

Особливе значення мають статті Сан-Хосе, підписані в столиці Республіки Коста Ріка 2011 року та «схвалені фахівцями з прав людини, правознавцями, ученими, виборними посадовими особами, дипломатами, експертами в галузі медицини та міжнародної політики». Документ мав на меті довести помилковість твердження міжнародних організацій та громадських діячів стосовно того, що переривання вагітності – це право людини. Жоден договір ООН не позиціонує зазначене діяння як міжнародне право людини. А тому держави й представники суспільства повинні забезпечити в межах національних законів і національної політики захист людського життя від моменту зачаття.

Як бачимо зазначені проблеми потребують ґрунтовних міждисциплінарних дискусій з участю фахівців в галузі філософії, цивільного, сімейного, кримінального права, вчених у галузі медицини, біології.

#### **Список використаних джерел**

1. Островська Б. В. Право людини на життя від моменту її зародження в контексті права та моралі. Філософські та методологічні проблеми права. 2016. № 2 (12). С. 140–148. URL: <https://philosophy.naiu.kiev.ua/index.php/philosophy/article/view/370/373>.

2. Женевська декларація від 1948 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/990\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/990_001#Text).

3. Загальна декларація прав людини від 1948 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_015#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015#Text).

4. Декларація прав дитини від 1959 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_384#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_384#Text).

*Чернявський Сергій Сергійович,*

проректор Національної академії внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор;

*Джужа Олександр Миколайович,*

головний науковий співробітник відділу організації наукової діяльності та захисту прав інтелектуальної власності Національної академії внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор

### **ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КРИМІНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ЩОДО ШАХРАЙСТВА З ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

Податок на додану вартість (ПДВ) є не лише складовою державної фінансової політики у сфері податкових надходжень до бюджету як в Україні, так і світі загалом, а й важливим інструментом регулювання економічних процесів щодо стабілізації економіки та реального соціального захисту населення.

За оцінками експертів<sup>1</sup>, близько 25 % коштів від валового внутрішнього продукту (846 млрд грн), які мали надійти до державного бюджету, поповнюють ресурси тіньової економіки [1].

Керівник Державної фіскальної служби (ДФС) України Вадим Мельник офіційно заявив, що масштаби шахрайства з ПДВ сягають 4 млрд грн на місяць. За його словами, упродовж 2020 року в направлених слідчими підрозділами ДФС України до суду кримінальних проваджень забезпечено відшкодування заподіяної злочинами шкоди в розмірі 1,1 млрд грн. Для забезпечення можливості в суді стягнути до бюджету завдані збитки в таких кримінальних провадженнях арештовано майна на суму 3,4 млрд грн. Протягом січня–лютого 2021 року сума відшкодованих збитків становила 368 млн грн, арештованого майна – 78,6 млн грн [2].

Зазначене зумовлено й певними суперечностями кримінального законодавства України, що передбачає відповідальність за ухилення від сплати ПДВ. Зокрема, чинні норми кримінального законодавства України не утворюють єдину систему кримінально-правової охорони таких суспільних відносин, деякі з них є недоречними або недосконалими. Досі не сформовано уніфікованої позиції щодо визначення поняття «ухилення» від сплати ПДВ, за яке повинна наставати кримінальна відповідальність, порядку його обчислення. Не вирішено питання про диференціацію відповідальності суб'єктів цих кримінальних правопорушень залежно від їхнього службового становища. Чинний КК України фактично не містить норм, які стимулювали б відшкодування особами, винними в ухиленні від сплати ПДВ, заподіяної шкоди державі. У низці випадків кримінальне покарання, передбачене за таке кримінальне правопорушення, не відповідає характеру й ступеню його суспільної небезпечності. Зазначене суттєво обмежує можливості держави щодо протидії шахрайству з ПДВ.

У зв'язку з відсутністю спеціальної норми, яка передбачала б кримінальну відповідальність за шахрайство з ПДВ, у правозастосовній діяльності постають проблемні питання щодо правильної кваліфікації дій, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ. В одних випадках такі дії кваліфікують як ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України), в інших – як кримінальні правопорушення проти власності (ст. 190–192 КК України). Диференційовані підходи до кваліфікації зазначених дій засвідчують наявність проблеми притягнення винних до кримінальної відповідальності. Під час кваліфікації дій, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, має значення предмет кримінально протиправного посягання та на що спрямований умисел винної особи.

---

<sup>1</sup> За підтримки Mastercard у межах укладеного Меморандуму про співробітництво з Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Національним банком України та Державною службою статистики України.

Якщо особа отримала незаконне відшкодування ПДВ шляхом погашення податкової заборгованості чи зарахування суми податку, що підлягає поверненню до майбутніх платежів у наступний звітний період, то дії особи слід кваліфікувати як ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України).

Заволодіння бюджетними коштами під виглядом відшкодування ПДВ шляхом обману державних фіскальних органів слід кваліфікувати як шахрайство (ст. 190 КК України). Якщо таке діяння було вчинено з використанням підроблених податкових документів, то дії винного слід додатково кваліфікувати за ст. 358 КК України «Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів» або ст. 366 КК України «Службове підроблення» (залежно від суб'єкта кримінального правопорушення – загальний чи спеціальний (службова особа)).

У випадку безпідставного завищення суми відшкодування ПДВ, коли ще не було здійснено перерахування бюджетних коштів на банківський рахунок платника, такі дії слід кваліфікувати як замах на шахрайство (відповідні частини ст. 15, ст. 190 КК України). Однак така кваліфікація правильна лише за відсутності в діях винного добровільної відмови від доведення кримінального правопорушення до кінця.

Якщо особа отримала незаконне відшкодування ПДВ і такі дії не пов'язані із заволодінням бюджетними коштами, то дії винного слід кваліфікувати за ст. 192 КК України «Заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою» або ст. 364 КК України «Зловживання владою або службовим становищем». Зазначені дії додатково кваліфікації за ст. 212 чи 222 КК України не потребують.

Тобто чинне кримінальне законодавство України в частині встановлення відповідальності за ухилення від ПДВ не можна вважати досконалим, а це своєю чергою спричиняє суттєві складнощі в правозастосовній діяльності. Тому однією із форм державного врегулювання проблемних питань щодо кваліфікації дій, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, є встановлення кримінальної відповідальності за шахрайство з ПДВ (проект ст. 222-2 КК України).

Реалізація положень законопроекту може сприяти збільшенню надходжень до державного бюджету. Однак для того, щоб забезпечити бажану реалізацію поставлених завдань, треба створити досконалу конструкцію норми, яка передбачає кримінальну відповідальність за шахрайство з ПДВ, щоб зазначені зміни сприяли вирішенню зазначених вище проблем, а не призвели до ускладнення ситуації.

Зокрема, відповідно до проекту ст. 222-2 КК України «Шахрайство з податком на додану вартість», зазначене діяння вважають закінченим з моменту внесення даних, які цілком або частково не відповідають дійсності, в офіційний документ, а також використання такого (підробленого) документа. Хоча в змісті проекту ст. 222-2 КК України «Шахрайство з податком на додану вартість» не йдеться про форму вини, проте, з огляду на диспозицію зазначеної

статті проєкту, можна дійти висновку, що таке суспільно небезпечне діяння вчиняють лише в умисній формі вини. Однак у правозастосовній діяльності можуть виникнути проблемні питання щодо встановлення та доказування умислу винного, а також відмежування дій, спрямованих на вчинення кримінального правопорушення від технічної (випадкової) помилки під час складання податкових документів. Постає питання: як подолати цю проблему?

ДФС України запровадила систему електронного адміністрування (СЕА) ПДВ з метою контролю за бюджетним відшкодуванням ПДВ. У разі відшкодування ПДВ адміністратор СЕА ПДВ – Державна податкова служба – перевіряє надані суб'єктами оподаткування документи щодо правомірності такого відшкодування. Отже, якщо Державна податкова служба дозволила здійснити перерахування бюджетних коштів, то про факт незаконного заволодіння чи розтрати майна йтися не може, оскільки не відбувається заволодіння майном власника проти його волі або умисне протиправне звернення особою майна на власну користь. У випадку подачі неправдивих даних (підроблених документів) до ДФС України, у діях винних наявні склади інших кримінальних правопорушень: шахрайство (ст. 190 КК України), шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України), службове підроблення (ст. 366 КК України), підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ст. 358 КК України) тощо. Якщо перевірку проведено недобросовісно, то дії винних слід кваліфікувати за ст. 364 або 367 КК України.

Крім того, постають питання щодо криміналізації шахрайства з ПДВ. Зміст диспозиції проєкту ст. 222-2 КК України є ширшим, ніж її назва. Ця норма передбачає кримінальну відповідальність за розкрадання або незаконне заволодіння бюджетними коштами шляхом отримання бюджетного відшкодування, а так само подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування, вчинені шляхом подання завідомо неправдивих відомостей, зокрема внаслідок використання завідомо підробленого документа. Тобто всі суспільно небезпечні дії спрямовані на отримання бюджетного відшкодування загалом, натомість назва статі «Шахрайство з податком на додану вартість» вказує лише на незаконні дії щодо ПДВ.

З огляду на диспозицію запропонованої статті, об'єктивна сторона зазначеного кримінального правопорушення виявляється у формі «розкрадання або заволодіння бюджетними коштами». Однак слід зазначити, що розкрадання є способом заволодіння, а тому використовувати ці поняття як різні форми вияву об'єктивної сторони складу кримінального правопорушення є помилкою побудови юридичної конструкції.

Отримання відшкодування ПДВ шляхом обману вже є незаконним заволодінням бюджетних коштів, а тому вказівка на незаконність таких дій є некоректною.

З огляду на диспозицію проєкту ч. 1 ст. 222-2 КК України, можна стверджувати, що кримінально каранім є також подання підроблених документів для повернення суми бюджетного відшкодування. Однак це суперечить нормі та її назві, оскільки шахрайство вважають закінченим з моменту заволодіння майном потерпілого, а дії, спрямовані на таке заволодіння, слід розцінювати як попередню кримінально протиправну діяльність. Таким чином, у випадку подачі підроблених документів з метою отримання відшкодування ПДВ, однак якщо в перерахунку бюджетних коштів Державна податкова служба чи інший уповноважений на те орган відмовили, то такі дії слід кваліфікувати як замах на вчинення шахрайства з ПДВ, а не як закінчене кримінальне правопорушення.

Діяння, передбачене диспозицією проєкту ч. 1 ст. 222-2 КК України «Шахрайство з податком на додану вартість», цілком охоплене чинними положеннями ст. 222 КК України «Шахрайство з фінансовими ресурсами», оскільки, відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України, отримання права на бюджетне відшкодування ПДВ є отриманням податкової пільги, що є складовою мети вчинення шахрайства з фінансовими ресурсами.

На підставі здійсненого дослідження можна дійти висновку, що в чинному кримінальному законодавстві України хоч і наявні ефективні заходи кримінально-правового характеру для реагування на вчинення шахрайства з ПДВ, однак вони призводять до проблем під час кваліфікації дій винних.

Значний розмір завданих збитків державі шляхом шахрайства з ПДВ обумовлює криміналізацію такого діяння в окремій спеціальній нормі КК України, однак для криміналізації цього діяння у редакцію, яку передбачено в проєкті ст. 222-2 КК України треба внести суттєві зміни.

Для вирішення питання щодо протидії незаконним діям, пов'язаним з ПДВ, слід передусім урегулювати діяльність контролюючих податкових органів, акцентувати їх увагу на перевірці інформації, що подають суб'єкти оподаткування для відшкодування ПДВ, створення електронних сервісів для подачі необхідних документів, які унеможливають підроблення податкових документів, тощо.

#### **Список використаних джерел**

1. Тіньова економіка України. URL: <https://bank.gov.ua/ua/news/all/doslidjennya-tinovoyi-ekonomiki-v-ukrayini--mayje-chvert-vvp--abo-846-mlrd-griven--perebuwaye-v-tini>.

2. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3204779-kerivnik-fiskalnoi-sluzbi-masstab-sahrajstva-z-pdv-u-serednomu-4-milardi-na-misac.html>.