

КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ПРОБЛЕМИ КВАЛІФІКАЦІЇ ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЗАКОННИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПДВ

Розглянуто структурні елементи криміналістичної характеристики та проблеми кваліфікації злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість, у контексті розробки окремої криміналістичної методики їх розслідування.

The structural elements of criminalistics description and problem of qualification of the crimes related to illegal compensation of the value-added tax are examined, in the context of development of separate criminalistics method of their investigation.

Риміногенна ситуація в Україні протягом 2002–2006 рр. залишається тривожною. Негативними явищами у сфері економіки, що гальмують розвиток підприємництва та становлення реального ринкового середовища в суспільстві, є, передусім, зростання тіньового сектора та поширення економічної злочинності. Основні положення Комплексної програми профілактики правопорушень на 2007–2009 рр. (затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 2006 р. № 1767) спрямовані на поліпшення якості боротьби з економічними злочинами, насамперед у стратегічно важливих, ключових галузях – у сферах кредитно-фінансовій, приватизації, енергозабезпечення, бюджетній, агропромислового комплексі [1].

Особливу увагу правоохоронних органів та науковців привертає до себе питання протидії *податковим злочинам*. Теоретичні основи боротьби із цим видом економічної злочинності відповідно до кримінально-правової кваліфікації, криміналістичної характеристики та профілактики розглянуто у працях вітчизняних кримінологів та криміналістів: А.Ф. Волобуєва, П.Т. Геги, Д.І. Голосніченка, О.О. Дудорова, О.С. Задорожного, В.В. Лисенка, Г.А. Матусовського, В.Р. Мойсика, В.В. Молодика, В.М. Поповича та інших вчених.

Держава постійно опікується проблемами наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм. За оцінками експертів, близько 40 % коштів, які мали надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки [1, с. 4].

Крім того, за даними соціологічних досліджень, 66 % опитаних громадян стверджують, що заробити на гідне життя чесним шляхом нині в Україні майже неможливо, 53 % зауважують, що неможливо зробити кар'єру, працюючи лише в офіційному секторі економіки^{*}.

Привабливим предметом посягання для економічних злочинців стали бюджетні кошти, для заволодіння якими використовується інститут *відшкодування податку на додану вартість* (ПДВ).

Підвищена суспільна небезпека та специфіка злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, визначається, передусім, низькою чинників.

Зважаючи на специфіку цього податку (він є, по суті, непрямим податком), сума до сплати якого визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникла у зв'язку з будь-яким продажем товарів (послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту, яка в разі від'ємного значення підлягає (як надмірно сплачено) відшкодуванню платнику з Державного бюджету України, відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ останніми роками перетворилась в Україні у досить прибутковий кримінальний бізнес. Водночас існує законодавчий порядок адміністрування цього податку, що нині є підґрунтям для корупційних зловживань чиновників, а отже, ПДВ визнається одним з найбільш криміногенних податків [3, с. 4].

За офіційними даними, якщо 2001 р. податківці попередили безпідставне відшкодування ПДВ на суму 413 млн грн, то 2002 р. цей показник становив уже 1,3 млрд грн [3]. Упродовж 2005 р. працівники лише Державної служби боротьби з економічною злочинністю МВС України викрили 344 злочина, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, зокрема 50 – зі збитками понад 1 млн грн. Загальна ж сума збитків, завданих державі такими злочинами, 2006 р. становила понад 1 млрд грн [4, с. 4].

Як свідчить слідча практика, збільшується кількість суб'єктів підприємницької діяльності, які спеціалізуються на незаконному отриманні бюджетного відшкодування за допомогою проведення сумнівних операцій.

За своєю природою цей механізм пов'язаний із сучасними технологіями *економічного шахрайства*, оскільки є формою злочинного бізнесу під прикриттям різноманітних інститутів ринкової інфраструктури (створення суб'єктів підприємницької діяльності, проведення господарських операцій, використання офіційного документообігу тощо).

Легальний статус у ринковому середовищі дозволяє злочинцям використовувати формальний збіг підготовчої стадії шахрайства із за-

^{*} Матеріали моніторингу Українського інституту соціальних досліджень імені Олександра Яременка та Центру "Соціальний моніторинг".

конною економічною діяльністю для маскування злочину під цивільно-правові відносини, що значно ускладнює виявлення ознак злочинної події.

Порушені кримінальні справи про злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, слід відносити до підвищеної категорії складності, оскільки здебільшого вони мають багатоепізодний і міжрегіональний характер, вчинюються організованими групами з розподілом ролей, з використанням корумпованих зв'язків та сучасних інформаційних технологій. Їх розслідування вимагає вирішення широкого спектра слідчих, оперативного-розшукових та експертних завдань, застосування комплексу різних за своєю природою методів (криміналістичних, економічних, технічних), широкого використання спеціальних знань (насамперед, з бухгалтерського та податкового обліку), значних затрат часу, трудових зусиль та матеріально-технічних ресурсів.

В основі розроблення методики розслідування злочинів лежить *криміналістична характеристика* як система відомостей про криміналістично значущі ознаки злочинів певного виду, яка відображає закономірні зв'язки між ними [5, с. 12]. Оскільки функціональне призначення криміналістичної характеристики економічних злочинів – забезпечення розкриття та розслідування, а її теоретичні основи загалом розроблені, практичну цінність зазначеної конструкція становитиме лише, якщо матиме вигляд системного узагальнення даних розслідування масиву кримінальних справ по кожній окремій категорії злочинів із встановленням взаємозв'язку всіх криміналістично значущих їх ознак [6, с. 15].

Потребами слідчої практики зумовлюється потреба розроблення і криміналістичної характеристики злочинів, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ. На нашу думку, найбільшого значення у криміналістичній характеристиці злочинів зазначеного виду набувають такі елементи:

- 1) обстановка вчинення злочину;
- 2) спосіб учинення злочину;
- 3) особа злочинця;
- 4) сліди та ознаки злочинів.

Вивчення обстановки вчинення економічних злочинів має виключне значення для розроблення методики і розслідування. У криміналістичній літературі розглядалося питання про компоненти обстановки вчинення злочинів, пов'язаних з економічною діяльністю, до яких, на думку Г.А. Матусовського, належать законодавчі акти регулятивного характеру, що закладають засади економічних відносин та утворюють галузеве законодавство – цивільне, бюджетне, банківське, приватизаційне, податкове тощо [7, с. 80].

За допомогою такого підходу можемо окреслити в загальному вигляді сутність ПДВ, особливості законодавчого регулювання цього податку в Україні, а також здійснення відповідного державного конт-

ролю. Зазначене збігається з позицією, висловленою Пленумом Верховного Суду України.

В економічному аспекті ПДВ є найважливішим складовим податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн – члени Організації економічного співробітництва і розвитку. У Франції цей податок становить 45 % усіх податкових надходжень до бюджету, у Великій Британії і Німеччині – 50 %, а в інших країнах Європейського Союзу – 40–45 % [8, с. 45].

Податок на додану вартість вважається непрямим податком, який є часткою новоствореної вартості, входить до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і сплачується споживачем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Додана вартість – це створений дохід або вартість чистої продукції. У статистичному підрахунку додану вартість можна обчислити як різницю між вартістю реалізованої продукції та затратами на її виробництво і реалізацію між загальною сумою продажу та загальною сумою закупки від усіх інших суб'єктів господарювання.

В Україні податок було введено 1992 р. Нині ПДВ становить близько 22 % консолідованого бюджету й регулюється Законом України "Про податок на додану вартість", зміненим і доповненим більш як 50 разів [9]. Цей Закон містить 11 статей, якими визначено категорії платників ПДВ, об'єкти, базу та ставки оподаткування, перелік неоподатковуваних і звільнених від оподаткування експортних та імпорتنих операцій, порядок спеціальної реєстрації платників ПДВ, визначення податкового кредиту та податкових зобов'язань.

При вирішенні питання про те, є підприємство платником ПДВ чи ні, потрібно мати на увазі дві сукупні ознаки. Перша – платником виступає, як правило, юридична особа, незалежно від форми власності, відомчої та галузевої приналежності. Друга ознака платника податку – це здійснення господарської та іншої діяльності на території держави.

На території України, відповідно до міжнародних норм обкладання ПДВ, запроваджено спеціальну реєстрацію платників ПДВ у державній податковій інспекції за місцем їх знаходження з метою отримання свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та індивідуального номера платника податку.

Відповідно до законодавства, об'єкти оподаткування оподатковуються за ставкою 20 %, тобто суб'єкт ПДВ повинен відрахувати до

* "Ураховуючи специфіку злочинів у сфері господарської діяльності, у тому числі підприємницької, судам під час розгляду справ необхідно ретельно з'ясовувати, які законодавчі акти регулюють відповідні відносини, і, залежно від цього, вирішувати питання про наявність у діях особи порушення встановленого законом порядку зайняття такою діяльністю" (п. 27 Постанови Пленуму Верховного Суду України "Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності" від 25.04.03 № 3).

бюджету України 20 % від вартості товарів чи послуг. Але законом передбачено й інший порядок обчислення податку, а саме у випадку проведення таких операцій:

- продажу товарів, що були вивезені (експортовані) платником податку за межі митної території України;

- продажу робіт (послуг), призначених для використання та споживання за межами митної території України;

- надання послуг з туризму на території України щодо продажу за межами України безпосередньо або при посередництві нерезидентів із застосуванням безготівкових рахунків;

- продажу товарів (робіт, послуг) підприємствами роздрібною торгівлі, які розташовані на території України в зонах митного контролю (безмитних магазинах), відповідно до порядку, встановленого Кабінетом Міністрів України.

Законодавцем визначений пільговий порядок оподаткування з метою підтримки державою вітчизняного товаровиробника, який реалізує товари чи надає послуги за територією України, тобто здійснює експортні операції.

Реалізація пільг у сфері оподаткування доданої вартості в Україні та деяких інших країнах забезпечується через механізм повернення (відшкодування) з бюджету сплаченого податку окремим категоріям суб'єктів [10]. Бюджетне відшкодування ПДВ – це сума, що підлягає поверненню платнику ПДВ із Державного бюджету України у випадках, визначених Законом України “Про податок на додану вартість”, яка виникла у звітний період як від’ємна різниця між загальною сумою податкових зобов’язань, що нараховані у зв’язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг), та сумою податкового кредиту за цей же звітний період [11, с. 58]. Підставою для отримання відшкодування є дані податкової декларації.

У чинному законодавстві та спеціальній літературі досить ґрунтовно висвітлено порядок (етапи), терміни, суб'єкти та підстави бюджетного відшкодування ПДВ [12; 13].

Правоохоронні органи в різних регіонах по-різному здійснюють правову оцінку дій, що пов'язані із незаконним відшкодуванням ПДВ, про що зазначається в інструктивному листі Генеральної прокуратури України [14, с. 45]. Одні кваліфікують дії винних осіб як ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України). Інші – як злочини проти власності (ст. 190–192 КК України). Різний підхід у кваліфікації тождесних дій призводить на практиці до непорозумінь, статистичної невизначеності та загалом свідчить про складність зазначеної проблеми [15, с. 352].

Для вирішення питань кваліфікації дій, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, важливе значення має предмет злочинного посягання та спрямованість умислу винної особи.

Якщо йдеться про отримання незаконного відшкодування шляхом погашення податкової заборгованості чи зарахування суми податку, що підлягає поверненню, до майбутніх платежів у наступний звіт-

ний період, дії посадових осіб підприємства мають кваліфікуватися за ст. 212 КК України. Слідча практика свідчить, що така форма отримання податкового відшкодування може виявлятися у різних способів, зокрема: погашення податкового векселя, який був виданий при ввезенні товарів на митну територію України; погашення заборгованості з ПДВ платника податків за минулі звітні періоди; занесення сум ПДВ до рахунку платєжів щодо погашення інших податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до Державного бюджету України за добровільним рішенням платника податків. Предметом злочину у цьому випадку стають *суми податкових платежів, які повинні були надійти до бюджету*.

Якщо на етапі досудового слідства з'ясовується, що заявлене платником податку відшкодування безпідставне (приміром, установленний факт безтоварної операції, або придбання товару за значно меншою сумою), має місце факт безпосереднього перерахування бюджетних коштів на банківський рахунок суб'єкта підприємницької діяльності (тобто *предметом є бюджетні кошти, яким заволодіває суб'єкт із використанням обману*, подаючи фіктивну податкову декларацію про відшкодування ПДВ), такі дії кваліфікуються як розкрадання (ст. 190 або ст. 191 КК України).

Водночас факт отримання коштів з Державного бюджету не настав, дії службових осіб такого суб'єкта підприємницької діяльності, за наявності передбачених законом підстав, кваліфікуються як *замах на злочин*. Кваліфікація як закінчений злочин за ст. 190 (шахрайство) або 191 КК України (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем) можлива у разі, якщо платник податку фактично отримав таке відшкодування з Держказначейства та розпорядився (мав можливість розпорядитися) ним на свій розсуд.

У криміналістичній літературі описані випадки, коли суб'єкт підприємництва отримує частину незаконного відшкодування ПДВ шляхом перерахування коштів на його банківський рахунок, а частину – для погашення податкової заборгованості (або вона зараховується до суми майбутніх податків у наступному податковому періоді). Такі дії повинні розглядатись як сукупність злочинів: шахрайство (ст. 190 КК України) та ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України) [16, с. 190–192].

Обман при вчиненні шахрайства полягає в тому, що службова особа платника податку вказує в декларації про ПДВ інформацію, яка свідчить про обрuntuваність бюджетного відшкодування, і подоє її до державних податкових органів, тобто вчиняє шахрайство з використанням підроблених документів, що потребує додаткової кваліфікації за ст. 366 КК України (службове підроблення).

Практика свідчить, що початковим етапом злочинної операції (схеми) шахрайського відшкодування ПДВ майже в усіх випадках є створення фіктивного суб'єкта підприємницької діяльності (ст. 205 КК України). У свою чергу, посадові особи державних органів (податко-

вих, митних, Держказначейства), які згідно із законом мають контролювати процедуру відшкодування ПДВ і, зловживаючи своїм службовим становищем, надають послуги такому підприємству, залежно від форми вини та фактичних дій, можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності за співучасть в шахрайстві або службові злочини (ст. 364, 367, 368 КК України).

В аспекті дсоління злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, як складову податкових злочинів, йдеться про сукупність різних за об'єктом кримінально-правової охорони діянь (проти власності, у сфері господарської діяльності, службові злочини та ін.), що можуть бути об'єднані в однорідну групу за *позавидовим принципом*, тобто на підставі віднесення до єдиного технологічного процесу та спільності криміналістично значущих ознак.

Таким чином, є підстави стверджувати про формування єдиної методики, в основу якої покладено особливості, що виходять за межі конкретного виду злочину. Виявлення та описання таких особливостей відбувається у рамках криміналістичної характеристики.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Задорожний О.С.* Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Національний університет внутрішніх справ. – Х., 2005.
2. *Відшкодування ПДВ: боротьба з "тіню"* // Юрид. вісн. України. – 2005. – 26 листоп.
3. *ПДВ потребує законодавчого реформування* // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 11. – 21 січ.
4. *ДСБЕЗ "розв'язали руки"* // Іменем Закону – № 1. – 2006
5. *Колесниченко А.Н., Кановалова В.Е.* Криминалистическая характеристика преступлений: Учеб. пособие. – Х.: Юрид. ин-т, 1985. – 93 с.
6. *Бахин В.П.* Криминалистическая методика: Лекция. – К., 1999. – 27 с.
7. *Матусовский Г.А.* Экономические преступления: криминалистический анализ. – Харьков: Консуп, 1999. – 480 с.
8. *Потапов В.И.* Объекты налогообложения в некоторых зарубежных странах // Налоговый вестн. – 1995. – № 8. – С. 41–46.
9. *Про податок на додану вартість*: Закон України від 3 квітня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
10. *Порядок відшкодування ПДВ*: Затв. наказом ДПА України та Державного казначейства України від 21 травня 2001 р. № 200/86 // Офіц. вісн. України. – 2001. – № 24. – Ст. 1087.
11. *Дяківський Д.А.* Проблема бюджетного відшкодування ПДВ // Фінанси України. – 2002. – № 3.
12. *Мараховська Г.М.* Податкове стимулювання підприємницької діяльності: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Національна академія Державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.

13. *Амоша О.О.* Механізм оподаткування доданої вартості: Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Національна академія наук України. – К., 2005. – 20 с.
14. *Збірник* методичних розробок управління криміналістики Генеральної прокуратури України. – К., 2006. – 107 с.
15. *Дудоров О.О.* Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: Монографія. – К.: Істина, 2006. – 648 с.
16. *Сухав Ю.М.* Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: проблеми відмежування від суміжних злочинів та кваліфікації за сукупністю: Дис. ... канд. юрид. наук. – К., 2000.