

нила, для індивідуалізації покарання та відмежування даного злочину від інших складів злочинів.

Список літератури: 1. Великий тлумачний словник української мови / Уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. К., 2001. 2. Волков Б.С. Мотив і кваліфікація преступлений. Казань, 1965. 3. Володіна О.О. Кримінальна відповідальність за викрадення людини: Монографія. Х., 2005. 4. Дагель П.С., Котов Д.П. Суб'єктивна сторона преступления и ее установление. Воронеж, 1974. 5. Загородников Н.И. Преступления против жизни по советскому уголовному праву. М., 1961. 6. Ковальчук А., Шевченко Ж. Старшекласниця попала в ловушку // Аргументы и факты в Украине. 2002. № 51. 7. Кудрявцев В.Н. Общая теория квалификации преступлений. 2-е изд-е, перераб. и доп. М., 1999. 8. Кудрявцев В.Н. Объективная сторона преступления. М., 1978. 9. Кузнецов А.Г., Иванов Л.Н., Волков А.С. Роль всестороннего изучения личности преступника и криминалистическая характеристика группового киднеппинга // Право и политика. 2001. № 10. 10. Механизм преступного поведения / Отв.ред. В.Н. Кудрявцев. М., 1981. 11. Москвич похитал даму сердца несколько раз подряд // Московский комсомолец. 2002. № 51. 12. Панов Н.И. Способ совершения преступления и уголовная ответственность. Х., 1982. 13. Пинаев А.А. Уголовно-правовая борьба с хищениями. Х., 1975. 14. Подільчак О.М. Мотиви і мотивація злочинів проти особистої волі людини // Злочини проти особистої волі людини: Збірник матеріалів міжнародного науково-практичного семінару (Харків, 19-20 вересня 2000р.) / За ред. В.В. Сташиса. Х., 2002. 15. Теплов Б.М. Психология: Учебник. Изд. 8-е. М., 1954. 16. Уголовное право БССР. Часть Особенная: Учебник / И.И. Горелик, П.А. Дубовец, Е.В. Кичигина и др. / Под общ. ред. И.С. Тишкевича. Минск, 1978. 17. Уголовное право России: Учебник для вузов. В 2-х томах. Т. 2. Особенная часть / Х.М. Ахметшин, Б.В. Волженкин, Р.Р. Галиакбаров и др. / Под ред. А.Н. Игнатова и А.Ю. Красикова. М., 1998.

Надійшла до редколегії 07.04.06

О.В. Копіца

ТИПОВІ СЛІДИ ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕЗАКОННИМ ВІДШКОДУВАННЯМ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

В Україні, як і в багатьох інших країнах, податок на додану вартість є одним із основних джерел формування дохідної частини бюджету. Тому зрозуміло, що нормальне функціонування цього податку є вкрай важливим для економічної системи держави.

На жаль, в Україні ПДВ не є тим атрибутом економічної системи, яким можна пишатися. Однією з причин негативного ставлення до ПДВ в Україні є те, що упродовж шести останніх років чітко простежується негативна тенденція – щорічна сума коштів від ПДВ, що надходить до бюджету, поступово зменшується, порівняно з коштами, які відшкодовуються з нього. Так, з 1998 по 2003 рр. надходження ПДВ до бюджету зросло від 8 до 23 млрд грн. Водночас сума відшкодувань збільшилась від 7 до 21 млрд грн. [1].

Зазначені обсяги ПДВ заявляються до відшкодування з державного бюджету неправомірно. При цьому методи і схеми намагань деяких підприємств незаконно отримати бюджетне відшко-

дування постійно вдосконалюються та стають різноманітнішими. Впродовж восьми місяців 2005 р. за результатами перевірок правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ податковими органами попереджено незаконне відшкодування податку на додану вартість у сумі 1,8 млрд грн. Виявлено 2700 фактів необґрунтованих заяв на відшкодування з бюджету ПДВ та 116 фактів незаконного відшкодування з бюджету ПДВ суб'єктам господарювання в минулі звітні періоди на загальну суму 172,4 млн грн., понад 360 фактів проведення сумнівних експортних операцій, за результатами перевірок яких зменшено заявлену до відшкодування суму податку на 447,6 млн грн. [2].

Незаконне відшкодування ПДВ завдає матеріальної прямої шкоди державі та побічної шкоди юридичним особам, які мають законні підстави до отримання відшкодування зазначеного податку, однак не отримують його в зв'язку з дефіцитом коштів державного бюджету.

Криміналізація зазначеного податку вимагає від контролюючих і правоохоронних органів вживання невідкладних заходів щодо попередження та виявлення фактів незаконного відшкодування ПДВ та відшкодування завданих державі збитків. Тому постає питання щодо своєчасного виявлення, фіксації та вилученні слідів злочинів зазначеної категорії.

Проблеми функціонування та реформування податку на додану вартість в Україні досліджувалися такими відомими науковцями, як: Данилов О.Д., Дяківський Д.А., Лисенко В.В., Науменко М.А., Соколовська А., Ярошенко Ф.О. та інші.

Публікації на шпальтах спеціалізованих видань переважно присвячені проблемам недоїмки з ПДВ, бюджетного відшкодування, ухилення від сплати ПДВ, наявності значного числа пільг тощо. Однак у цих публікаціях не визначені та не проаналізовані типові сліди злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, які є одним із елементів криміналістичного аналізу злочинів зазначеної категорії.

Завданням статті є визначення типових слідів злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, які містяться в документах.

Результатом вчинення будь-якого злочину як діяльності, що знаходить своє відбиття в об'єктивній дійсності, є сліди скоєння цього злочину. У сукупності вони утворюють слідову картину даного злочину.

На відміну від загальнокримінальних, злочини «білокомірцеві», до числа яких належать злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, у більшості випадків не залишають традиційних слідів. Дуже важко після виявлення таких злочинів довести їх обставини та винність конкретних осіб, особливо коли злочини вчи-

няються організованими злочинними угрупованнями із застосуванням засобів маскування і активної протидії розслідуванню. Однак безслідних злочинів не буває [3]. Не є винятком і незаконне відшкодування ПДВ. Ефективність виявлення і розслідування даного виду злочинів залежить від знання механізму його вчинення та слідів, що залишаються у навколишньому середовищі.

Слідам скоєння злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, як одного з видів злочинів, безумовно, властиві загальні закономірності механізму слідоутворення. У той же час специфіка податкових злочинів знаходить своє відбиття й в «слідовій картині» цих злочинів. Можна виділити дві особливості, що властиві слідам скоєння злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ.

По-перше, результат учинення злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, і сам факт наявності цих злочинів, що дає підстави для проведення розслідування і притягнення винного до відповідальності, знаходять висвітлення тільки у документах: фінансових, бухгалтерських, податкових тощо. Тому саме документи є основними носіями інформації про незаконне відшкодування ПДВ, і саме вони містять основну слідову картину скоєного злочину.

По-друге, предметом учиненого незаконного відшкодування ПДВ є незаконно отримане бюджетне відшкодування зазначеного податку.

Типові сліди відіграють важливу роль при формуванні уявлення про спосіб вчинення та приховування злочину, визначенні типової для даного виду злочинів характеристики особи ймовірного злочинця. На вчинення незаконного відшкодування ПДВ, перш за все, вказує: інформація (дійсна і фальсифікована), що міститься в документах. Так, Б. Піхасов визначає документ як матеріальний об'єкт, що містить відомості про події і факти, викладені з допомогою письмових та інших знаків, які однозначно передають людську думку або закріплені і відтворюються з допомогою технічних засобів у вигляді зображення чи усної мови [4, с.5].

Під документом як джерелом доказів у кримінально-процесуальному аспекті, на думку В. Іщенка, слід розуміти матеріальний об'єкт, що у зафіксованій формі безпосередньо відображає відомості про події і факти, які мають кримінально-процесуальне значення і викладені з допомогою знаків, що читаються людиною (власними силами або завдяки застосуванню технічних засобів) та дозволяють однозначно відтворити у вигляді зображень або усної мови, передавати і тлумачити думку людини, складений певною особою, підприємством, установою, організацією; одержаний у встановленому порядку органами розслі-

дування або судом і доданий до матеріалів кримінальної справи [5, с.42–44].

Документ (від лат. documentum – повчальний приклад, взірець, доказ) – «складений відповідно до вимог закону акт, що посвідчує факти, які мають юридичне значення» [6, с.707], «матеріальний об'єкт, у якому зафіксовані відомості про які-небудь факти, що відбулися чи передбачувані [7]. В сучасному використанні цей термін має декілька значень. Враховуючи цю обставину та виключно важливу роль документів у житті суспільства, визначення цього поняття наводиться у ст. 27 Закону України «Про інформацію»: «Документ – це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або іншому носії».

З криміналістичної точки зору документ розглядається перш за все як ефективний слідосприймаючий матеріал, що має велике доказове значення як джерело доказів при розслідуванні злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. Знаючи це, підприємці-правопорушники в багатьох випадках ухиляються від дотримання встановлених правил складання (ведення) документації, вдаються до фальсифікацій та прямого знищення документів, в яких міститься інформація, що викриває їх [3]. Зміни, які вносяться в документи різними способами, у тому числі з використанням сучасних технічних засобів, теж становлять сліди незаконного відшкодування ПДВ.

Останнім часом спостерігається збільшення числа високоякісних підроблених документів, які використовуються при вчиненні незаконного відшкодування ПДВ. Це пов'язано з прогресом у виробництві комп'ютерної техніки, створенням засобів швидкісного друку, сканування, тиражування документів, появою нового програмного забезпечення (графічних редакторів). На відміну від звичайного поліграфічного обладнання, засоби оперативного друку прості та зручні в користуванні, забезпечують високу якість, вони надійні і доступні, займають мало місця. Сьогодні більшість документів виконуються не на друкарських машинках, а за допомогою комп'ютера з подальшим друком на принтері. За допомогою комп'ютерної техніки у наш час створюються фіктивні документи, а також вносяться зміни у справжні. За допомогою сканерів і лазерних принтерів виконуються найрізноманітніші види монтажу текстової та цифрової інформації, що міститься в документах, а також реквізитів (підписів, відбитків печаток та штампів).

Найбільш поширеними способами підробки документів при вчиненні незаконного відшкодування ПДВ є: 1) підробка відбитків печаток і штампів; 2) підробка підпису уповноваженої особи;

3) повна або часткова підробка тексту документа. Оскільки складання підроблених документів є, як правило, складовою частиною способу вчинення незаконного відшкодування ПДВ, знання можливих ознак підробки документів є необхідною умовою ефективного виявлення і розслідування даного виду злочинів.

З середини 90-х рр. отримала широке розповсюдження в Україні технологія виготовлення кліше печаток і штампів з використанням фоточутливих полімерних матеріалів. Фотополімерний спосіб виготовлення печаток і штампів має найвищу якість виготовлення друкарських форм, які застосовуються на сьогодні в поліграфії, і дозволяє відтворювати найскладніші зображення (герби, емблеми тощо) [8]. Одночасно цей метод виготовлення кліше печаток і штампів був взятий на озброєння злочинцями.

Документи як джерела доказової інформації при розслідуванні злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, можуть досліджуватись та використовуватись у декількох аспектах: а) з точки зору значення фактів, що зафіксовані в документах (наприклад, у статуті підприємства, ліцензії на право здійснення окремих видів господарської діяльності тощо); б) з метою визначення способу виготовлення (оформлення) документа (наприклад, шляхом призначення техніко-криміналістичної експертизи підробленого документа); в) з метою ідентифікації особи, яка написала (підписала) документ, або голос і мову якої зафіксовано на магнітному носії інформації (шляхом призначення відповідної експертизи) [9]. У нашому дослідженні інтерес представляють письмові документи, інформація (текстова, цифрова), яка міститься в них, а також сліди підробки документів.

Наявність поодинокого сліду ще не є підставою для категоричних висновків про вчинене незаконне відшкодування ПДВ. Вказані сліди необхідно оцінювати у сукупності, логічному зв'язку поміж собою та іншими фактами і обставинами. Крім своєчасного виявлення і вилучення документів у засновників і керівників підприємства, необхідно мати на увазі вилучення відповідних документів у контрагентів цього підприємства. Будь-який суб'єкт господарювання в економічному середовищі являє собою «виробничу клітинку», в яку надходять ресурси і переробляються в продукти чи послуги, що, у свою чергу, споживаються іншими суб'єктами. Ці відносини носять характер договірних, але у певній мірі регулюються державними органами. Усі вони являють собою середовище з постійно діючими комунікаційними системами. По них циркулює відповідна інформація, що може бути вилучена і використана правоохоронними органами для доведення обставин злочину в сфері господарської діяльності.

Залежно від способу вчинення злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, сфери господарської діяльності,

де були скоєні злочини, інформація про них може знаходитися в різних документах і бути вираженою в різній формі. В одних випадках вона знаходиться в документах первинного обліку, які вимагають детального аналізу, в інших – у документах аналітичного обліку, у податкових розрахунках або податковій декларації, тобто на останніх стадіях ведення бухгалтерської й податкової звітності.

Сліди незаконного відшкодування ПДВ можуть знаходитися як в місці знаходження злочинців, так і в органах державної влади чи місцевого самоврядування, що реєстрували суб'єкт підприємницької діяльності чи видавали йому певні дозволи, в органах податкової служби, в органах державного казначейства, в митних органах, а також в банківських установах, через які проводились розрахунки. Зазвичай це можуть бути різні регіони України та країн СНД.

Так, в органах державної податкової служби України обов'язково знаходяться:

- податкові декларації з ПДВ, в яких слідами незаконного відшкодування ПДВ є дані про виниклий податковий кредит за звітний період;

- акти або довідки про результати перевірок податкових органів законності утворення податкового кредиту за конкретний податковий період, з усіма додатками, в яких слідами незаконного відшкодування ПДВ є дані про проведені зустрічні перевірки з постачальниками товарів, робіт та послуг;

- податкові справи платника податків, які складаються з реєстраційної та звітної частини, в яких слідами незаконного відшкодування ПДВ являються дані про фінансову діяльність підприємства, суми сплачених податків, інформація про зміну власників підприємства ;

- службове листування між підрозділами податкових органів з питань перевірки законності утворення податкового кредиту та надання висновків про відшкодування ПДВ, в яких слідами незаконного відшкодування ПДВ являються дані про проведення зустрічних перевірок постачальників ТМЦ, робіт та послуг;

- особові рахунки платника податків, у т.ч. з ПДВ, в яких слідами незаконного відшкодування ПДВ можуть бути дані про суми сплаченого ПДВ та отриманого відшкодування зазначеного податку з бюджету.

В органах державного казначейства зберігаються наступні документи, які можуть містити сліди злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ:

- висновки податкових органів, підписані керівником податкового органу про підтвердження сум, необхідних до відшкодування ПДВ конкретному СПД за звітний період, в яких слідами

незаконного відшкодування ПДВ є дані про підтверджені в ході перевірок заявлені до відшкодування суми ПДВ;

- рішення, ухвали судових органів про стягнення з органів державного казначейства грошових коштів у вигляді відшкодування ПДВ у цивільних справах;

- платіжні доручення про перерахування коштів з державного бюджету на рахунки СПД як відшкодування ПДВ.

В органах державної митної служби знаходяться наступні документи, які можуть містити сліди злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ:

- вантажно-митні декларації, які підтверджують перетин товарів за митний кордон;

- інвойси, в яких викладена вся інформація про параметри вантажу, товарно-матеріальні цінності;

- сертифікати походження вантажу, який видається виробником товару.

Типовими слідами злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, у зазначених митних документах виступають вартість експортованого товару, оскільки вона може в тисячі разів перевищувати його собівартість, що дає можливість злочинцям мінімізувати власні податкові зобов'язання або ж претендувати на відшкодування ПДВ з бюджету.

У підприємстві, яке отримало відшкодування ПДВ з державного бюджету, сліди злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ, можуть знаходитися в наступних документах:

- головна книга;

- засновані та реєстраційні документи підприємства;

- книги обліку придбання та продажу товарів, робіт, послуг;

- податкові накладні, рахунки-фактури, платіжні доручення;

- акти взаємозвірок, векселя, акти приймання-передачі векселів;

- цивільно-правові договори по експортно-імпортних операціях, митні й інші документи, що відображають перевезення товарів за межі митної території України, а саме: вантажно-митні декларації, товарно-транспортні накладні; документи, які підтверджують проходження екологічного і ветеринарного контролю;

- фіскальні касові чеки у випадку здійснення операцій продажу за готівку кінцевому споживачі, який не є платником податку;

- договори й документи, що підтверджують виконання робіт або послуг, придбання або реалізацію товарів або продукції,

- документи, які підтверджують наявність у власності або оренду та використання складських приміщень;

- банківські документи, а саме про відкриття розрахункових рахунків, угоди кредитування, картки зі зразками підписів керів-

ників підприємства, банківські виписки про рух коштів за рахунками, платіжні доручення, службове листування;

– чернетки працівників та службових осіб підприємства (записники, щоденники, зошити, перекидні календарі тощо);

– електронні документи.

У перерахованих документах підприємства, яке отримало незаконне відшкодування ПДВ із державного бюджету, слідами виступають дані про проведені операції з придбання продажу товарів, робіт та послуг, оскільки угоди по них найчастіше виявляються укладеними з фіктивними, або транзитними підприємствами, та слідами виступають фальшиві підписи посадових осіб та відбитки печаток фіктивних підприємств.

Самі по собі перераховані документи податкового й бухгалтерського обліку зовнішніх ознак вчинення злочину, звичайно, не містять. Ці ознаки перебувають у змісті документів у вигляді перекручувань або фальсифікацій. Це два основних способи внесення інтелектуальних змін у документи, два види їхньої підробки стосовно злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ. Основними ж документами, у яких можливо виявити сліди злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ на всіх стадіях скоєння злочинів зазначеної категорії, являються документи первинного бухгалтерського обліку підприємства, яке отримало відшкодування ПДВ з держбюджету, що відображають придбання-продаж товарів, робіт та послуг, а саме: договори, рахунки, накладні, сертифікати якості, платіжні доручення, касові чеки і т.ін.. Зазначені документи підлягають негайному вилученню, аналізу та проведення зустрічних перевірок у зв'язку з тим, що злочинці намагаються будь-якими способами знищити, загубити їх, чим ефективно протидіють розслідуванню.

Список літератури: 1. Корнякова Т.В. ПДВ – найбільш криміналізований податок в Україні // Газета «Антикорупція». 2004. 14 черв. № 1. 2. Гега П.Т., Доля Л.М. // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). 2005. №12. 3. Волобуєв А.Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва. Х., 2000. 4. Пинхасов Б.И. Использование документов. Ташкент, 1977. 5. Іщенко В. Поняття документа як джерела доказів у кримінальному судочинстві // Право України. 1997. № 2. 6. Словник іншомовних слів. К., 1974. 7. Шелітько В.Ю. Криміналістика. Енциклопедичний словник (українсько-російський і російсько-український) / За ред. В.Я. Тація. Х., 2001. 8. Кривошеєв В.И. Об исследовании оттисков печатей и штампов нанесенных клише, изготовленными в Украине по технологии зарубежных фирм // Актуальные вопросы судебной экспертизы и криминалистики на современном этапе судебно-правовой реформы. Х., 1998. 9. Волобуєв А.Ф. Криміналістична характеристика розкрадань майна в сфері підприємницької діяльності // Вісник Ун-ту внутр. справ. Х., 1997. Вип. 2.

Надійшла до редколегії 25.04.06