

4. Бюллетень законодавства і юридичної практики України// Постанови Верховного Суду України в кримінальних та цивільних справах/ укл. В.Т.Маляренко, М.П.Селіванов. – К.: ЮРІнком, 1995. – 472с.

5. Кримінальний процесуальний кодекс України. Закон України " Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Кримінального процесуального кодексу України". – Х.: Одісей,2012. – 360с.

УДК 343.37:343.359.2:336.226.322(477)

А.Г. Грицюк

АНАЛІЗ ПРОТИПРАВНОСТІ ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ

У статті здійснено юридичний аналіз протиправності відшкодування ПДВ. Визначено, що протиправність відшкодування ПДВ обумовлюється правовими дефектами – дефектами суб'єкта, форми та змісту.

Ключові слова: *незаконне відшкодування ПДВ, розкрадання, шахрайство, протиправність.*

В статье осуществлен юридический анализ противоправности возмещения НДС. Определено, что противоправность возмещения НДС обуславливается правовыми дефектами – дефектами субъекта, формы и содержания.

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

The paper covers the legal analysis of the unlawfulness of the VAT refund. It is concluded that the unlawfulness of the VAT refund is determined by the legal defects, which are defects of the subject, defects of the form and defects of the content.

Key words: *illegal VAT refunds, larceny, swindling, unlawfulness.*

Постановка проблеми. Незаконне відшкодування ПДВ є однією з найменш досліджених тем у вітчизняному кримінальному праві. Юридичні ознаки незаконного відшкодування ПДВ у юридичній літературі висвітлювалися фрагментарно, деякі важливі питання, у тому числі зміст протиправності бюджетного відшкодування, потребують подальших досліджень.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Питання кримінально-правової кваліфікації злочинів, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, розглядалися в роботах В.М. Вересова, Б.В. Волженкіна, Р.Ю. Гревцової, Н.О. Гурорової, О.О. Дудорова, І.А. Клепицького, С.В. Козлова, В.Р. Мойсика, Т.І. Розовської, І.Н. Соловйова, Ю.М. Сухова, В.І. Тюніна, В.П. Шеломенцева. Роботи цих учених є значним внеском у осмислення теоретичної та практичної проблематики боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ і підґрунтям для подальших досліджень.

Метою статті є юридичний аналіз протиправності відшкодування ПДВ.

Виклад основного матеріалу. Під протиправністю при розкраданні розуміється вилучення та (або) оборнення винною особою чужого майна на свою користь чи користь інших осіб без будь-яких законних підстав [1, С. 191]. Винна особа вилучає майно, на яке не має ні дійсного, ні передбачуваного права. Дійсне право означає встановлену законодавством можливість отримати це майно. Передбачуване право виникає у випадку неправильного тлумачення, неправильної оцінки особою тих чи інших положень закону [2, С. 223–224]. Крім порушення законодавства, що регламентує порядок розподілу матеріальних благ у державі, протиправність вилучення та (або) оборнення майна на користь винної особи або інших осіб полягає у вчиненні цих дій у формах, передбачених кримінальним законодавством (крадіжки, шахрайства тощо) [3, С. 34].

Протиправність вилучення державного майна при незаконному відшкодуванні ПДВ полягає в тому, що особа не має ні дійсного, ні передбачуваного права на отримання такого відшкодування. З'ясування наявності чи відсутності відповідного права потребує звернення до положень податкового та іншого регулюючого законодавства. Відносини, що виникають у сфері справляння ПДВ, правові підстави та порядок відшкодування ПДВ наразі регулюються Податковим кодексом України (далі – ПК). Зі ст. 200 ПК випливає, що відшкодуванню підлягає частина від'ємного значення податкових зобов'язань, що дорівнює сумі податку, фактично сплаченої постачальникам у ціні товарів (послуг) чи до державного бюджету. Від'ємне значення виникає в разі перевищення у звітному періоді суми податкового кредиту над сумою податкових зобов'язань. Порядок реєстрації платників податку, об'єкти оподаткування, дата виникнення податкових зобов'язань, порядок визначення бази оподаткування, розміри ставок податку, порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті чи відшкодуванню, поняття податкової накладної, звітні періоди тощо – визначені в розділі V ПК. Засади оподаткування, ключові категорії податкового адміністрування, перехідні положення, що стосуються ПДВ, містяться в розділах I – II, у підрозділі 2 розділу XX ПК.

Визначення протиправності відшкодування ПДВ ускладнено тим, що положення податкового законодавства подекуди мають не досить чіткий характер. Складність та розпливчатість окремих правових положень зумовлює те, що судова практика навіть Вишого адміністративного суду України знає приклади різного застосування законодавства про бюджетне відшкодування та його занадто широкого тлумачення (зокрема пов'язування відшкодування ПДВ зі станом розрахунків із бюджетом постачальників) [4].

Взявши за підставу логічного поділу вид правового дефекту, що визначає заяву про відшкодування ПДВ як протиправну, системний аналіз чинного законодавства дозволяє виділити три найбільш загальні ознаки протиправності відшкодування ПДВ – дефекти суб'єкта, форми і змісту.

Дефект суб'єкта означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, яка взагалі не має такого права. Зі ст. ст. 180 - 183 ПК випливає, що право нарахування податкового кредиту та бюджетного відшкодування мають лише особи, зареєстровані як платники ПДВ. Згідно з п. 201.8 ст. 201 ПК право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку в порядку, передбаченому ст. 183 ПК. Крім того, відповідно до п. 200.5 ст. 200 ПК не мають права на отримання бюджетного відшкодування особи, які були зареєстровані як платники ПДВ менш ніж за 12 календарних місяців до місяця, за наслідками якого подається заява на бюджетне відшкодування, та особи, які мали обсяги оподатковуваних операцій за останні 12 календарних місяців менші, ніж заявлена сума бюджетного відшкодування (крім випадків придбання або спорудження основних фондів).

Дефект форми означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, яка не має для цього достатніх формальних підстав. До таких дефектів можна, зокрема, віднести випадки, коли:

а) розрахунок суми бюджетного відшкодування не відповідає розміру від'ємного значення податкових зобов'язань та (або) сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів (послуг) у попередніх податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг) або до державного бюджету, а в разі отримання від нерезидента послуг на митній території України - сумі податкового зобов'язання, включеного до податкової декларації за попередній період за отримані від нерезидента послуги. Це означає, що сума бюджетного відшкодування не відповідає первинним документам, реєстрам бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, іншим документам, пов'язаним з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Така невідповідність може полягати в арифметичних, методологічних викривленнях, невірному застосуванні положень закону, відсутності сплати ПДВ постачальникам або до бюджету тощо;

б) документи, на підставі яких розраховується сума бюджетного відшкодування, відсутні чи не відповідають вимогам закону. Так, згідно з п. 186.6 ст. 186 ПК не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними або оформлені з порушенням вимог чи не підтверджені митними деклараціями (іншими документами згідно з п. 201.11 ст. 201 ПК). Крім того, п. 44.1 ст. 44 ПК передбачено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та (або) податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на під-

ставі даних, не підтверджених зазначеними документами. Згідно зі ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [5] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Норми цього закону деталізовані Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну від 24.05.1995 № 88 [6]. Порядок створення та обігу електронних документів регулюється Законом України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22.05.2003 № 851-IV [7]. Ведення бухгалтерського обліку врегульовано Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 № 291 [8]. Крім того, вимоги до форми та порядку складання певних первинних та інших облікових документів у сфері обліку основних засобів, запасів, грошових коштів, заборгованості, заробітної плати тощо встановлені низкою підзаконних нормативно-правових актів, зокрема: [9–20] та іншими.

Дефект змісту означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, що формально має для цього підстави згідно з наявними в неї документами, проте відомості про господарські операції, що містяться в цих документах, не відповідають дійсності. Це – прихована, найпоширеніша, а відтак – найнебезпечніша форма розглядування, розраховані на сумлінних платників податків, у яких у процесі господарської діяльності утворилося від'ємне значення податкових зобов'язань. Цим користуються шахраї, створюючи штучні формальні підстави для проведення відшкодування та надаючи до податкових органів фальшиві документи стосовно операцій і податкових показників.

Аналіз законодавства дозволяє дійти висновку, що, оскільки бюджетному відшкодуванню підлягає перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями в розмірі фактично сплачених сум ПДВ, усе різноманіття дефектів змісту (невідповідності формального дійсного) під час незаконного бюджетного відшкодування зводиться до: 1) відсутності фактичної сплати ПДВ платником – отримувачем товарів (послуг) постачальникам таких товарів (послуг) або до державного бюджету; 2) заниження податкових зобов'язань; 3) завищення податкового кредиту.

Фальшування відомостей стосовно сплати податку може бути вчинене шляхом технічного підроблення відповідних платіжних та розрахункових документів (платіжних доручень, чеків, квитанцій, квитків тощо) або інтелектуального викривлення. Технічне підроблення досить легко виявити під час податкової перевірки, тому воно не є поширеним (серед вироків у справах про незаконне відшкодування ПДВ, розміщених у Єдиному

державному реєстрі судових рішень (далі – ЄДРСР), винна особа намагалася використати фізично підроблене платіжне доручення лише в одній справі (вирок № 9724192 за ЄДРСР). Більшу небезпеку становить фальшування інтелектуальне, коли правопорушник дійсно проводить розрахункову операцію, яка, однак, за своїм змістом є лише імітацією. Зазвичай для здійснення такого підроблення використовуються фіктивні фірми (так звані "конвертаційні центри", або "центри штучного кредиту" [21, с. 38, 56–66]), проте залучення фіктивних суб'єктів господарської діяльності (далі – СГД) не є обов'язковим – імітацію розрахунків можна провести за допомогою будь-якого СГД за наявності відповідної змови. Суть таких дій полягає в тому, що правопорушник домовляється з керівником СГД – контрагентом про оформлення господарської операції з постачання товарів (послуг), згідно з якою СГД правопорушника (покупець) отримує від СГД контрагента (продавця) товари (послуги) та оплатить їх вартість разом з ПДВ, а контрагент, що отримує кошти, поверне їх назад правопорушнику (готівкою чи в інший спосіб). Подібні схеми можуть передбачати чимало різновидів – відсутність руху товарів (послуг) взагалі; придбання товарів (послуг) у третьої особи із включенням СГД, що отримує кошти, як штучного посередника; завищення вартості товарів (послуг) у дійсному економічному ланцюгу; використання як "послуг" товарного кредиту [товарний кредит застосовано як спосіб формування податкового кредиту, наприклад, у справі № 1-796-2009 (вирок № 19053231 за ЄДРСР)] тощо. Контрагент, що повернув отримані в якості сплати ПДВ кошти покупцю, звісно, відповідне податкове зобов'язання до бюджету не сплачує, "закриваючи" його штучним податковим кредитом, зокрема за податковими накладними, отриманими від фіктивних фірм, або сплачує податок аналогічним чином у ціні товарів (послуг) іншим СГД, які повернуть ці кошти назад (як варіант – безпосередньо першому правопорушнику), тобто ланцюг подовжується, так чи інакше, суть цих операцій полягає в імітації сплати ПДВ у ціні товарів (послуг), що дозволяє шахраям не тільки незаконно нарахувати податковий кредит, але й, за певних умов, звернутися за відшкодуванням ПДВ.

Незалежно від наявності додаткових підстав для визнання відшкодування ПДВ протиправним, відсутність попередньої фактичної сплати податку є ознакою протиправності, що безпосередньо впливає з положень ст. 200 ПК, оскільки відшкодуванню підлягають лише попередньо фактично сплачені суми ПДВ.

Заниження податкових зобов'язань може полягати в приховуванні об'єктів оподаткування, передбачених ст. 185 ПК (наприклад, факту реалізації цінностей, придбання яких утворило податковий кредит), безпідставному застосуванню нульової ставки ПДВ замість загальної (зокрема шляхом оформлення експорту товарів, які насправді реалізовані на митній території України), невідображенні отриманої передплати, заниженні

дійсної вартості проданих товарів (послуг) тощо. Сутність заниження у тому, що фактично проведені господарські операції, на відміну від оформлених (чи взагалі не оформлених), утворюють податкові зобов'язання платника в більшому розмірі, ніж задекларовано, і за умови їх належного відображення чиста сума податкового кредиту, а отже і право на відшкодування – або не виникли б взагалі, або виникли б у меншому розмірі.

Завищення податкового кредиту за змістом закону є окремим випадком заниження податкових зобов'язань (це випливає з положень пп. 14.1.181 п.14.1 ст. 14 ПК, відповідно до якого податковий кредит є сумою, на яку платник може зменшити податкове зобов'язання). Утім можливе і, так би мовити, "чисте" завищення, якщо, наприклад, підприємство взагалі не веде ніякої господарської діяльності (відповідно – не має жодних податкових зобов'язань), але шляхом фальшування документів намагається незаконно відшкодувати ПДВ. У найбільш загальному вигляді завищення податкового кредиту як змістовний дефект полягає в обліку податкових вирахувань на підставі операцій, зміст яких не відповідає їх зовнішньому вираженню, а відтак – і вимогам закону. Способами цих дій є, зокрема: а) нарахування податкового кредиту на підставі операцій, що не проводилися; б) нарахування податкового кредиту на підставі операцій, що мали інший зміст (не надавали права на нарахування податкового кредиту взагалі чи надавали в меншому розмірі).

Відповідно до ст. 198 ПК, податковий кредит визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів, послуг та основних фондів з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку. Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше, – або списання коштів з банківського рахунка платника податків на оплату товарів (послуг), або отримання платником товарів (послуг), що підтверджено податковою накладною. Таким чином, податковий кредит може бути завищений через: а) відсутність факту отримання товарів (послуг) або списання коштів на їх оплату в дійсності (всупереч документації); б) документальне завищення дійсної вартості товарів (послуг); в) відсутність у отримувача товарів (послуг) мети подальшого використання придбаних товарів (послуг) у межах господарської діяльності (ділової мети).

Із 135 вироків у справах про незаконне відшкодування ПДВ, розміщених у ЄДРСР, вимога щодо повернення податку містила згідно з обвинуваченням правові дефекти суб'єкта у 23 випадках (17 %); форми – у 57 (42 %); змісту – у 107 (79 %), у тому числі в 34 – відсутність попередньої фактичної сплати ПДВ, у 101 – завищення податкового кредиту, у 8 – заниження податкових зобов'язань (див. аналіз: [22]).

Висновки. Протиправність відшкодування ПДВ полягає в тому, що особа не має права на отримання такого відшкодування, що зумовлюється правовими дефектами – суб'єкта, форми та змісту. *Дефект суб'єкта* означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, яка взагалі не має такого права. *Дефект форми* означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, яка не має для цього достатніх формальних підстав. *Дефект змісту* означає, що за бюджетним відшкодуванням звертається особа, яка формально має для цього підстави згідно з наявними в неї документами, але відомості про господарські операції, що містяться в цих документах, не відповідають дійсності. Дефекти змісту полягають у відсутності фактичної сплати ПДВ (постачальникам у ціні товарів (послуг) чи до бюджету), заниженні податкових зобов'язань, завищенні податкового кредиту. *Приховування відсутності фактичної сплати* ПДВ може бути вчинене шляхом технічного чи інтелектуального викривлення. *Заниження податкових зобов'язань* полягає в тому, що проведені в дійсності господарські операції, на відміну від оформлених (чи взагалі не оформлених), утворюють податкові зобов'язання платника податків у більшому розмірі, ніж задекларовано. *Завищення податкового кредиту* полягає в тому, що проведені в дійсності господарські операції, на відміну від оформлених, надають платнику податків право на нарахування податкового кредиту в меншому розмірі, ніж задекларовано (чи не надають взагалі). Причиною завищення податкового кредиту є врахування операцій, які або не проводились, або мали інший зміст. До останніх відносяться, зокрема, завищення договірної вартості товарів (послуг) і відсутність мети подальшого використання придбаних товарів (послуг) у межах господарської діяльності.

Використана література:

1. 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.
2. Уголовное право. Особенная часть : учебник / отв. ред. И. Я. Козаченко, Г. П. Новоселов. – 4-е изд., изм. и доп. – М. : Норма, 2008. – 1008 с.
3. Ответственность за преступления против собственности / Л. Д. Гаухман, С. В. Максимов. – М. : Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 1997. – 320 с.
4. Довідка про вивчення та узагальнення судової практики Вищого адміністративного суду України про відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету [Електронний ресурс] / К. Конюшко, Н. Богданюк // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 12. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/L_doc2.nsf/link1/AS060707.html.

5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

6. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку" від 24.05.1995 № 88 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.

7. Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=851-15>.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.

9. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 16.05.1996 № 99, (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.06.1996 за № 293/1318) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0293-96>.

10. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Національного банку України від 21.01.2004 № 22 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29.03.2004 за № 377/8976) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0377-04>.

11. Інструкція про ведення касових операцій банками в Україні, затверджена постановою Національного банку України від 01.06.2011 № 174 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.06.2011 за № 790/19528) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0790-11>.

12. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Національного банку України від 15.12.2004 № 637 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 13.01.2005 за № 40/10320) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

13. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 31.03.1998 за № 218/2658) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0218-98>.

14. Наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 № 145 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.1755.0>.

15. Наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2011 № 1379 "Про затвердження форми Податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної" (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 22.11.2011 за № 1333/20071) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1333-11/ed201111216?test=dCCMfOm7xBWMArPEZi63U8AsH14xws80msh8le6>.

16. Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193 "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>.

17. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352 "Про затвердження типових форм первинного обліку" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_5y/pg_inlwe/index.htm.

18. Наказ Міністерства статистики України та Міністерства транспорту України від 29.12.95 № 488/346 "Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1040.489.2&nobreak=1>.

19. Наказ Міністерства статистики України від 05.12.2008 № 489 "Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm.

20. Наказ Державної податкової адміністрації України від 23.12.2010 № 996 "Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання" (Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 13.01.2011 за № 44/18782) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0044-11>.

21. 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.

22. Аналіз вироків у справах про злочини, пов'язані з незаконним відшкодуванням ПДВ, Україна, 2007 – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://a-g-grytsyuk.narod2.ru/news/?news=1>.

УДК 347.637

Б.К. Левківський

**ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛОГІЇ ЗАКОНУ
ПРИ ЗАХИСТІ ПРАВА ДИТИНИ
НА НАЛЕЖНЕ ВИХОВАННЯ
(НА ПРИКЛАДІ ПОЗБАВЛЕННЯ
БАТЬКІВСЬКИХ ПРАВ)**

Доведено доцільність застосування судом аналогії закону, при позбавленні батьків батьківських прав за ухилення батьків від виконання обов'язків по вихованню дитини, в частині визначення строку ухилення, з урахуванням строків встановлених у інших нормах, які регулюють подібні відносини. Запропоновано шляхи удосконалення норм сімейного права.