

взагалі поступовий перехід до електронного документообігу між учасниками кримінального провадження. Причому йдеться не тільки про електронне направлення повісток, але й про: он-лайн планування досудового розслідування, дистанційний обмін процесуальними документами між учасниками, здійснення процесуального керівництва також он-лайн (тобто погодження/затвердження прокурорами – процесуальними керівниками документів з використанням електронного цифрового підпису). Щодо запровадження системи електронних запитів з метою, зокрема, одержання відомостей з інформаційних баз даних (зокрема, наприклад, про нерухоме майно, реєстрацію транспортних засобів, наявність судимостей тощо), більш ефективним взагалі видається надання органам досудового розслідування (в т.ч. і Бюро економічної безпеки України) прямого доступу до таких інформаційних баз, оскільки це дозволить ще більш скоротити оптимізувати людські та часові ресурси.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про Бюро економічної безпеки України» від 28.01.2021 р. №1150-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>.
2. Уголовно-процесуальный кодекс Республики Казахстан от 4 июля 2014 года № 231-V URL: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31575852.
3. Старенький О.С. Моніторинг банківських рахунків як засіб отримання доказів: питання удосконалення процесуальної форми. *Вісник кримінального судочинства*. 2019. № 3. С. 62–71.
4. Часова Т. Кримінально-процесуальне доказування злочинів у сфері економіки в умовах інформатизації суспільства. *Вісник АПСВТ*. 2020, № 1–2. С. 36–42.

Кришевич Ольга Володимирівна,
професор кафедри кримінального права
Національної академії внутрішніх справ,
кандидат юридичних наук, професор

НОВЕЛА КРИМІНАЛЬНОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ШАХРАЙСТВО З ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

У світовій практиці податок на додану вартість (ПДВ) вважається одним з найбільш ефективно працюючих податків, що стимулює національного виробника. Податковий кодекс України дає такі визначення: За пунктом 14.1.18 бюджетне відшкодування – відшкодування від’ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника. Основні засади адміністрування податку на додану вартість встановлені Законом України «Про податок на додану вартість» (далі – Закон), який виходячи

із положень пункту 1.8 статті 1 Закону, бюджетне відшкодування – це сума, що підлягає поверненню платнику податку з бюджету у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених цим Законом. Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету або відшкодуванню з бюджету та строки розрахунків з бюджетом, визначено пунктом 7.7 статті 7 Закону. Відшкодування при настанні терміну проводиться згідно з рішенням платника податку, яке відображене в податковій декларації (одночасно може бути декілька напрямів відшкодування) шляхом: перерахування грошових сум з бюджетного рахунку на рахунок платника податку в установі банку, що його обслуговує; зарахування суми відшкодування в рахунок платежів з податку на додану вартість. Сутність механізму відшкодування податку на додану вартість полягає у тому, що за підсумками періоду (першого), в якому виникло від'ємне значення, платник податку бюджетного відшкодування не одержує. Сума такого від'ємного значення у цьому періоді враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного (другого) податкового періоду (підпункт 7.7.1 пункту 7.7 статті 7 Закону). Платник податку набуває права на бюджетне відшкодування лише у випадку, визначеному підпунктом 7.7.2 пункту 7.7 статті 7 Закону, коли за підсумками наступного (другого) звітного періоду від'ємне значення податку на додану вартість залишається. Однак, відшкодуванню підлягає лише та частина від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередньому (першому) податковому періоді постачальником таких товарів (послуг). Інша частина від'ємного значення, що не потрапила під бюджетне відшкодування, включається до податкового кредиту наступного (третього) податкового періоду. 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 та законодавчий порядок адміністрування цього податку, що нині є підґрунтям для корупційних зловживань чиновників, а отже, ПДВ визнається одним з найбільш криміногенних податків. Законопроект № 3959-1 від 25 серпня 2020 року «Про внесення змін до адміністративного та кримінального законодавства щодо запровадження діяльності Бюро економічної безпеки України», ухваленим Верховною Радою України в першому читанні 3 лютого 2021 року, передбачається, зокрема, доповнення Кримінального кодексу України новою статтею 222² «Шахрайство з податком на додану вартість». У преамбулі статті «Шахрайство з податком на додану вартість» визначається так: «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, у тому числі в результаті використання завідомо підробленого документа» [1]. Об'єктивна сторона кримінального правопорушення є альтернативно визначеною. Кваліфікуючими ознаками ініціатори законопроекту передбачають вчинення таких діянь: повторно; організованою групою; у значних, великих та в особливо великих розмірах отримання бюджетного відшкодування. Загалом кримінальне правопорушення є нетяжким, однак вчинення його у великих розмірах перетворює його в тяжкий, а в особливо великих розмірах – в особливо тяжкий. При цьому під особливо великим розміром мається на увазі сума бюджетного відшкодування, яка в 5 тисяч і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум. Санкція запропонованої статті залежно від кваліфікаційних ознак передбачає штрафи, громадські роботи, обмеження та позбавлення волі. Шахрайство з ПДВ в особливо великих розмірах каратиметься позбавленням волі на строк від 5 до 12 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років та з конфіскацією майна.

Автори проекту пропонують її ввести як за незаконне відшкодування ПДВ з бюджету, так і за факт подачі заяви на таке відшкодування, якщо в ньому раптом виявиться помилка. Офіційні представники торговельних марок зазнають репутаційних збитків через існування підробок та припинення діяльності тіньового сектора економіки створює рівні умови для ведення бізнесу. З одного боку, кримінальна відповідальність настає лише тоді, коли доведено умисел, а визначити його при подачі важко, крім того, реальні і досить серйозні санкції ймовірно зупинять навіть підприємців навіть подавати заяви, аби не мати жодних проблем.

І так, розкриємо об'єктивну сторону та зосередимо увагу на деяких способах здійснення шахрайських дій при ухиленні від сплати податів, «скрутки» – формують незаконний податковий кредит з податку на додану вартість, і цей податковий кредит надалі можна використовувати в господарській діяльності, незаконно зменшувати свої податкові зобов'язання з ПДВ або, можливо, заявлятися до відшкодування ПДВ з бюджету. Найпоширенішим видом податкового шахрайства у сфері ПДВ є так звані каруселі та зникаючий платник. Найчастіше шахрайство у сфері ПДВ полягає в тому, що платник цілеспрямовано не подає декларацію про ПДВ або не вказує в ній усі трансакції, що відбулися, та не сплачує ПДВ, належний з усіх трансакцій. «Карусель» має місце тоді, коли суб'єкт ввозить товари з іншої держави – члена ЄС, не сплачуючи ПДВ, і потім не продає їх для споживання, а здійснює продаж цих товарів через низку товариств, насамкінець згадані товари вивозяться із цієї держави, а кожне з товариств користується поверненням нарахованого ПДВ, вчиняючи тим самим протизаконні дії. Іншим шахрайством, не менш проблемним

для державного бюджету й нормального функціонування економіки, є «зникаючий платник податку». Цей різновид шахрайства полягає в тому, що недобросовісний платник засновує фіктивне товариство з метою вчинення шахрайства, пов'язаного з ПДВ. Такий платник зазвичай переслідує одну з наведених нижче цілей: 1) незаконно «виманює» нарахований ПДВ через здійснення фіктивних операцій усередині співтовариства (симулювання обороту); 2) ухиляється від сплати належного ПДВ через невказування цілого або часткового обороту в декларації (приховування реального обороту).

Шахрайства з ПДВ у сфері стягнення Універсального акцизу відбувається значна мінімізація, що проявляється: 1. в приховуванні та в ухиленні від сплати ПДВ шляхом декларування згортання позитивних нарахувань ПДВ та/або неадекватне декларування ПДВ відповідно до обсягів поставки (штучне заниження ціни товару при імпорті; завищення ціни товару при експорті; фіктивний експорт; придбання фіктивного товару, безтоварні операції, операції з готівкою, що завищують її за допомогою заниження безготівкових розрахунків, операції з використанням рахунків інших фірм); 2. у незаконному відшкодуванні ПДВ (використанні фіктивного кредиту, здійснення операцій із нетипового експорту, використання платниками податків непрозорих схем із давальницькою сировиною та ін.); 3. у скоєнні правопорушень у сфері оподаткування в контексті розвитку міжнародноправового співробітництва (використання незаконних угод, розрахунків, відсутність товарних операцій, використовуючи при цьому недосконалість законодавчої бази та ін.); 4. налагоджені схеми, особливо пов'язаних з бюджетними коштами.

Поширеними способами незаконного завищення сум податку на додану вартість, які підлягають бюджетному відшкодуванню або завищення податкового кредиту з ПДВ є: фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері без фактичного вивезення товару; експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з наступним оформленням їх повторного експорту; оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування податку на додану вартість; створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств; імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами; реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими цін придбання.

Одними із найпоширеніших схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість є використання схеми штучного формування податкового кредиту із використанням фірм з ознаками фіктивності («податкові ями», «метелики») та «вигодотранспортуючих» підприємств. «Податкові ями» – це підприємство з ознаками фіктивності, яке не декларує проведених фінансово-господарських операцій та не сплачує податки.

Підприємства - «податкові ями» мають певні характерні ознаки, а саме, мінімальний статутний фонд, відсутність основних засобів на балансі підприємства та відсутність фактичної адреси місцезнаходження. Також засновником, директором та головним бухгалтером у таких підприємств є, як правило, одна і та ж малозабезпечена особа. Організатори протиправних схем, здійснюють реєстрацію зазначених підприємств – «податкових ям» на осіб, які зареєстровані за межами України і намагаються створити максимальні перешкоди для органів державної податкової служби щодо проведення контрольних заходів. Такі підприємства спеціально створюються в межах сфери діяльності фінансово-промислової групи для реалізації схем мінімізації податків, легалізації контрабандного або неврахованого товару. Саме через них підприємства реального сектора економіки, що виступають в ролі замовника, намагаються або необґрунтовано сховатися від сплати ПДВ, або отримати незаконно заявлене відшкодування ПДВ з бюджету.

На даний час законодавство кваліфікує шахрайство з ПДВ як кримінальне правопорушення, зокрема, воно може бути визнане правопорушенням проти власності за статтею 190 КК або статтею 191 КК (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем) [2]. Заволодіння державними коштами під виглядом бюджетного відшкодування ПДВ шляхом шахрайства, що поєднувалося з підробленням відповідних документів, може додатково кваліфікуватися за статтею 358 КК (підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів) або статтею 366 КК (службове підроблення). Якщо йдеться про отримання незаконного відшкодування шляхом погашення податкової заборгованості чи зарахування суми податку (суми податкових платежів, які повинні були надійти до бюджету), що підлягає поверненню, до майбутніх платежів у наступний звітний період, дії посадових осіб підприємства мають кваліфікуватися за ст. 212 КК України і, яка виявляється у різний спосіб: 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 платежів щодо погашення інших податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до Державного бюджету України за добровільним рішенням платника податків. Якщо заявлене платником податку відшкодування безпідставне (приміром, установлений 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). Якщо 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 кримінальне правопорушення. Кваліфікація як закінчене кримінальне правопорушення 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 Держказначейство то розпорядився (чи мав можливість розпорядитися) ним на свій розсуд. Коли суб'єкт підприємництва отримує частину незаконного відшкодування ПДВ шляхом перерахування коштів на його банківський рахунок, а частину – для погашення податкової заборгованості (чи зараховується до суми майбутніх податків у наступному податковому періоді) кваліфікуються як сукупність кримінальних правопорушень: шахрайство (ст. 190 КК України) та ухилення від сплати податків (ст. 212 КК України). Обман при вчиненні шахрайства полягає в тому, що службова особа платника податку вказує в декларації про ПДВ (інформацію, яка свідчить про обґрунтованість бюджетного відшкодування) і подає її до державних податкових органів, тобто вчиняє шахрайство з використанням підроблених документів, що потребує додаткової кваліфікації за ст. 366 КК України (службове підроблення). Посадові особи державних органів, які мають контролювати процедуру відшкодування ПДВ 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 кримінальні правопорушення (ст. 364, 367, 368 КК України).

Список використаних джерел

1. Закон «Про Бюро економічної безпеки України» № 1150-IX від 28.01.2021 http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69331.
2. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III: за станом на травень 2021 р. Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25. 26. 131 с. URL : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/>.

Ланін Павло Володимирович,

Головне управління воєнізованої охорони,
АТ «Укрзалізниця», кандидат економічних
наук

ОСНОВНІ МЕХАНІЗМИ ПРОТИДІЇ КОРПОРАТИВНИМ ЗЛОЧИНАМ У ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТАХ

Нова хвиля розвитку корпоратизації державних підприємств, що розпочалась із прийняття Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності» [1] поклала початок створенню незалежних наглядових рад та правлінь, а також суттєвої зміни фінансових процесів