

УДК 343.359.2

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

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ БОРОТЬБИ З НЕЗАКОННИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПДВ

Ключові слова: незаконне відшкодування ПДВ, податковій доктрини

Незаконне відшкодування ПДВ є поширеним посяганням на державну власність, яке завдає великої шкоди фінансовій системі країни. Правоохоронними органами щороку виявляються сотні злочинів цієї категорії, розмір спричинених збитків рахується мільярдами гривень. Подолання незаконного відшкодування ПДВ потребує реформування регулюючого законодавства та підвищення ефективності боротьби з цими злочинами кримінально-правовими засобами, зокрема шляхом удосконалення чинного Кримінального кодексу України (далі – КК).

Теоретичні основи боротьби зі злочинами у сфері адміністрування ПДВ у аспектах їх кримінально-правової кваліфікації розглядалися в роботах В.М. Вересова, Р.Ю. Гревцової, Н.О. Гуторової, О.О. Дудорова, С.В. Козлова, В.Р. Мойсика, Т.І. Розовської, І.Н. Соловійова, Ю.М. Сухова, В.П. Шеломенцева; у аспектах криміналістичної характеристики, методики виявлення, розслідування та профілактики – у роботах О.П. Дзісяка, Р.С. Довбаша, О.С. Задорожного, О.В. Копіци, Д.В. Лазарева, В.В. Лисенка, Л.П. Скалозуба, С.С. Чернявського; у кримінологічних аспектах – у роботах О.О. Дульського, М.І. Камлика, В.В. Корольчука, В.Ю. Ложкіна, В.Є. Тамбовцева та ін. Роботи цих вчених є значним внеском у осмислення теоретичної та практичної проблематики боротьби з незаконним відшкоду-

вання ПДВ, теоретичним підґрунтям для подальшого дослідження цього явища.

Разом із тим, означене дослідження здійснено відповідно до Переліку пріоритетних напрямів наукового забезпечення діяльності органів внутрішніх справ України на період 2010–2014 років, затвердженого наказом МВС України від 29.07.2010 р. № 347; 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» від 15.12.2006 р., введеного в дію Указом Президента України № 1154/2006 р. від 28.12.2006 р.

Метою роботи є визначення напрямів удосконалення чинного законодавства з метою підвищення ефективності боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ. Її новизна полягає у формулюванні законодавчих пропозицій, призначених оптимізувати державну політику у сфері кримінально-правової протидії податковій злочинності. Надамо декілька пропозицій з цього приводу.

1. Оскільки зміст неправомірної вигоди, що одержує службова особа юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми шляхом зловживання повноваженнями, можуть складати матеріальні витрати та обов'язки, яких вона уникає (сплати обов'язкових платежів, повернення боргу тощо), примітку до статті 364-1 КК необхідно викласти в редакції: *«Примітка. У статтях 364-1, 365-2, 368-2, 368-3, 368-4, 369-2 цього Кодексу під неправомірною вигодою слід розуміти грошові кошти або інше майно, переваги, пільги, послуги, нематеріальні активи, що їх без законних на те підстав обіцяють, пропонують, надають або одержують безоплатно чи за ціною, нижчою за мінімальну ринкову, а так само матеріальні витрати чи обов'язки, що їх без законних на те підстав уникають».*

Уникнення матеріальних витрат чи обов'язків як різновид матеріальної вигоди передба-

чено пунктом 10 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 07.02.2003 р. № 2 «Про судову практику в справах про злочини проти життя та здоров'я особи» у контексті визначення змісту корисливого мотиву, тому ця редакція відповідатиме позиціям, напрацьованим судовою практикою.

2. Статтями 364 і 364-1 КК наразі передбачені три форми діяння: а) зловживання владою, б) зловживання службовим становищем, в) зловживання повноваженнями службовою особою юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми. Водночас у статтях 191, 262, 308, 312, 313, 320, 357 КК як ознаку передбачено лише «зловживання службовою особою своїм службовим становищем». З метою приведення у відповідність із редакцією статей 364 і 364-1 КК у статтях 191, 262, 308, 312, 313, 320 і 357 КК зазначену ознаку необхідно викласти в редакції *«шляхом зловживання владою або службовим становищем або зловживання повноваженнями службовою особою юридичної особи приватного права незалежно від організаційно-правової форми»*.

3. Передбачений статтею 212 КК матеріальний склад утворює прогалини, пов'язані з неможливістю інкримінування закінченого злочину, незважаючи на фактично вчинене приховування податкових зобов'язань, зокрема у разі арешту рахунку платника податків (особа не має можливості сплатити податки), відсутності на рахунку коштів (через правомірне перерахування коштів на інші напрями діяльності), через наявність переплат (податкове зобов'язання підлягало не перерахуванню до бюджету, а зараховуванню в зменшення державної заборгованості). Суспільно небезпечним є приховування податкових зобов'язань – суми коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством. Тому ознаки диспозиції статті 212 КК необхідно викласти в редакції: *«приховування податкових*

зобов'язань, вчинене у значних розмірах» і привести у відповідність із цією термінологією решту статті.

4. Оскільки за чинною статтею 212 КК незаконне відшкодування раніше сплачених сум ПДВ кваліфікуватися не може (через невідповідність наслідків), для надання правової оцінки таким діям виникає потреба звертатися до непрофільних норм, зокрема – статей 192, 364-1 (364) КК. Крім того, правоохоронні органи помилко кваліфікують такі дії за статтями 190 і 191 КК, хоча вони є формою уникнення сплати обов'язкових платежів (шляхом їх сплати і подальшого повернення). Тому КК необхідно доповнити статтею 212-2 із ознаками диспозиції *«умисне незаконне відшкодування податку на додану вартість за відсутності ознак діянь, передбачених статтями 190 і 191 Кримінального кодексу України»*, конструюючи решту статті відповідно до цієї термінології.

Підставою криміналізації є існування відповідної суспільно небезпечної поведінки, що потребує кримінально-правової заборони. Незаконне відшкодування ПДВ без ознак розкращення є суспільно небезпечним діянням, що завдає шкоду державній власності шляхом безпідставного вилучення платежів, що надійшли чи мають надійти в державні фонди. Це діяння є відносно поширеним – майже третина справ за фактами незаконного відшкодування ПДВ, в яких постановлені обвинувальні вироки, кваліфіковані не за статтями 190 і 191 КК. Водночас розглядувані діяння не є надзвичайно поширеними: попри досить великі обсяги незаконного вилучення ПДВ упродовж 2007–2012 років обвинувальні вироки постановлені стосовно 160 осіб (згідно з Єдиним державним реєстром судових рішень). Позитивні наслідки криміналізації незаконного відшкодування ПДВ – загальна та спеціальна превенція, відновлення порушених прав тощо – перевищують негативні наслідки від встановлення кримінально-правової заборони, пов'язані, головним чином, із засудженням винних осіб. Позитивним чинником

є надання суспільству чіткого сигналу щодо неприпустимості й кримінально-правової караності такої поведінки. Криміналізація незаконного відшкодування ПДВ без ознак розкрадання відповідає принципу конституційної адекватності – згідно зі статтею 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом; згідно зі статтею 92 Конституції України виключно законами України встановлюються Державний бюджет України і бюджетна система України, система оподаткування, податки і збори, а також визначаються діяння, які є злочинами. Криміналізація незаконного відшкодування ПДВ без ознак розкрадання не суперечить положенням Конституції України, законів України, відповідає принципу міжнародної необхідності та допустимості криміналізації діянь цієї категорії (кримінальне переслідування розглядуваної поведінки здійснюється в багатьох країнах світу [1, с.400–401]), принципу процесуальної здійсненності переслідування (ознаки складу цього злочину можуть бути виявлені та доведені з більшим ступенем достовірності, ніж ознаки злочинів, передбачених статтями 190, 191, 212 КК, за якими правоохоронні органи вимушено кваліфікують це діяння наразі). Запровадження окремої норми про кримінальну відповідальність за незаконне відшкодування ПДВ без ознак розкрадання не створить ні нормативної прогалини в законі, ні надмірності заборони – нею має бути передбачено основний склад злочину, який наразі не існує. Диспозиція охоплюватиме незаконні відшкодування ПДВ, що не містять ознак розкрадання; від ухилення від сплати податків та зборів цей злочин відрізнятиметься, перш за все, наслідками – відшкодуванням (вилученням) податку (замість ненадходження платежів). Така редакція відповідає принципу повноти складу, дозволяючи з урахуванням положень Загальної частини КК визначити всі ознаки цього діяння для визнання особи винною у вчиненні злочину, і принципу визначеності та єдності термінології, використовуючи

термінологію Кримінального та Податкового кодексів України (диспозиція є бланкетною). З точки зору принципу співрозмірності санкції та економії репресії норма має передбачати покарання більш суворе, ніж за ухилення від сплати податків та зборів, оскільки за цією нормою йдеться про вилучення майна, яке вже перебуває в державних фондах, але більш м'яке, ніж за розкрадання, оскільки шкода, по суті, полягає у втраті державою платежів, раніше сплачених винною особою, на відміну від «чистого» вилучення чужих платежів під час розкрадання (відшкодування раніше не сплачених сум податку).

5. Протиправність заяви про відшкодування ПДВ може бути визначена за допомогою поширених у світовій практиці та частково втілюваних у вітчизняне законодавство податкових доктрин [2, с.20–37]. Доктрина ділової мети полягає в тому, що передбачені законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, що мають розумну економічну причину. Заява про бюджетне відшкодування є неправомірною, якщо операції, що стали підставою для відшкодування, не обумовлені цілями ділового характеру, у тому числі якщо їхньою єдиною або переважною метою є відшкодування ПДВ. Доктрина пріоритету змісту над формою означає, що під час оцінки податкових наслідків операцій мають братися до уваги відносини, що фактично склалися між особами, а не те, як вони оформлені. Наразі податкове законодавство містить лише дефініцію ділової мети, не передбачаючи прямо наслідків, які тягне її відсутність. Крім того, законодавством не передбачено поняття податкової вигоди, зміст неправомірної податкової вигоди. Відсутня й регламентація оцінки операцій, юридична форма яких не відповідає змісту, через що податкові органи вимушено звертаються до положень цивільного права. У зв'язку з цим необхідно:

а) доповнити чинний Податковий кодекс України (далі – ПК) такою нормою: *«Податкова вигода – це зменшення розміру податкового зобов'язання внаслідок, зокрема, змен-*

шення бази оподаткування, нарахування податкового кредиту, отримання податкової пільги, застосування нижчої податкової ставки, а також отримання права на повернення, залік або відшкодування податку з бюджету.»;

б) підпункт 14.1.231 пункту 14.1 статті 14 ПК викласти в редакції: *«розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Податкова вигода визнається неправомірною, якщо буде встановлено, що платник податків умисно, з метою отримання доходу виключно чи переважно за рахунок податкової вигоди провів операцію, що надала економічний ефект (дохід) менший, а податкову вигоду більшу відносно тієї операції, яка з урахуванням фактичних обставин найбільше відповідала розумним економічним (діловим) цілям. У разі необумовленості операції діловою метою виникають податкові наслідки, що мали би виникнути при проведенні операції, яка з урахуванням фактичних обставин найбільше відповідала розумним економічним (діловим) цілям. У разі неододержання за результатами господарських операцій економічного ефекту дії платника податків, що провів такі операції, вважаються позбавленими розумної економічної причини (ділової мети), якщо він не доведе зворотне»;*

в) доповнити ПК таким положенням: *«Платники податків зобов'язані враховувати для цілей оподаткування об'єкти оподаткування відповідно до їх дійсного змісту. У разі порушення цієї вимоги виникають податкові наслідки, що обумовлені дійсним змістом таких об'єктів, а надмірна податкова вигода вважається заниженим податковим зобов'язанням».*

6. Перспективним напрямом посилення правової визначеності вбачається запозичення вживаної в податкових системах США та Великобританії процедури «реєстрації податкових сховищ», або «розкриття інформації щодо

схем уникнення оподаткування» [3, 4]. Платники податків, які впевнені, що обраний ними спосіб оптимізації оподаткування є законним, можуть його легалізувати, отримавши імунітет від юридичних переслідувань (якщо податковий орган своєчасно не заперечить правомірність схеми). Водночас у разі незгоди податкового органу зі схемою, платник податків може оскаржити це в суді, відстоюючи свою позицію без загрози відповідальності в якості абстрактного випадку. У свою чергу податковому органу реєстрація схеми полегшує адміністрування, адже, замість збору інформації про ризиковану діяльність платників, останні надають цю інформацію самі. Це також дозволяє узагальнювати застосовувані платниками податків методи оптимізації і своєчасно виявляти податкові «діри», ініціювати відповідні зміни законодавства тощо. У контексті усвідомлення особою, що ухилилася від сплати податків, протиправності вчиненого діяння уникнення цією особою реєстрації схеми послабить її позицію в суді, оскільки разом з доведенням помилки в правових аспектах поведінки такої особи доведеться пояснювати, чому, вважаючи використану схему правомірною, вона її не зареєструвала. Реєстрація податкової мінімізації може здійснюватися шляхом письмового звернення платника податків за податковою консультацією, у зв'язку з чим необхідно доповнити ПК такою нормою: *«У разі обрання ризикованих способів діяльності і обліку, що мінімізують податкові зобов'язання, платник податків зобов'язаний переконатися в законності цих способів до початку їх застосування шляхом звернення до контролюючого органу за податковою консультацією. Уникнення цього обов'язку, якщо обраний спосіб мінімізації податкових зобов'язань є незаконним, може свідчити про приховування таким платником податкових зобов'язань».* Іншою версією другого речення може бути презумпція: *«У разі уникнення цього обов'язку, якщо обраний спосіб мінімізації податкових зобов'язань є незаконним, платник податків вважається та-*

ким, що приховав податкові зобов'язання, якщо він не доведе зворотне».

ЛІТЕРАТУРА

1. Дудоров О. О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : монографія / Дудоров О. О. – К. : Істина, 2006. – 648 с.
2. Путилин Д. Опасные налоговые схемы / Дмитрий Путилин. – 2-е изд., испр. и доп. –

М. : Альпина Бизнес Букс, 2009. – 347 с.

3. Finance Act 2004, Chapter 2 – Registration of pension schemes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/part/4/chapter/2>.

4. US Code – Title 26: Internal Revenue Code, 26 USC 6111 - Sec. 6111. Registration of tax shelters [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://us-code.vlex.com/vid/sec-tax-shelters-19210336>.

Грицюк А. Г. Напрями вдосконалення законодавства з метою підвищення ефективності боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ / А. Г. Грицюк // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 146–150 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12gagpdv.pdf>

Визначені напрями вдосконалення чинного кримінального та податкового законодавства з метою підвищення ефективності боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ. Сформульовані законодавчі пропозиції, призначені оптимізувати державну політику у сфері кримінально-правової протидії податковій злочинності.

Грицюк А.Г. Направления усовершенствования законодательства с целью повышения эффективности борьбы с незаконным возмещением НДС

Определены направления усовершенствования действующего уголовного и налогового законодательства с целью повышения эффективности борьбы с незаконным возмещением НДС. Сформулированы законодательные предложения, предназначенные оптимизировать государственную политику в сфере уголовно-правового противодействия налоговой преступности.

Grytsyuk A.G. Ways of Improving the Legislation in Order to More Effectively Combat the Illegal VAT Refunds

The article is devoted to defining ways to improve the criminal and tax legislation in order to increase efficiency in the fight against illegal VAT refunds. The author formulates the legislative proposals that are intended to optimize the state policy in the sphere of combating tax crimes.