

Віталіна БЕЗОГЛЮК

АБВГАДЕІІІВ НОАІ І АСАЕІІІІАІ ОІ ДІ ОААІ І В
ОА А²АØЕІ АОААІ І В І І ААОЕО І А АІ ААІ О ААД²НУ
І ²А ×АН АЕНІ І ДОІ І -І І І ДОІ ЕО І І АДАО²Е

Розглянуто схеми та способи незаконного формування податку на додану вартість, пов'язані із зовнішньоекономічними операціями. Виокремлено основні причин виникнення від'ємного значення податку на додану вартість і досліджено механізм становлення податку на додану вартість та його контроль у процесі еволюції псевдоекспортних операцій.

In this work the scheme and how the illegal formation of value added tax related to foreign trade operations. Singled out the main causes of negative value added tax and the mechanism of the formation of value added tax, its control in the evolution of pseudo operations.

Податок на додану вартість посідає чільне місце у формуванні доходів бюджетів багатьох країн. Податкове законодавство понад 40 країн світу (в тому числі 17 європейських) міцно закріпило ПДВ як один із основних джерел надходжень до дохідної частини державного бюджету. За рахунок ПДВ 80% суми непрямих податків надходять у Франції, понад 50% – у Великобританії та Німеччині. Комісія Європейського Союзу (ЄС) оголосила наявність ПДВ у податковій системі країни однією з обов'язкових передумов її членства в ЄС, що помітно впливає на країни, які прагнуть такого членства, а також сприяє підтримці цього податку в інших державах.

В Україні податок на додану вартість був запроваджений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92 [9]. Цей вид податку замінив податок із продажу та податок з обороту, що викликало гостру дискусію у країні не тільки серед науковців, практиків, а й серед населення. Головним питанням було підвищення податкового тиску на товаровиробника, а фактично – на населення, оскільки ПДВ як непрямий податок є ціноутворюючим і має тим більший вплив на загальний рівень цін у державі, чим вища ставка податку та обсяг товарів і послуг, що входить до об'єкта оподаткування. Аргументом на користь ПДВ може бути те, що, на відміну від податку з обороту, йому не властивий кумулятивний ефект.

Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168-ВР (набув чинності з 1 жовтня 1997 р.) [2], запроваджено бюджетне відшкодування ПДВ у випадках від'ємного сальдо у зв'язку з перевищенням податкового кредиту над податковим зобов'язанням чи переплатою податку. Поняття бюджетного відшкодування ПДВ збереглося і в подальших змінах до Закону, залишається і в положеннях Податкового кодексу України, що у свою чергу є причиною кримінальної привабливості цього виду податку. З огляду на зазначене питання контролю за процесами адміністрування ПДВ залишатимуться актуальними і надалі.

Окремі питання моделювання ПДВ та оцінки його зв'язку з показниками (зовнішньоекономічної діяльності – далі ЗЕД) присвятили свої публікації О. Данілов, Т. Єфименко, В. Ніколаєв, А. Скрипник, А. Смірнов та інші науковці.

Метою статті є виокремлення причин виникнення від'ємного значення ПДВ та встановлення основних схем і способів незаконного формування податку на додану вартість, пов'язаних із зовнішньоекономічними операціями.

Основною проблемою є потреба у детальному дослідженні механізму становлення податку на додану вартість, його контролю в процесі еволюції псевдоекспортних операцій шляхом пізнання основних закономірностей функціонування. Це питання є доволі проблемним і потребує негайного вирішення.

Необхідно зазначити, що питання моделювання надходжень від ПДВ з урахуванням зовнішньоекономічних тенденцій постійно перебуває в центрі наукових дискусій, що особливо проявляється при ускладненні виконання Державного бюджету за цим виду доходу.

Податок на додану вартість, на відміну від інших податків, не відразу надходить до бюджету повністю. Кожне підприємство в Україні, що є платником податку на додану вартість, продає (постачає) результати своєї праці за цінами, до яких включено ПДВ. У результаті продажу (поставки) товару або послуг продавець отримує також і податок на додану вартість, який зобов'язаний віднести до податкових зобов'язань, а при закупівлі товарів чи послуг сам сплачує ПДВ, який за наявності законних підстав має право віднести до податкового кредиту.

Згідно з нормами Податкового кодексу України податкове зобов'язання – це загальна сума податку на додану вартість, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді. Податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу [4].

Різниця між сумою податкового зобов'язання і податкового кредиту звітного періоду підлягає сплаті до бюджету, якщо така різниця має позитивне значення (відображається у рядку 25 декларації з ПДВ).

У разі від'ємного значення різниці податкових зобов'язань і податкового кредиту така сума податку може заявлятися платником до відшкодування з бюджету (рядок 23 декларації) або зараховуватись у зменшення податкового боргу з ПДВ (рядок 20.1 декларації), або включатись до складу податкового кредиту наступного звітного періоду (рядок 20.2, рядок 24 декларації).

Від'ємне значення з ПДВ може виникнути у платника в разі: застосування нульової ставки податку (експорт товарів і супутніх такому експорту послуг, постачання громадськими організаціями інвалідів товарів власного виробництва); перевищення обсягів придбання над обсягами постачання (придбання основних фондів та основних засобів, утворення товарних залишків або готової продукції); постачання товарів (послуг) за цінами, нижчими від цін придбання. Саме під основні причини виникнення від'ємного значення податку вваляються схеми незаконного формування податкового кредиту.

Враховуючи законодавчі прогалини та певну невизначеність органів контролю щодо ефективного контролю за цим податком наприкінці 1990-х і на початку 2000-х рр.. переважна більшість схем незаконного відшкодування ПДВ базувались на проведенні псевдоекспортних операцій.

Суть механізму полягає в оформленні експортером безтоварної операції з придбання товарів або товарів, непридатних для використання, під виглядом високоліквідної продукції, від так званих «транзитних» або «фіктивних» підприємств, збільшуючи тим самим свій податковий кредит на суму, яка дорівнює 20% від ціни придбання. В подальшому отриманий товар вивозиться за кордон на адресу вигаданого чи створеного спеціально для проведення такої операції підприємства-нерезидента; за результатами її проведення підприємство-експортер мінімізує власні податкові зобов'язання або претендує на відшкодування ПДВ з бюджету.

Під поняттям «псевдоекспорт» розуміють фіктивне документарне оформлення товарів (робіт, послуг) як таких, що експортуються з митної території Сторони, під час якого не відбувається фактичного вивезення товарів (робіт, послуг) за межі митної території цієї Сторони [1].

У 1998–2004 рр. щорічні обсяги псевдоекспортних операцій становили від 6 до 8 млрд. грн., а щорічні втрати бюджету від мінімізації сплати податку та незаконного відшкодування – до 1,5 млрд. грн.

У ролі предмета псевдоекспорту активно використовувались такі товарні групи, як манганіновий провід, штампи для вирубки виробів із пластмас, підшипники, контрольні калібри, різноманітне технологічне обладнання. Товари псевдоекспорту могли декілька разів повертатись на митну територію України із задекларованою вартістю, що в кілька разів нижча за вартість при експорті, та повторно використовувались у псевдоекспортній операції, тобто схема мала ознаки «карусельного шахрайства».

Адекватно заходам органів контролю (міжвідомчий обмін інформацією, підтвердження експортної операції 5-м примірником ВМД з відміткою митниці, зустрічні звірки постачальників) експортні схеми штучного формування від'ємного значення ПДВ значною мірою модернізувались.

Для надання реальності операціям з постачання товарів у схемі почали використовуватись так звані «виробники товару» (підприємства з ознаками можливого виробництва). При цьому штучне формування податкового кредиту відбувається на етапі постачання сировини або комплектуючих до

виробника експортованої продукції за рахунок використання підприємств з ознаками транзитності й фіктивності. У ролі нерезидентів залучаються підконтрольні підприємства, зареєстровані здебільшого в офшорних зонах, через які здійснювалось перерахування валюти для закриття контрактів.

В останні роки схеми мінімізації податкових зобов'язань за рахунок експортних операцій трансформувались у площину «продажу» податкового кредиту з ПДВ та здійснення так званих «нетипових» експортних операцій, тобто операцій з товарами, які є нетиповими для основного виду діяльності підприємств-експортерів.

Розглянемо логічну схему нетипових експортних операцій, суть якої полягає в отриманні права на нульову ставку податку для мінімізації нарахування і сплати поточних податкових зобов'язань з ПДВ. Характерними ознаками таких схем є незначна націнка експортера між ціною придбання та реалізації товару, здійснення експортних операцій за договорами комісії, де комісіонер може виступати і постачальником товару, формування податкового кредиту від підприємств з ознаками транзитності та фіктивності або платників спеціального режиму оподаткування (сільськогосподарських товаровиробників).

За перше півріччя 2012 р. так званий «нетиповий експорт» здійснили більше 700 суб'єктів господарювання на загальну суму понад 23 млрд. грн., що становить більше 9% від загального обсягу експорту товарів у вказаному періоді (254 млрд. грн.). У структурі нетипового експорту використовуються більше 400 товарних груп, з яких домінують напівфабрикати та вироби з вуглецевої сталі, олія соняшникова та шрот, зернові й технічні культури.

Законодавча невизначеність поняття «нетиповий експорт» і підстав для заборони або обмежень таких операцій ускладнює роботу правоохоронних органів та органів контролю у цьому напрямі, оскільки переважна більшість експортних операцій з нетиповими для основного виду діяльності підприємств-експортерів групами товарів здійснюється в межах правового поля з належним оформленням необхідних документів.

У продовж 2011–2012 рр. набули поширення схеми ухилення від оподаткування за рахунок імпорتنних операцій. За 9 місяців 2012 р. обсяги ввезених на митну територію України товарів становили 516,4 млрд. грн., з яких ризиковий імпорту становить 121,8 млрд. грн., або 23,6%. Більше 75 млрд. грн. (18,7% загального обсягу імпорту) становить імпорту товарів з офшорів та країн з пільговим оподаткуванням. Питома вага імпорتنних операцій із офшорів і країн з пільговим оподаткуванням за 9 місяців 2012 р. показана на рис. 1.

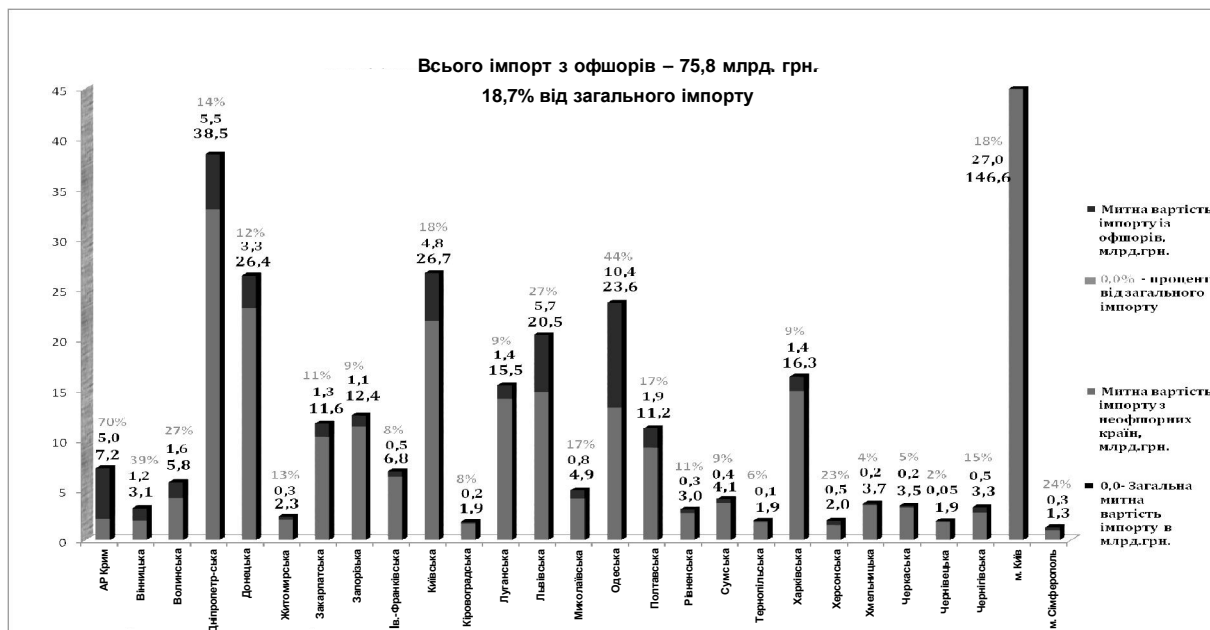


Рис. 1. Питома вага імпорتنних операцій із офшорів і країн з пільговим оподаткуванням за 9 місяців 2012 р.

За способом ухилення від оподаткування такі схеми можна поділити на безпосередньо пов'язані з митним оформленням імпортованих товарів та обігом таких товарів на внутрішньому ринку.

Крім цього, ще одним із способів ухилення від оподаткування є легалізація товарів, ввезених контрабандним шляхом. Ця схема передбачає легалізацію операцій з ввезеними незаконним шляхом на митну територію України товарів, шляхом документального оформлення їхнього продажу на внутрішньому ринку через підприємства з ознаками фіктивності або так звані «податкові ями».

Схема з продажу податкового кредиту передбачає продаж імпортером податкового кредиту з ПДВ, сплаченого митним органам при митному оформленні товарів, платникам реального сектору економіки через транзитні комерційні структури для документального прикриття безтоварних операцій. Така схема властива операціям із товарами широкого вжитку, які не потребують переробки (продукти харчування, побутова техніка, одяг та ін.), та реалізуються кінцевому споживачеві. Характерною ознакою такої схеми є «скрутка» товарних груп, тобто транзитне підприємство, яке «придбає» податковий кредит у імпортера за нібито поставлені імпортовані товари, надалі продає з дисконтом такий податковий кредит замовнику, але у податкових накладних фігурує вже зовсім інша товарна група.

Загальні втрати бюджету від застосування схем ухилення від оподаткування при ввезенні товарів на митну територію України оцінюється близько 2 млрд. грн. щомісячно.

З квітня 2008 р. в органах державної податкової служби впроваджена процедура декларування ПДВ, що передбачає подання платниками податку розшифровок зобов'язань та податкового кредиту. Інформація з таких розшифровок за контрагентами, порівнена у ДПС України засобами Системи автоматизованого зіставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту за контрагентами, спрямовується на опрацювання до регіональних та районних органів державної податкової служби.

Система дає змогу виявляти розбіжності при нарахуванні ПДВ, визначати ризикові господарські операції, формувати цілісну картину схеми мінімізації.

З набуттям чинності Податкового кодексу України запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних (далі – ЄРПН) [11]. Дані, які відображаються у цьому інформаційному ресурсі дають змогу ідентифікувати господарські операції платників податку за товарними групами, визначати випадки необґрунтованого формування податкового кредиту покупця товарів за незареєстрованими в ЄРПН податковими накладними продавця таких товарів.

Зазначені програмні продукти разом з іншими інформаційними ресурсами ДПС України використовуються для визначення ризикових категорій платників податку – «податкових ям», «транзитних підприємств» та «вигодонабувачів», порядок відпрацювання яких регламентовано наказом ДПС України від 23.04.2012 р. № 329/ДСК «Про Систему раннього виявлення, комплексного відпрацювання та руйнування тіньового сектору економіки» [6].

З метою контролю за експортними операціями органами ДПС здійснюються заходи в рамках спільного наказу Держмитслужби та ДПА України від 12.07.2004 р. № 512/387 «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності» [5]. Положення спільного наказу передбачають відбір митних декларацій на етапі їх декларування за критеріями ризику, застосування таких форм митного контролю, як: огляду товару; відбір зразків для подальшого проведення експертних досліджень; контролю митної вартості та номенклатури; додаткової ідентифікації товарів із застосуванням цифрової фотозйомки. При цьому за ініціативою податкових органів огляд товарів може проводитись за участю працівників податкової міліції. Проведення таких заходів, а також критерії ризику, за якими експортні операції підлягають моніторингу та застосуванню додаткових форм митного контролю, певною мірою позитивно впливають на профілактику правопорушень і злочинів, пов'язаних із контрабандним переміщенням товарів через митний кордон України та псевдоекспортом.

Запровадження цього механізму виключило можливість масового застосування більше 200 товарних груп у ризикових експортних операціях, дало змогу упередити незаконне відшкодування ПДВ на суму понад 800 млн. грн.

Аналогічний механізм контролю за ввезенням товарів на митну територію України та обігом таких товарів, випущених у вільний обіг, передбачено проектом наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби та митних органів при здійсненні контролю за імпортом товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності».

У проекті наказу визначено окремі аспекти взаємодії податкових і митних органів при розгляді матеріалів про порушення податкового законодавства України та законодавства України з питань державної митної справи, оперативного обміну інформацією, організації та проведенні спільних заходів щодо контролю за імпортом товарів. Зокрема, положення Порядку передбачають:

- міжвідомчий обмін інформацією та матеріалами у разі виникнення обґрунтованого сумніву щодо достовірності відомостей, що містяться в документах, поданих органу державної податкової служби чи митному органу, а також матеріалами перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності у разі виявлення порушень законодавства України з питань митної справи, проведення перевірок та прийняття рішень відповідно до вимог Кримінального процесуального кодексу України за такими матеріалами;
- запровадження критеріїв ризику імпорتنих операцій та відбір таких операцій на етапі подання попередніх митних декларацій, періодичних митних декларацій у разі їх використання замість попередньої митної декларації, або іншого документа, що може використовуватись замість митної декларації відповідно до статті 94 Митного кодексу України;
- інформування податкових органів за місцем декларування ризикових імпорتنих операцій у режимі реального часу;
- проведення відповідних форм контролю щодо ризикових імпорتنих операцій згідно зі встановленим порядком застосування системи управління ризиками;
- присутність відповідальних посадових осіб органу державної податкової служби під час здійснення митного огляду товарів за ризиковими імпортними операціями.

Дослідження схем незаконного формування та відшкодування податку на додану вартість під час експортно-імпорتنих операцій мають базуватися на аналізі окремих угод платника в контексті основної діяльності, дефектності документів, розрахунків між постачальниками, фактичного переміщення товарів, пояснень посадових осіб постачальників, перевізників, відповідальних за митне оформлення та учасників зовнішньоекономічних операцій.

Вагомою, а в переважній більшості і єдиною складовою доказів неправомірності схемних зовнішньоекономічних операцій є докази, що можуть бути отримані в ході проведення оперативно-розшукових заходів.

Отже, підводячи підсумок, слід зазначити, що в основі заходів державної податкової служби щодо виявлення схем незаконного формування та відшкодування податку на додану вартість при здійсненні експортно-імпорتنих операцій повинні бути їх детальний аналіз, володіння оперативною інформацією щодо організаторів та учасників схем та можливість проведення повноцінних оперативно-розшукових заходів.

Література

1. Вікіпедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org>
2. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 р. № 168-ВР зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр
3. Митний кодекс України; від 13.03.2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/4495-17
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>
5. Спільний наказ Держмитслужби та ДПА України від 12.07.2004 р. № 512/387 «Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0911-04
6. Наказ ДПС України від 23.04.2012 р. № 329/ДСК «Про Систему раннього виявлення, комплексного відпрацювання та руйнування тіншового сектору економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/ebpz/#answer-block>

7. Проект наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів державної податкової служби та митних органів при здійсненні контролю за імпортом товарів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=355472&cat_id=42320
8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр/ed20000316
9. Угода про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами-учасницями Співдружності Незалежних Держав (Угоду ратифіковано із застереженнями Законом № 1690-III (1690-14) від 20.04.2000 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=997_178
10. Порядок ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/ebpz/#answer-block>