

ня до адміністрації. Багато символів радянського періоду втратили своє первісне значення і затребуваність. Не існує значної різниці в нанесенні татуювань в осіб християнського і мусульманського віросповідання. Татуювання стали носити більше декоративний характер, що прямо не відбивають кримінального минулого особи.

Список літератури: 1. Убейкоць А.А., Андрейченко В.А., Волкодаєв В.В., Цетоков В.С. Некоторые изменения в тематике татуировок у лиц, отбывающих наказания в местах лишения свободы // Таврический журнал психиатрии. Симферополь, Вып.4. № 3 (14). 2000.

Надійшла до редакції 25.08.2002 р.

В.В. Лысенко

Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость: криминалистическая характеристика преступной деятельности

Налоговой системе Украины характерны отдельные особенности в определении видов налогов и порядка их уплаты. Одной из таких особенностей есть наличие в системе налогообложения налога на добавленную стоимость. В последнее время этому виду налога уделяется значительное внимание как налогоплательщиками, так и контролирующими их органами. Такое внимание к налогу на добавленную стоимость вызвано сложностью правоотношений, урегулированных Законом Украины "О налоге на добавленную стоимость" (далее – Закон) и постоянными его изменениями. Справочно можно отметить, что с момента принятия Закона в 1997 г. в него вносились изменения 78 нормативными актами. Было много предложений об исключении налога на добавленную стоимость из системы налогообложения, а также замену его налогом с оборота в размере 1%.

Несовершенство налогового законодательства, в том числе в сфере уплаты налога на добавленную стоимость, предоставляет возможность некоторым субъектам предпринимательства получать прибыль преступным путем. Используемые сложные финансовые схемы постоянно изменяются, что затрудняет их выявление. Одним из основных звеньев, которое используется в преступном механизме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, есть фиктивные субъекты предпринимательской деятельности. Они позволяют получить незаконное возмещение налога на добавленную стоимость по экспортным операциям, а также завысить налоговый кредит по этому виду налога.

Финансовые схемы использования фиктивных предприятий для незаконного возмещения из бюджета НДС наиболее широкое распространение получили с 1997 г. Это было связано с содержанием законодательства, позволяющего субъектам предпринимательства экспортировать продук-

цию по нулевой ставке с последующим возмещением из бюджета НДС, уплаченного поставщику продукции на территории Украины. За 6 месяцев 2001 г. в этом направлении специальными подразделениями налоговой милиции по борьбе с фиктивными фирмами и незаконным возмещением налога на добавленную стоимость предупреждено 1,9 тыс. фактов незаконного возмещения НДС на общую сумму 227 млн. грн. Выявлено 241 случай такого возмещения НДС на сумму 30 млн. грн. Например, в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий было предупреждено незаконное возмещение НДС из бюджета на сумму 32,1 млн. грн. субъектом предпринимательства, который в 2000 г. подрядным способом оказал услуги по строительству компрессорной станции и не отразил операцию в бухгалтерском учете. Тем самым субъект предпринимательства занизил налоговые обязательства, что позволило сформировать отрицательное значения налога на добавленную стоимость и безосновательно заявить его возмещение из бюджета. В Украине в 2001 г. через счета фиктивных фирм в "тень" было переведено более 20 млрд. грн.

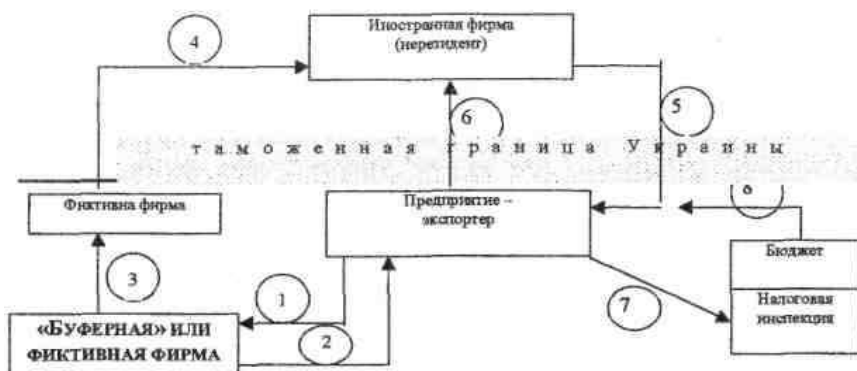
Содержанием преступных действий в рассматриваемом направлении могут быть *фиктивный экспорт; использование давальческого сырья (топлиновые операции); экспорт продукции, с последующим контрабандным возвратом ее на таможенную территорию Украины; оформление ранее экспортированного товара как возвращенного на территорию Украины по рекламациям; вывоз за пределы таможенной границы пустой тары (воды вместо спирта); завышение данных в первичных документах (грузовая таможенная декларация, накладная, сертификат соответствия и т.д.).*

В большинстве случаев по документам на экспорт субъектами предпринимательства отправляется металлопродукция, спирт, сельхозпродукция. Например, оперативными подразделениями налоговой милиции было предотвращено незаконное возмещение из бюджета 7 млн. грн. по фиктивному экспорту 20 т. ягод можжевельника. В Днепропетровской области были установлены нарушения налогового законодательства, проявившиеся в отражении по бухгалтерскому учету псевдооперации. Содержанием ее была поставка американской фирме 9 тыс. тонн бесшовных труб на сумму 5 млн. 307 тыс. долларов США. Это позволило завязать налоговый кредит и безосновательно возместить налог на добавленную стоимость в сумме 1 млн. 996 тыс. грн.

В отдельных случаях используемые преступные схемы уменьшения поступлений налога на добавленную стоимость в бюджет приобретают самые беспрецедентные направления. Так, одно из предприятий оформило приобретение самолета "Руслан" за 56 млн. грн., что позволило увеличить налоговый кредит по налогу на добавленную стоимость на 11 млн. грн. Все документы на приобретение самолета были соответствующим образом оформлены, в том числе была произведена оплата за его стоянку и охрану. Единственным "недостатком" выполненной операции было то, что фактически самолет отсутствовал и существовал лишь на бумаге.

Преступная деятельность в сфере незаконного возмещения налога на добавленную стоимость по экспортным операциям может быть охарактере-

ризована следующей обобщенной финансовой схемой противоправных действий.



1. Для осуществления данной финансовой схемы предприятие-экспортер заключает фиктивный договор с иностранной фирмой-нерезидентом, местом регистрации которой есть оффшорная зона. В последнее время получили распространение факты заключения контрактов с иностранными фирмами, которые фактически представляют интересы оффшорных предприятий. Это позволяет документально исключить непосредственный контакт с оффшорной компанией (в случае перечисления денежных средств контрагентом, находящимся в оффшорных зонах, затраты учитываются в размере 85% от перечисленной суммы).

Для получения возможности возмещения НДС необходимо поступление валюты от импортера на расчетный счет предприятия-экспортера. С этой целью предприятие-экспортер перечисляет денежные средства в адрес «буферной» или фиктивной фирмы якобы за поставленную продукцию, которая будет впоследствии экспортирована.

2. «Буферная» или фиктивная фирма предоставляет необходимые документы о якобы отпущенной продукции предприятию-экспортеру.

3-4. Денежные средства, полученные от предприятия-экспортера, перечисляются следующей фиктивной фирме, которая под фиктивный внешнеэкономический контракт перечисляет денежные средства иностранной фирме-импортеру через корреспондентские счета банков-нерезидентов (ЛОРО-счета). В последнее время, в связи с усилением контроля со стороны налоговых органов за перечислением валюты первой категории (доллары США и др.), такие перечисления осуществляются в так называемой «мягкой валюте» (российские рубли, литы, латы и др.). В цепочке финансовых операций используется Московская межбанковская валютная биржа и другие учреждения, которые осуществляют перевод денег в валюту первой категории уже за пределами Украины.

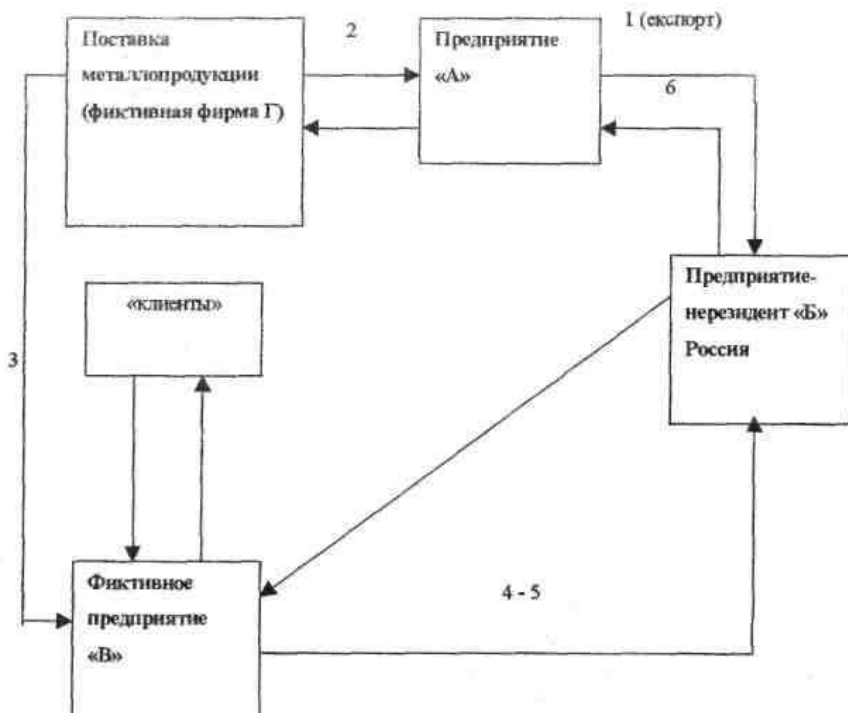
5. Полученные от фиктивной фирмы денежные средства используются иностранной фирмой-импортером продукции для осуществления предоплаты на расчетный счет предприятия-экспортеру. Практика контрольной деятельности налоговой службы показывает, что в рассматриваемых финансовых схемах иностранная фирма-импортер находится под контролем должностных лиц предприятия-экспортера. Выполнение экспортной операции позволяет субъекту предпринимательства получить *непосредственное возмещение НДС из бюджета или уменьшение налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость*. Часто в таких финансовых схемах используются возможности ЛОРО-счетов.

6. Одним из важных действий для предприятия-экспортера является документальное оформление факта пересечения таможенной границы и экспортирование товара. В таких случаях выполняются следующие действия: 1) псевдоэкспорт (*например, вместо спирта в бочках вывозится вода*); 2) с использованием злоупотреблений со стороны сотрудников таможни, осуществляется выезд транспорта без товара; 3) фиктивное оформление (*подделка грузовых таможенных деклараций*); 4) документальное оформление перевозки продукции лишь за пределы таможенной территории Украины и перегрузка товара на транспортные средства контрагента в сделке. Такие действия выполняются в связи с тем, что документооборот по внешнеэкономическим сделкам требует наличия отметки о прохождении таможенного контроля не только на таможне украинской стороны, но и сопредельного государства.

7-8. Основанием возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость (*увеличение налогового кредита или уменьшение налоговых обязательств*) является: а) перечисление денежных средств, в том числе НДС, на территории Украины поставщику продукции (*в рассмотренном случае якобы поставщиком является "буферная" или фиктивная фирма*); б) поступление денежных средств из-за границы на валютный счет предприятия-экспортера (*фактически поступают денежные средства, которые были перечислены фиктивной фирме якобы за поставленную продукцию*); в) осуществление экспортной операции (*предоставление грузовой таможенной декларации с отметкой о прохождении таможенного контроля и о пересечении таможенной границы Украины*).

В отдельных случаях содержанием внешнеэкономических контрактов выступает создание компьютерных программ. Так, фирма "Т", зарегистрированная в г. Киеве, заключила контракт с английской оффшорной компанией на изготовление компьютерной программы на 2 дискетах на сумму более 2 млн. грн. (*практика показывает, что иногда как продукт по внешнеэкономическим контрактам в электронном виде на дискетах предоставляется орфографический словарь*).

В преступных технологиях обеспечения поступления денежных средств от предприятия-нерезидента на расчетный счет предприятия-экспортера используется следующая финансовая схема ложного экспорта.



1. Предприятие «А» (резидент) по внешнеэкономическому контракту «документально» поставляет в Российскую Федерацию предприятию «Б» (нерезиденту) металлопродукцию с доставкой ее в конечную железнодорожную станцию на территории Украины. Факт пересечения таможенной границы подтвержден соответствующими документами (*грузовая таможенная декларация с необходимыми таможенными отметками*). 2. Поставка металлопродукции для последующей отправки на экспорт «документально» осуществляется от имени фиктивной фирмы. 3. Поступившие денежные средства на расчетный счет фиктивного предприятия «Г» перечисляются на расчетный счет другой фиктивной фирмы «В». Затем эти денежные средства перечисляются на домициляционные счета (типа 2909...), открытые согласно договоров домициляции с банком. 4. Далее фиктивное предприятие «В» по договоренности с должностными лицами предприятия – нерезидентом «Б» создают искусственную задолженность перед предприятием – нерезидентом «Б», якобы за оказанные услуги. 5. Предприятием-нерезидентом «Б» открывается домициляционный счет в том же банке, где был открыт домициляционный счет фиктивным предприятием «В». На домициляционном счете предприятия-нерезидента денежные средства накапливаются путем перечисления их с домициляционного счета типа 2909... фиктивной фирмы. Для осуществления этой операции в отдел ценных

бумаг банка предъявлялись простые векселя. Этими векселями с предприятием-нерезидентом “Б” расплачивалось фиктивное предприятие “В”. 6. По аналогичной схеме происходит зачисление денег на доминирующий счет от предприятия-нерезидента “Б” в адрес предприятия “А” как плата за поставку продукции по внешнеэкономическому контракту.

Анализ оперативных данных и представленных документов на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета позволил предотвратить нанесение государству значительного материального ущерба. Например, в Полтавской и Сумской областях одновременно было осуществлено регистрацию субъектов предпринимательства одними и теми же лицами. Эти предприятия документально осуществили “экспорт” типографского оборудования в Англию. В качестве средств доставки оборудования использовались авиаперевозки. На документах, свидетельствующих об экспорте, были проставлены необходимые отметки о прохождении таможенного контроля и пересечении границы. В налоговую инспекцию были представлены все документы, необходимые для возмещения НДС из бюджета. Денежные средства как оплата поставки оборудования по внешнеэкономическому контракту поступили из Российской Федерации как взаимозачет с английской фирмой. В ходе проведения проверки по поступившим материалам на возмещение НДС было установлено, что в Англии не существует предприятия, в адрес которого отправлено оборудование. За пределы таможенной границы оборудование фактически не вывозилось, а для веса в тару было запаковано различные тяжести. Для подтверждения факта осуществления экспорта товара фирма-экспортер представила даже документы, свидетельствующие о перевозке оборудования с аэропорта к месту расположения фирмы.

Возможности фиктивных субъектов предпринимательства по уменьшению налогооблагаемой базы налога на добавленную стоимость используются не только по экспортным операциям. Содержание преступной деятельности может быть охарактеризовано следующим примером. При проведении подготовительных работ к телевизионному фестивалю было необходимо осуществить организацию пресс-конференций, изготовление полиграфической рекламной продукции, проведение презентаций, изготовление дипломов участников конкурсов и др. Стоимость выполнения этих работ составляла 905 тыс. грн. Указанные работы были проведены предприятием-нерезидентом и субъектом предпринимательской деятельности, который не зарегистрирован как плательщик НДС. Соответственно, у предприятия не возникало права на налоговый кредит. Сумма в размере 150 тыс. грн. вместо налогового кредита в таком случае числилась как налоговое обязательство по налогу на добавленную стоимость. С целью уменьшения налогового обязательства должностные лица предприятия осуществили документальное оформление выполнения операций с фиктивной фирмой, которая предоставила необходимые оправдательные документы (акт приема – сдачи работ, налоговая накладная, сви-

детельство плательщика налога на добавленную стоимость). Размер искусственно созданного налогового кредита “перекрывал” размер налогового обязательства по налогу на добавленную стоимость, что позволило не платить в бюджет 150 тыс. грн.

Иной способ совершения преступления в сфере незаконного возмещения НДС проявляется в завышении стоимости реализуемой продукции (товаров, услуг) и, соответственно, сумм налога на добавленную стоимость. В таких случаях реализация осуществляется через несколько предприятий, которые характеризуются признаками фиктивности. Для сокрытия факта использования фиктивных субъектов предпринимательства применяются возможности “буферных” (“транзитных”) фирм. Покупая товар непосредственно у производителей и реализуя его через цепочку фиктивных предприятий, стоимость увеличивается в 20-30 раз. Это позволяет увеличить кредит по налогу на добавленную стоимость или получить его непосредственное возмещение из бюджета. Так, например, закупив арматуру у производителя за 8 млн. грн. и проведя ее через ряд фирм, в том числе фиктивных, на экспорт продукция была отправлена по цене, превышающей 140 млн. грн. Это позволило необоснованно заявить к возмещению налог на добавленную стоимость на сумму 28 млн. грн. Хотя продукция фактически была реализована по стоимости приобретения, так как по завышенной цене на нее не было спроса. Все указанные операции были выполнены как элементы преступного механизма незаконного получения из бюджета сумм налога на добавленную стоимость. Такие финансовые схемы применяются для осуществления хищений. Фактически налог на добавленную стоимость в бюджет от поставщика продукции не поступает, поскольку плательщиком в таких случаях выступает фиктивная фирма.

Таким же способом одним из Мариупольских предприятий через несколько фиктивных фирм было осуществлено приобретение 70 тыс. просроченных противогазов. Сумма сделки составила более 1 млрд. грн., а стоимость одного просроченного противогаса – 12 тыс. грн. При этом цена нового комплекта составляла всего 40 грн. Используя в финансовой схеме возможности фиктивных предприятий, субъект предпринимательства завязил налоговый кредит на 155 млн. грн. Уплата налога на добавленную стоимость (налоговые обязательства) были переведены на несуществующую (фиктивную) симферопольскую фирму.

По аналогичной схеме одним из киевских предприятий была осуществлена покупка у фиктивной фирмы прищепок для белья по цене 5 грн. за 1 штуку. При этом реальная ее цена составляла 6 коп. Такая схема позволила завязать предприятию налоговый кредит на сумму 1 млн. 400 тыс. грн., что, на соответствующую сумму, позволило уменьшить поступления в бюджет налога на добавленную стоимость.

В отдельных случаях для увеличения сумм налогового кредита осуществляется документальное оформление реализации оборудования, ко-

торое фактически числится у другого предприятия. Например, в Винницкой области одно из коммунальных предприятий осуществило “приобретение” линии по розливу слабоалкогольных напитков. Фактически эта реализация была оформлена лишь на бумаге.

Подобная ситуация в сфере незаконного возмещения налога на добавленную стоимость сложилась в Российской Федерации. Данные статистики свидетельствуют о том, что динамика возмещения средств из государственного бюджета несколько опережает рост реальных экспортных операций. В отдельных регионах эта разница достигает 300%. Так, в 2001 г. Министерство налогов и сборов России возместило в 2 раза больше НДС, чем за 2000 г. (215 млрд. рублей, из них 65 млрд. рублей было возвращено на расчетные счета налогоплательщиков, а 150 млрд. рублей возмещено в порядке зачета). В течение года половина суммы возмещения НДС экспортерам устойчиво приходилось на Москву (65,3 млрд. рублей).

Содержание преступных схем практически не отличается от схем, которые используются в Украине: использование фирм-однодневок, зарегистрированных на утерянные документы. Так, в июле 1999 г. ООО “Внешнеторговая фирма РД” было реализовано в Венгрию очистное оборудование на сумму 7,5 млрд. российских рублей, что позволило заявить к возмещению из бюджета 1,2 млрд. рублей. В ходе проверки было установлено: 1) отсутствие отметки пограничного поста о том, что груз отправлен за границу; 2) фирма-поставщик оборудования оказалась “буферной”; 3) непосредственный поставщик очистного оборудования (ОАО “Парадиз”) оказался фиктивным предприятием; 4) проведенная экспертиза позволила установить, что стоимость очистного оборудования (образца 1970 г.) завышена примерно в 122 раза. Оно могло быть приобретено в лучшем случае по цене металлолома.

Преступная деятельность в сфере незаконного возмещения налога на добавленную стоимость по экспортным операциям, необоснованного завышения налогового кредита имеет проявление и в других способах и финансовых схемах. Она характеризуется значительным объемом выполняемых действий по подготовке к преступлению, непосредственному его совершению, а также по сокрытию следов преступления. Основным же его содержанием в рассматриваемом случае есть использование фиктивных субъектов предпринимательства и “транзитных” (“буферных”) фирм. Для эффективного противодействия фактам уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость требуется раскрытие содержания преступных финансовых схем и соответствующей деятельности правоохранительных органов по их выявлению и расследованию.

Список литературы: 1. Сообщение пресс-службы ГНА Украины за 12 июля 2001 г. <http://www.sta.gov.ua/news.php3?484>. 2. Материалы УНМ ГНА в г. Киеве за 2001 г. 3. Сообщение пресс-службы ГНА Украины за 24 января 2002 г. <http://www.sta.gov.ua/news.php3?1300>. 4. Капаница О. Операции виртуальные, сверхприбыли реальные // Человек и закон. 2002. № 11-12(22). 5. Сообщение пресс-службы ГНА Украины за 12 июля 2001 г. <http://www.sta.gov.ua/news.php3?484>. 6. Сообщение пресс-службы ГНА Украины за 24 января 2002 г. <http://www.sta.gov.ua/>

news.php3?1300. 7. Матеріали УНМ ГНА в г. Києві за 2000 г. 8. Матеріали Ахтырського ГОНМ УНМ в Сумській області за 2001 г. 9. Уголовное дело № 52-1205. Матеріали прокуратури Дарницького району г. Києва за 2001 г. 10. Криничук О. Провернул финансовую махинацию, фирма получила право на возмещение из бюджета НДС в размере 28 миллионов гривен // Факты и комментарии. 2002. 9 февраля. 11. Сообщение пресс-службы Главного управления налоговой милиции ГНА Украины за 24.01.2002 <http://www.sta.gov.ua/news.php3?1300>. 12. Шаров А.В. "Маросейке - 12" был счастливый конец // Российская газета, 5 сентября 2001 г.

Надійшла до редакції 19.10.2002 р.

О.С. Новаков

Поняття й сутність злочинів, що скоюються у сфері службової діяльності

Конституція України проголошує обов'язок всіх посадових осіб "діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України" [1]. Варто підкреслити, що саме проголошує, бо реальний стан справ у суспільстві та державі ще досить далекий від цієї вимоги. У зв'язку з цим проблема службової злочинності є однією з актуальних проблем функціонування Української держави й розвитку суспільства. Протиправні відносини у службовій сфері все більше витісняють правові, етичні відносини між людьми, із аномалії поступово перетворюються у норму поведінки [2].

Проблеми сутності, змісту та боротьби з посадовими злочинами отримали певне висвітлення в юридичній літературі, виданій за часи існування СРСР та в останні роки в Україні. Комплексному дослідженню цих проблем присвячені роботи монографічного характеру Б.В. Волженкіна, Б.В. Здравомислова, В.Ф. Кириченко, М.І. Мельника, Г.Е. Омельченко, О.Я. Свєтлова, М.І. Хавронюка [3].

Варто звернути також увагу на те, що в минулому часто досліджувалися питання окремих складів посадових злочинів, серед яких особливою увагою користувалися дослідження зловживання владою або службовим становищем та хабарництва, зокрема в працях А.В. Галахової, Ю.І. Ляпунова, А.Б. Сахарова, В.І. Соловйова [4]. Чимало статей, присвячених окремим питанням кримінально-правової боротьби з посадовими злочинами, було опубліковано в періодичних виданнях. Водночас, не всі дискусійні питання одержали єдине тлумачення, а на деякі з них відповіді немає й донині.

З'ясування внутрішньої суті норми права викликає необхідність звернення до історичної практики боротьби з посадовими злочинами у вітчизняному кримінальному законодавстві. У перші роки становлення радянської державності процес зародження кримінально-правових заборон негативних видів посадової поведінки був нерозривно пов'язаний з пануванням революційної правотворчості мас та доцільності. У таких умовах особливого значення набувала дефініція "зловживання". У п.5 постанови Касаційного відділу ВЦВК від 6 жовтня 1918 р. "Про підсудність революційних