

Коваленко Євген Валерійович – старший оперативний уповноважений з особливо важливих справ головного відділу по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю Управління Служби безпеки України в Харківській області

Особливості організації оперативно-розшукових заходів при виявленні та фіксації фактичних даних про злочини у сфері податку на додану вартість

У статті розглядаються питання про особливості організації оперативно-розшукових заходів щодо виявлення та фіксації фактичних даних про злочини у сфері податку на додану вартість.

Ключові слова: податок на додану вартість, організовані злочинні угруповання, оперативно-розшукові заходи, виявлення та фіксація.

Незаконне ухилення від сплати податку на додану вартість нерідко вчиняється організованими злочинними угрупованнями, які застосовують різноманітні форми та методи протидії правоохоронним органам, тому виявлення та документування цих злочинів можливо лише із застосуванням відповідних форм і методів оперативно-розшукової діяльності (далі – ОРД).

Виявлення і фіксація фактичних даних є базовим елементом ОРД, на основі якого проводиться оперативно-розшукове документування, супроводження кримінальних справ на досудових та судових стадіях кримінального судочинства тощо. Способи збирання фактичних даних, фіксація матеріальних та ідеальних слідів злочину або окремих подій чи фактів шляхом застосування оперативно-розшукових заходів, як правило, проводиться до порушення кримінальної справи та її розслідування, а інформація (у тому числі й доказова), фіксується і зберігається в оперативно-розшукових справах. Під оперативно-розшуковим заходом (далі – ОРЗ) розуміється сукупність взаємопов'язаних і поєднаних між собою загальною метою та завданнями дій, уповноважених Законом про ОРД суб'єктів, що здійснюються переважно негласно шляхом використання оперативних сил, засобів, методів та форм, спрямованих на виконання мети та завдань оперативно-розшукової діяльності [1, с. 137–138].

Головною метою здійснення ОРЗ є виявлення і фіксація фактичних даних, які дозволять застосувати до фігурантів передбачені законом заходи (адміністративного чи кримінального порядку), а також забезпечити можливість їх використання в процесі розкриття і розслідування злочинів. При цьому отримання даних при застосуванні методів ОРД створює надійні гарантії швидкості та об'єктивності отриманої інформації, що може бути підставою для наступного перетворення їх, з дотриманням процесуальних вимог, у судові докази [2, с. 90–91].

Разом з цим, як справедливо відзначає М. Погорецький, Закон про ОРД, зазначивши в статтях 1, 6, 7, 8, 10, що матеріали ОРД можуть бути використані в інтересах кримінального судочинства, не містить жодної норми, яка б визначала порядок надання таких матеріалів підрозділами, що здійснюють ОРД, особам, які

ведуть кримінальний процес, чи витребування їх цими особами з оперативно-розшукових підрозділів. Немає спеціальної норми, яка б встановлювала такий порядок, і в чинному КПК України [3, с. 371].

У статті 103 КПК України зазначено, що на органи дізнання покладається вжиття необхідних оперативно-розшукових заходів з метою виявлення ознак злочину й осіб, які його вчинили [4]. У статті 6 Закону України “Про оперативно-розшукову діяльність”, де йдеться про підстави здійснення оперативно-розшукової діяльності, законодавцем визначено, що вона здійснюється за допомогою оперативно-розшукових заходів, а стаття 7 зобов’язує оперативні підрозділи вжити необхідні оперативно-розшукові заходи щодо попередження, виявлення та розкриття злочину [5].

Основам правового регулювання та організації оперативно-розшукових заходів присвячено ряд робіт провідних науковців: О.М. Бандурки, К.К. Горяїнова, Є.О. Дідоренка, О.Ф. Долженкова, І.П. Козаченка, В.С. Овчинського, М.А. Погорецького В.Л. Регульського, О.Ю. Шумілова та інших.

Однак, ряд проблем ще не знайшли свого детального висвітлення. Це стосується, насамперед, особливостей організації оперативно-розшукових заходів з виявлення та фіксації фактичних даних про злочини у сфері податку на додану вартість. Ситуація, що склалася з відшкодуванням ПДВ в Україні, має реальну загрозу подальшого розростання у зв’язку з тим, що держава на даний час не має дієвого механізму попередження незаконного відшкодування ПДВ. Саме застосування незаконних схем відшкодування ПДВ при здійсненні експортних операцій породжує більш суттєву проблему – проблему викачки капіталу з економіки України. Незаконне отримання відшкодування експортного ПДВ означає для України не лише втрату фінансових ресурсів, але й упущену вигоду, розмір якої взагалі не можна підрахувати.

За наявними даними, обсяги фіктивних експортних операцій, що фактично не здійснюються та/або здійснюються за підробленими відомостями, із суттєвим завищенням вартості так званої “експортованої продукції, товарів й послуг” у відповідних документах, щорічно зростають. Це свідчить про те, що в нашій дійсності “левава частка” цього податку формується фіктивно, що автоматично тягне за собою необґрунтовані заяви на відшкодування ПДВ [6, с. 118].

Серед способів збирання фактичних даних як доказової інформації в якості найбільш вагомих можна виділити: пояснення, довідки, заяви, які отримані в результаті зашифрованого або гласного розвідувального опитування громадян про відомі їм факти протиправних діянь; акти, копії документів, що отримані в результаті негласної участі оперативного працівника або особи, яка співробітничала з ним, у перевірці фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій та окремих осіб; інформація, яка конфіденційно отримана від негласних джерел про протиправну діяльність; матеріали зняття інформації з каналів зв’язку, застосування інших оперативно-технічних засобів отримання інформації; агентурна та інша інформація, отримана від осіб, які негласно проникли до злочинної групи з метою документування злочинних дій, збору доказової інформації; дані оперативних обліків та такі, що отримані від інформаційних банків інших установ і організацій [7, с. 89].

До основних напрямів підготовчого етапу збирання фактичних даних про незаконне відшкодування ПДВ можна віднести наступні: формування інформаційного масиву даних про платника податків та вивчення особливостей ведення ним бізнесу. Інформаційний масив даних являє собою спеціальним чином підготовлені дані (бази даних), створені на основі наявної в податкових органах інформації про платника податків, призначені для забезпечення централізованого накопичення та багаторазового використання. Інформаційна база даних про платника включає інформацію, отриману як із внутрішніх, так і зовнішніх джерел.

До інформації із внутрішніх джерел належать відомості, отримані податковими органами самостійно у процесі виконання ними контрольних функцій. Особливу увагу необхідно приділяти аналізу інформації, яка зосереджена в базах даних податкових органів (АРМ “Митниця”, АРМ “Аудит”, Центральна пошуково-довідкова система, АІС “Галузь”, Розширений пошук у схемах товарно-грошових потоків та ін.). Використання інформації зазначених баз даних дає можливість ідентифікувати платників, які проводять сумнівні зовнішньоекономічні операції, отримати інформацію про суб’єкти підприємницької діяльності, які задіяні у схемах ухилення від оподаткування, розмір нарахованих та сплачених податків, вказаною категорією СПД та інше. До інформації із зовнішніх джерел належить інформація про платників податків у частині порушення ними податкового, валютного та іншого законодавства, отримана від інших зацікавлених контролюючих та правоохоронних органів: Державної митної служби України (в тому числі інформація, що надається відповідно до вимог спільного наказу ДПА України та Держмитслужби України [8], Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України, Міністерства транспорту України (про великі партії продукції, що перевозяться і користуються підвищеним попитом), Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства закордонних справ України, Державного комітету України з охорони навколишнього середовища (видані ліцензії та ліміти на природо використання), Держкомстату України, банків, Фонду держмайна, Ліцензійної палати України, нотаріальних органів, відділів реєстрації віз, комісій цінних паперів, бюро технічної інвентаризації, засобів масової інформації, судів та інше.

Оперативні підрозділи правоохоронних органів на підставі проведених оперативно-розшукових заходів здійснюють відбір об’єктів для організації перевірок підприємств з питань ухилення від сплати ПДВ та незаконного його відшкодування з бюджету і подають до підрозділів податкової служби, відповідальних за проведення документальних перевірок, висновки та пропозиції щодо включення зазначених платників податків до плану перевірок і в разі потреби забезпечують участь своїх співробітників у проведенні перевірок.

При прийнятті остаточного рішення про вибір кожного конкретного суб’єкта підприємницької діяльності для проведення документальної перевірки необхідно враховувати його фінансове становище, тобто реальну можливість платника сплатити до бюджету суми додаткових податкових платежів та фінансових санкцій у разі їх можливого донарахування за результатами перевірки. Матеріали перевірки і, особливо, висновки за її результатами, повинні мати надійне і доказове документальне підтвердження.

Методика проведення документальної перевірки базується на законодавчій базі та застосуванні сучасних засобів збору і обробки інформації, а також на знанні поширених способів ухилення від оподаткування, ознаками яких можуть слугувати: неакуратне ведення бухгалтерських документів; відсутність належного контролю за фінансовою діяльністю керівництва підприємством; спроба працівників фальсифікувати записи або наявність подвійної бухгалтерії (це свідчить про наміри перешкодити визначенню суми доходу); зникнення або безпідставне знищення документів, бухгалтерських звітів; відмова надавати документи бухгалтерської звітності; ненадання по запиті інформації або пояснень; надання фальсифікованих документів для підтвердження даних податкових декларацій; правки в записах і документах; неповне перерахування надходжень від економічної діяльності підприємства на розрахункові рахунки без аргументованого обґрунтування правомірності таких дій; використання готівкових коштів замість безготівкових; участь в незаконних операціях.

Виходячи з наведеного, з метою виявлення та розкриття правопорушень, пов’язаних з ухиленням від сплати ПДВ та незаконним його відшкодуванням з

бюджету, збору якісної доказової бази, необхідної для притягнення винних посадових осіб суб'єктів підприємницької діяльності до відповідальності, співробітниками оперативних підрозділів повинні забезпечуватися наступні основні заходи:

- встановлення всіх підприємств, які задіяні в ланцюгу поставки товарно-матеріальних цінностей, за рахунок придбання яких сформовано податковий кредит з ПДВ;

- опитування посадових осіб підприємства, що подало заявку на відшкодування, з питань здійснення операцій по придбанню товарно-матеріальних цінностей, в ході якого необхідно з'ясувати обставини та місце укладання таких угод, їх економічну доцільність для підприємства;

- перевірка оформлення бухгалтерської документації по придбанню та зберіганню товарно-матеріальних цінностей;

- аналіз фінансово-господарської діяльності підприємств-посередників, на підставі якого визначити наявність у них ознак фіктивності;

- встановлення виробника товарно-матеріальних цінностей та визначення підприємства, на якому було завищено вартість товарно-матеріальних цінностей з метою необґрунтованого формування податкового кредиту;

- встановлення схеми фінансових взаємовідносин між підприємствами (форма розрахунку, отримання кредитів під угоду, інформація про рахунки підприємств у банках, період розрахунків між учасниками схеми);

- встановлення фактичного руху товарно-матеріальних цінностей по всьому ланцюгу постачання товару (перевірка супровідних документів, наявності у встановлених підприємств складських приміщень чи перевірка угод про відповідальне зберігання);

- встановлення “фіктивних” підприємств в ланцюгу та їх реальних фізичних осіб-засновників;

- у випадках, коли в ланцюгу між підприємством-виробником та підприємством, що претендує на відшкодування ПДВ з бюджету не виявлено “фіктивного” або “транзитного” підприємства, на якому завищено вартість товарно-матеріальних цінностей, необхідно провести заходи по відпрацюванню підприємства-виробника.

Не менш важливим у визначеному контексті є проведення заходів оперативного супроводження перевірок підприємств, які підозрюються у незаконному відшкодуванні ПДВ. Так, наприклад, при відпрацюванні учасників схем проведення “сумнівних” експортних операцій, доцільно провести наступні заходи: перевірка достовірності даних, вказаних у вантажних митних деклараціях; встановлення підприємства-комісіонера, яке надавало згідно договору комісії послуги для підприємства-експортера (комітента); перевірка умов виконання договору; встановлення факту отримання комісіонером кредиту у банківській установі з метою грошового забезпечення експортної операції та його умов і наявності та виду застави; перевірка відображення даної операції по податковому обліку комісіонера (зокрема, правомірність віднесення відсотків по кредиту до валових витрат підприємства); перевірка факту переміщення товарно-матеріальних цінностей через митний кордон; встановлення виробників експортованої продукції та її вартості (направити запити до Торгово-промислової палати, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики, Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків та отримати відповідні експертні висновки); встановити маршрут проходження вантажу, склади (місця), де відбувалося завантаження-розвантаження, транспортні компанії-перевізники; встановити подальше використання валютних коштів, які надійшли від нерезидента в оплату експортних контрактів; використовуючи можливості НЦБ Інтерполу в Україні, направити запити на предмет

встановлення легітимності нерезидента – отримувача товарно-матеріальних цінностей; вилучення оригіналів чи належним чином завірених копій документів, що підтверджують протиправну діяльність службових осіб СПД; провести збір доказів протиправної діяльності, шляхом здійснення процесуальних дій; здійснити оцінку матеріалів дослідчої перевірки (встановлення наявності ознак складу злочинів).

У ході відпрацювання всіх учасників схеми ухилення від сплати ПДВ та незаконного отримання його відшкодування з бюджету по всіх виявлених у ланцюгу постачальників товарно-матеріальних цінностей “фіктивних” та “транзитних” підприємствах необхідно встановити, чи не подані їх посадовими особами заяви на ліквідацію підприємств. У разі виявлення таких фактів вжити всіх заходів щодо зупинення процесу ліквідації. З метою встановлення переліку “ризикових” банків, які організують та фінансово забезпечують функціонування зазначених схем, необхідно провести аналіз даних про місцезнаходження розрахункових рахунків підприємств-учасників схем безпідставного формування податкового кредиту з ПДВ та незаконного його відшкодування з бюджету.

На етапі реалізації матеріалів документально встановленого факту ухилення від сплати податку на додану вартість та (або) незаконної заявки на відшкодування податку з бюджету доцільно провести наступні заходи: з метою встановлення наявності чи відсутності в діях службових осіб суб’єкта господарювання ознак складу злочинів, опитати осіб, відповідальних за нарахування та сплату податків; здійснити відбір письмових пояснень спеціалістів, що здійснювали документальну перевірку підприємства та з питань встановлених фактів порушення податкового законодавства, в тому числі законності заявлених сум бюджетного відшкодування. При відібранні письмових пояснень від спеціалістів, що здійснювали документальну перевірку підприємства, бажано з’ясувати питання щодо оцінки ними діянь посадових осіб, які їх припустили, а саме, навмисно чи ні, і чим вони це аргументують з позиції порядку ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві (є чи нема факти заплутування і т. ін.), чіткості законодавчих норм, які регулюють зазначені питання, зміни по таким питанням (були чи ні, якщо так, то коли та ін.), стаж роботи посадових осіб, які у ревізорів склалися враження про знання посадовими особами податкового законодавства на час проведення перевірки та інші факти, які б могли дати відповідь на такі запитання. Відбір таких пояснень є важливим з огляду на те, що разом з актом перевірки, це один з головних приводів і підстав порушення кримінальної справи по фактам умисних дій, особливо, коли посадові особи суб’єкта перевірки на підставі ст. 63 Конституції України відмовляються давати пояснення.

Таким чином, результати оперативно-розшукової діяльності щодо порушення законодавства у сфері ПДВ можуть використовуватися при підготовці та проведенні слідчих дій як докази по кримінальних справах після їх перевірки згідно з вимогами кримінально-процесуального законодавства. Використання результатів проведених оперативно-розшукових заходів повинне забезпечувати не лише повне та всебічне вивчення всіх обставин, що складають предмет доказування за матеріалами кримінальної справи, але і його об’єктивність. Фактичні дані оперативно-розшукового характеру після надання їм статусу доказів і залучення до кримінальної справи є звичайними доказами, що не мають ніяких переваг серед інших, отриманих з інших джерел. Вони також підлягають ретельній та об’єктивній перевірці слідчим чи особою, яка проводить дізнання. За результатами оцінки матеріалів перевірки співробітниками правоохоронних органів приймається рішення відповідно до статті 97 КПК України, а саме:

- порушення кримінальної справи;
- відмова в порушенні кримінальної справи;
- направлення матеріалів за належністю.

Під час оцінки матеріалів перевірки доцільно створювати спільні групи, до складу яких включати працівників ревізорських, оперативних та слідчих підрозділів. Групою колегіально обговорюється питання наявності ознак складу злочинів у діях службових осіб підприємства, при цьому головуючим у складі групи є слідчий, який несе персональну відповідальність за прийняття рішення про порушення кримінальної справи. При прийнятті рішення про відмову в порушенні кримінальної справи, матеріали про прийняття такого рішення передаються до оперативного підрозділу.

Як засвідчили результати проведеного аналізу, відсутність чіткого визначення і розмежування фактичних даних оперативно-розшукового характеру, які, з одного боку, можуть бути безпосередньо введені до кримінального процесу як докази, а з іншого – носять допоміжний, орієнтовний характер (за джерелами їх отримання, формами та методами їх фіксації), у практиці виявлення та фіксації окремих фактичних даних щодо злочинів у сфері ПДВ можуть становити певні складнощі у їх подальшій легалізації.

Список використаних джерел

1. *Погорецький М.А.* Оперативно-розшукові заходи: удосконалення правового регулювання // *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)* – 2006. – № 14. – С. 135–145.
2. *Філіпенко Н.Є.* Проблеми правового регулювання діяльності оперативних підрозділів органів внутрішніх справ України // *Форум права.* – 2005. – № 1. – С. 78 – 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2005-1/05fnevsu.pdf>>.
3. *Погорецький М.А.* Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі. Монографія. – Х.: Арсіс ЛТД, 2007. – 576 с.
4. *Кримінально-процесуальний кодекс України.* – К.: Атіка, 2001. – 208 с.
5. *Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лютого 1992 року* // ВВР України. – 1992. – № 22. – Ст. 303.
6. *Дульський О.О.* Зростання масштабів криміналізації та корупцізації податку на додану вартість // *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика).* – 2006. – № 14. – С. 115–121.
7. *Матвійчик В.В., Павлик П.М.* Виявлення, фіксація та використання фактичних даних в ОРД // *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика).* – 2001. – № 3. – С. 88 – 93.
8. *Спільний наказ ДПА України та Держмитслужби від 12.07.2004 № 512/387 “Про затвердження порядку взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів суб’єктами зовнішньоекономічної діяльності”.*

В статье рассматриваются вопросы, касающиеся особенностей организации оперативно-розыскных мероприятий по выявлению и фиксации фактических данных о преступлениях в сфере налога на добавленную стоимость.

The article deals with the questions concerning the features of organization of the operative-investigative measures during the exposure and fixing of the facts about the crimes in sphere of the value added tax.

Стаття надійшла до редакції журналу 25 лютого 2009 року.