

УДК 336.77.067:336.226.322

СХЕМИ ФОРМУВАННЯ ПРОБЛЕМНОГО ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ,канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку і аудиту, Київський національний
університет технологій та дизайну**ОЛЕКСАНДР ЮРЧЕНКО,**канд. екон. наук, старший викладач
кафедри бухгалтерського обліку, Національна
академія статистики, обліку та аудиту

У статті розглянуто схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації схем формування проблемного податкового кредиту з ПДВ. В результаті проведеного дослідження проаналізовано схеми формування проблемного податкового кредиту. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання, щодо уникнення формування проблемного податкового кредиту з ПДВ.

Ключові слова: податок на додану вартість, податковий кредит, податкове зобов'язання, податкова накладна, податкова декларація, схеми, суб'єкти господарювання.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Реформування податкової системи України, яке спрямоване на забезпечення економічного зростання, породжує низку проблемних питань, серед яких головним для вирішення є управління податковими платежами. Податок на додану вартість на сьогодні має найбільш виражену фіскальну функцію що підкреслює залежність ефективності податкової політики країни від ефективності управління ПДВ на макрорівні. Враховуючи економічну сутність податку, ПДВ є найбільш поширеним, але складним і суперечливим податком, оскільки через наявність суттєвих проблем при його справлянні, він може перетворитися з бюджетоутворюючого на бюджетовитратного. Значна сума коштів платниками податку незаконно виводиться з бюджету в вигляді бюджетного відшкодування, однак ще більше суб'єктів господарювання не сплачують ПДВ до бюджету через формування проблемного ПДВ у складі податкового кредиту, що призводить до зменшення їх податкового зобов'язання. В результаті таких дій платник податку перераховує «символічну» суму ПДВ до бюджету, або взагалі його не сплачує. Відповідно держава втрачає колосальні надходження до доходів державного бюджету. Створюючи складні схеми з формування проблемного податкового кредиту, платники податку не сплачують ПДВ до бюджету та можуть виводити грошові кошти з доходів держави злочинним шляхом.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Питання адміністрування, обліку та звітності ПДВ досліджувалися багатьма вченими, зокрема О.В. Адамик, О.В. Артюх, В.В. Бабіч, Ф.Ф. Бутинець, О.Д. Василик, Ю.Б. Іванов, С.І. Ковач, М.М. Коцупатрій, А.І. Крисоватим, О.І. Малишкін, Т.Ф. Плахтій, К.К. Уллубієва, П.Я. Хомин та іншими. Разом з тим, дискусійні питання в частині формування проблемного податкового кредиту з ПДВ недостатньо досліджені. Вивчення праць вітчизняних і зарубіжних вчених з бухгалтерського обліку та оподаткування дозволило виявити проблему схему щодо формування платниками податку проблемного податкового кредиту з ПДВ, який виникає в контексті їх господарської діяльності й відноситься на зменшення податкового зобов'язання звітного податкового періоду.

Метою дослідження є аналіз існуючих схем формування проблемного податкового кредиту з ПДВ, який виникає в контексті господарської діяльності підприємств.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В наших попередніх дослідженнях було досліджено питання особливостей обліку і звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих змін [1]. Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) презентувала схеми ухилення від оподаткування ПДВ [2] шляхом формування проблемного податкового кредиту з ПДВ. Для кращого сприйняття інформації зосередимо увагу на основ-

них поняттях та переліку умовних скорочень, що використовуються у даному дослідженні:

– **вигодонабувач** – суб'єкт господарювання (платник ПДВ) – виробник або отримувач (товарів, послуг), що здійснює господарські операції з використанням вигодотворюючих суб'єктів (у тому числі по ланцюгу поставки товару), діяльність яких спрямовано на отримання податкової вигоди;

– **вигодотранспортуючий суб'єкт** (транзитер) – суб'єкт господарювання (платник ПДВ), що здійснює посередницьку функцію між вигодотворюючим суб'єктом та вигодонабувачем, у якого відповідно до податкової звітності податкові зобов'язання на рівні податкового кредиту за всіма операціями чи по окремих операціях або різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом незначна ($\pm 0,5\%$), економічна вигода від діяльності, що ними здійснюється, чи від окремих операцій, що вони здійснюють, – відсутня.

– **вигодотворювач** (податкова яма) – суб'єкт господарювання, який значиться у розшифровках податкового кредиту контрагента та формує податкову вигоду вигодонабувачу (виробнику, отримувачу), у тому числі через вигодотранспортуючих суб'єктів;

- **ЄРПН** – єдиний реєстр податкових накладних;
- **ПДВ** – податок на додану вартість;
- **ПЗ** – податкове зобов'язання;
- **ПК** – податковий кредит;
- **ПММ** – паливно-мастильні матеріали;

– **ПН** – податкова накладна.

У наведених нижче схемах з формування проблемного ПК з ПДВ кінцевим споживачем ПК з ПДВ є вигодонабувачі, які формують ПК з ПДВ через транзитерів, які у свою чергу формують ПК з ПДВ від вигодотворювачів.

Нами розглянуто вісім схем формування проблемного податкового кредиту з ПДВ, а саме:

1. Схема формування проблемного податкового кредиту з ПДВ шляхом подання уточнюючого розрахунку за попередній звітний період. У ТОВ «Ф» (ДПІ у Київському районі м. Харкова) виявлено суму проблемного ПДВ на 10,1 млн. грн. Суть схеми: в податковій декларації з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «Ф» задекларовано ПЗ у сумі 15 млн. грн. та ПК у сумі 1 млн. грн., позитивне значення різниці між сумою ПЗ та сумою ПК – 14 млн. грн.

ПЗ зменшено шляхом подання уточнюючого розрахунку, яким збільшено ПК на суму 14 млн. грн. за рахунок операцій, нібито проведених в грудні 2014 р. з ТОВ «П». ТОВ «П» скасовано реєстрацію платника ПДВ 14.10.2011 р. У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні різноманітних товарів (запчастин, добрив, виробів з дерева, вугілля тощо) та послуг (робіт на свердловині, розробки рекламної компанії, ремонту транспорту, консультаційних послуг тощо) скористались більш ніж 100 вигодонабувачів. Вищевказану схему наведемо на рис. 1.



Рис. 1. Формування податкового кредиту з ПДВ з використанням транзитерів (ТОВ «Ф») та вигодотворювачів (ТОВ «П») (Авторська розробка)

За даними органів ДФС тільки за травень-червень 2015 року ліквідовано 401 податкових ям. Припинена діяльність майже 414 транзитно-конвертаційних підприємств. За цей період виявлено фактів *незаконного формування податкового кредиту з податку на додану вартість та ухилення від сплати ПДВ на суму 7,8 млрд. гривень* [3].

2. Схема формування проблемного податкового кредиту з ПДВ шляхом використання підприємств, які не декларують відповідні суми податкового зобов'язання з ПДВ (не реєструють податкові накладні в ЄРПН). У ТОВ «Т» (Жовтнева ОДПШ м. Маріуполя) виявлено проблемний ПДВ на суму 136,1 млн. грн. Суть схеми: ТОВ «Т» в податкових деклараціях з ПДВ за: квітень 2015 р. задекларовано ПЗ у сумі 19,2 млн. грн., ПК – 0 грн.; травень 2015 р. задекларовано ПЗ у сумі 136,1 млн. грн., ПК – 0 грн.; червень 2015 р. задекларовано ПЗ у сумі 18,4 млн. грн., ПК – 0 грн. Позитивне значення різ-

ниці між сумою ПЗ та сумою ПК – 173,7 млн. грн.

ПЗ зменшено за рахунок від'ємного значення з ПДВ, яке сформовано в січні 2015 р. у сумі 232,2 млн. грн. шляхом подання уточнюючих розрахунків за липень 2014 року, якими збільшено ПК по взаємовідносинах з ДП «Д». В свою чергу ДП «Д» за липень 2014 року подано податкову декларацію з нульовими показниками, при цьому в листопаді 2014 року подано уточнюючий розрахунок, яким збільшено ПЗ за липень 2014 року по взаємовідносинах з ТОВ «Т» на суму 232,2 млн. грн. ПК у сумі 232,2 млн. грн. ДП «Д» сформовано за рахунок суб'єктів господарювання, які не декларують відповідні суми ПЗ (ПН в ЄРПН). У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні різноманітних товарів (вугілля, ПММ, комбайнів, олії, пшениці, будматеріалів тощо) та послуг (посередницьких, оренди, аутсорсингу тощо) скористалися 39 вигодонабувачів. Вищевказану схему наведемо на рис. 2.

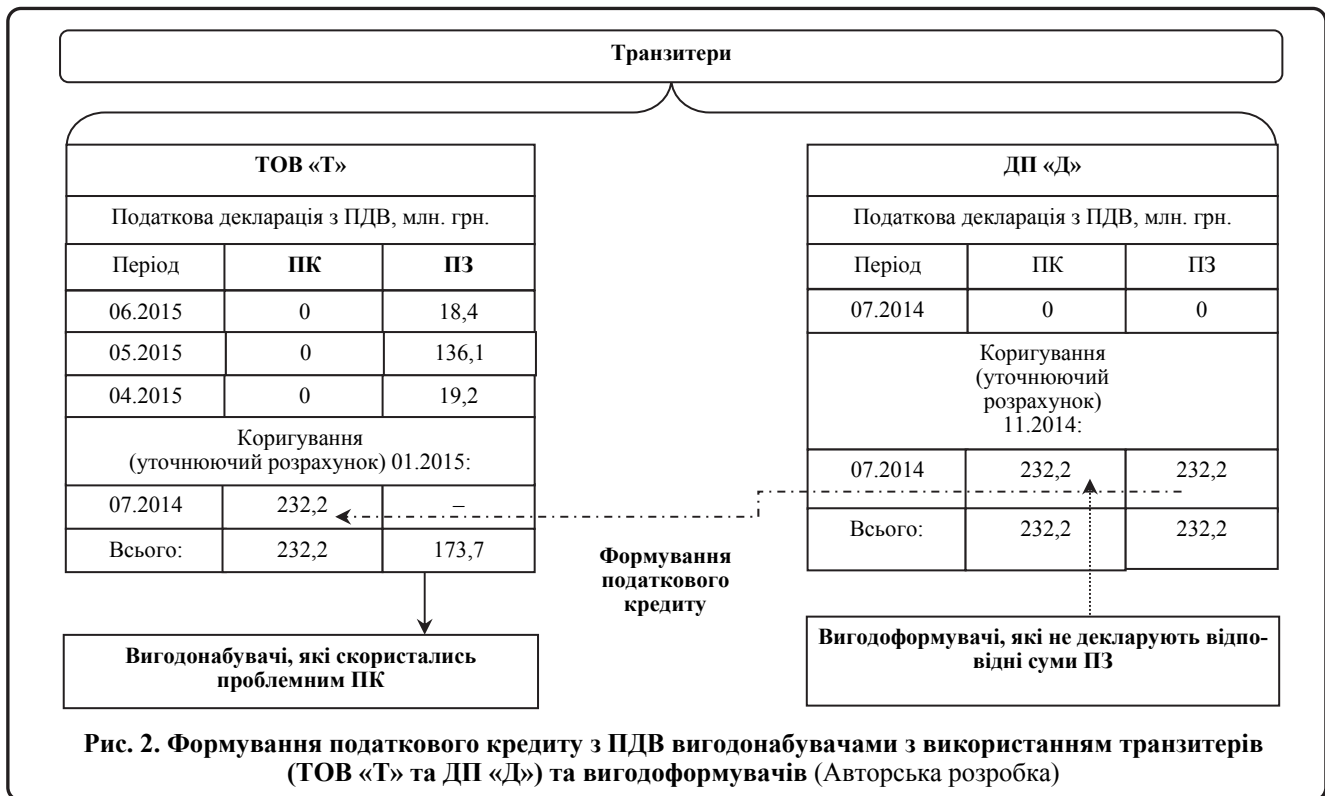


Рис. 2. Формування податкового кредиту з ПДВ вигодонабувачами з використанням транзитерів (ТОВ «Т» та ДП «Д») та вигодотворювачів (Авторська розробка)

За даними ДФС співробітниками податкової міліції у Запорізькій області припинено діяльність «центру мінімізації», який протягом 2014-2015 років надавав послуги з *формування штучного податкового кредиту* та мінімізації податкових зобов'язань підприємствам реального сектору економіки. Загальна сума переведених у готівку коштів, які були

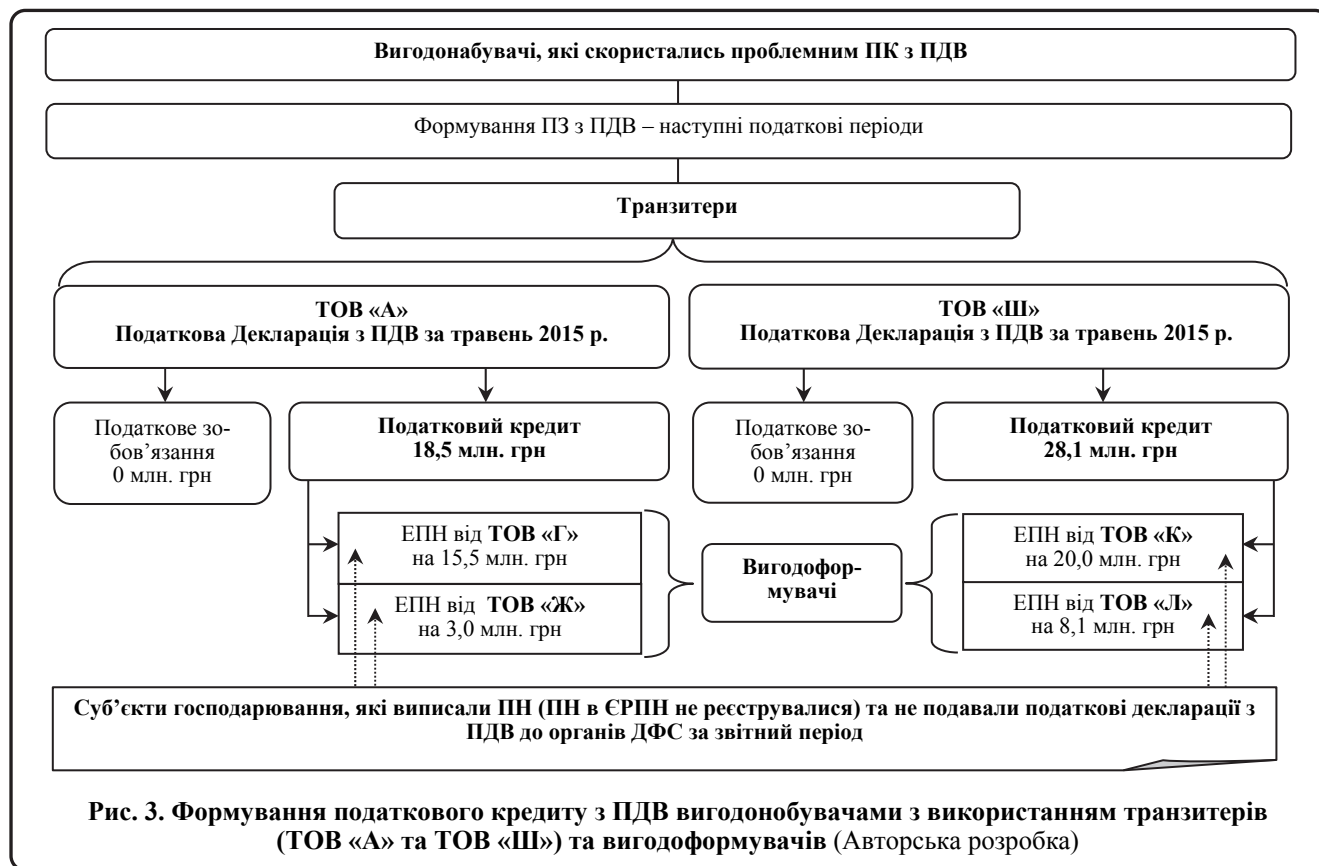
отримані за реалізовану зернову продукцію в адресу підприємств-зернотрейдерів через розрахункові рахунки фіктивних суб'єктів господарської діяльності, склала понад 120 млн. гривень [4].

3. Схема набуття проблемного податкового кредиту з ПДВ від вигодотворювачів, які виписали ПН (ПН в ЄРПН не реєструвалися) та не

подавали податкові декларації з ПДВ до органів ДФС. У ТОВ «А» (ДПІ у Шевченківському районі м. Києва) та ТОВ «Ш» (Красноармійська ОДПІ Донецької області) виявлено проблемний ПК з ПДВ на суму 18,5 млн. грн. та 28,1 млн. грн. відповідно.

Суть схеми: в податкових деклараціях з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «А» та ТОВ «Ш» задекларовано

ПК у сумах 18,5 млн. грн. та 28,1 млн. грн. відповідно, який сформований за рахунок підприємств, які не подавали звітність за відповідний період (податкові накладні в ЄРПН не реєструвались). У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні вугілля та будівельно-монтажних робіт скористалось понад 20 вигодонабувачів. Вищевказану схему наведемо на рис. 3.



За даними органів ДФС співробітниками податкової міліції Центрального офісу з обслуговування великих платників, встановлено, що посадові особи підприємства, що здійснює діяльність у сфері виробництва чавуну, сталі та феросплавів протягом 2015 року, зловживаючи службовим становищем, без фактичного проведення документальних операцій, здійснили придбання товарів (Феросиликомарганець МНС-17, Феромарганець ФМн-78) та природного газу у підприємств з ознаками фіктивності. Ці дії дали посадовцям можливість безпідставно сформувати податковий кредит з ПДВ на суму 11,9 млн. грн. та заявити його до відшкодування з бюджету [5].

4. Схема набуття проблемного податкового кредиту, що сформовано за рахунок ПДВ нібито

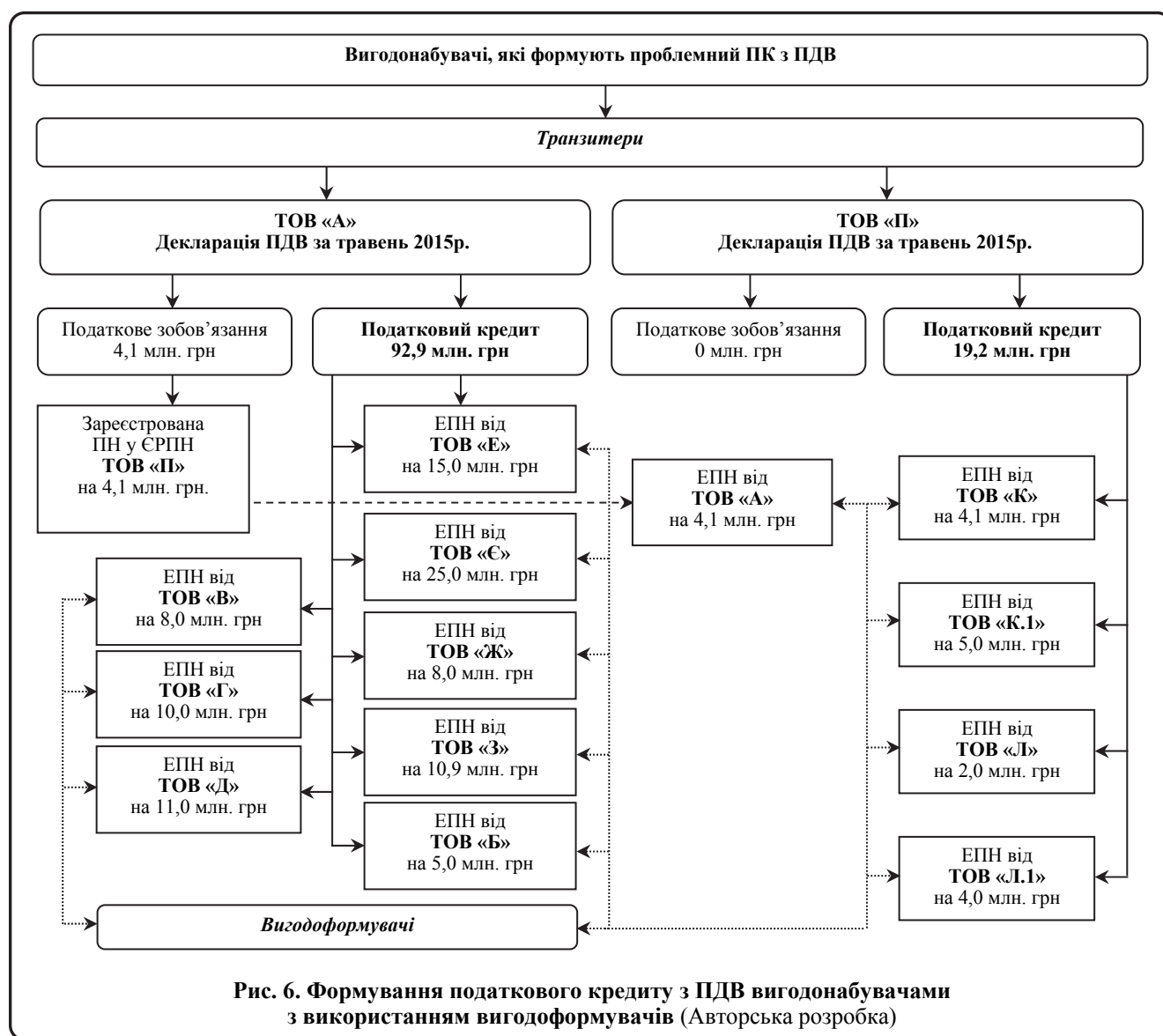
сплаченого митним органам. У ТОВ «Т» (ДПІ в Оболонському районі м. Києва) сформовано проблемний ПДВ на 10,3 млн. грн. Суть схеми: в податковій декларації з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «Т» задекларовано ПК у сумі 10,3 млн. грн.

ПК на більш ніж 90 % сформовано за рахунок ПДВ, нібито сплаченого митним органам (при відсутності імпортних операцій у 2015 році). Також до схеми приєднується ТОВ «Д» (ДПІ у Шевченківському районі м. Києва), як зустрічний транзит на суму проблемного ПДВ 16,4 млн. грн. В податковій декларації з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «Д» задекларовано ПК у сумі млн. грн., який також на 97 % сформовано за рахунок ПДВ, нібито сплаченого митним органам (при відсутності імпортних операцій у 2015 році). У подальшому схемним ПК при нібито здійс-

6. Схема набуття проблемного податкового кредиту з ПДВ, від контрагентів, які виписали ПН та зареєстрували їх у ЄРПН, але не задекларували суму ПЗ у податковій декларації з ПДВ. У ТОВ «А» (ДПІ у Печерському районі м. Києва) сформовано проблемне ПДВ на суму 44,5 млн. грн. (фактично сформовано ПЗ на суму 92,9 млн. грн.) та у ТОВ «П» (ДПІ у Печерському районі м. Києва) сформовано проблемне ПДВ на суму 19,1 млн. грн. Суть схеми: в податковій декларації з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «А» сформовано ПК у сумі 92,9 млн. грн.

ПК сформовано за рахунок 8 підприємств, які не декларують відповідні суми ПЗ та не реєструють податкові накладні в ЄРПН. ТОВ «П» в податковій де-

кларації з ПДВ за травень 2015 р. задекларовано ПК у сумі 19,2 млн. грн., сформований за рахунок ТОВ «А» у сумі 4,1 млн. грн. та 4 підприємств у сумі 15,1 млн. грн., які не задекларували відповідні суми ПЗ (податкові накладні в ЄРПН реєструвались). У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні різноманітних товарів (олії соняшникової, соєвих бобів, запчастин, устаткування, піску, цементу, шин, коробок, труб, брусків, ПММ, поліетилену, підшипників, кондиціонерів тощо) та послуг (маркетингових, транспортних, експедиційних, будівельно-монтажних робіт, суборенди приміщень та техніки, послуг з прибирання тощо) скористались більше 350 вигодонабувачів. Вищевказану схему наведемо на рис. 6.



За даними органів ДФС у 2014 році невстановлені особи зареєстрували підприємство на території м. Донецька. Використовуючи реквізити і розрахункові рахунки підприємства вони надавали послуги з *мінімізації податкових зобов'язань та неправомірного формування податкового кредиту з ПДВ* платникам реального сектору економіки, зареєстрованим на території м. Києва та Київської області, а також інших областей України. Зокрема, у період з травня по червень 2015 року *загальна сума незаконно сформованого податкового кредиту склала 5,9 млн. гривень* [8].

7. Схема набуття проблемного податкового кредиту з ПДВ при купівлі ПММ. У ТОВ «Д» (ДПІ у Печерському районі м. Києва) сформоване проблемне ПДВ на суму 16,5 млн. грн. Суть схеми: в податкових деклараціях з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «Д» задекларовано ПК у сумі 32,9 млн. грн.

ПК сформований за рахунок підприємств, які не декларують відповідні суми ПЗ та не реєструють податкові накладні в ЄРПН. У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні ПММ скористалось ТОВ «В» (МГУ – ЦО з ОВПП). Вищевказану схему наведемо на рис. 7.

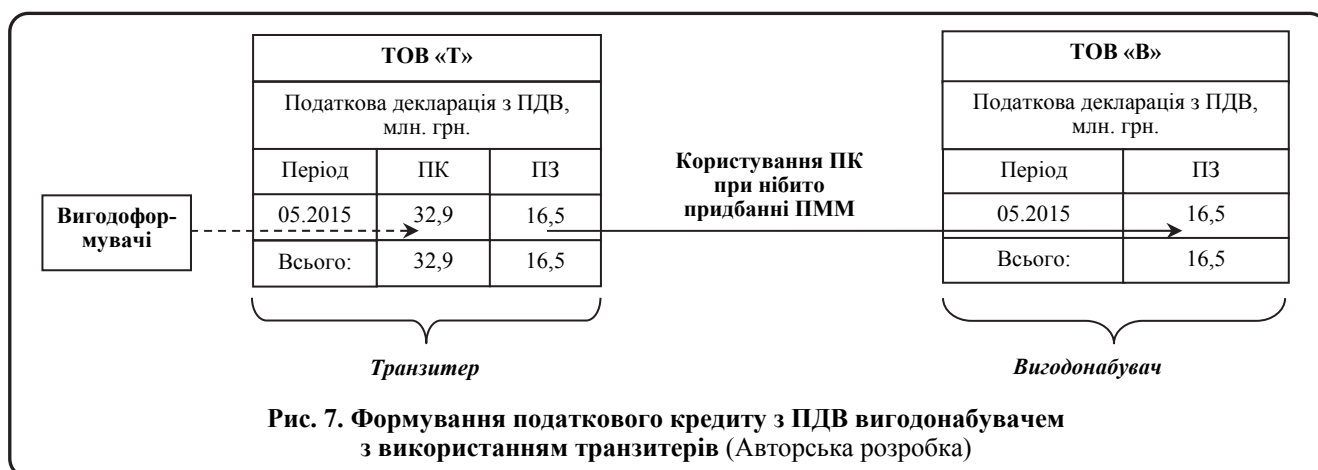


Рис. 7. Формування податкового кредиту з ПДВ вигодонабувачем з використанням транзитерів (Авторська розробка)

За даними органів ДФС податковою міліцією Центрального офісу виявлено, що протягом 2015 року підприємство оформило операції з придбання легких і важких дистилатів, бензину і дизельного палива виробництва Румунії. Однак, як з'ясувалося, зазначені операції фактично були лише на «папері», жодні закупівлі не здійснювалися. Такі дії призвели до *ухилення від сплати ПДВ та податку на прибуток на суму 27 млн. 462 тис. гривень* [9].

8. Схема формування проблемного податкового кредиту з ПДВ через підприємства, які не декларують відповідні суми податкового зобов'язання з ПДВ. У ТОВ «Т» (ДПІ у Печорському районі м. Києва) сформовано проблемний ПДВ на суму 32,9 млн. грн. Суть схеми: в податкових деклараціях з ПДВ за травень 2015 р. ТОВ «Т» задекларовано ПК у сумі 32,9 млн. грн.

ПК сформований за рахунок підприємств, які не декларують відповідні суми ПЗ та не реєструють податкові накладні в ЄРПН. У подальшому схемним ПК при нібито здійсненому придбанні різноманітних товарів (газу, текстильних виробів, будівельних матеріалів тощо) та послуг (агентських, консультаційних, юридичних, ін.) скориста-

лись більше 10 вигодонабувачів. Вищевказану схему наведемо на рис. 8.

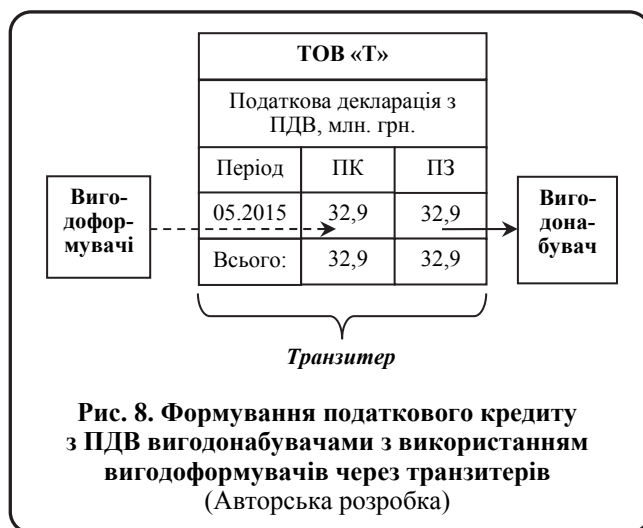


Рис. 8. Формування податкового кредиту з ПДВ вигодонабувачами з використанням вигодоформувачів через транзитерів (Авторська розробка)

За даними органів ДФС співробітниками податкової міліції у Харківській області припинено діяльність «центру мінімізації», який протягом 2013-2015 років *надавав послуги з формування штучного податкового кредиту та мінімізації податкових зо-*

бов'язань підприємствам реального сектору економіки. За вказаний період діяльності «центру мінімізації» загальний обіг сформованого податкового

кредиту від підприємств з ознаками фіктивності склав близько 43,5 млн. гривень. Ймовірні втрати бюджету склали близько 7,2 млн. гривень [10].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

За результатами проведеного дослідження нами були розглянуті основні схеми формування проблемного податкового кредиту з ПДВ, які зустрічаються у практичній діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання – платників податку. Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання, щодо уникнення формування проблемного податкового кредиту з ПДВ, а також при проведенні перевірок органами Державної фіскальної служби України. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розрахунках податкового навантаження на платників податків. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Безверхий К.* Особливості обліку і звітності за податком на додану вартість в контексті законодавчих змін / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 1. – С.26 – 33.
2. *Лист* Державної фіскальної служби України № 31333/7/99-99-22-02-02-17 «Щодо направлення для відпрацювання 11 схем ухилення від оподаткування» від 21.08.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DFS00762.html.
3. *Ліквідовано* 401 «податкову яму» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/203045.html>.
4. *На Запоріжжі* викрито «центр мінімізації», який «допоміг» підприємствам проконвертувати понад 120 млн. гривень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/210935.html>.
5. *Податкова* міліція виявила факт незаконного формування податкового кредиту на суму 11,9 млн. грн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/213618.html>.
6. *На Луганщині* підприємство незаконно скористалося пільгою і не сплатило понад мільйон гривень ввізного мита та ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/214299.html>.
7. *На Київщині* упереджено спробу незаконного формування ПДВ на суму 7,2 млрд. гривень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/210546.html>.
8. *Податковою* міліцією Донеччини викрито факт фіктивного підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/210936.html>.
9. *Податковою* міліцією викрито факти ухилення від оподаткування майже на 34 млн. гривень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/205246.html>.
10. *На Харківщині* припинено діяльність центру мінімізації, який завдав втрат бюджету на 7,2 млн. гривень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/operativni-novini/208770.html>.

В статье рассмотрены схемы формирования проблемного налогового кредита по налогу на добавленную стоимость. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации схем формирования проблемного налогового кредита по НДС. В результате проведенного исследования проанализированы схемы формирования проблемного налогового кредита. Полученный результат будет полезным для применения в практической деятельности субъектов хозяйствования, по предотвращению формирования проблемного налогового кредита по НДС.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговое обязательство, налоговая накладная, налоговая декларация, схемы, субъекты хозяйствования.

Schemes of formation of problematic tax credit of value added tax were considered in the article. Methods of analysis and synthesis used to structure the substantive research based on the identification and formalization schemes forming problem of VAT credit. Schemes of formation of problematic tax credit were analyzed as a result of conducted research. The obtained result will be beneficial for use in the practice activity of business entities to avoid the formation of problem of VAT credit.

Keywords: value added tax, tax credit, tax liability, tax bill, tax declarations, schemes, entities.