органами, які фіксують наявність багатьох злочинних схем, які використовуються у сфері відшкодування ПДВ [3].

Згідно з чинним податковим законодавством для суб'єктів господарської діяльності, які є платниками податку на додану вартість, передбачено процедуру бюджетного відшкодування, тобто відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування. Стаття 200.17 Податкового кодексу визначає, що джерелом сплати бюджетного відшкодування є доходи Державного бюджету України [4]. У науковій літературі відшкодування податку на додану вартість визначається як сума, що підлягає поверненню платнику податку на додану вартість із бюджету. Повертається виключно така частка сплачених коштів, яка утворилась у зв'язку з надлишковою сплатою податку. Цей надлишок формується при зіставленні суми податку на додану вартість, який сплачує платник при придбанні товарів (робіт, послуг), і суми податку на додану вартість при реалізації товарів (робіт, послуг), у виробництві або здійсненні яких брали участь товари (роботи, послуги), придбані або отримані ним [5].

Визначивши сферу відшкодування ПДВ як галузь людської діяльності, пов'язану з функціонуванням податкової системи держави із забезпечення відшкодування ПДВ, злочини у цій



сфері можна розглядати як протиправні діяння, об'єктом яких є суспільні відносини, що виникають між суб'єктами податкових правовідносин з приводу забезпечення відшкодування ПДВ. При цьому під предметом злочинних посягань слід розуміти кошти, що стосуються Державного бюджету України – безпосередньо кошти Державного бюджету України або кошти, що повинні були надійти до цього бюджету. Як вбачається, незаконне відшкодування ПДВ пов'язане в першу чергу з розкраданням – протиправним привласненням чужого майна шляхом вчинення винною особою – суб'єктом податкових правовідносин дій, пов'язаних з невиконанням своїх обов'язків, порушенням прав та законних інтересів інших учасників податкових правовідносин [6].

Пропонуємо розглянути декілька схем, які найчастіше застосовуються для незаконного відшкодування ПДВ на території України:

1. Мінімізація податкових зобов'язань з ПДВ шляхом безпідставного формування податкового кредиту. Реальний суб'єкт підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників ТМЦ фіктивні підприємства, здійснює безпідставне формування податкового кредиту шляхом проведення «безгрошових» господарських операцій. В подальшому вказаний податковий кредит використовується для мінімізації податкових зобов'язань за минулі періоди шляхом проведення взаємозаліку.

2. Завищення податкового кредиту за допомогою використання підприємств з ознаками фіктивності. Суть схеми полягає в залученні до проведення фінансово-господарської діяльності фіктивних підприємств або групи фіктивних підприємств, підконтрольних злочинному угрупованню. У цьому випадку службові особи суб'єкта підприємницької діяльності, використовуючи як постачальників і споживачів ТМЦ фіктивні підприємства, здійснюють коригування вартості зазначених цінностей таким чином, щоб ціна придбання перевищувала ціну реалізації. [7]

3. Проведення безтоварних операцій. Організується шляхом фіктивного (за документами) придбання реальним суб'єктом підприємницької діяльності ТМЦ від ланцюга фіктивних та транзитних підприємств. Далі цим СПД отриманий товар документально реалізовується також на адресу транзитних або фіктивних структур, але вже за ціною в декілька разів нижчою за ціну придбання. Це призводить до необґрунтованого формування від'ємного значення по ПДВ, що дає можливість СПД претендувати на відшкодування з бюджету ПДВ або ж мінімізувати власні податкові зобов'язання.

Розглянемо більш детально так звану «карусельну товарну схему», що супроводжується незаконним відшкодуванням ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Загальна схема «карусельного» типу включає одержання експортером грошей від імпортера-нерезидента; розрив ланцюга операцій у схемі в момент передачі грошей імпортерами; виведення грошей нерезиденту для подальшого «прокручування». Тобто, відправлені за кордон платежі можуть повертатися нерезидентами в країну. Оскільки за законодавством на предмет угоди (товар, послугу) передбачена нульова ставка ПДВ (покладається компенсація з бюджету), друга частина схеми маскується. З метою незаконного отримання ПДВ кошти прокручуються через конвертаційні центри. На банківський рахунок фіктивної фірми вносяться кошти, на які банком купується валюта на замовлення цієї фірми нібито для оплати товару, що має надійти з-за кордону по фіктивному договору із закордонною фірмою. Для передачі коштів від експортера до імпортера часто застосовуються операції із цінними паперами, у т.ч. на пред'явника. У такий спосіб у схемі забезпечується «розрив ланцюга» документально підтверджених схем. У випадку здійснення реального імпорту організатори схеми були б змушені заплатити ПДВ і митні платежі, одержавши в результаті збиток. Тому істотним моментом є відсутність фактичного імпорту, що супроводжується підробкою документації. Для здійснення такого повернення злочинці застосовують кілька варіантів перерахування грошей:

- 1) за контрактом по передоплаті без наступної поставки товару;
- 2) нібито за поставку товару (надання фальсифікованої митної декларації);
- 3) нібито за надання послуг (розробка інтернет-сайтів, маркетингові послуги та ін.) [8].

Особливості викриття та документування фактів фіктивного підприємництва та інших злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, вимагають від оперативних працівників проведення оперативно-розшукових заходів, спрямованих на отримання і документування інформації стосовно осіб, які вчиняють такі злочини, осіб, які можуть надалі виступати свідками у кримінальних справах, відомості щодо способу вчинення злочину тощо.



Залежно від ситуації, що склалася, та характеру підтвердженої інформації оперативний працівник планує подальші заходи в певній логічній послідовності. Залежно від результатів перевірки первинної інформації, з метою розкриття злочину оперативні працівники здійснюють оперативно-розшукові заходи, послідовність яких залежить від способу вчинення злочину [9].

На думку Л.П. Скалозуба, викриття злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, – це діяльність спеціально уповноважених на те оперативних підрозділів, що спрямована на встановлення, виявлення за допомогою оперативно-розшукових сил, засобів, методів обставин вчинення злочинів, осіб, які його вчинили, вчиняють чи готуються вчинити, встановлення та перевірку фактичних даних, які підтверджують протиправну діяльність цих осіб, забезпечення можливого використання отриманих даних як доказів під час розслідування кримінальної справи [10].

Ми підтримуємо думку науковців і вважаємо, що при проведенні перевірки отриманої оперативної інформації, співробітники спецпідрозділів БОЗ мають звертати увагу на такі ознаки, які можуть свідчити про використання механізму бюджетного відшкодування сум ПДВ:

- 1) фактично рух товарно-матеріальних цінностей, транспортування і перетин ними кордону не відбувається або відбувається за циклічним типом (один і той же товар експортується з наступним ввезенням під виглядом іншого);
- 2) максимально стислі строки проведення розрахунків (впродовж одного дня);
- 3) розрахункові рахунки постачальника і покупця перебувають в одному банку;
- 4) циклічність однотипних операцій, що здійснюються між учасниками схеми;
- 5) різновиди схем – здійснення експортних операцій напряму або через договори комісії;
- 6) використання офшорних компаній та офшорних юрисдикцій;
- 7) участь у схемі суб'єктів господарської діяльності, що мають ознаки фіктивності;
- 8) весь ланцюг розрахунків здійснюється протягом одного дня [11].

Також з метою виявлення та розкриття злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати ПДВ та незаконним його відшкодуванням з бюджету, збору якісної доказової бази, необхідної для притягнення винних посадових осіб – суб'єктів підприємницької діяльності до відповідальності, працівниками оперативних підрозділів мають забезпечуватися такі основні заходи:

- встановлення всіх підприємств, які задіяні в ланцюгу поставки товарно-матеріальних цінностей, за рахунок придбання яких сформовано податковий кредит з ПДВ;
- опитування посадових осіб підприємства, що подало заявку на відшкодування, з питань здійснення операцій по придбанню товарно-матеріальних цінностей, в ході якого необхідно з'ясувати обставини та місце укладання таких угод, їх економічну доцільність для підприємства;
- перевірка оформлення бухгалтерської документації по придбанню та зберіганню товарно-матеріальних цінностей;
- аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств-посередників, на підставі якого визначити наявність у них ознак фіктивності;
- встановлення виробника товарно-матеріальних цінностей та визначення підприємства, на якому було завищено вартість товарно-матеріальних цінностей з метою необґрунтованого формування податкового кредиту;
- встановлення схеми фінансових взаємовідносин між підприємствами (форма розрахунку, отримання кредитів під угоду, інформація про рахунки підприємств у банках, період розрахунків між учасниками схеми);
- встановлення фактичного руху товарно-матеріальних цінностей по всьому ланцюгу постачання товару (перевірка супровідних документів, наявності у встановлених підприємств складських приміщень чи перевірка угод про відповідальне зберігання);
- встановлення «фіктивних» підприємств у ланцюгу та їх реальних фізичних осіб-засновників;
- у випадках, коли в ланцюгу між підприємством-виробником та підприємством, що претендує на відшкодування ПДВ з бюджету, не виявлено «фіктивного» або «транзитного» підприємства, на якому завищено вартість товарно-матеріальних цінностей, необхідно провести заходи по відпрацюванню підприємства-виробника [12].



На підставі вищевикладеного, можна дійти висновку, що матеріали, здобуті оперативними працівниками спецпідрозділів БОЗ при перевірці оперативної інформації про факти незаконного відшкодування податку на додану вартість, повинні використовуватися і при проведенні подальшого документування злочинної діяльності з розкрадання державних коштів, і при підготовці та проведенні слідчих дій як докази у кримінальних справах після їх перевірки згідно з вимогами кримінально-процесуального законодавства.

#### Список використаної літератури

1. Бохенко О.С., Гайдей Л.В., Мокра Ю.М. Проблеми відшкодування ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org>.
2. Про пріоритетні напрями оперативно-службової діяльності спецпідрозділів БОЗ МВС України: Вказівка МВС України № 479 від 06.05.2008.
3. Риков М.Г. Про визначені пріоритетні завдання з протидії злочинним проявам у бюджетній і кредитно-фінансовій сферах та можливі шляхи їх якісної реалізації підрозділами ДСБЕЗ // Протидія підрозділами ДСБЕЗ МВС України злочинам у бюджетній та фінансовій сферах: Зб. матер. семінар-наради. – К., 2009.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
5. Гордін О.Я. Правове регулювання відшкодування податку на додану вартість // Форум права. – 2008. – № 2. – С. 80-85.
6. Шеломенцев В.П. Злочини у сфері відшкодування податку на додану вартість: до визначення поняття // Кримський юридичний вісник. – 2010. – № 1 (8). – Ч. 2.
7. Методичні рекомендації щодо виявлення та розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ / Скалозуб Л.П., В.Д. Сапсай, В.Б. Молчанов та ін. – К., 2007.
8. Зеленецький В.С., Кротюк В.Л., Файер Д.А. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансування тероризму (економіко правовий аналіз): Наук.-практ. посібник. – Харків, 2007.
9. Никифорчук Д.Й. Злочини, що вчиняються в сфері оподаткування – засоби запобігання та викриття (ст. 212 КК України): Наук.-практ. посібник. – К., 2008.
10. Скалозуб Л.П. Протидія підрозділами міліції незаконному відшкодуванню податку на додану вартість: Монографія. – Чернівці, 2009.
11. Некрасов В.А., Борець Л.В., Мироненко С.Ю. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (оперативно-розшуковий аспект): Навч.-практ. посібник. – К., 2008.
12. Коваленко С.В. Особливості організації оперативно-розшукових заходів при виявленні та фіксації фактичних даних про злочини у сфері податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).

*Надійшла до редакції 01.03.2012*

