



Т.О. Проценко*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ ТА МИТНОЇ СЛУЖБИ ЩОДО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Сьогодні в Україні податок на додану вартість викликав неоднозначне ставлення до нього як з боку платників податків, так і контролюючих органів. Досить часто зазначений податок називають кримінальним та таким, що створив ряд проблем правового та організаційного характеру щодо його адміністрування органами податкової та митної служби.

На думку таких учених та практиків, як В.Т. Білоус, О.Д. Данілов, Є.В. Додін, В.В. Лисенко, П.В. Мельник, В.П. Нездоровін, В.П. Ніколаєв, В.Т. Малярєнко, О.В. Миропольська, В.М. Попович, Л.А. Савченко, Н.П. Фліссак, А.О. Чугаєв, Ф.О. Ярошенко, податок на додану вартість (ПДВ) припинив функцію наповнення бюджету України, а навколо його адміністрування склалась криміногенна обстановка та зросла бюджетна заборгованість. Однією з основних причин зростання бюджетної заборгованості з податку на додану вартість, на думку дослідників, є широкомасштабна протиправна діяльність, спрямована на ухилення від сплати податку та на його незаконне відшкодування.

Відсутність належного контролю за сплатою та відшкодуванням ПДВ призвела до створення самодостатньої та самовідновлюваної системи його тіншового відшкодування за рахунок бюджетних коштів. Діяльність цієї системи характеризується широкою участю корумпованих державних службовців у контролюючих, правоохоронних та судових органах, різноманітних посередників, які за винагороду забезпечують гарантоване повернення зазначеного податку як його законслухняним платникам, так і злочинним угрупованням¹.

Крім того, до виникнення бюджетної заборгованості призводить і недосконалість наявних методик податкового прогнозування та планування надходжень ПДВ².

Унаслідок цього фактичні вимоги щодо відшкодування платникам податку на додану вартість постійно виявляються більшими, ніж очікувані, що, урешті-решт, перешкоджає його поверненню в повному обсязі, сприяє зростанню бюджетної заборгованості та негативно позначається на виконанні плану бюджетних видатків.

Саме така ситуація, наприклад, мала місце в 1999, 2000 і 2002 роках, коли фактичне сальдо експортно-імпортних операцій у декілька разів (відповідно, 6,8; 2,6 та 3 рази) перевищило його прогнозований рівень.

Проте аналіз існуючих методик планування надходжень податку на додану вартість до державного бюджету свідчить про відсутність єдиних підходів до розрахунку відповідних прогнозованих показників.

Зокрема, Міністерство фінансів, Державна податкова адміністрація та Державна митна служба України використовували окремі методики планування надходжень ПДВ до державного бюджету, які суттєво відрізняються одна від одної.

Наприклад, Міністерство фінансів використовувало для цього фактичні надходження ПДВ та макроекономічні показники соціально-економічного розвитку, Державна податкова

© Проценко Т.О., 2005

* проректор Національної академії державної податкової служби України, кандидат наук з державного управління, доцент

¹ Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія і практика: Монографія. – К.: Логос, 2004. – 324 с.

² Онищенко В.А. Податковий контроль: основи організації. – К., 2002. – 432 с.



адміністрація — показники валової доданої вартості за групами товарів, заявлених до відшкодування та невідшкодовані з простроченим терміном суми ПДВ, Державна митна служба — митні платежі імпортованих товарів з урахуванням ПДВ, ввізного мита, інших податків та зборів³.

На сьогодні податок на додану вартість не виконує покладених на нього функцій ні з погляду фактичного наповнення бюджету, ні щодо регулювання економічних процесів у державі.

Зокрема, аналіз співвідношення сум податку на додану вартість, які надходять до бюджету та відшкодовуються за рахунок бюджету його ж платникам, свідчить, що стягнення цього податку, як одне з джерел доходів, не забезпечує належного рівня наповнення державного бюджету.

Наприклад, упродовж 6 останніх років сума надходжень податку на додану вартість до бюджету (за звітними даними) зростала вкрай повільно — з 7,5 млрд. грн. у 1998 році до 12,6 млрд. грн. у 2003 році, або тільки на 68,9 %, тобто щорічні темпи його зростання становили лише 11 відсотків. При цьому у 2003 році, порівняно з 2002 роком, абсолютна сума таких надходжень навіть зменшилася.

Водночас більш швидкими темпами зростали суми, що заявлялися до відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету: з 1998 до 2003 року вони збільшилися з 6,8 до 21,2 млрд. грн., або більше ніж утричі (+ 211,8 %), тобто щорічні темпи його зростання становили вже 35 відсотків та перевищували темпи надходження ПДВ до бюджету в 3 рази.

При цьому йдеться не тільки про заявлені українськими платниками податку на додану вартість вимоги щодо його повернення, а й про фактичне відшкодування ПДВ з державного бюджету як грошовими коштами (у 2003 році, наприклад, 10,3 млрд. грн., або майже половина від загальної суми відшкодувань), так і шляхом взаємозаліку в рахунок наступних платежів податків.

У 2004 році відшкодування заявлено ще 13,5 млрд. грн. підтверджує негативну тенденцію в ситуації, яка склалася навколо податку на додану вартість.

Крім того, вказані тенденції спостерігаються на тлі суттєвого покращення практично всіх інших показників економічного розвитку держави, що свідчить про критичне становище зі справами і відшкодуванням податку на додану вартість та рівнем його фіскальної ефективності.

Валовий внутрішній продукт України збільшився з 102,5 млрд. грн. у 1998 році до 264,2 млрд. грн. у 2003 році, або більше ніж у 2,5 рази (+157,8 %).

Унаслідок такої диспропорції питома вага суми податку на додану вартість у валовому внутрішньому продукті України впродовж 1993–1997 років зменшилася з 11,6 % до 8,8 %, а в 2003 році становила взагалі всього 4,9 %. До того ж саме у 2003 році вперше за всю історію незалежної України питома вага ПДВ стала нижчою, ніж податок на прибуток підприємств (5,0 %) та прибутковий податок з громадян (5,2 %). Це свідчить, що податок на додану вартість в Україні так і не став одним з основних джерел доходів у податковій системі, на відміну від індустріально розвинених країн Західної Європи, де він забезпечує від 45 % до 50 % усіх податкових надходжень до бюджету (Франція, Німеччина, Великобританія).

За таких обставин рівень фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні є значно нижчим, порівняно як з країнами-членами Європейського Союзу (питома вага цього податку у ВВП становить від 6 до 10%), так і з Російською Федерацією (6,9 %), та наближається до аналогічних показників країн Південної Африки⁴.

Саме внаслідок цього податкова заборгованість з податку на додану вартість, за даними Державної податкової адміністрації України, збільшилася впродовж 1998-2003 років з 3,8 до

³ Білоус В.Т., Ніколаєв В.П., Чугаєв А.О. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: Монографія. – Ірпін: Академія ДПС України, 2003. – 232 с.

⁴ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навчальний посібник. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.



6,5 млрд. грн. (за зростаючим підсумком), або майже вдвічі (+71,1 %), та становить вже більше половини від загальної суми надходжень ПДВ до бюджету.

Найбільш незадовільне становище зі стягненням цього податку склалося на підприємствах нафтогазодобувної і вугільної промисловості та паливно-енергетичного комплексу, на які припадає 63,8 % від загальної суми всієї заборгованості з ПДВ (у тому числі, у НАК “Нафтогаз України” – 28,8 %, на підприємствах з виробництва електроенергії – 19,7 % та видобутку вугілля – 14,2 %). Упродовж останніх років (за винятком 2003 року) темпи зростання податкової заборгованості зі сплати ПДВ помітно перевищували темпи зростання бюджетної заборгованості, що свідчило про ігнорування відповідними державними органами можливих наслідків такої політики.

Так, у 2002 році податкова заборгованість зросла на 2,8 млрд. грн., або на 75,6 %, тоді як бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість – на 0,8 млрд. грн., або на 40,4 %. При цьому, незважаючи на списання близько 4,4 млрд. грн., недоїмки з податку на додану вартість та пені, заборгованість платників цього податку становила вже 3,7 млрд. грн., тобто продовжувала зростати.

Проте така непослідовна політика щодо списання і реструктуризації заборгованості зі сплати ПДВ та невиконання державою своїх зобов'язань щодо його відшкодування надалі, у 2003 році, призвела до найнижчого за всю історію адміністрування цього податку в Україні рівня його ефективності, коли держава повинна була відшкодувати з бюджету майже вдвічі більше коштів, ніж їх надійшло (21,2 млрд. грн. проти 12,6). Завдяки такій, дещо штучно створеній ситуації, держава була вимушена емітувати податкові облигації на суму бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ, строк погашення якого минув, що призвело тільки до збільшення внутрішнього державного боргу України, але не вирішило в цілому проблеми погашення як податкової, так і бюджетної заборгованості. Поточний аналіз динаміки змін таких заборгованостей жодним з державних органів окремо не здійснюється, що перешкоджає реальному виваженому прогнозуванню реальних надходжень ПДВ до бюджету. Так, за попередніми розрахунками аналітичної групи, складеними на підставі наданих ДПА України податкових декларацій та проведених казначейських операцій з погашення податкових зобов'язань та відшкодування ПДВ, тільки у 2002-2003 роках до бюджету щорічно не надходило 3,7 млрд. грн., заявлених до сплати податків.

Низька ефективність адміністрування податку на додану вартість в Україні значною мірою зумовлюється порушенням основних принципів його застосування, а саме: наявністю великої кількості виключень та пільг з оподаткування, передусім індивідуального, галузевого чи територіального характеру.

За останні 7 років дії Закону України “Про податок на додану вартість” до нього внесено майже 100 змін і доповнень, які здебільшого були спрямовані на розширення існуючих пільг з податку на додану вартість, перш за все, за галузевим принципом, із застосуванням нульової ставки за операціями з продажу товарів на митній території України, а також – на встановлення спеціальних режимів використання коштів ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників, переробних підприємств, технологічних парків та заготівельних підприємств⁵.

При цьому застосування вказаних спеціальних режимів на практиці призводить до подвійних втрат державного бюджету, оскільки платники, які їх застосовують, податок на додану вартість до бюджету не сплачують, а залишають його у своєму розпорядженні. Водночас вони виписують податкові накладні, за якими їх покупці-платники податку включають ці суми до

⁵ Ярошенко О.Ф. Трансформація державної податкової служби України: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.



податкового кредиту, зменшуючи таким чином суми сплачуваного ними податку або збільшуючи суми, заявлені ними до відшкодування з бюджету. Тобто держава, не отримавши податку від продавця продукції, ще й повинна відшкодувати його покупцям цієї ж продукції.

Надання таких пільг або суб'єктам підприємницької діяльності, або за групами товарів, які використовуються у виробництві, спотворює механізм дії цього податку, сприяє так званому "кумулятивному" ефекту, що, у свою чергу, призводить до подорожчання товарів та збільшення податкового навантаження на наступних етапах руху продукції⁶.

Подібні пільги з оподаткування можна також вважати однією з форм непрямих субсидій з боку держави, що порушує основні принципи ринкових умов, перешкоджає здоровій конкуренції за рахунок надання переваг одним суб'єктам підприємництва стосовно інших.

Економічно обгрунтованими та соціально ефективними необхідно визнавати лише пільги з податку на додану вартість на товари, придбані для особистого споживання.

Саме за допомогою їх держава може створювати умови для підтримки споживачів (передусім соціально не захищених верств населення), звільняючи від оподаткування продаж тих товарів або послуг, які мають соціальне навантаження і загальнодержавне значення.

Податкові пільги саме такого змісту, передбачені чинним законодавством України, повинні бути збережені, тим більше, що вони передбачаються і директивами Європейського Союзу.

Проте на сьогодні у більшості випадків пільги з оподаткування надаються не законослухняним платникам податків, а власникам різноманітних комерційних структур, які, крім того, нерідко використовують їх для особистого збагачення, у тому числі з прямим порушенням вимог чинного законодавства⁷.

У цілому, за даними ДПА України, упродовж 1998-2003 років обсяги пільг з податку на додану вартість збільшилися з 16,9 до 41,4 млрд. грн., або майже в 2,5 рази (+144,9 %).

Водночас відомості щодо фактичного обсягу таких пільг суттєво відрізняються залежно від методики їх оцінки тими або іншими органами.

За даними Державної митної служби України, завдяки існуючій системі пільг та преференцій, лише впродовж 2003 року не сплачено податку на додану вартість тільки під час імпорту товарів в Україну на суму 9,6 млрд. грн., що на 1,5 млрд. грн. більше від аналогічних показників позаминулого року та вже перевищує суму надходжень цього податку, стягнутого митними органами до бюджету. До того ж за розрахунками митних органів у 2004 році через застосування існуючих пільг прогнозується недоотримання таких платежів на суму близько 11,6 млрд. грн.

На думку фахівців, точні розрахунки пільг з податку на додану вартість можна здійснити лише на підставі узагальнення декларацій усіх платників податку, проте така інформація в державних органах відсутня.

Але в будь-якому разі відсутність єдиної методики підрахунків обсягів наданих податкових пільг перешкоджає проведенню об'єктивного аналізу їх ефективності або, навпаки, шкідливості як з фіскального, так і з економічного погляду.

У першому кварталі 2004 року ситуація погіршилася, обсяги надходження податку на додану вартість становили 3,6 млрд. грн., тоді як до відшкодування було заявлено вже 2,1 млрд. грн. До того ж вимоги щодо відшкодування податку на додану вартість щомісяця збільшуються випереджаючими темпами, порівняно зі зростанням його надходжень до бюджету.

Так, якщо в січні поточного року відшкодовано 484,7 млн. грн., то в лютому — уже 680,5

⁶ Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навчальний посібник. – К.: УкрІНТЕІ, 2003. – 348 с.

⁷ Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія і практика: Монографія. – К.: Логос, 2004. – 324 с.



млн. грн., а у березні — ще 962,3 млн. грн., тобто за два місяці вимоги про відшкодування ПДВ зросли майже вдвічі.

Характерно, що ще набагато вищі темпи зростання сум відшкодування ПДВ в окремих регіонах України. У Житомирській області в березні 2004 року вони збільшилися в 37,5 рази, в Запорізькій — майже в 6 разів, значно зросли вони також у Харківській і Кіровоградській областях.

Унаслідок цього, за підсумками першого кварталу 2004 року, у Донецькій області, наприклад, за умови надходження до бюджету лише 397,6 млн. грн. податку на додану вартість з нього відшкодовано вже 501,8 млн. грн., або на 104,1 млн. грн. більше. В Одеській області втрати бюджету за рахунок перевищення обсягів відшкодованого ПДВ над його надходженням становлять ще 78,1 млн. грн.

В окремих регіонах податкові органи не повною мірою використовують усі наявні можливості як щодо мобілізації до бюджету додаткових надходжень податку на додану вартість, так і щодо зменшення існуючого податкового боргу з цього податку.

Існують проблемні питання і в роботі органів Державної митної служби України щодо стягнення податку на додану вартість. Упродовж уже кількох останніх років саме митні органи забезпечують найбільш значну частину надходжень цього податку до державного бюджету, а саме: при ввезенні товарів на митну територію України. Зокрема, обсяги стягнення податку на додану вартість митними органами у зв'язку з імпортом товарів зросли з 6,8 млрд. грн. у 2002 році до 9,4 млрд. грн. у минулому році та становлять близько 75 % від загальної суми його надходжень до бюджету. Уже в першому кварталі поточного року від митних органів надійшло ще 2,4 млрд. грн.

Проте значну частину надходжень податку на додану вартість становлять податкові векселі, що суттєво ускладнює їх ефективне використання в інтересах державного бюджету.

Внаслідок фактично необмеженого, але не завжди виваженого використання можливостей застосування податкових векселів їх питома вага постійно зростає випереджаючими темпами, порівняно зі збільшенням загальної суми надходжень ПДВ до бюджету.

Наприклад, у 2003 році саме податковими векселями сплачено 5,4 млрд. грн. податку на додану вартість, що майже вдвічі перевищує аналогічні показники позаминулого року. У цілому питома вага податкових векселів у загальній сумі надходжень цього податку, за підсумками 2003 року, становила вже 36,2 %, або більше третини, а в першому кварталі поточного року зросла вже до 43,6 %.

Крім того, загальна сума стягнень податку на додану вартість митними органами України не відповідає фактичному становищу, наприклад, прогнозованим показникам його надходжень з урахуванням реального обсягу імпортних операцій.

Указане становище пояснюється як певною мірою об'єктивними причинами (прогалини в чинному законодавстві, не завжди виправдана система пільг і преференцій), так і прорахунками та недоліками в організації роботи самих митних органів.

Зокрема, залишається неефективним контроль за здійсненням митного оформлення та сплатою відповідних платежів при ввезенні давальницької сировини та фактичним вивезенням поза межі України виготовленої з неї продукції.

Відсутні докорінні зміни на краще і в боротьбі з контрабандою, передусім пов'язаною із ввезенням до України величезних партій товарів широкого споживання (продуктів харчування, одягу, взуття, побутової техніки тощо), що також призводить до ненадходження до бюджету значних сум⁸.

⁸ Омельчук О.М. Кримінально-правова характеристика стадії вчинення контрабанди // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – № 4. – С. 109-113.



Реальні обсяги контрабандного ввезення товарів можна оцінити виходячи, наприклад, з того, що тільки в минулому році митними органами лише за виявленими фактами порушення митних правил при ввезенні предметів складено протоколів на загальну суму 644,6 млн. грн., з яких реально до бюджету надійшло від реалізації конфіскованого майна лише 4,9 млн. грн., або менше одного відсотка від загальної суми.

Залишаються проблеми результативності роботи щодо фактичного відшкодування збитків, завданих державі внаслідок порушення митних правил.

З урахуванням достатньо високого рівня латентності правопорушень і злочинів вказаної категорії фактичні збитки від контрабанди перевищують відповідні показники в кілька разів.

Недостатньою залишається ефективність прийнятих митними органами класифікаційних рішень щодо ухилення від заходів нетарифного регулювання при переміщенні товарів через митний кордон України.

Незважаючи на те, що впродовж 2004 року їх кількість помітно збільшилася, до бюджету щодо кожного з них надійшло у середньому тільки близько 1,8 тис. гривень. До того ж із перевірених упродовж минулого року митними органами 98 тис. сертифікатів про походження товарів, що надаються для отримання пільг, визнано недійсними лише 220.

Оцінюючи ефективність роботи митних органів щодо стягнення податку на додану вартість, не можна не враховувати ситуацію, що склалася з його незаконним відшкодуванням у зв'язку з експортом товарів поза межі України, оскільки зазначені обставини вкрай негативно впливають на загальну ситуацію зі справлянням цього податку.

Саме неналежна організація роботи та взаємодії між митними, податковими та іншими правоохоронними органами певною мірою сприяє здійсненню злочинної діяльності, пов'язаної з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість з державного бюджету під виглядом експорту товарів за завищеними цінами, про що йтиметься далі.

Отже, з урахуванням зазначених обставин ситуація, що склалася сьогодні в державі у зв'язку зі стягненням та відшкодуванням ПДВ, повинна оцінюватися вже не тільки з економічного погляду, а ще й як така, що створює більш ніж сприятливі умови для здійснення широкомасштабної організованої злочинної діяльності.

При цьому поширення набувають як злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податку на додану вартість (що в цілому характерно для більшості інших країн), так і з його незаконним відшкодуванням. Тобто, йдеться вже не тільки про ненадходження коштів до державного бюджету, а про його знекровлення за рахунок незаконного відшкодування різноманітним комерційним структурам величезних сум коштів, що надходять до бюджету від законослухняних платників податку.

Так, однією з найбільш поширених схем такої злочинної діяльності стало використання передбаченого чинним законодавством права на відшкодування суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності — експортерам продукції сплаченого ними в Україні податку на додану вартість.

З цією метою за допомогою спеціально створених для цього фіктивних фірм на території України здійснюється декілька операцій з купівлі-продажу товарно-матеріальних цінностей, які будуть експортуватися за межі України, внаслідок чого їх ціна штучно завищується в десятки, сотні та навіть тисячі разів, порівняно з фактичною вартістю такої продукції. У подальшому вказана продукція експортується за кордон (нерідко — лише за документами) на адресу також фіктивних або спеціально створених для цього підприємств-нерезидентів, що надає передбачені законом підстави фірмі-експортеру звернутися із заявою про відшкодування ПДВ у розмірі 20 % від заявленої під час експорту штучно завищеної вартості продукції.

Так, київським підприємством ТОВ "Укрпромтехніка", у якому директором, головним бухгалтером та взагалі єдиним працівником значився громадянин Росії, заявлено до відшкодування



з бюджету 8 млн. грн. з посиланням на експорт електронного мікроскопу вартістю нібито у 7,5 млн. доларів США. Водночас фактична вартість цього приладу, придбаного через декілька київських і донецьких фіктивних фірм, становить лише 20 тис. доларів США, або в 370 разів менше від заявленої. Це підтверджується, до речі, і задекларованого під час ввезення мікроскопу до Азербайджану, вартістю вже тільки у 2 300 доларів США.

Упродовж 2002–2004 років лише декількома комерційними структурами оформлено експорт понад 30,6 млн. кг вилівниць на загальну суму біля 506 млн. грн., 892 кг проводу на суму понад 77 млн. грн., а також більше 8,5 млн. кг зливок з нержавіючої сталі на суму майже 54 млн. грн.

Для надання вигляду законності такому штучному завищенню цін на нібито експортовану продукцію широко використовуються експертні висновки відділень Торгово-промислової палати України, що має статус недержавної неприбуткової організації.

При цьому хоча у переважній більшості випадків ці висновки й викликають обґрунтовані сумніви щодо їх достовірності, експерти саме державних установ для оцінки фактичної вартості експортованої продукції практично не залучаються.

Крім того, на сьогодні злочинцями використовуються й інші схеми протиправної діяльності, спрямовані на ухилення від сплати податку на додану вартість, у тому числі при імпорті товарів, та на його незаконне відшкодування.

При цьому такі схеми нерідко розробляються і впроваджуються злочинцями вже з урахуванням вжитих контролюючими і правоохоронними органами заходів щодо запобігання їх протиправній діяльності та внесених у зв'язку з цим змін до законодавства, що свідчить про постійне випередження злочинними угрупованнями відповідних дій з боку держави.

Окремі злочинні угруповання почали здійснювати фіктивні операції щодо експорту так званих об'єктів інтелектуальної власності та послуг нематеріального характеру, визначення фактичної вартості яких суттєво ускладнено.

Так, у Луганській області у 2003 році керівниками Першої української електронної індустріальної біржі незаконно заявлено для відшкодування податку на додану вартість 133 млн. грн. нібито у зв'язку з передачею ними авторських прав на комп'ютерні програми.

Зазначена злочинна діяльність призводить до завдання суттєвих матеріальних збитків державі як у вигляді ненадходження до бюджету величезних коштів у вигляді податку на додану вартість, так і розкрадання бюджетних коштів за рахунок його незаконного відшкодування.

Так, тільки за розслідуваними кримінальними справами, суми збитків, завданих державі через ухилення від сплати саме податку на додану вартість, становлять більше 468 млн. грн. та внаслідок його незаконного відшкодування — ще понад 182 млн. грн.

При цьому необхідно враховувати досить обмежену практичну цінність вказаних даних, оскільки, наприклад, злочинам, пов'язаним із незаконним відшкодуванням ПДВ, притаманний високий рівень латентності — значна їх частина виявляється контролюючими і правоохоронними органами не завжди своєчасно, або не виявляється взагалі.

Так, лише за даними Державної митної служби України, тільки у 2003 році у зв'язку з експортом товарів, який підпадає під категорію сумнівного (тобто за цінами, які значно перевищують середньосвітові, зі сторонами контрактів, які зареєстровані в офшорних зонах і т. ін.) було оформлено вантажних митних декларацій на загальну суму понад 6 млрд. доларів США, у зв'язку з чим до відшкодування заявлено 20% від вказаної суми, більше 6 млрд. грн.

Разом з тим на сьогодні у правоохоронних органах держави відсутня повна та вичерпна інформація щодо законності зазначених фактів сумнівного експорту товарів, що, до речі, свідчить про неможливість здійснення ними безумовного контролю за всіма без винятку зазначеними операціями. З урахуванням вказаного, можна дійти обґрунтованого висновку щодо значно більших



(у декілька разів) збитків, завданих державі внаслідок незаконного відшкодування податку на додану вартість у зв'язку з експортом товарів, ніж це встановлено за розслідуваними кримінальними справами.

Аналіз стану боротьби зі злочинами, пов'язаними з ухиленням від сплати податку на додану вартість та його незаконним відшкодуванням, свідчить про дуже низьку ефективність контролюючих і правоохоронних органів на цьому напрямі їх діяльності.

Передусім це стосується неналежної організації взаємодії між контролюючими та правоохоронними органами, що вкрай негативно позначається на своєчасності виявлення, розкриття і розслідування таких злочинів.

Зокрема, за даними Державної митної служби України, упродовж 2003–2004 років службою до правоохоронних органів надіслано всього 397 інформацій про факти сумнівного експорту товарів, у яких містилися відомості про можливе незаконне відшкодування ПДВ, проте у 372 випадках (94 %) митні органи взагалі не отримали жодної відповіді про результати розгляду навіть цих інформацій.

Значна кількість кримінальних справ вказаної категорії (передусім за фактами незаконного відшкодування ПДВ) порушується зі значним запізненням у часі, за фактами вчинення злочинів, що мали місце ще у 1998–2002 роках або кілька років тому, а не стосовно конкретних осіб. Водночас організовані злочинні угруповання, які завдяки наявним корумпованим зв'язкам уже на професійній основі займаються ухиленням від сплати ПДВ та його незаконним відшкодуванням на суми в мільйони та десятки мільйонів гривень, виявляються лише в поодиноких випадках.

Зокрема, за 3 останні роки всіма правоохоронними органами держави до суду направлено тільки 37 кримінальних справ щодо організованих злочинних груп (усього 1 відсоток від загальної кількості) та лише по 8 з них до кримінальної відповідальності притягувалися корумповані службові особи.

Отже, ті заходи, які зараз вживаються правоохоронними органами, і надалі залишатимуться малоефективними та не зможуть докорінно змінити на краще ситуацію у боротьбі з ухиленням від сплати податку на додану вартість та його відшкодуванням.

Тому виникла потреба у терміновому застосуванні заходів організаційно-правового характеру, спрямованих на налагодження належної взаємодії між податковою та митною службами, іншими контролюючими та правоохоронними органами.

Передусім чергу це стосується чіткого визначення критеріїв сумнівних операцій, пов'язаних із відшкодуванням податку на додану вартість, та порядку обміну інформацією між відповідними органами в подібних випадках.

У разі виявлення невідповідності продукції, що експортується, заявленим у вантажно-митній декларації даним щодо неї митні органи у встановленому законом порядку повинні невідкладно вирішувати питання щодо порушення адміністративного провадження за порушення митних правил або кримінальних справ за фактом замаху на контрабанду. Водночас вони повинні надсилати відповідну інформацію до спеціально визначених підрозділів інших правоохоронних органів для перевірки всіх інших питань, пов'язаних з діяльністю фірм-експортерів.

В інших випадках митні органи одночасно з оформленням вантажно-митних декларацій надсилають до країн призначення офіційні (на підставі вже укладених міжнародних угод) запити про надання інформації щодо митної вартості експортованих товарів, яка задекларована при їх ввезенні на територію цих країн⁹.

Подальша перевірка фінансово-господарської діяльності фірм, які здійснюють сумнівні

⁹ Шершун А.А., Нездоровін В.П., Миропольська О.В. Основи митного законодавства в Україні: Навч.-метод. посіб. – К.: Пресс, 2004. – 416 с.



експортні операції, продовжує проводитися податковими та, за необхідності, іншими правоохоронними органами для того, щоб на момент їх можливого звернення за відшкодуванням податку на додану вартість мати вичерпну інформацію щодо законності такого відшкодування.

Упровадження такого порядку взаємодії контролюючих та правоохоронних органів може бути здійснено в межах чинного законодавства, тобто не потребує внесення до нього кардинальних змін або додаткових витрат бюджетних коштів.

Найбільш прийнятним у зв'язку з цим кроком є прийняття спільного наказу Державної митної служби, Державної податкової адміністрації, МВС, СБУ та Державного казначейства України (за необхідності – й інших контролюючих і правоохоронних органів), у якому буде встановлено порядок взаємодії таких органів з одночасним чітким розмежуванням їх прав та обов'язків щодо запобігання незаконному відшкодуванню податку на додану вартість.

Крім того, потрібно зазначити, що в більшості випадків кошти, отримані українськими підприємствами, нібито за експортовану ними продукцію, як правило, у той же день перераховуються за надуманими підставами до іноземних банків, що суттєво ускладнює можливість реального відшкодування завданих державі збитків. У зв'язку з цим вбачається за доцільне посилити контроль за рухом таких коштів з метою запобігання випадків їх незаконного повернення за кордон.

Існуюча на сьогодні неузгодженість між окремими правовими нормами також надає можливість судам приймати суперечливі рішення, які з формального погляду відповідають вимогам законів, однак можуть також призвести до завдання збитків державним інтересам¹⁰.

Потребує покращення й організація взаємодії між органами Державного казначейства України та Державної податкової адміністрації України при відшкодуванні ними податку на додану вартість, передусім за судовими рішеннями.

Недосконалість чинного законодавства з питань справляння та відшкодування податку на додану вартість значною мірою зумовлює існування зазначених вище причин, оскільки саме прогалини, а інколи суперечності положень чинного законодавства у сфері оподаткування, у кримінальному, кримінально-процесуальному, господарському та господарсько-процесуальному законодавстві, інших законодавчих актах, які регламентують діяльність контролюючих і правоохоронних органів, негативно впливають на результативність їх діяльності.

Крім того, недосконалість законодавства призводить до фактичного перекручення суті податку на додану вартість, спотворює його економічний зміст.

На відміну від інших країн, де цей податок є одним з основних джерел наповнення бюджету та виконує певні регуляторні функції, в Україні його адміністрування поступово стає одним з найбільш прибуткових видів тіншового бізнесу, живильним середовищем для розгортання широкомасштабної злочинної діяльності та корупції в органах державної влади та управління, тобто становить загрозу національній безпеці держави.

Останній програмний документ, який концептуально визначає основні принципи податкової політики держави, – постанова Верховної Ради України “Про основні положення податкової політики в Україні”, прийнятий ще в 1996 році, або 8 років тому.

Проте за цей період ухвалено понад 150 законодавчих та підзаконних актів, розпоряджень, відомчих інструкцій та наказів, положення яких нерідко суперечать один одному, а в окремих випадках фактично спрямовані на досягнення власних корисних цілей тих або інших фінансово-промислових груп за рахунок державних інтересів¹¹.

¹⁰ Маляренко В.Т. Реформування кримінального процесу України в контексті Європейських стандартів: теорія, історія і практика: Монографія. – К.: „Видавничий дім „ІнЮре”, 2004. – 544 с.

¹¹ Онищенко В.А. Податковий контроль: основи організації. – К., 2002. – 432 с.



Склалася ситуація, що потребує вжиття невідкладних заходів щодо перегляду існуючої законодавчої та підзаконної бази як однієї з першочергових складових розробки єдиної державної політики у сфері оподаткування як у цілому, так і адміністрування податку на додану вартість зокрема. Наприклад, внести у встановленому порядку на розгляд Верховної Ради України проект Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про податок на додану вартість”, передбачивши у статті 7 перелік документів, що дає підстави для відшкодування податку на додану вартість, а також солідарну відповідальність суб’єктів господарської діяльності на всіх етапах купівлі-продажу товарів у вигляді позбавлення платників податків права на віднесення сум податку на додану вартість до складу податкового кредиту у випадках несплати цього податку у зв’язку з будь-яким попереднім продажем цих товарів (робіт, послуг).

Внести у встановленому порядку на розгляд Верховної Ради України Проект Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України” з метою скасування існуючої системи встановлення бюджетних завдань з надходжень від ПДВ митницям, регіонам, обласним та районним податковим органам як таку, що не має економічного підґрунтя та стимулює порушення законодавства з боку державних органів.

Запровадити спеціальний режим оподаткування (фіксований збір) у сфері сільського, лісового та рибного господарства.

Зацікавленим відомствам необхідно розробити та впровадити єдину методичку прогнозування і планування надходжень до бюджету податку на додану вартість, яка передбачатиме: використання розширеного переліку макропоказників як бази прогнозування; деталізацію макропоказників за видами економічної (господарської) діяльності; урахування обсягів оподаткованого імпорту товарів, пільг зі сплати податку на додану вартість, сум відшкодувань податку, залишків невідшкодованих сум, у тому числі з простроченим терміном.

Доцільно також розробити та впровадити єдину систему державної статистичної звітності щодо адміністрування та відшкодування податку на додану вартість з метою забезпечення поглибленого аналізу стану справ та прогнозування при справлянні цього податку.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою
адміністративного права та адміністративної діяльності
Національної академії державної податкової служби України
(протокол № 7 від 14 січня 2005 року)*

