

*Скалозуб Леонід Павлович* –  
радник Міністра, заступник керівника  
Апарату Міністра МВС України,

*Василинчук Віктор Іванович* –  
доцент кафедри ОРДД навчально-наукового  
інституту підготовки кадрів кримінальної  
міліції КНУВС, кандидат юридичних наук,  
доцент

## **Деякі проблеми і шляхи їх вирішення у сфері адміністрування податку на додану вартість**

*У статті висвітлюються питання попередження  
правопорушень у сфері адміністрування податку на додану  
вартість.*

Податок на додану вартість (далі ПДВ) є однією з складових наповнення Державного бюджету України, крім фіскальної функції, ПДВ стимулює вітчизняних експортерів.

Будь-які ускладнення, що виникають з адміністрування цього податку безпосередньо відбиваються на економічній ситуації в країні.

Питанням протидії правопорушенням у сфері адміністрування ПДВ приділялась і приділяється велика увага з боку науковців і працівників правоохоронних органів.

Метою підготовки даної статті є висвітлення проблем, які існують у сфері адміністрування ПДВ, і запропонування деяких шляхів їх вирішення.

Як свідчить аналіз оперативно-слідчої практики, до основних чинників загострення ситуації у сфері адміністрування ПДВ, на нашу думку, доцільно віднести недоліки нормативно-правового характеру, а саме:

*1. Законодавство України у сфері ПДВ характеризується громіздкістю та нестабільністю.*

Наприклад, при порівнянні Закону України “Про податок на додану вартість” з відповідними розділами Податкового кодексу Республіки Казахстан відзначається надмірна складність та заплутаність вітчизняного законодавчого акту. Хаотичність змін, що вносилися до Закону України “Про податок на додану вартість”, наявність численних, а іноді й суперечливих підзаконних нормативних актів, робить поведінку держави у сфері адміністрування ПДВ непередбачуваною. Після введення Закону у дію у 1997 році до нього 127 законами України було внесено 644 зміни, у тому числі тільки впродовж 2005 року – першого півріччя 2006 року – 186 змін.

Аналіз змін, внесених до податкового законодавства, свідчить про їх спрямованість на вирішення поточних проблем уряду, пов’язаних із забезпеченням бюджетних надходжень, без урахування інтересів платників податків.

Так, сучасне нарощування заборгованості з відшкодування ПДВ певною мірою можна вважати наслідком вилучення із Закону України “Про податок на додану вартість” поняття бюджетної заборгованості, строків її виникнення та нарахування пені за несвоєчасне відшкодування ПДВ. Ці поняття були вилучені Законом України від 07.07.2005 р. № 2771 “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законів України” [1]. Однією з причин такого рішення стало порушення Державною податковою адміністрацією України

термінів відшкодування ПДВ, внаслідок чого за рішеннями судів за 2005 рік – I півріччя 2006 року вона була зобов'язана сплатити 46,6 млн. грн. у вигляді відсотків [2].

У той же час, велика кількість законодавчих норм у сфері адміністрування ПДВ залишаються неузгодженими, внаслідок чого можливе їх різне трактування, у тому числі й в корисних цілях. Наприклад, передбачена у ст. 7 Закону України “Про податок на додану вартість” норма щодо призупинення органами Державного казначейства відшкодування ПДВ до прийняття остаточного рішення з адміністративного або судового оскарження при невизначеності у чинному законодавстві поняття “остаточного рішення”, різного розуміння податковими і казначейськими органами строку виконання бюджетних зобов'язань перед платниками податків, а також відсутності єдиної практики застосування судами норм бюджетного та податкового законодавства, створила можливість використання окремими платниками податків законодавчих неузгодженостей для незаконного відшкодування ПДВ у судовому порядку, що завдає державі суттєвих фінансових збитків [1].

З іншого боку, нормативна неврегульованість строків та черговості виконання органами Держказначейства судових рішень з відшкодування ПДВ створює можливості застосування вибіркового підходу до платників податків. Про наявність вибіркового підходу свідчать факти, коли виконання судових рішень, прийнятих протягом 2005 року – I півріччя 2006 року органами Державного казначейства України, здійснювалося раніше рішень, прийнятих у попередні роки (2000, 2003 та 2004 рр.) [2].

*2. Відсутність чітких норм, які б визначали порядок взаємодії між державними органами.*

Навіть після підтвердження Державною податковою службою сум ПДВ, що підлягають відшкодуванню, суб'єктам господарювання не гарантована своєчасна їх виплата органами Державного казначейства України.

*3. Наявність великої кількості наданих пільг, цільове призначення яких є непрозорим, а процес контролю – складним.*

У 2005 році економіка України втратила від пільгового оподаткування в частині ПДВ понад 11,5 млрд. грн., у I півріччі 2006 року – понад 5,6 млрд. грн., що складає відповідно 34 % та 26,5 % від обсягу надходження ПДВ за вказані періоди [2].

При цьому через суперечливість та законодавчу неврегульованість існуюча система пільг з ПДВ не виконує головної функції – створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціального захисту громадян, спричиняючи, разом з тим, втрати бюджету у вигляді ненадходження ПДВ, поширення використання злочинних схем з ухилення від оподаткування.

Так, застосування спеціальних режимів справляння ПДВ у сільському господарстві не забезпечило досягнення встановленої мети їх запровадження, а саме – прискорення розвитку сільськогосподарських підприємств. Починаючи з 2000 року суб'єкти цієї галузі у своїй господарській діяльності застосовують спеціальний пільговий режим оподаткування ПДВ, який передбачає застосування нульової ставки ПДВ до операцій з поставки переробним підприємствам молока та м'яса сільськогосподарськими товаровиробниками з подальшою виплатою переробними підприємствами дотацій сільгоспвиробникам, а також отримання та акумуляцію коштів ПДВ на спеціальних рахунках сільськогосподарських товаровиробників. Разом з тим, Державний бюджет України при відшкодуванні сум податку на додану вартість за операціями з експорту сільськогосподарської продукції зазнає подвійних втрат, відшкодовуючи посередникам суми, які фактично до бюджету не надходили.

*4. Недосконалість законодавчих норм, що передбачають вексельні форми розрахунків по сплаті ПДВ при здійсненні імпорتنих операцій.*

Розповсюдженим механізмом, який використовується з цією метою, є штучне формування суб'єктом господарювання податкового кредиту на суму податкового зобов'язання, оформленого векселем. Це призводить до відволікання державних коштів через ненадходження їх у встановлені терміни.

Крім того, запровадження у 2005 році (ст. 11.5 Закону України "Про податок на додану вартість" у редакції від 07.07.2005 р. № 2771) єдиного порядку відшкодування ПДВ з бюджету за внутрішніми та експортними операціями без внесення змін до процедур розрахунків при здійсненні імпорتنих операцій (щодо права використання вексельної форми розрахунків по сплаті ПДВ) призвело до дискримінації вітчизняних товаровиробників, що є порушенням умов конкуренції на ринку [1].

*5. Недосконалість нормативно-правового регулювання контролю за правильністю формування податкового кредиту і своєчасного повернення з Державного бюджету України коштів платникам ПДВ.*

Згідно із сучасною практикою формування податкового кредиту контролюючі органи для виявлення можливих зловживань з боку платників ПДВ повинні провести перевірку всього ланцюга постачання.

Враховуючи, що всі етапи виготовлення та реалізації товару можуть включати від десятків до декількох сотень проміжних постачальників, повна перевірка сплати нарахованого податкового кредиту затягується на невизначений термін.

Проте, в існуючому правовому полі ефективно протистояння цій схемі ухилення від оподаткування неможливе. Навіть у разі виявлення осіб, причетних до створення фіктивних підприємств, неможливо довести їх зв'язок із суб'єктами господарювання, які скористалися їхніми послугами. Отже, втрати бюджету від застосування таких схем залишаються невідшкодованими, а на місці зруйнованих злочинних схем відразу з'являються інші.

Крім того, навіть у разі виявлення в ланцюгу постачання фіктивних підприємств у податкової служби відсутній правовий механізм зменшення податкового кредиту суб'єкту господарювання, що заявив до відшкодування ПДВ. На сьогодні законодавче визначення терміну "фіктивне підприємництво" є нечітким, законодавство не визначає ознак такої фіктивної підприємницької діяльності, наслідків її припинення, цивільно-правових наслідків укладання договорів суб'єктами господарювання, діяльність яких у судовому порядку визнана фіктивною, порядку дій правоохоронних органів, зокрема податкової міліції, щодо виявлення фактів фіктивного підприємництва та порушення відповідних кримінальних справ. Це не дає можливості застосовувати на практиці статтю 205 Кримінального кодексу України ("Фіктивне підприємництво") [3].

У такій ситуації податкова служба змушена затримувати відшкодування ПДВ, щоб запобігти розкраданню коштів Державного бюджету.

Водночас, сумлінні суб'єкти господарювання, не маючи змоги своєчасно повернути надмірно сплачений ними ПДВ, втрачають власні обігові кошти, що викликає погіршення їх фінансового стану і негативно відображається на економіці в цілому.

З метою врегулювання проблем, що існують у сфері ПДВ, 23 червня 2004 року був виданий Указ Президента України № 671 "Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість", яким, зокрема Кабінету Міністрів України, з метою усунення існуючих недоліків, доручалося розробити та подати на розгляд до Верховної Ради України нову редакцію Закону України "Про податок на додану вартість" [4].

Крім того, за результатами розгляду на засіданні РНБО України комплексу проблем, у тому числі й пов'язаних з адмініструванням та відшкодуванням ПДВ, 24 листопада 2005 року був прийнятий Указ Президента України № 1648 “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України” від 29 червня 2005 року “Про заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні” та від 28 жовтня 2005 року “Про заходи щодо утвердження гарантій та підвищення ефективності захисту права власності в Україні”, яким передбачалося подати у місячний строк проект основних напрямів реалізації податкової реформи, включаючи комплексне вирішення проблем, пов'язаних із податком на додану вартість, зокрема відшкодуванням сум такого податку. Проте, на сьогодні ці завдання залишаються невиконаними [5].

Отже, на нашу думку, вищезазначені недоліки системи адміністрування ПДВ обумовлюють те, що воно здійснюється в ручному і непрозорому режимі, а платники податків поставлені у залежність від суб'єктивного управління цим процесом, що створює сприятливе підґрунтя для зловживань і корупції.

*Через численні порушення працівниками правоохоронних органів вимог законодавства, набули широкого розповсюдження факти:*

- несвоєчасного проведення зустрічних перевірок основних постачальників (до виробника або імпортера товарів, робіт, послуг) суб'єктів господарювання, які задекларували від'ємне значення ПДВ;

- фальсифікації результатів перевірок з метою незаконного відшкодування ПДВ для окремих господарських структур;

- підроблення службовими особами відомостей про результати перевірок законності декларування суб'єктами господарювання від'ємного значення ПДВ, коли такі перевірки взагалі не проводилися або були неповними.

Усе частіше трапляються випадки, коли матеріали щодо фактів безпідставного заявлення до відшкодування ПДВ не передаються до податкової міліції або не реєструються. Внаслідок цього кримінальні справи порушуються вже після незаконного відшкодування ПДВ, а їх розслідування, як правило, не має логічного завершення у вигляді відшкодування завданих державі збитків.

Протягом 2005 – 10 місяців 2006 року прокурорами виявлено 271 факт (146 – у 2005р. та 124 – у 2006 р.) на передачі матеріалів про незаконне відшкодування ПДВ до органів податкової міліції. На виявлені порушення протягом поточного року внесено 23 акти прокурорського реагування, за результатами їх розгляду до дисциплінарної відповідальності притягнуто 25 осіб [2].

Допускаються порушення строків направлення до оперативних підрозділів матеріалів про вчинення злочинів. Нерідко матеріали перевірок направляються через три-шість місяців після винесення повідомлень-рішень.

*Причиною низької ефективності розслідування кримінальних справ та покарання порушників законодавства у сфері ПДВ є:*

- неякісність дослідчих перевірок та оперативно-розшукової роботи, а також неналежного відомчого контролю;

- складність та тривалість розслідування кримінальних справ згаданої категорії, що пов'язано з необхідністю проведення значного обсягу слідчих дій, у тому числі за межами України.

За цих обставин вкрай низьким залишається рівень відшкодування збитків, завданих державі.

*Про поширення “тіньової” діяльності, прояви корупції та організованої злочинності свідчать* узагальнена інформація про викриті злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням з бюджету ПДВ, відтоком грошових коштів за кордон та ухиленням від оподаткування. Це дає підстави стверджувати, що існують різноманітні злочинні схеми, які використовуються правопорушниками, зокрема: проведення платниками податків безтоварних операцій; створення фіктивних

суб'єктів господарювання, які використовуються для ухилення від сплати податків та незаконного відшкодування ПДВ із бюджету; підробка документів, які використовуються суб'єктами господарювання для незаконного відшкодування ПДВ; привласнення бюджетних коштів шляхом незаконного відшкодування ПДВ із застосуванням механізму псевдо експортних операцій; застосування схем формування від'ємного значення податку на додану вартість за рахунок надання неправдивої інформації щодо митної вартості імпортованих товарів, у першу чергу, це стосується високотехнологічної продукції (автомобілів, побутової техніки), товарів широкого вжитку; “спеціалізація” окремих підприємств на переробці давальницької сировини нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах (незважаючи на те, що подібна діяльність є збитковою, такими підприємствами заявляються до відшкодування значні суми податку на додану вартість); застосування нульової ставки податку на додану вартість до операцій з експорту товарів в офшорні зони призводить до вивезення капіталів за кордон, а також відмивання коштів через офшорні зони. Аналіз інформації щодо цінкових параметрів, укладених з розташованими в офшорних зонах нерезидентами, свідчить про їх розбіжності з рівнями світових цін та цін, що використовуються у розрахунках з іншими нерезидентами тощо.

Виходячи із сказаного, вважаємо, що окремі проблеми адміністрування ПДВ можуть бути вирішені на базі автоматизації основних контрольних функцій шляхом реалізації однієї з наступних моделей:

- запровадження автоматизованої системи збору та аналізу інформації про рух ПДВ у розрізі контрагентів, яка надходитиме як від суб'єктів господарювання, так і від банківських установ;

- запровадження спеціальних ПДВ-рахунків.

Обидві моделі адміністрування ПДВ дозволяють:

- максимально усунути “ручне” управління та значно прискорити процес повернення з бюджету ПДВ для підприємств, які ведуть постійну господарську діяльність та регулярно розраховуються з бюджетом;

- суттєво скоротити терміни проведення перевірок для підприємств, які відносяться до “групи ризику”;

- звести до мінімуму суб'єктивний фактор у процесах адміністрування ПДВ;

- підвищити ефективність боротьби з фіктивним підприємництвом;

- забезпечити вчасні розрахунки платників податків з бюджетом та безумовне стягнення податковими органами заборгованості, у разі її виникнення;

- прискорити процеси відшкодування ПДВ з бюджету;

- спростити роботу контролюючих органів.

Слід зазначити, що дискусії навколо вибору конкретної моделі точаться починаючи з 2002 року, проте остаточного рішення у масштабі країни так і не було прийнято.

З метою поліпшення та забезпечення своєчасності бюджетних розрахунків з ПДВ 7 березня 2002 р. Кабінет Міністрів України розпорядженнями № № 105 та 106, а також постановою № 270 запровадив особливий порядок розрахунків для учасників оптового ринку електроенергії, платників податку, які входять до складу НАК “Нафтогаз України”, і підприємств вугільної промисловості, в основу якого було покладено використання спеціальних рахунків [6].

За даними Державної податкової адміністрації України, лише протягом 2002 року (в перший рік використання такої системи) надходження до бюджету по зазначеній категорії платників зросли на 53,1 % і склали 3,5 млрд. грн. проти 2,3 млрд. грн. у 2001 році. Крім збільшення надходжень до бюджету, запровадження спеціальних рахунків стало можливим не накопичувати податковий борг у підприємств електроенергетики та підприємств вугільної промисловості.

На сьогодні дія цих рішень поширюється майже на 200 платників податків, які забезпечують близько 10 % від загальної суми надходжень ПДВ до бюджету. Протягом 10 місяців 2006 року сума ПДВ, спрямована до бюджету через використання спеціальних рахунків, становила 2,2 млрд. грн. [7].

Отже, використання спеціальних рахунків виявилось достатньо ефективним для бюджету механізмом адміністрування ПДВ щодо групи підприємств енергетичної галузі.

У той же час, при опрацюванні питання щодо доцільності запровадження ПДВ-рахунків у масштабах України переважна більшість підприємств та органів державної влади не підтримали таку ініціативу.

Серед основних недоліків вказується на те, що запровадження ПДВ-рахунків не дозволить вирішити проблему вимивання обігових коштів підприємств і створює загрозу збільшення неплатежів до бюджету. Крім того, зазначається, що перехід на ПДВ-рахунки може стати надмірно витратним як для держави, так і для платників податку.

Як свідчить аналіз дослідження ризиків, притаманних ПДВ-рахункам, доцільним вбачається запровадження системи електронного контролю за обігом ПДВ, яка передбачає формування в масштабах країни комплексної електронної бази даних.

В основу такої бази даних мають бути покладені: по-перше, подання платниками податкової звітності в електронному вигляді з розшифровкою податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ у розрізі контрагентів; по-друге, надання Державній податковій адміністрації України з боку банків та органів Державного казначейства України інформації в електронному вигляді про перераховані платниками суми ПДВ у розрізі контрагентів.

Національним банком України разом з Державною податковою адміністрацією України протягом 2006 року, було опрацьовано механізм надання банками інформації в електронному вигляді про перераховані платниками суми ПДВ.

Зокрема, підготовлено опис структури файлів для формування інформації про перераховані суми ПДВ, а також зміни до Інструкції про безготівкові розрахунки в національній валюті в Україні стосовно доповнення розрахункових документів (меморіальний ордер, платіжне доручення, платіжна вимога-доручення) новим обов'язковим реквізитом "ПДВ", а також визначені вимоги для заповнення цього реквізиту. У запровадженій у листопаді 2006 року СЕП-2 передбачена можливість роботи з допоміжним реквізитом "ПДВ".

Формування електронної бази даних на підставі зазначених зустрічних потоків інформації дозволить зробити систему адміністрування ПДВ прозорою та ефективно виявляти "сумнівні" операції й суб'єктів господарювання, що мають ознаки фіктивності.

Запровадження системи електронного контролю за обігом ПДВ передбачає мінімальне втручання в діяльність платників податку, а також є менш затратним порівняно з ПДВ-рахунками як для суб'єктів господарювання, так і для держави. Системи електронної звірки податкових зобов'язань та податкового кредиту запроваджені в Республіці Молдова та Республіці Казахстан. Досвід цих країн засвідчує можливість у короткі терміни проводити кабінетний аудит та вживати оперативних заходів по упередженню діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності [2].

Системні недоліки у сфері адміністрування податку на додану вартість, посилення їх негативного впливу на підприємницьку діяльність та інвестиційний клімат в Україні, наростання проявів корупції та організованої злочинності, пов'язаних з вадами податкової політики, вимагають вжиття невідкладних

комплексних заходів щодо внесення нагальних змін до чинного законодавства та вдосконалення діяльності органів виконавчої влади у даній сфері.

### ***Список використаних джерел***

1. Закон України “Про податок на додану вартість” (Відомості Верховної Ради України – 1997.№ 21-ст. 156.
2. Довідка “Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов’язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість” МВС України. – 2007 р.
3. Кримінальний кодекс України 5 квітня 2001 р.
4. Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість” № 671 від 23 червня 2004 року // Урядовий кур’єр. – 2004. – № 119.
5. Указ Президента України від 24 листопада 2005 року № 1648 “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 29 червня 2005 року “Про заходи щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні” та від 28 жовтня 2005 року “Про заходи щодо утвердження гарантій та підвищення ефективності захисту права власності в Україні”.
6. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 7 березня 2002 р. № № 105 та 106, а також постанова № 270 “Про особливий порядок розрахунків для учасників оптового ринку електроенергії, платників податку, які входять до складу НАК “Нафтогаз України”.
7. Аналітична довідка ДПА України за 10 місяців 2006 р.

*This article is devoted to the questions of offences prevention in the administration of the value added tax sphere.*

© Л.П. Скалозуб, В.І. Василичук, 2007