

УДК 343.359.2

А.Г. ГРИЦЮК, Луганський державний університет внутрішніх справ ім. Е.О. Дідоренка

ПРЕДМЕТ ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЗАКОННИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПДВ

Ключові слова: незаконне відшкодування ПДВ, предмет злочину

Незважаючи на динаміку останніх років щодо збільшення надходжень ПДВ [1], бюджет продовжує втрачати величезні кошти через зловживання з податками, перш за все – через незаконні мінімізацію та відшкодування ПДВ (за деякими повідомленнями, впродовж 2010 року державою недоотримано 60 млрд грн податків тільки внаслідок так званої «незаконної конвертації» [2]). При цьому злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, одні з найменш досліджених у вітчизняному кримінальному праві.

Основні риси злочинів, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, проблеми їх кримінально-правової кваліфікації висвітлені в роботах О.О. Дудорова, Н.О. Гуторової, Р.Ю. Гревцової, В.О. Останіна, В.М. Вересова, Р.С. Довбаша, В.В. Корольчука та інших. Загальнотеоретичні проблеми визначення предмету злочину знайшли відображення в працях багатьох науковців, зокрема В.К. Глістіна, М.Й. Коржанського, Є.В. Фесенка, С.Ф. Кравцова, Б.С. Нікіфорова, Г.П. Новосолова, В.Я. Тація, Є.В. Лашука та багатьох інших.

Метою роботи є визначення предмету злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. Предмет окремих суспільно небезпечних діянь, що складають цю групу, у вітчизняному кримінальному праві досліджувався неодноразово, однак комплексне визначення предмету цих злочинів з урахуванням специфіки незаконного відшкодування ПДВ та згуртування теоретичних напрацювань

стосовно саме розглядуваної категорії злочинів здійснюється вперше.

Предмет злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, у першу чергу, визначається їх кримінально-правовою кваліфікацією. Досліджувані злочини можуть бути вчинені у формі:

- розкрадань, що кваліфікуються за ст.190 чи 191 Кримінального кодексу України [3] (далі – КК);

- умисного ухилення від оподаткування, що кваліфікується за ст.212 або – за певних умов – за ст.ст.192, 364 (365) КК;

- незаконного відшкодування ПДВ з необережності, що кваліфікується за ст.367 КК.

Предметом злочину є речі матеріального світу, з певними властивостями яких кримінальний закон пов'язує наявність у діях (чи бездіяльності) особи ознак конкретного складу злочину [4, с.104-109]. Конструктивним, що найбільше відповідає потребам практики, видається бачення предмета злочину як сформульованої в тексті кримінального закону ознаки – об'єкту фізичного світу (людського блага, матеріального утворення [5, с.93-107]), безпосередньо діючої (впливаючої) на який, винна особа посягає на охоронювані законом цінності. В.Я. Тацій зазначає, що предмет злочину – це така його ознака, яка завжди названа безпосередньо в самому кримінальному законі, у цьому випадку він є необхідною ознакою злочину. Якщо на предмет немає вказівки безпосередньо в самому кримінальному законі, він не може бути ознакою складу злочину; і, навпаки, у тих випадках, коли він вказаний у самому законі, злочини є «предметними» [6, с.47-49].

З огляду на такий підхід, предметом першого типу злочинів, тобто розкрадань державного майна у формі безпідставного відшкодування несплачених сум ПДВ, є майно. Зазвичай це грошові кошти в українській національній валюті. Однак історія застосування ПДВ в Україні дає підстави вважати, що в майбутньому Україні не уникнути практики відшкодувань податку альтернативними способами. Так, п.7.7.3 ст.7 Закону України «Про

податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР у первісній редакції [7] передбачав відшкодування казначейськими чеками. На підставі Постанови Кабінету Міністрів України № 368 від 12.05.2010 р. [8] ПДВ повертався облігаціями внутрішньої державної позики (шляхом зарахування на банківські рахунки у цінних паперах). А відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 86 від 04.02.2009 р. [9] існувала практика відшкодування ПДВ експортерам зерном з державного продовольчого резерву (кошти перераховувалися на рахунок платника податків у державному казначействі, звідки за дорученням платника вони переказувалися на спеціальний рахунок в обмін на продукцію з державного інтервенційного фонду; з огляду на замкнутість перерахувань мережею казначейських рахунків, предметом таких злочинів є саме продукція, яку отримує особа за наслідками відшкодування, а не грошові кошти).

Можна пригадати й Постанову Кабінету Міністрів України № 1270 від 26.09.2001 р. [10], що передбачала відшкодування ПДВ у рахунок погашення заборгованості кредитора (кредиторів) платника податку з платежів до державного бюджету. Процедура відбувалася в режимі заліку: боржнику відкривався рахунок у казначействі, на який зараховувалося відшкодування, після чого ця сума спрямовувалася на казначейський рахунок кредитора, а звідти – списувалася як погашення заборгованості з платежів до бюджету. Кошти фактично не залишали мережі рахунків державного казначейства, тому зловживання учасників полягали в «закритті» податкових зобов'язань одного платника податків «штучним» податковим кредитом іншого, і, отже, такі дії, незважаючи на рух коштів по казначейським рахункам, є різновидом ухилення від сплати податків: внаслідок цих дій відбувалося не вибуття коштів з бюджету, а їх недоотримання. Предметом цих злочинів, відповідно, є ті обов'язкові платежі до державного бюджету, сплати яких уникла та чи інша особа.

Предметом злочинів, що кваліфікуються за ст.212 КК (до яких, окрім вищезгаданих схем

заліків, можна віднести й незаконне відшкодування раніше сплачених сум ПДВ [11, с.163–174]), є податки та збори, як правило – ПДВ. Злочин, передбачений ст.192 КК, наукові джерела зазвичай визнають «предметним», називаючи в якості його предмета чуже майно, що незаконно використовується всупереч інтересам власника; грошові суми (кошти), які мали б надійти в розпорядження власника на підставі тих або інших операцій, договорів, правових приписів тощо, неодержаний прибуток (упущена вигода) [12, с.561; 13, с.285; 14, с.389]; майно або дії майнового характеру (передача майнових вигід або відмова від них, відмова від прав на майно) [15, с.237], майнові відносини, що витікають з різного роду договорів та зобов'язань [16, с.157]. Однак правомірність віднесення цих злочинів до так званих «предметних» не видається беззаперечною. Якщо предмет злочину – об'єкт (явище, річ, утворення), який прямо зазначений в тексті кримінального закону і стосовно якого здійснюється відповідний злочинний вплив, спричинення майнової шкоди в структурі норми, передбаченої ст.192 КК, є не дією, а наслідком [12, с.563]. Діяння в даному випадку – обманні дії або зловживання довірою, стосовно яких у тексті статті відсутня пряма вказівка, щодо якого предмету вони вчиняються. Явною тавтологією було би твердження, що ст.192 КК передбачено діяння «заподіяння майнової шкоди...», що спричинило наслідок у виді «заподіяння майнової шкоди». Те, що шкода заподіюється через вплив на майно, витікає з уявлень юристів про способи заподіяння такої шкоди, тобто з досвіду, а не з тексту закону. До речі, деякі з тих самих джерел не вказують «майно» предметом злочину, передбаченого ст.270 КК, у якій, між тим, так само йдеться про заподіяння майнової шкоди [17, с.244].

Предметом злочинів, передбачених ст.222 КК, визнається завідомо неправдива інформація, що надається відповідним органам влади, банкам або іншим кредиторам, причому це така інформація, яка могла бути або стала підставою для прийняття рішення про

надання відповідному суб'єкту субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків [12, с.662; 18]. Важко погодитись з думкою, що предметом відповідного злочину виступають грошові кошти, які повинні були надійти або бути повернуті до бюджетів або державних цільових фондів [19, с.120], оскільки в ст.222 КК словосполучення «грошові кошти» не згадується. Неоднозначним є питання, чи слід відносити до ознак предмету цього злочину – крім недостовірної інформації, – субсидії, субвенції, дотації, кредити та пільги щодо податків (безпосередньо розглядуваної теми стосуються пільги щодо податків, до яких відноситься нульова ставка ПДВ). О.О. Дудоров, досліджуючи ст.222 КК в аспекті її співвідношення з податковими злочинами, розглядає «пільги щодо податків» як предмет посягання, ознаку, яка, зокрема, має ключове значення для відмежування цього злочину від злочину, передбаченого ст.212 КК [20, с.464]. Для вирішення питання, чи є «пільги щодо податків» та інші перелічені у ст.222 КК поняття ознаками предмета, необхідно визначити, чи є ці об'єкти атрибутами діяння (предметом докладання злочинного впливу), чи виключно – атрибутами мети, тобто ознаками, що характеризують лише суб'єктивну сторону. Як видається, у даному випадку надання неправдивої інформації з метою одержання пільг щодо оподаткування означає як те, що особа має мету одержання пільг, так і те, що інформація за своїми властивостями об'єктивно спрямована на одержання цих пільг, які б не були одержані в разі ненадання особою інформації чи надання правдивої. Тобто мета отримання пільг притаманна не лише намірам особи, але й самій інформації, що надається. Хрестоматійним прикладом відсутності предмету цього злочину є надання відомостей про 60 % працюючих на підприємстві інвалідів, яких насправді – 55 %, а для отримання пільги достатньо – 50 % [12, с.662; 20, с.446]). Тому предмет злочину, передбаченого ст.222 КК, слід визначити як неправдиву інформацію, що надається органам державної влади, органам вла-

ди Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків. Повертаючись до незаконного відшкодування, уточнимо: злочини, які пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ і які мають кваліфікуватися за ст.222 КК, можуть бути вчинені шляхом надання неправдивої інформації лише стосовно пільг щодо податків і виключно до державних органів. Слід звернути увагу, що ознака «пільги щодо податків» є бланкетною, але Податковий кодекс України [21] використовує дещо інше поняття – «податкова пільга», таку неузгодженість термінології навряд чи можна визнати вдалою.

Злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, які кваліфікуються за ст.ст.364 (або 365) та 367 КК, є «безпредметними», оскільки вказівок на предмет не містять відповідні статті КК (крім передбаченого ч.2 ст.365 КК кваліфікованого складу стосовно дій, поєднаних із застосуванням зброї, який, втім, не стосуються цієї роботи). Такої ж думки придержується низка джерел [12, с.1079-1089, 1092-1094; 17, с.255-256].

Таким чином, предметом злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, є:

– при вчиненні незаконних відшкодувань ПДВ у формі викрадень, тобто таких, що мають кваліфікуватися за ст.190 чи 191 КК, – майно (національна валюта (гривня), облігації внутрішньої державної позики (цінні папери), інше державне майно);

– при вчиненні незаконних відшкодувань ПДВ у формі ухилень від оподаткування, що мають кваліфікуватися за ст.212 КК, – податки та збори (обов'язкові платежі);

– при вчиненні незаконних відшкодувань ПДВ у формі ухилень від оподаткування, що мають кваліфікуватися за ст.222 КК, – неправдива інформація, що надається органам державної влади з метою одержання пільг щодо податків.

Злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ у формі ухилень від оподатку-

вання і які мають кваліфікуватися за ст.ст.192, 364 (або 365) КК, є за своєю юридичною конструкцією «безпредметними». Це стосується й завдання шкоди державі через незаконне відшкодування ПДВ з необережності, яке за наявності необхідних ознак може бути кваліфіковане за ст.367 КК.

ЛІТЕРАТУРА

1. Державна казначейська служба України. Виконання Державного бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.
2. Аналітики СБУ: Вартість послуг з конвертації зросла до 15 %. Половина – йде до бюджету// Дзеркало тижня. Україна. – 06.04.2011.
3. Кримінальний кодекс України : від 05.04.2001 р., № 2341-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2341-14>.
4. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник для студентів юрид. спец. вищ. закладів освіти / М. І. Бажанов, Ю. В. Баулін, В. І. Борисов та ін. ; за ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 2-е вид., перероб. і допов. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 480 с.
5. Фесенко Є. В. Злочини проти здоров'я населення та системи заходів з його охорони: дис. ... доктора юридичних наук : 12.00.08 / Фесенко Євгеній Володимирович ; Нац. акад. внутр. справ України. – К., 2004. – 426 с.
6. Тацій В. Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве / Тацій В. Я. – Харьков, 1988. – 198 с.
7. Закон України «Про податок на додану вартість» : від 03.04.1997 р., № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.195.1&nobreak=1>.
8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» : від 12.05.2010 р., № 368

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=368-2010-%EF>.

9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку придбання у 2009-2010 роках суб'єктами господарювання (експортерами сільськогосподарської продукції (сільськогосподарських товарів), зазначеної у групах 1-24 УКТЗЕД) зерна, борошна пшеничного і житнього з державного інтервенційного фонду та аміачної селітри» : від 04.02.2009 р., № 86 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=86-2009-%EF>.

10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про впорядкування відшкодування податку на додану вартість та розрахунків з бюджетом» : від 26.09.2001 р., № 1270 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1270-2001-%D0%BF>.

11. Грицюк А. Г. Безоплатність як ознака розкрадання при незаконному відшкодуванні ПДВ / Грицюк А. Г. // Досудове розслідування: актуальні проблеми та шляхи їх вирішення : матеріали постійно діючого наук.-практ. семінару (28 жовтня 2011 р., м. Харків). – Вип. 3. – Ч. I. – X. : Оберіг, 2011. – 338 с.

12. Кримінальний кодекс України: науково-практичний коментар / Ю. В. Баулін, В. І. Борисов, С. Б. Гавриш та ін. ; за заг. ред. В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – К. : Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. – 1196 с.

13. Коржанський М. Й. Науковий коментар Кримінального кодексу України / Коржанський М. Й. – К. : Атіка, 2001. – 656 с.

14. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України: За станом законодавства і постанов Пленуму Верховного Суду України на 1 грудня 2001 р. / за ред. С. С. Яценка. – К., 2002. – 963 с.

15. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України : у 2-х ч. Ч. 2 / під заг. ред. Потєбенька М. О., Гончаренка В. Г. – К., 2001. – 944 с.

16. Матышевский П. С. Преступления против собственности и смежные с ними преступления. – Юринком. – Киев, 1996. – 240 с.

17. Лащук Є. В. Предмет злочину в кримінальному праві України: дис. ... кандидата юридичних наук : 12.00.08 / Лащук Єфрем Вікторович. – Київ, 2005. – 262 с.

18. Постанова Пленуму Верховного суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності» від 25.04.2003 р., № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=va003700-03>.

19. Гуторова Н. О. Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів Украї-

ни: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.08 / Гуторова Наталія Олександрівна. – Х., 2001. – 459 с.

20. Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права / передне слово д-ра юрид. наук, проф. В. О. Навроцького. – Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е. О. Дідоренка, 2010. – 952 с.

21. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

Грицюк А. Г. Предмет злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ / А. Г. Грицюк // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 134–138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11gagnvr.pdf>

Досліджено предмет злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. Встановлено, що предметом цих злочинів залежно від їх кримінально-правової кваліфікації може бути майно, податки та збори, неправдива інформація, що надається органам державної влади з метою одержання пільг щодо податків; деякі злочини є «безпредметними».

Грицюк А.Г. Предмет преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС

Исследован предмет преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС. Установлено, что предметом этих преступлений в зависимости от их уголовно-правовой квалификации может быть имущество, налоги и сборы, ложная информация, предоставляемая органам государственной власти с целью получения льгот по налогам; некоторые преступления являются «беспредметными».

Grytsyuk A.G. The Article of Crimes Involving Illegal Refund of the VAT

The crimes involving illegal refund of the VAT are researched. It is established that property, taxes and fees, false information provided to government agencies in order to obtain tax credits may be the article of these crimes depending on their criminal law qualification; some crimes may not have article.