

12. R v Dalby (1982) 74 CAR 348. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа : <http://www.e-lawresources.co.uk/R-v-Dalby.php>.
13. R v Dawson (1985) 81 Cr App R 150 (CA) / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 129. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
14. R v Duffy [1949] 1 All ER 932. R v Duffy [1949] 1 All ER 932 / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 90 – 91. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
15. R v Jordan (1956) 40 Cr App R 152 (CA) / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 20 – 21. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
16. R v Malcherek and Steel [1981] 1 WLR 690 (CA) / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 86. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
17. R v Morhall [1996] AC 90 / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 99 – 101. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
18. R v Roberts [1971] 56 Crim App Rep 95 / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 70. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk/Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
19. R v Williams and Another [1992] 2 All ER 183 (CA) / Heaton Russel. Criminal Law. Cases and Materials. London, 2001. – P. 22 – 23. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа: http://www.passprotect.studio400.me.uk /Criminal_Cases_and _Materials_2001.pdf.
20. Re A (Children) 2000 EWCA Civ. 254 // Databases of British and Irish Legal Information Institute. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документа : <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2000/254.html>.
21. Roe Diana. Criminal Law. – London, 2005.

УДК 343.72:336.22

А.Г. Грицюк

**КВАЛІФІКАЦІЯ НЕЗАКОННОГО
ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ – ШАХРАЙСТВА**

У статті розглядається кваліфікація незаконного відшкодування ПДВ як шахрайства.

Ключові слова: *незаконне відшкодування ПДВ, розкравання, шахрайство.*

В статье рассматривается квалификация незаконного возмещения НДС как мошенничества.

Ключевые слова: *незаконное возмещение НДС, хищение, мошенничество.*

The paper covers some issues of qualification of the illegal VAT refund as a swindling.

Key words: *illegal VAT refund, larceny, swindling.*

Розкрадання державного майна шляхом незаконного відшкодування ПДВ правоохоронні органи найчастіше кваліфікують за ст. 191 Кримінального кодексу України (далі - КК), рідше - за ст. 190 КК. Питання щодо того, яка стаття КК підлягає застосуванню, є дискусійним.

Р.С. Довбаш, В.В. Корольчук і Л.П. Скалозуб вважають такі діяння злочинами проти власності, що мають кваліфікуватися за ст. 190 або ст. 191 КК [1, с. 175; 2; 3, с. 138 - 141]. Н.О. Гуторова вирішує це питання залежно від суб'єкта - якщо вилучення несплачених сум ПДВ учинено службовою особою, застосуванню підлягає ст. 191 КК, інакше - ст. 190 КК [4, с. 162]. Т.І. Розовська вважає, що зазначені дії є різновидом ухилення від сплати податків, тому застосуванню підлягає ст. 198 Кримінального кодексу Російської Федерації (далі - КК РФ), яка потребує відповідного вдосконалення [5]. На думку О.О. Дудорова, такі злочини повинні кваліфікуватися як шахрайство за ст. 190 КК (та іншими за сукупністю) [6, с. 381]. Аналогічної точки зору дотримується В.Р. Мойсик [7, с. 76].

У літературі зазначається, що в кримінальному законодавстві відповідальність за розкрадання диференціюється залежно від того, яким способом вчинено посягання на власність [8, с. 193 - 194]. Як впливає з практики розгляду судами справ про злочини проти власності, ознакою передбаченої статтею 191 КК форми вчинення злочину - заволодіння майном шляхом зловживання службовим становищем - є повноваження винного щодо майна, яким він заволодіває. Особа в цьому випадку не є сторонньою для майна: внаслідок службового становища вона має певні повноваження щодо нього [9]. Аналогічну точку зору висловлено в літературі [10, с. 78 - 85]. Прикметно, що в КК РФ ознака "вчинення злочину особою з використанням свого службового становища" міститься і

в ст. 159 (шахрайство), і в ст. 160 (привласнення або розтрата), тому необхідність розмежування шахрайства та привласнення або розтрата за КК РФ є особливо вираженою, адже використання особою свого службового становища не є визначальною обставиною для кваліфікації відповідного діяння за тією чи іншою статтею. Російські джерела проводять розмежування за такими критеріями: при шахрайстві особа отримує у володіння майно в результаті обману чи зловживання довірою, а при привласненні та розтраті особа отримує майно на законних підставах, що впливають із трудових або цивільно-правових відносин; при шахрайстві майно може передаватися винному у власність, а при привласненні та розтраті передача майна відповідальній особі у власність неможлива в принципі; при шахрайстві умисел особи на заволодіння майном виникає до його отримання, а при привласненні та розтраті такий умисел виникає, коли майно вже знаходиться у винної особи на законних підставах [11, с. 247 - 248]. Останню тезу підтримує П.С. Матишевський [10, с. 64]). Досить сумнівно, щоб український законодавець мав на увазі встановити статтею 191 КК відповідальність за будь-яке заволодіння чужим майном, учинене з використанням службового становища; імовірно, мова йде про розкрадання, у яких зловживання службовим становищем виступає способом вилучення чужого майна та/або повернення його на користь винного чи інших осіб, тобто такі, що за відсутності в особи службового становища не були б скоєні. На користь цієї позиції свідчить те, що судова практика наразі розглядає використання службовою особою свого службового становища для обману чи зловживання довірою як сукупність злочинів, передбачених ст. ст. 190 і 364 КК [12]. Розкрадання державного майна шляхом незаконного відшкодування ПДВ може бути вчинене без участі службової особи, зокрема фізичною особою – підприємцем або фізичною особою з використанням реквізитів фіктивних підприємств. Навіть якщо особа, що намагається незаконно відшкодувати ПДВ, є службовою, держава передасть їй майно (кошти) не тому, що вона є службовою, а тому, що вона створить документальні підстави, за якими платник податків, на користь якого ця особа діє, ніби має право на отримання відшкодування. Обіймання особою посади не є "ключем" для незаконного від-

шкодування ПДВ, крім випадку, коли прийняття рішень з проведення відшкодування відноситься до кола її службових повноважень.

Статтею 190 КК передбачено два способи шахрайського заволодіння чужим майном або придбання права на майно (шахрайства): обман та зловживання довірою. Ми поділяємо точку зору авторів, які зазначають, що зловживання довірою є різновидом обману [10, с. 74; 13, с. 82]. Доктрина розглядає обман як повідомлення потерпілому неправдивих відомостей або приховування певних відомостей про обставини, повідомлення яких мало б суттєве значення, з метою введення потерпілого в оману. Вважається, що обман може мати активний (спотворення істини) та пасивний (замовчування про істину) характер. Активний обман полягає в навмисному введенні власника чи іншої особи в оману шляхом повідомлення завідомо неправдивих відомостей, надання підроблених документів, вчинення інших дій, що створюють у потерпілого помилкове уявлення про законність переходу майна у володіння винної особи. Пасивний обман передбачає замовчування юридично значимих обставин, повідомити про які винна особа була зобов'язана, внаслідок чого потерпілий (інша особа) помиляється стосовно наявності законних підстав для передачі винному майна [12]. У пасивному обмані виокремлюються два види бездіяльності: завідоме замовчування винною особою обставин, що призвело до виникнення помилки потерпілого стосовно правомірності передачі майна, і свідоме використання чужої помилки, у виникненні якої винний участі не брав. Друга форма пасивного обману, за одними джерелами [10, с. 73 - 74; 12], не утворює шахрайства, інші - ставлять вирішення цього питання в залежність від того, чи передувало замовчування певних обставин отриманню особою майна [13, с. 67 - 69; 14, с. 327]. Остання позиція видається більш виваженою: неважливо, з якої причини в потерпілого (іншої особи) склалося первісне хибне уявлення, головне - щоби замовчування винною особою тих чи інших обставин, повідомлення яких було необхідним, перебувало в причинному зв'язку з отриманням ним майна.

Обман при незаконному відшкодуванні ПДВ полягає в спотворенні істини щодо юридично значимих обставин, сукупність яких у тому вигляді, якого йому намагається надати шахрай, зобов'язує державні органи (податкову службу, суд, казначейство)

передати платнику податків майно (суму відшкодування). Види таких обставин визначаються правовими дефектами вимоги про відшкодування податку, які шахрай намагається приховати або про відсутність яких стверджує. Такий обман може здійснюватися шляхом: 1) спотворення відомостей про платника податків, що звертається за відшкодуванням податку (дефект суб'єкта); 2) спотворення відомостей щодо наявності формальних підстав для відшкодування податку; 3) спотворення відомостей щодо змісту проведених операцій, зокрема в разі: а) відсутності фактичної сплати ПДВ отримувачем товарів/послуг постачальникам або до державного бюджету (технічного або інтелектуального фальшування відомостей про сплату податку); б) заниження податкових зобов'язань (приховування об'єктів оподаткування (факту реалізації, безпідставного застосування нульової ставки, невідображення отриманої передплати, заниження дійсної вартості проданих товарів/послуг тощо); в) завищення податкового кредиту - нарахування податкового кредиту на підставі операцій, що в дійсності не проводилися або мали інший зміст (правочинів, що не уклалися, фіктивних, удаваних або не обумовлених діловою метою).

У всіх випадках протиправного безоплатного вилучення державного майна шляхом шахрайства обман, крім того, буде полягати в спотворенні відомостей щодо сплати ПДВ до бюджету або постачальникам у ціні товарів/послуг. Відсутність фактичної сплати ПДВ може бути як самостійним дефектом, що обумовлює протиправність відшкодування ПДВ, так і поєднуватись з іншими; для кваліфікації відшкодування ПДВ як розкрадання фактична несплата ПДВ є обов'язковою ознакою.

Зазначені обманні дії можуть учинятися у формах: активній (особа подає завідомо неправдиву заяву про наявність підстав для відшкодування ПДВ і під час перевірок надає неправдиві відомості щодо значимих обставин), комбінованій (особа подає завідомо неправдиву заяву про наявність підстав для відшкодування ПДВ, а під час перевірки приховує обставини, які, у разі їх повідомлення, виключили б відшкодування) і пасивній (особа дізнається про незаконність відшкодування після подання заяви і проведення перевірки, але до отримання відшкодування, і замовчує цю обставину).

Згідно з п. 17 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 № 10 "Про судову практику у справах про злочини

проти власності" (далі – Постанова Пленуму ВСУ № 10) обман застосовуються винною особою з метою викликати в потерпілого впевненість у вигідності чи обов'язковості передачі їй майна або права на нього. Доктрина кримінального права розглядає обман як введення в оману, повідомлення неправдивої інформації або замовчування відомостей, які винний був зобов'язаний повідомити, внаслідок чого особа, у володінні якої перебуває майно, добровільно передає його шахраю [13, с. 66]. Утім, охопити способи незаконного відшкодування ПДВ поняттям "обман" можливо, лише якщо не вичерпувати значення цього поняття введенням потерпілого в оману. Рішення про відшкодування ПДВ ухвалюють державні органи з попереднім розглядом матеріалів перевірки низкою службових осіб. Досягнення шахраєм мети не обов'язково свідчить, що йому вдалося ввести їх у оману в значенні традиційно вживаних у доктрині зворотів на кшталт "помилкове уявлення", "ілюзія правомірності" тощо. Податківці часто не плакають жодних ілюзій щодо сумлінності платників. Доречно пригадати, як у травні 2010 р. начальник податкової міліції України В. Шейбут висловив думку, що сумнів викликає законність 81 % від суми заявок на відшкодування [15]. У податковому праві діє презумпція правомірності рішень платника (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України), а в цивільному – правомірності правочину (ст. 204 Цивільного кодексу України). Інституту відшкодування ПДВ властива формальність: достатньою підставою для отримання відшкодування є наявність передбачених законодавством документів, податковий орган зобов'язаний подати органу казначейства висновок про проведення відшкодування, якщо необґрунтованість заявлених до відшкодування сум не встановлено перевіркою. Думка відповідальних осіб про неправомірність дій платника податків не має значення, якщо вона не підтверджена доказами. Службові особи передають майно не тому, що дії шахрая ввели їх в оману, а тому, що закон зобов'язує їх це зробити за обставин, що склалися (шахрай занадто вміло приховав неправомірність відшкодування).

Оскільки традиційне розуміння обману, принаймні викладене в п. 17 Постанови Пленуму ВСУ № 10, не цілком підходить до зазначених випадків (шахрай зловживає не довірою, а правовими механізмами), необхідно або вводити в кримінальний закон специфічні форми розкрадання, на кшталт "заволодіння чужим май-

ном шляхом зловживання правом", що навряд чи доцільно, або тлумачити обман широко, як будь-яке спотворення або приховування істини, яке дає змогу винній особі заволодіти чужим майном.

Закінченим незаконне відшкодування ПДВ – шахрайство – слід вважати з моменту перерахування грошових коштів органом державного казначейства на банківський рахунок підконтрольного шахраю підприємства або після отримання ним іншого майна (цінних паперів, продукції тощо) за умови, що особа має реальну можливість розпоряджатися чи користуватися отриманими коштами або іншим майном. З цих позицій було б невірним вважати розкраданням відшкодування ПДВ у межах заліку (наприклад, на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1270), коли державні кошти перераховуються з одного казначейського рахунку на інший. Особа не має можливості розпорядитися коштами в інший спосіб, ніж шляхом погашення податкових зобов'язань іншого платника податків; кошти не вилучаються з рахунків казначейства, а відбувається лише їх перерозподіл у межах державних фондів. За наявності необхідних ознак такі дії можуть бути кваліфіковані за ст. ст. 192, 212 або 364-1 (364) КК.

Замахом на незаконне відшкодування ПДВ – шахрайство – слід вважати вчинення виною особою діяння, що частково утворює об'єктивну сторону злочину, передбаченого ст. 190 КК. До таких діянь слід, зокрема, відносити діяння: 1) спрямовані безпосередньо на вилучення державного майна (подання заяви про відшкодування, розрахунку, митних декларацій тощо); 2) спрямовані на обман, необхідний для такого вилучення (надання службовим особам, що проводять перевірку, підроблених документів, повідомлення завідомо неправдивих відомостей, приховування дійсних обставин).

Дії, що безпосередньо не спрямовані на вилучення державного майна шляхом обману, але націлені на здійснення таких дій у майбутньому, слід розцінювати як приготування до незаконного відшкодування ПДВ – шахрайства. Такі дії можуть полягати в підшукуванні співучасників, змові на вчинення злочину, створенні чи придбанні суб'єктів господарської діяльності, підшукуванні коштів для імітації розрахунків, підробленні документації, виготовленні муляжу продукції, створенні видимості здійснення експортної опе-

рації, підкупі співробітників контролюючих органів тощо. Зазначені дії, крім того, можуть містити ознаки інших злочинів, зокрема передбачених ст. ст. 358, 364-1 (364), 366, 369 КК.

Використана література:

1. Довбаш Р. С. Методика розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість: дис. ... кандидата юридичних наук : 12.00.09 / Довбаш Роман Сергійович. - Київ, 2009. - 251 с.

2. Корольчук В. В. Запобігання злочинам, пов'язаним з відшкодуванням податку на додану вартість: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 "Кримінальне право та кримінологія; кримінально-виконавче право" / В. В. Корольчук. - Київ, 2010. - 16 с.

3. Скалозуб Л. П. Протидія підрозділами міліції незаконному відшкодуванню податку на додану вартість: Монографія. - Чернівці: Прут, 2009. - 302 с.

4. Гуторова Н. О. Проблеми кримінально-правової охорони державних фінансів України: дис. ... доктора юридичних наук: 12.00.08 / Гуторова Наталя Олександрівна. - Харків, 2001. - 459 с.

5. Розовская Т. И. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС при осуществлении внешнеэкономической деятельности: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук. : спец. 12.00.08 "Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право" / Т. И. Розовская. - Ростов-на-Дону, 2009. - 27 с.

6. Дудоров О. О. Вибрані праці з кримінального права / Передне слово д-ра юрид. наук, проф. В. О. Навроцького / МВС України, Луган. держ. ун-т внутр. справ. ім. Е.О. Дідоренка. - Луганськ: РВВ ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка, 2010. - 952 с.

7. Мойсик В. Р. Кримінальна відповідальність за шахрайство з фінансовими ресурсами в Україні: аналіз правотворчості та правозастосування: Монографія. - К.: Атіка-Н, 2010. - 244 с.

8. Уголовное право. Особенная часть: Учебник. Издание второе переработанное и дополненное / Под ред. доктора юридических наук, профессора Л. В. Иногамовой-Хегай, доктора юридических наук, профессора А. И. Рарога, доктора юридических наук, профессора А. И. Чучаева. - М.: Юридическая фирма "Контракт": ИНФРА-М, 2008. - 800 с.

9. Верховний Суд України. Узагальнення практики розгляду судами справ про злочини проти власності від 01.11.2008 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/n0004700-08>.

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

11. Уголовное право. Особенная часть : учебник / отв. ред. И. Я. Козаченко, Г. П. Новоселов. - 4-е изд., изм. и доп. - М. : Норма, 2008. - 1008 с.

12. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 06.11.2009 № 10 "Про судову практику у справах про злочини проги власності". – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=v0010700-09>.

13. Осокин Р. Б. Уголовно-правовая характеристика способом совершения мошенничества: дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.08 / Осокин Роман Борисович. – Москва, 2004. – 184 с.

14. Бойцов А. И. Преступления прогив собственности. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2002. – 775 с.

15. Дуля вам, а не ПДВ // Дзеркало тижня [Електронний ресурс]. – 2010. – 22 – 28 травня. – № 19 (799). – Режим доступу: <http://www.dt.ua/1000/1550/69504>.

УДК 343.223

В.В. Бондарчук

■ **ПОНЯТТЯ ОБСТАВИН, ЩО ВИКЛЮЧАЮТЬ
ЗЛОЧИННІСТЬ ДІЯННЯ:
АНАЛІЗ НАУКОВИХ ВИЗНАЧЕНЬ**

В результаті проведеного дослідження обґрунтовано, що кожна обставина, що виключає злочинність діяння, являє собою систему певних сутнісних конститутивних ознак. Доведено, що об'єктивно однакові дії людини залежно від об'єктивних і суб'єктивних чинників, які їх обумовили, суспільством і законодавством можуть оцінюватися як: суспільно небезпечні, суспільно корисні, соціально доцільні (допустимі, нейтральні тощо). Поняття "обставини, що виключають злочинність діяння" визначено як система ознак, яка органічно поєднує усвідомлені і вольові діяння особи, подібні за своїми зовнішніми ознаками до злочину, передбаченого КК України, які є суспільно корисними чи соціально доцільними правомірними діями чи бездіяльністю, що дозволені законодавством України і виключають кримінальну відповідальність.

Ключові слова: *сутнісна ознака, суспільна небезпека, соціальна доцільність, правомірність, система, обставина, що виключає злочинність діяння.*

В результате проведенного исследования обосновано, что каждое обстоятельство, исключающее преступность деяния, представляет собой систему определенных существенных конститутивных признаков. Доказано, что объективно одинаковые действия человека в зависимости от объективных и субъективных факторов, которые их обусловили, обществом и законодательством могут оцениваться как: общественно