

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

МОРОЗ Д. О.,
здобувач кафедри управління,
адміністративного права і процесу
та адміністративної діяльності
(Національний університет державної
податкової служби України)

УДК 347.73

**ВИЯВЛЕННЯ «ПОДАТКОВИХ ЯМ» ПОДАТКОВОЮ МІЛІЦІЄЮ:
ІНФОРМАЦІЙНА СКЛАДОВА**

У науковій статті розглянуті особливості інформаційної складової виявлення підрозділами податкової міліції протиправної фінансово-господарської діяльності з використанням «податкових ям». Проаналізовано основні напрямки інформаційного моніторингу та критерії, за якими необхідно розмежовувати підприємства реального сектора економіки від «податкових ям».

Ключові слова: «податкова яма», інформаційне забезпечення, інформаційний моніторинг, підрозділи податкової міліції.

В научной статье исследованы особенности информационной составляющей выявления налоговой милицией противоправной финансово-хозяйственной деятельности с использованием «налоговых ям». Проанализированы основные направления информационного мониторинга и критерии, по которым необходимо разграничивать предприятия реального сектора экономики от «налоговых ям».

Ключевые слова: «налоговая яма», информационное обеспечение, информационный мониторинг, подразделения налоговой милиции.

In scientific article features of information component detection process units of tax police of unlawful financial and economic activities with use of so-called „tax pits”. The basic directions of information monitoring and criteria which must distinguish between real economy enterprises from „tax pits”.

Key words: „tax pit”, information, information monitoring, tax police units.

Вступ. Глобальна конкуренція у світовій економіці потребує продуктивних та системних змін вітчизняного податкового законодавства, адже у XXI столітті конкурують не лише товари, які виробляються національними економіки, а також і системи адміністрування податків, у тому числі і податку на додану вартість.

Для багатьох країн світу, в тому числі і для України, податок на додану вартість (далі – ПДВ) є одним із джерел наповнення Державного бюджету. В той же час, враховуючи специфіку та складність процесу адміністрування податку та відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ існує цілий ряд проблемних питань у сфері оподаткування, які потребують негайного вирішення. Правопорушники дуже активно використовують прогалини в законодавстві з метою вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

Аналіз нормативно-правових джерел, монографій, дисертацій свідчить про те, що питанню виявлення, викриття і розслідування правопорушень та злочинів у сфері оподатку-



вання, незаконного відшкодування ПДВ, фіктивного підприємництва присвятили свої праці: В.Т. Білоус, В.І. Василичук, А.Ф. Волобуєв, Р.С. Довбаш, О.О. Дудуров, О.С. Задорожний, Р.А. Калюжний, В.В. Лисенко, В.Я. Мацюк, В.В. Молодик, С.І. Ніколаюк, О.М. Розум, Л.П. Скалозуб, С.С. Чернявський та ін. Проте питання, які стосуються особливостей здійснення протиправних операцій з ПДВ, в яких задіяні та використовуються «податкові ями», окремо в науковій літературі практично не досліджено.

У зв'язку із вищевикладеним, питання стосовно інформаційної складової виявлення правопорушень у сфері оподаткування, які вчиняються із використанням «податкових ям», потребує організації подальших науково-практичних досліджень.

Дослідженню питання стосовно інформаційної складової виявлення «податкових ям» підрозділами податкової міліції є важливим та актуальним питанням також із таких причин: по-перше, сучасному періоду реформування податкової системи та оптимізації структури і діяльності органів ДФС України повинен відповідати новий та якісний рівень інформаційного забезпечення виявлення правопорушень у сфері оподаткування; по-друге, в умовах реалізації положень Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, зокрема і економічної її частини, питання щодо особливостей інформаційної складової виявлення правопорушень у сфері оподаткування, які вчиняються із використанням «податкових ям», отримує новий вектор для подальшого вдосконалення та розвитку у відповідності до вимог європейського та світового співтовариства; по-третє, результати дослідження мають велику науково-практичну значимість для підготовки кадрів у відомчому навчальному закладі ДФС України.

Постановка завдання. Метою наукової статті є дослідження та аналіз інформаційної складової виявлення «податкових ям» підрозділами податкової міліції.

Результати дослідження. Сьогодні фахівці констатують, що «ПДВ став одним із найбільш криміногенних податків, який перманентно провокує тіньові відносини, в яких не бере участі тільки ледар, а відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ перетворилося в Україні у досить прибутковий кримінальний бізнес і водночас у підґрунтя для корупційних зловживань чиновників» [6, с. 248–249].

На сьогоднішній день в умовах стагнації економіки спостерігається тенденція до зростання «високоінтелектуальних» способів вчинення кримінальних правопорушень в економічній та податковій сферах, серед яких не останнє місце займають зловживання із ПДВ, які, зокрема, реалізуються із використанням так званих «податкових ям».

«Податкові ями» не є явищем сьогоднішнього дня, а результат непослідовності податкової політики, яка проводилася різними урядами, що обумовлювало нестабільність та недосконалість системи адміністрування ПДВ; існування численних правових колізій у сфері адміністрування ПДВ; непередбачуваності змін у податковому законодавстві; наявності економічно невиправданих пільг та спеціальних режимів із ПДВ, цільове призначення яких є непрозорим, а механізм контролю за ефективністю їх застосування – недосконалим [4].

З метою проведення якісного аналізу та дослідження інформаційної складової виявлення «податкових ям» підрозділами податкової міліції необхідно розглянути наявні в науковій літературі поняття «податкової ями».

Так, «податкова яма» – це суб'єкти господарської діяльності, які використовують інші платники для одержання «податкової вигоди» у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ із бюджету [7, с. 64].

У свою чергу, Ю.А. Федчишин стверджує, що «податкова яма» – це суб'єкт господарювання, послуги якого використовують інші платники податків для одержання «податкової вигоди» у вигляді ухилення від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ із бюджету. Іншими словами – це підприємство з ознаками фіктивності, яке, виписуючи податкові накладні, надає можливість своїм контрагентам формувати затратну частину й податковий кредит, не декларуючи валового доходу й податкових зобов'язань, і не сплачуючи їх до бюджету [8, с. 116].

Також «податкові ями» необхідно охарактеризувати як комерційні структури, штат яких складається з однієї чи двох осіб, статутний фонд зареєстрований у незначних розмі-



рах. Зазвичай такі підприємства спеціально створені фінансово-промисловими групами для реалізації схем мінімізації податків, легалізації контрабандного чи не облікованого товару. За допомогою «податкової ями» підприємства реального сектора економіки, які виступають у ролі замовника, намагаються уникнути від сплати ПДВ (тобто мінімізувати зобов'язання), безпідставно відшкодувати ПДВ з бюджету, «відмити» гроші та переводити їх у готівку [9].

Організатори зазначених протиправних структур ретельно вибудовують схеми, у яких задіяно декілька десятків фірм. По ланцюгу постачання «перекачують» фінансові ресурси і «паперовий» товар. В одному з таких ланцюгів (підприємство – «податкова яма») податкові зобов'язання «випадають», тобто не відображаються у податковій звітності, і ПДВ не сплачується [9]. Надалі грошові кошти легалізуються та переводяться у готівку за допомогою банківських або фінансових структур.

Заслуговує на увагу і таке визначення, за яким «податкові ями» необхідно розглядати як підприємства, які створюють без мети здійснення фінансово-господарської діяльності, а лише виключно для надання послуг із мінімізації податків [10].

На думку автора, «податкова яма» – це суб'єкт господарської діяльності, який зареєстровано у відповідності до норм ПК України [1], який не відображає податкові зобов'язання при відповідному декларуванні його контрагентом обсягів податкового кредиту, має ознаки фіктивності та формує фіктивний податковий кредит.

Фактично, на практиці, особи від імені «податкової ями» виписують податкові накладні, надається можливість своїм контрагентам формувати «фіктивний» податковий кредит, затратну частину, при цьому не декларуючи валового доходу й податкових зобов'язань і не сплачуючи фактичних коштів до Державного бюджету.

Проводячи аналіз норм та положень чинного законодавства маємо зазначити, що на сьогоднішній день законотворцем не визначено поняття «податкової ями», воно вживається лише у відомчих наказах ДФС України [5].

Проте дії правопорушників із використанням послуг «податкової ями» підпадають під ознаку злочину, передбаченого Кримінальним кодексом України, а саме, статтею 205 «Фіктивне підприємництво» [2].

Господарський кодекс України також визначає протиправну діяльність із використанням послуг «податкової ями» в статті 55-1 «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання», у якій розписується об'єктивна сторона зазначеної вище діяльності [3].

Як бачимо, фіктивне підприємство є одним із інструментів, за допомогою якого створюються умови для здійснення протиправних та суспільно небезпечних діянь із використанням послуг «податкової ями». Зокрема досить поширеним є використання послуг «податкової ями» під час незаконного відшкодування з бюджету ПДВ, що являється рентабельним різновидом кримінального бізнесу, що здійснюють шляхом використання фіктивних підприємств, стало незаконне переведення безготівкових грошових коштів у готівку та подальша їх конвертація у валюту [11, с. 45].

Практика діяльності податкової міліції свідчить, що до інструментів вчинення зазначених вище правопорушень у сфері оподаткування із використанням послуг «податкової ями» необхідно віднести:

- 1) подання податкової звітності в електронному вигляді із застосуванням технічних можливостей «Електронного кабінету платника податків», що виключає подання податкової декларації у паперовому вигляді до податкової інспекції за місцем обліку платника податків;
- 2) використання «підставних осіб», тобто засновник, директор, бухгалтер підприємства – одна особа, яка не має наміру здійснювати фінансово-господарську діяльність;
- 3) використання так званих замаскованих IP-адрес, що не дозволяє встановити фактичне місцезнаходження платника податків;
- 4) використання кредитних карток, оформлених на підставних осіб, із метою зняття готівкових коштів, переведення коштів на субрахунок або проведення інших транзакцій;
- 5) використання можливостей конвертування грошових коштів, які знаходяться на банківському рахунку в електронні гроші або крипто-валюту (MoneXy, GlobalMoney,



WebMoney, Bitcoin, Silk Road та інші) з метою заплутати фактичні обставини здійснення фінансово-господарської діяльності та в подальшому знову конвертувати електронні гроші в фізичну валюту;

б) використання можливостей транснаціональних грошових (валютних) переказів на підставних осіб або підприємств-нерезидентів, що знаходяться за межами країни. Наприклад, засновником та службовими особами таких підприємств оформляються мешканці Молдови, Білорусі, Росії та інших країн. Таким чином організатори злочинних конвертаційно-транзитних схем намагаються створити максимальні перешкоди для органів ДФС та податкової міліції щодо проведення контрольних-перевірочних, оперативно-розшукових та кримінально-процесуальних заходів.

Перелічені вище дії роблять правопорушників знеособленими та ускладнюють фактичний пошук (замовників, організаторів, виконавців) та осіб (у тому числі і державних службовців), задіяних у протиправній фінансово-господарській діяльності із використанням послуг «податкових ям».

Необхідно узагальнити деякі ознаки «податкової ями», а саме:

– мінімальний статутний фонд (менше 50 тис. грн.), відсутність основних засобів на балансі підприємства;

– відсутність фактичної адреси місцезнаходження, реєстрація підприємства за адресою «масової реєстрації» або в житловому приміщенні, не призначеному для здійснення підприємницької діяльності;

– реєстрація підприємства на підставних осіб (тобто осіб, зареєстрованих у зоні проведення АТО, тимчасово окупованій території та в АР Крим, недієздатних, малозабезпечених, безнадійно хворих, алкоголіків, наркоманів, померлих, на втрачені або підроблені паспорти); реєстрація на осіб, які проживають у сільській місцевості, інших віддалених регіонах країни та осіб, які перебувають за кордоном (необхідно звертати увагу на вік посадової особи);

– придбання вже зареєстрованих підприємств, які ще не працювали, з подальшою зміною засновників і посадових осіб;

– реєстрація підприємства на одну особу, яка є засновником, директором та головним бухгалтером;

– засновник – юридична особа – нерезидент, яка зареєстрована в офшорній зоні;

– збільшення сум податкового кредиту на 100 тис. грн. і більше у порівнянні із попереднім податковим періодом (попередній місяць);

– незначне податкове навантаження;

– невідповідність товарів, робіт, послуг, які зазначені в податковій накладній поставальника та покупця продукції та ін.

Як свідчить практика діяльності податкової міліції, правопорушники використовують новітні інформаційні та комп'ютерні технології, глобальні міжнародні та регіональні інформаційні системи (банківські, платіжні, карткові) і інші засоби (в тому числі і захисту інформації), намагаючись здійснити розкрадання та розтрату бюджетних коштів, мінімізувати свої податкові зобов'язання, ухилитись від сплати податків, безпідставно отримати відшкодування ПДВ, незаконно завищувати свої валові витрати або формувати «фіктивний» податковий кредит із ПДВ та ін.

Використання правопорушниками зазначених вище заходів робить їх знеособленими, керування значними обсягами коштів їх переведення та конвертування здійснюється дистанційно за допомогою мережі Інтернет та інших бездротових локальних засобів зв'язку.

Зазначені інструменти випереджають, а інколи і перевищують розвиток технологій та методів протидії правопорушенням, які застосовуються в податковій міліції.

Внаслідок цього утворюються та здійснюють незаконну діяльність транзитно-конвертаційні центри, відбувається легалізація коштів, здобутих злочинним шляхом, та їх подальше «вливання» у вигляді активів у реальний сектор економіки та бізнес структури, що призводить до значних втрат Державного бюджету.



При цьому негативними проявами уражені практично всі базові галузі економіки: банківська та кредитно-фінансова сфери, паливно-енергетичний комплекс, галузі будівництва і торгівлі. На сьогодні податкові правопорушення підривають соціальну та економічну цілісність держави.

Тому виникає закономірна необхідність реалізації комплексу організаційно-правових та інформаційних заходів, які будуть спрямовані на удосконалення механізму виявлення податковою міліцією протиправної фінансово-господарської діяльності з використанням «податкових ям».

Під комплексом організаційно-правових та інформаційних заходів необхідно розуміти щоденне виявлення, узагальнення та поетапне відпрацювання можливих податкових ризиків та правопорушень за допомогою Єдиного реєстру податкових накладних (далі – ЄРПН) та інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення органів ДФС України, які вчиняють платники ПДВ.

Проведення комплексу організаційно-правових та інформаційних заходів має на меті виявлення фактів реєстрації податкових накладних в ЄРПН платників податків, так званих «податкових ям», які формують фіктивний податковий кредит іншим підприємствам. У даних операціях також можливе маніпулювання показниками податкової звітності в податкових деклараціях та уточнюючих розрахунках із ПДВ за минулі періоди.

Оперативні підрозділи податкової міліції здійснюють щоденне опрацювання інформації про виявлені податкові ризики й інші порушення податкового законодавства, та проводять роботу з відпрацювання таких суб'єктів господарювання з метою встановлення фактичного місцезнаходження платників податку, опитування їх засновників та посадових осіб щодо причетності до створення та діяльності суб'єктів господарювання, отримання пояснення або інших матеріалів, які свідчать про реальність здійснення фінансово-господарської діяльності.

Підрозділи податкової міліції здійснюють оперативний аналіз та інформаційну діагностику податкових правопорушень із ПДВ за такими напрямками:

- моніторинг маніпулювання показниками податкової звітності шляхом некоректного заповнення звітності або внесення неправдивих даних, що призвело до безпідставного збільшення або зменшення обсягів податкових зобов'язань чи збільшення обсягу податкового кредиту;
- аналіз включених до податкової звітності податкових накладних попередніх періодів (період виски податкової накладної відмінний від звітного періоду);
- щоденний моніторинг стану платників податків та свідоцтв платників ПДВ у періодах, в яких проведено коригування показників податкової звітності, що підпадає під ознаки «ризиковості».

Напрацьована оперативними підрозділами податкової міліції доказова база щодо протиправного створення та діяльності суб'єктів господарювання вноситься до інформаційних баз даних (наприклад, реєстр «Суб'єкти фіктивного підприємництва») та передається до підрозділів податкового та митного аудиту з метою проведення податкових перевірок по контрагентам – користувачам послуг, які надавали суб'єкти фіктивного підприємництва (податкові ями).

Висновки. Виходячи із вищевикладеного матеріалу, можемо дійти таких висновків:

- проаналізувавши теоретичні та практичні погляди і напрацювання із зазначеного питання, маємо зазначити, що «податкова яма» – це суб'єкт господарської діяльності, який зареєстровано у відповідності до норм Податкового кодексу України, який не відображає податкові зобов'язання при відповідному декларуванні його контрагентом обсягів податкового кредиту, має ознаки фіктивності та формує фіктивний податковий кредит;
- до Податкового кодексу України необхідно внести зміни та законодавчо визначити поняття «податкова яма» з метою унормування діяльності органів ДФС, у тому числі і податкової міліції;
- податкова міліція реалізовує відповідний комплекс організаційно-правових та інформаційних заходів із використанням інформаційних ресурсів органів ДФС, які спрямовані



на діагностику податкових правопорушень у сфері ПДВ із метою попередження і виявлення економічних та податкових правопорушень, та удосконалення податкового контролю за ланцюгами придбання продукції і відповідальності платників податків у разі встановлення фактів використання послуг «податкової ями».

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
2. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – Ст. 131.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18–22. – Ст. 144.
4. Рішення Ради національної безпеки і оборони України «Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
5. Лист Міністерства юстиції України щодо визначення термінів «податкова яма», «транзитер» від 10.09.2013 № 881-0-3-13/10.1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.
6. Дудоров О.О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1(40). – С. 248–256.
7. Жукова Т.А., Кулак О.В. Проблеми виявлення незаконного відшкодування податку на додану вартість, що ґрунтується на використанні «податкових ям» // Економічні проблеми сталого розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої пам'яті проф. О.Ф. Балацького, м. Суми, 24–26 квітня 2013 р. / За заг. ред. О.В. Прокопенко. – Суми: СумДУ. – 2013. – Т. 2. – С. 64–66.
8. Федчишин Ю.А. Виявлення схем незаконного відшкодування податку на додану вартість, що ґрунтуються на використанні «податкових ям» / Ю.А. Федчишин // Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ. – 2012. – № 1(3). – С. 115–124.
9. Що підпадає під поняття «податкова яма»? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rez.com.ua>.
10. На краю «податкової ями». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ratusha.lviv.ua>.
11. Скалозуб Л.П. Протидія підрозділами міліції незаконному відшкодуванню податку на додану вартість: [моногр.] / Л.П. Скалозуб – Чернівці. – 2009. – 302 с.

