

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРАВОВИХ НАУК УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ФІНАНСОВОГО ПРАВА



**ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОТИДІЇ
ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ
ГОСПОДАРЮВАННЯ З ОЗНАКАМИ
ФІКТИВНОСТІ**

*Рекомендовано до видання Вченою радою
Науково-дослідного інституту фінансового права
(рішення № 5 від 29 листопада 2011 року)*

Рецензенти:

Мулявка Д. Г. – кандидат юридичних наук, доцент, начальник кафедри оперативного-розшукової діяльності Національного університету державної податкової служби України.

Авторський колектив: д. ю. н., професор В. В. Лисенко (п. 2.2., 3.2., 3.3.); д. ю. н., професор В. М. Попович (п. 2.3.); д. ю. н., доцент, с. н. с., Криницький І. Є. (п. 3.1.); к. ю. н., с. н. с. П. І. Заруба (вступ, висновки, п. 1.1., 1.3., 2.1.); к. ю. н. С. І. Федчук (п. 1.2., 1.4.); к. ю. н., доцент О. С. Задорожний (п. 2.2., 3.2., 3.3.); В. Г. Петросян (п. 2.2., 3.2., 3.3.).

П 78 **Проблеми та перспективи удосконалення протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності [монографія].** – К.: Алерта, 2012. – 298 с.

ISBN*****

У монографічному дослідженні проведено комплексний аналіз сучасного стану та тенденцій протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності. Здійснено огляд законодавства, яким регулюється реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності та протидія діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності.

Подана кримінально-правова, криміналістична та кримінологічна характеристика фіктивного підприємництва. Запропоновано організаційні, інформаційні та правові заходи протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності.

Видання розраховане на студентів, аспірантів, працівників правоохоронних органів та всіх, хто цікавиться питаннями протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності.

УДК 343.9 (477)
ББК 67.61

© Науково-дослідний інститут
фінансового права, 2011
© Видавництво «Алерта», 2012

ISBN ***

Зміст

ВСТУП

РОЗДІЛ 1.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ МАЮТЬ ОЗНАКИ ФІКТИВНОСТІ

1.1. Сучасний стан та тенденції протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності	9
1.2. Законодавство, що регулює питання реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності та протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності	25
1.2.1. Правове регулювання державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності.....	25
1.2.2. Протидія діяльності суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками фіктивності шляхом скасування державної реєстрації органами Державної податкової служби України.....	40
1.3. Суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності, його характеристика	53
1.4. Міжнародний досвід протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності	80
Висновки до розділу 1	101

РОЗДІЛ 2.

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА, КРИМІНАЛІСТИЧНА ТА КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІКТИВНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

2.1. Кримінально-правова характеристика фіктивного підприємництва	105
2.1.1. Підстави криміналізації фіктивного підприємництва.....	107
2.1.2. Об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України.....	114
2.1.3. Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України.....	125
2.1.4. Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України.....	137
2.1.5. Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України.....	142
2.2. Криміналістична характеристика фіктивного підприємництва.....	155
2.2.1. Криміналістична характеристика злочинів, які вчиняються з використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності.....	155

2.2.2. Криміналістична характеристика злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва з використанням банківських установ.....	172
2.2.3. Криміналістична характеристика злочинної діяльності осіб, які скоюють ухилення від сплати податку на додану вартість з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва.....	179
2.3. Кримінологічна характеристика фіктивного підприємства.....	184
2.3.1. Методологічні засади визначення структури кримінологічної характеристики фіктивного підприємства.....	184
2.3.2. Історія виникнення, стан, тенденції та проблеми кримінально-правової кваліфікації фіктивного підприємства.....	191
2.3.3. Класифікація основних, допоміжних та супутніх злочинів, пов'язаних з фіктивним підприємством.....	200
2.3.4. Кримінологічна характеристика особи злочинця – суб'єкта фіктивного підприємства: проблеми кримінальної відповідальності.....	203
2.3.5. Фіктивне підприємство та кримінальна відповідальність юридичних осіб: методологічні, етимологічні і прагматичні проблеми та шляхи їх розв'язання.....	209
Висновки до розділу 2.....	215

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ, ІНФОРМАЦІЙНІ ТА ПРАВОВІ ЗАХОДИ ПРОТИДІ ДІЯЛЬНОСТІ ФСПД

3.1. Заходи протидії реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності і вчиненню злочинів за їх участю.....	220
3.2. Тактика оперативного пошуку ознак злочинів, пов'язаних з несплатою податків, які вчинені суб'єктами підприємства з ознаками фіктивності.....	227
3.3. Документування злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності та особливості реалізації матеріалів оперативної розробки для потреб кримінального судочинства.....	254
Висновки до розділу 3.....
ВИСНОВКИ.....	291

ВСТУП

Одним із пріоритетних завдань органів податкової служби в умовах сьогодення є детінізація сфери сплати податків, подолання фактів незаконного відшкодування ПДВ, налагодження партнерських відносин з платниками податків.

З настанням кризових явищ в економіці України та практично у всіх країнах світу суб'єкти підприємницької діяльності намагаються оптимізувати видатки з метою збереження виробництва, кадрового потенціалу, ринків збуту виготовленої продукції. Безумовно, такі наміри необхідно вітати й державі в особі її компетентних органів, всіляко сприяти цьому.

Проте деякі суб'єкти підприємницької діяльності використовують кризові явища з метою вивести в тінь свої активи й таким чином полегшити собі проходження такого складного періоду. Так, за повідомленням Інституту економіки і прогнозування НАН України від 01.05.2011 р., тіньова економіка у країні становить 40% ВВП, або 400 млрд грн, причому з року в рік цей показник має стійку тенденцію до зростання.

Крім того, система оподаткування, яка діяла в Україні до прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України), мала багато вад (українським компаніям доводилося здійснювати 147 податкових патежів на рік (найгірший показник серед 183 країн). Незважаючи на впровадження електронної системи податкової звітності, витрати часу на вирішення податкових питань становили 736 трудових годин на рік, а загальний розрахунковий рівень податкових відрахувань перевищував 57,2% одержуваного підприємством прибутку)¹. Система оподаткування характеризувалася наявністю певних криміногенних факторів, що реалізуються у взаємодії з іншими складовими фінансової системи.

На жаль, і після ухвалення ПК України багато проблем у цій сфері залишилися невирішеними.

Так, за оцінками сприятливості інвестиційного клімату в Україні Doing Business-2012, за адмініструванням податків у 2011 році

¹ Сколотяний Ю. Чотири сходинки нагору і дванадцять втрачених місяців / Ю. Сколотяний // Дзеркало тижня. – 2009. – № 36 (764). – С. 9.

наша держава перебувала на 181 місці, не покращився прогноз і на наступний рік².

Необхідно відзначити, що проблема протидії діяльності фіктивних фірм є актуальною не лише для України. Так, за даними Слідчого комітету Росії більше половини злочинів, пов'язаних шахрайством і рядом інших тяжких складів злочинів у сфері економічної діяльності, вчиняється з використанням фірм-одноденок, їх реквізитів і рахунків. Крім того, у Росії зареєстровано близько мільйона мертвих фірм, які не здійснюють ніякої діяльності³. У зв'язку з цим 18 жовтня 2011 року Державна Дума РФ⁴ прийняла в першому читанні урядовий проект закону про встановлення кримінальної відповідальності за створення фірм-одноденок. Проект федерального закону № 497961–5 передбачає покарання аж до реального позбавлення волі терміном до 3 років за придбання документа, що посвідчує особу, або примушування для отримання такого документа зі злочинною метою. За створення і реорганізацію фірми з метою її використання для скоєння злочинів і участі в діяльності такої організації проектом передбачається ввести покарання у вигляді штрафу або позбавлення волі строком до п'яти років. Схожість та практична однотипність діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності в РФ та Україні вимагають детального вивчення законопроектів та слідчо-судової практики.

Протягом останніх років спостерігається активне проникнення організованих груп у підприємницьку діяльність та створення ними фіктивних підприємницьких структур.

За даними ДПС України, протягом III кварталу 2011 році (за оперативними даними) припинено незаконну діяльність 17 злочинних угруповань – конвертаційних центрів, які надавали послуги із незаконної конвертації безготівкових коштів у готівку, виявлено 57 злочинів, у т. ч. 47 – за ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України) та 10 – за ст. 205 КК України (фіктивне підприємництво).

² Дубровський В. Інвестиційний депресіонізм / В. Дубровський // The Economist (український випуск). – 2012. – С. 137.

³ В РФ сейчас 1 млн «мертвих» фірм, часть которых используется для тяжких преступлений/Минюст [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.ru/news/view/62674/>.

⁴ О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: проект федерального закона № 497961–5 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: www.duma.gov.ru/

Крім того, протягом цього періоду за результатами вжитих підрозділами податкової міліції заходів припинено діяльність 12 конвертаційних центрів, задіяних у переведенні в готівку коштів, отриманих при проведенні держзакупівель.

Протягом III кварталу 2011 року проведено 349 перевірок контрагентів, що скористалися послугами конвертаційних центрів, за результатами яких до бюджету донраховано 82,8 млн грн, порушено 57 кримінальних справ, у т. ч. 47 – за ч. 3 ст. 212 КК України⁵.

Особлива увага приділяється фактам незаконного відшкодування ПДВ, що, зокрема, пов'язано з тим, що з введенням додатку 5 до декларації з ПДВ спростилася процедура виявлення фіктивних фірм. Подання в електронному вигляді розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ і подальше автоматичне зіставлення даних контрагентів дозволяють оперативно виявляти злочинні схеми ухилень від сплати податків, а також ті підприємства, які мають взаємовідносини з так званими податковими ямами – суб'єктами господарювання, які ухиляються від декларування та сплати податкових зобов'язань з ПДВ.

Злочини, які скоюються суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності, за своїм змістом характеризуються високим ступенем латентності. Для їх ефективного виявлення та розслідування необхідне проведення комплексу спеціальних заходів різнопланового спрямування: контрольно-перевірочні заходи; оперативно-розшукові заходи; комплекс аналітичних заходів з використанням ресурсів інформаційно-пошукових систем; комплекс слідчих дій та оперативно-розшукових заходів.

Аналіз оперативної ситуації показує, що суб'єкти господарювання з ознаками фіктивності діють у різних сферах економіки, зокрема в бюджетній, фінансово-кредитній, банківській, зовнішньоекономічній діяльності, у сферах приватизації, торгівлі, послуг. Фіктивне підприємництво набуло поширення в базових галузях економіки – паливно-енергетичному комплексі, вугільній, металургійній, коксохімічній промисловості, агропромислому комплексі та в інших галузях народного господарства.

⁵ Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби України на III квартал 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=212518&cat_id=46611

Проблема діяльності фіктивних підприємств та їх взаємодії з легальними суб'єктами господарювання продовжує залишатися актуальною не лише для податківців, а й для більшості учасників господарських відносин⁶.

Функціонування фіктивних суб'єктів господарювання та їх високоорганізованих неформальних об'єднань – конвертаційних центрів, податкових ям – щорічно завдає багатомільйонних збитків державі, юридичним та фізичним особам.

Необхідно зазначити, що у злочинну діяльність з конвертування коштів втягнуті й деякі банки. Так, за даними ДПС України⁷, незаконною конвертацією грошових коштів займається понад 50 українських банківських установ. Відповідно до заяви ДПС, на базі банківських установ створені найбільш потужні постійно діючі канали з виведення валютних коштів сумнівного походження за межі України.

Наведений приклад та значущі збитки завдані державі, що мають місце також у поточному році (протягом I кварталу за оперативними даними припинено незаконну діяльність 40 злочинних угруповань – конвертаційних центрів, які надавали послуги з незаконної конвертації безготівкових коштів у готівку, виявлено 109 злочинів, у т. ч. 86 – за ч. 3 ст. 212 КК України та 20 – за ст. 205 КК України (фіктивне підприємництво), а також виявлені недоліки вітчизняного кримінального та регулятивного законодавства свідчать про нагальну необхідність у комплексному вирішенні даної проблеми, ураховуючи теоретичні дослідження та практичний досвід працівників податкової міліції.

⁶ Нонко А. Бой с «тенью» – 3 / А. Нонко // Юридическая практика. – 2011. – № 38. – С. 14; Щербина Ю. Налоговая получила карт-бланш в судах / Ю. Щербина // Комментарии. – 2011. – № 37. – С. 6–7.

⁷ Податкова викрила більше 50 банків на незаконній конвертації валют / Прес-служба ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ, СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ МАЮТЬ ОЗНАКИ ФІКТИВНОСТІ

1.1. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЯКІ МАЮТЬ ОЗНАКИ ФІКТИВНОСТІ

Головна стратегічна мета сучасних соціально-економічних перетворень в Україні – забезпечення стабільного позитивно-динамічного розвитку завдяки впровадженню інновацій в усіх сферах людської діяльності, прориву в напрямі переходу до постіндустріального суспільства, створенню високоефективної соціально орієнтованої економіки, яка забезпечить високий рівень життя населення, умови рівноправного партнерства у світовому товаристві, активну мотивацію до трудової і підприємницької діяльності. Цілком зрозуміло, що розвиток підприємництва слугує одним із чинників стабільного функціонування ринкової економіки, а отже, збільшення податкових доходів держави.

Проте зазначимо, що сучасна світова криза негативно впливає на здійснення соціально-економічних трансформувальних процесів, стає всеохоплюючою, зумовлює цілий комплекс проблем у всіх сферах економічного та суспільного життя. Вона виявляється в поєднанні зрос-

тання загроз у фінансовій сфері шляхом непомірного навантаження на ВВП, фінансово-банківську систему виплат за зовнішнім боргом, з посиленням негативних тенденцій у відтворенні основного капіталу. У зв'язку з цим особливої ваги набуває вирішення завдання з формування національної стратегії економічного розвитку та безпеки.

Зміст поняття економічної безпеки визначається його важливими компонентами, основними з яких є: визнання особливих національно-державних інтересів і цілей держави; підтримка державного суверенітету й самостійного розвитку країни, її місця у світовому розподілі праці, у спеціалізації та кооперації виробництва, у світовій торгівлі, у світовій фінансовій і банківській системах, на найважливіших ринках товарів і послуг, цінних паперів; самозбереження, самозахисту й саморозвитку держави⁸. При цьому загроза впливу тіньових економічних процесів більшою мірою стосується не зовнішньої орбіти економічної безпеки (забезпечення економічного суверенітету держави), а внутрішнього периметра – створення сприятливих умов розширеного національного відтворення і задоволення нагальних потреб населення. Одним з найважливіших завдань у сфері економічної безпеки країни є нейтралізація корупційно спрямованої загрози ефективному функціонуванню економіки й максимальне зниження рівня тінізації економіки. Тіньова економіка є безпосередньою і серйозною загрозою для майбутнього будь-якої держави, її потрібно визнати однією з основних проблем економіки України. Вона суттєво гальмує процес соціально-економічного розвитку країни, погіршує вітчизняний інвестиційний клімат, негативно впливає не тільки на економічні, але й на політичні інститути демократичної держави.

У Міністерстві економіки України зазначають, що, починаючи з 2004 року, рівень тіньової економіки знижувався, але з грудня 2009 року почав стрімко зростати. За офіційними даними, наприкінці січня 2009 року рівень тіньової економіки сягнув 31% ВВП країни, а за результатами I кварталу 2009 року – 36%. Разом з тим Рахункова палата оприлюднила ще менш оптимістичну цифру – 40% ВВП⁹.

⁸ *Нестеров Г. Г.* Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности России: автореф. дис. на соискание канд. экон. наук. / Г. Г. Нестеров. – М., 2009. – С. 7.

⁹ *Віренко В.* Тінь у кінці тунелю / В. Віренко // Український тиждень. – 2009. – № 39. – С. 18.

Варто зазначити, що суттєво вплинув на зростання рівня тіньової економіки надмірний тиск податкового навантаження. За різними даними, рівень податкового навантаження в Україні становить «70%–80% отриманого доходу без урахування податкових навантажень на заробітну плату та собівартість продукції»¹⁰, у той час як у розвинених країнах світу розмір цього показника коливається від 30% у Сполучених Штатах Америки та Туреччині до 52% у Швеції¹¹.

Цей фактор вважається одним з найважливіших факторів, які стимулюють розвиток тіньової економіки і активізацію кримінальної економічної діяльності. Надмірний тиск податкового навантаження – природний результат діяльності держави, яка неспроможна забезпечити реальний збір податків і прагне компенсувати скорочення податкової бази збільшенням ставок оподаткування. Скорочення податкових платежів викликає збільшення податкового навантаження, яке, у свою чергу, викликає збільшення кількості податкових правопорушень¹².

Протидія тіньовій економіці буде неможлива без дотримання певних, чітко визначених умов, а саме¹³:

- по-перше, покладання завдань протидії тіньовій економіці на органи влади повинне здійснюватися на підставі критеріїв необхідності й достатності;
- по-друге, орган державної влади для вирішення питань, віднесених до його відання, повинен мати необхідні для цього функції;
- по-третє, ефективна реалізація основних напрямів діяльності органів влади можлива у випадку їх наділення достатніми повноваженнями;
- по-четверте, визначення процесуального порядку реалізації цієї правомочності державного органу має відбуватися з урахуван-

¹⁰ *Ходаківська В. П.* Податкова система як фактор впливу на активізацію інвестиційної діяльності в регіонах України / В. П. Ходаківська // зб. наук. праць за матеріалами науково-практичної конференції «Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення». – Ірпін: Академія ДПС України. – 2001. – Ч. 2. – С. 79–82.

¹¹ *Основы налогового права* / [под. ред. С. Г. Пепеляева] – М., 1995. – С. 84–87.

¹² *Антипов В. І.* Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засоби контролю (теоретико-методологічне узагальнення) / В. І. Антипов. – Вінниця: ДП ДКФ, 2006. – С. 93.

¹³ *Купрещенко Н. П.* Противодействие теневой экономике в системе обеспечения экономической безопасности России (теоретико-методологический подход): автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук / Н. П. Купрещенко. – М., 2008. – С. 35–36.

ням конституційних гарантій прав людини й громадянина і водночас дозволяти ефективно здійснювати правоохоронну діяльність;

– по-п'яте, функціонування органів державної влади повинне бути забезпечене наявністю кадрових, інформаційних, фінансових, матеріально-технічних та інших ресурсів.

Важливим компонентом економічної безпеки є податкова безпека, яку зазвичай визначають як стан податкової системи, при якому забезпечується безперервне й достатнє фінансування держави та муніципальних утворень за допомогою стягування податків і зборів навіть за негативного впливу з боку порушників податкового законодавства¹⁴. Проте наведене визначення потребує певного уточнення. На нашу думку, у цьому випадку справедливо вести мову про систему оподаткування, адже вона набагато ширша за просту сукупність податкових платежів, законодавчо закріплених у конкретній державі (податкова система), а тому більш повно та адекватно відображає весь комплексний механізм вилучення податкових платежів, містить широкий спектр податково-процесуальних відносин.

Потрібно відзначити, що правопорушення у сфері оподаткування охоплюють всі види фінансово-господарської діяльності і характерні не тільки для комерційних, але й для державних підприємств. Причому для досягнення злочинної мети використовуються помилки та недоліки в роботі законодавчих та контролюючих державних органів, наприклад, створення та функціонування фіктивних підприємств для обслуговування недобросовісних платників податків з метою приховування об'єкта оподаткування шляхом прийняття на себе їх податкових зобов'язань.

Існує безліч схем приховування доходів для підприємств будь-якого масштабу і спрямування – від дроблення бізнесу на малих платників єдиного податку до послуг різного рівня фіктивних фірм і конвертаційних центрів. Послуги конвертаційних центрів під час кризи подорожчали вдвічі – до 10% легалізованої суми. Але навіть за таких умов це більш вигідно, ніж платити 25% податку на прибуток підприємств. Водночас, на думку колишнього начальника Головного управління податкової міліції ДПА України, потрібно домогтися, щоб послуги конвентаторів подорожчали до 15–20%.

¹⁴ Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций / Кучеров И. И. – М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – С. 63.

Тоді, враховуючи ризики, підприємці будуть зацікавлені працювати «по-білому»¹⁵.

Проте навіть формальне подорожчання послуг не зупиняє несумлінних підприємців. Так, підрозділом організації боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, ДПС у Дніпропетровській області спільно з УБОЗ ГУМВС України області ліквідовано конвертаційний центр. Його організатори протягом 2007–2009 рр. здійснювали конвертацію безготівкових коштів у готівку та переведення коштів на поточні рахунки 7 створених фіктивних та транзитних суб'єктів господарювання, зареєстрованих на підставних осіб. Через рахунки зазначених підприємств незаконно переведено у готівку понад 40 млн гривень¹⁶. Організатори отримували готівкові кошти через касу банків з використанням чекових книжок та завдяки сприянню співробітників фінансових установ. Встановлено також, що основними клієнтами конвертаційного центру були підприємства агропромислового комплексу. Крім того, організаторами використовувалася компанія-нерезидент та її реквізити для надання послуг реально діючим підприємствам з незаконного виведення грошових коштів за кордон, а також заниження фактичних обсягів імпорتنих операцій. Обсяг операцій вітчизняних суб'єктів господарювання з нерезидентом становив понад 5 млн гривень. Під час обшуків за адресами розташування офісів, помешкань організаторів, співучасників, їх автомобілів виявлено готівку на суму 50,0 тис. грн, 6 печаток та штампів підконтрольних організаторам суб'єктів господарювання, 7 комплектів оргтехніки, ноутбук, понад 100 незаповнених бланків із відбитками печаток підконтрольних організаторам підприємств та їх бухгалтерська і податкова звітність. Сума арештованих коштів на розрахункових банківських рахунках підконтрольних організаторів конвертаційного центру суб'єктів господарювання становила близько 350 тис. гривень.

Переконливими є показники діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності у 2011 році. Так, за даними

¹⁵ Віренко В. Тінь у кінці тунелю / В. Віренко // Український тиждень. – 2009. – № 39. – С. 18.

¹⁶ Ліквідовано «конвертаційний» центр, організатори якого незаконно перевели у готівку понад 40 млн гривень. 02.10.2009 р. / Прес-служба ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?jssessionid=F17F304584F0A37F9CFFCB4F13A01E1B?art_id=232750&cat_id=45661

Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, Державної податкової служби України понад 30 транзитних та фіктивних підприємств використовували київські конвертатори. Валовий дохід підконтрольних конвертаторам підприємств за 2008–2011 рр. становив близько 240 млн гривень. Саме на таку суму організатори конвертаційного центру надали послуги з мінімізації податків та протиправної конвертації грошових коштів легально діючим підприємствам. У злочинній схемі використовувалися 20 транзитних підприємств, які перераховували грошові кошти на розрахункові рахунки 13 підприємств з ознаками фіктивності. У подальшому безготівкові кошти переводилися у готівку. Встановлено також 11 найбільших підприємств-вигодонабувачів, які користувалися послугами «конвертера». Під час обшуків були вилучені первинні фінансово-господарські документи, що свідчать про протиправну діяльність, комп'ютерна техніка, банківські платіжні картки, печатки 15 суб'єктів господарської діяльності, кліше підписів службових осіб даних підприємств та паспорти їх керівників. Також вилучені готівкові кошти на суму 174,5 тис. гривень.

У структурі «підприємницької» злочинності особливої уваги вимагає фіктивне підприємництво (псевдопідприємництво), яке набуло сьогодні масового поширення. Воно негативно впливає на створення конкурентоспроможного бізнесу і, беручи до уваги масштабність негативного явища, веде до підриву економіки держави. Ці злочини, згідно з чинним законодавством Російської Федерації й України, не належать до категорії тяжких, але, як свідчить аналіз слідчої практики, відіграють важливу роль у технології злочинної діяльності організованих груп¹⁷. Зокрема, організовані групи використовують фіктивні підприємства-посередники для здійснення тяжких економічних злочинів з метою заволодіння державним, колективним і приватним майном з подальшою легалізацією незаконно вилучених коштів. Вивчення досвіду розслідування економічних злочинів у ряді регіонів України показує, що технологія злочинної діяльності з використанням статусу суб'єктів підприємницької діяльності має форму організаційних і господарських дій засновників і керівників комерційних структур. Не можна обійти увагою також ту обставину, що зазначене правопорушення відріз-

¹⁷ Волобуев А. Фиктивное предпринимательство как способ сокрытия тяжких экономических преступлений / А. Волобуев // Российская юстиция. – 2001. – № 6. – С. 54–55.

няється великою латентністю й виявлені факти протиправної діяльності є тільки видимою, і не завжди більшою, частиною. Взагалі, на думку окремих аналітиків, кількість викритих злочинів у сфері оподаткування становить не більше 5% від скоєних¹⁸.

Л. М. Дудник вважає, що фіктивне підприємництво – це неіснуюча, нелегітимна, прихована, протиправна, відповідно до встановленого законодавства, господарська комерційна діяльність¹⁹. Деталізуючи свою позицію, він приходять до висновку, що фіктивне підприємництво є недійсною, нелегітимною (протиправною), відповідно до встановленого законодавства, господарською комерційною діяльністю, яка здійснюється від імені суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності або з використанням тільки їх реквізитів як засобу для заволодіння товарно-матеріальними цінностями або отримання інших неконтрольованих прибутків²⁰. Водночас зауважимо, що в юридичній літературі існують й інші підходи. Проблема полягає в тому, чи варто так однозначно визначати фіктивне підприємництво як підприємницьку діяльність. Зокрема, С. А. Жовнір стверджує, що псевдопідприємництво не є різновидом підприємницької діяльності, його ознаки не збігаються з ознаками останньої²¹. У результаті порівняльного аналізу автор робить висновок, що псевдопідприємництво з підприємницькою діяльністю мають тільки одну спільну ознаку: її суб'єкт повинен пройти офіційну реєстрацію. Відмінні ознаки псевдопідприємництва такі: 1) при псевдопідприємстві не повинна здійснюватися підприємницька діяльність; 2) псевдопідприємництво може мати на меті одноразове отримання прибутку; 3) дохід має злочинний характер, зміст псевдопідприємництва становить злочинна діяльність, до якої можна віднести ухилення від сплати податку, незаконне отримання кредиту, спричинення майнового збитку через обман та ін.; 4) суб'єктами псевдопідприємницької діяльності відповідно до сучасної редакції ст. 173 Кримінального кодексу

¹⁸ Бембетов А. П. Предупреждение экономической преступности в сфере налогообложения: [учебное пособие] / А. П. Бембетов. – М.: АНП ФСНП, 2005. – С. 28–29.

¹⁹ Дудник Л. М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємству: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. – Ірпінь, 2008. – С. 3.

²⁰ Там само. – С. 12.

²¹ Жовнір С. А. Уголовная ответственность за лжепредпринимательство: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук / С. А. Жовнір. – М., 2002. – С. 9–10.

Російської Федерації, можуть бути тільки комерційні організації; 5) при псевдопідприємстві для отримання злочинного доходу використовується обман²². Таким чином, порівняння дозволяє зробити обґрунтований висновок, що псевдопідприємство не є різновидом ні легальної, ні протиправної підприємницької діяльності.

Псевдопідприємство є способом здійснення інших злочинів, при якому створюється комерційна організація для обману контрагентів: громадян, юридичних осіб, і для майнової вигоди або для прикриття злочинної діяльності, що здійснюється²³. Зовні законна діяльність, з одного боку, спрямована на маскуванню злочинних проявів та ухилення від відповідальності, з іншого – слугує інструментарієм для скоєння інших економічних злочинів. Створення та використання фіктивних підприємств може мати різну мету: шахрайство, розкрадання майна, проведення різноманітних тіншових фінансово-господарських операцій тощо. Водночас варто підкреслити, що діяльність суб'єктів з ознаками фіктивності у сфері оподаткування має одну принципову особливість – як правило, контрагенти знають або здогадуються про фіктивність ділового партнера (що довести надзвичайно складно), а маскуванню спрямоване, головним чином, на введення в оману органів державної влади, правоохоронних і контролюючих органів.

Незважаючи на заходи, яких вживають правоохоронні та контролюючі органи, фіктивне підприємство продовжує існувати. В окремих випадках з однією фіктивною фірмою встановлювалися взаємовідносини більше 500 легальних суб'єктів підприємства²⁴. Щороку лише податкові органи України виявляють близько 6 тисяч фіктивних юридичних осіб. Ураховуючи, що середній обіг коштів через рахунки кожного із зазначеної категорії підприємств становить близько 5 млн грн, втрати бюджету лише з ПДВ щороку становлять близько 6 млрд гривень.

Наприклад, тільки у I півріччі 2011 року працівниками податкової міліції ДПС у Полтавській області викрито близько 20 суб'єктів господарювання, що мають ознаки фіктивності, відносно їх організаторів порушено 4 кримінальні справи за ознаками ч. 2 ст. 205 КК

²² Там само.– С. 12–13.

²³ Там само.– С. 9.

²⁴ Лысенко В. В. Фиктивные предприятия в преступном механизме уклонения от уплаты налогов и отмывании средств, полученных преступным путем / В. В. Лысенко // Право і безпека.– 2003.– № 2.– С. 162.

України «Фіктивне підприємство». Більшість зазначених підприємств входили до так званих конвертаційних центрів, які використовуються суб'єктами господарської діяльності реального сектора економіки для незаконного формування податкового кредиту і ухилення від сплати податків.

До 2010 року аналіз правопорушень у сфері фінансово-господарської діяльності свідчив про те, що при протидії фіктивному підприємству правоохоронні органи, стикаються з проблемами, пов'язаними з недосконалістю чинного законодавства. По-перше, це було зумовлено відсутністю в чинному законодавстві визначення фіктивного суб'єкта підприємства та його ознак. По-друге, у цивільному законодавстві не передбачено визнання суб'єкта підприємницької діяльності фіктивним. По-третє, у спеціальному законодавстві (податковому) відсутня відповідальність за фінансово-господарські операції з фіктивним суб'єктом підприємства²⁵.

Після ухвалення ПК України до багатьох нормативно-правових актів було внесено зміни і доповнення, у тому числі Господарський кодекс України доповнено ст. 55¹ «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання»²⁶. У вказаній статті визначено ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою-підприємцем, у тому числі визнання реєстраційних документів недійсними:

– зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;

– незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;

– зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру проводити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;

²⁵ Дудник Л. М. Проблема протидії фіктивному підприємству у фінансовій сфері / Л. М. Дудник // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). 2009.– № 1.– С. 215.

²⁶ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: закон України: від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України.– 2011.– № 23.– Ст. 160.

– зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників.

Боротьба з правопорушеннями у сфері економіки на сучасному етапі є найважливішим стратегічним завданням правоохоронних і контролюючих органів. Проте загальновідомо, що одними кримінально-правовими й адміністративними заходами ефективно протистояти цим негативним явищам неможливо. Необхідно вирішити комплекс взаємопов'язаних економічних, соціальних, правових, інформаційних і ряд інших завдань.

Триває пошук ефективних шляхів протидії фіктивному підприємству.

Зокрема, Указ Президента України «Про Концепцію вдосконалення державного регулювання господарської діяльності» від 3 вересня 2007 року № 816/2007 до основних шляхів реалізації пріоритетних напрямів удосконалення державного регулювання господарської діяльності відносить удосконалення діяльності органів державної влади з питань розвитку господарської діяльності та регуляторної політики. Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва має забезпечувати ефективне функціонування системи реєстрації юридичних та фізичних осіб-підприємців, а також нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності²⁷.

У свою чергу, серед основних напрямів і заходів діяльності держави із стабілізації податкової сфери й оптимізації податкової складової економічної безпеки необхідно виділити зміну законодавства щодо порядку реєстрації комерційних фірм і приватних підприємців з метою припинення діяльності так званих фірм-одноденок, що дозволить уникнути реєстрації фірм на підставних осіб, за неіснуючими адресами, загубленими паспортами й документами громадян, що померли²⁸.

Правопорушники не обмежуються наведеними прийомами, використовуються також такі інструменти, як реєстрація підприємств на недієздатних осіб, використання паспортів та інших документів тимчасово вилучених у їх власників тощо. Можливо, доречно

²⁷ Офіційний вісник України. – 2007. – № 66. – С. 11. – Ст. 2540.

²⁸ Чурсина И. А. Влияние теневой экономики на налоговую составляющую экономической безопасности: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук. / И. А. Чурсина. – М., 2009. – С. 24.

ускладнити процесуальні провадження з державної та податкової реєстрації, ввести додаткові ступені захищеності реєстрації від протиправної діяльності, що дозволить мінімізувати негативні фактори впливу. Такий додатковий механізм протидії фіктивному підприємству ми пропонуємо ввести тимчасово. Вважаємо припустимим таке обтяження, ураховуючи ту обставину, що зазначене негативне соціальне явище завдає величезного матеріального й морального збитків, виступає одним з найдинамічніших кримінальних феноменів.

Активізація роботи правоохоронних та контролюючих органів спонукає протиправні елементи до пошуку нових форм і методів. Це має викликати адекватну реакцію законодавця. Важливу допоміжну роль у цьому відіграє активна реалізація прогностичної функції правової науки. Вважаємо, що саме на основі наукового прогнозу й можна побудувати «лінію захисту» проти злочинної діяльності. У зв'язку з цим варто звернутися до вивчення такого феномена як грюндерство (від нім. grunder – засновник). Зазвичай під ним розуміють масове неупорядковане засновництво акціонерних товариств, банків, страхових компаній, що супроводжується значною емісією цінних паперів, біржових спекуляцій, шахрайством, створенням тимчасових, фіктивних фірм. Це явище було поширеним в період зародження вільного підприємництва, становлення капіталізму. Цілковито можливо, що з певною трансформацією грюндерство може набути широкого застосування і в наші часи. Так, варто враховувати, що акцент на неупорядкованості цієї діяльності не завжди виправданий. У сучасних умовах хаотичність може мати виключно зовнішній характер, насправді вона є уявною.

Потребує нагального вирішення питання співробітництва й координації діяльності правоохоронних і контролюючих органів. Необхідно сформулювати ключові механізми їх співробітництва та взаємодії, створити дієві регламенти, широко застосовувати моделювання.

У справах про злочини, передбачені статтею 205 КК України «Фіктивне підприємство», досудове слідство проводиться слідчими органів внутрішніх справ (ч. 2 ст. 112 Кримінально-процесуального кодексу України). Так, наприклад, працівники Управління по боротьбі з організованою злочинністю УМВС України в Рівненській області припинили діяльність організованої

злочинної групи, учасники якої з метою відмивання грошових коштів та ухилення від оподаткування створили фіктивні підприємства. До складу ОГ увійшли двоє директорів ряду приватних підприємств та один непрацюючий мешканець міста Рівне. Як встановили оперативники, тіньовики, створили фіктивні фірми, що прикривали протизаконну діяльність, пов'язану з наданням послуг переведення безготівкових коштів у готівку. Близько 270 суб'єктів підприємницької діяльності, що зареєстровані у Києві, Одесі, Дніпродзержинську, Луцьку та Рівному користувалися незаконними послугами фіктивних фірм. За час існування «конвертера» було переведено у готівку понад 100 мільйонів гривень. Також встановлено, що через згадані фіктивні підприємства «конвертувалися» і бюджетні кошти. За даними фактами Слідче управління УМВС України в Рівненській області порушило кримінальну справу за ознаками злочинів, передбачених ч. 3 ст. 28 (вчинення злочину групою осіб), ч. 5 ст. 191 (привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем), ч. 2 ст. 205 (фіктивне підприємництво), ч. 3 ст. 209 (легалізація доходів, одержаних злочинним шляхом), ч. 2 ст. 364 (зловживання владою або службовим становищем) та ч. 2 ст. 366 (службове підроблення) КК України²⁹.

Проте у певних, чітко визначених чинним кримінально-процесуальним законодавством, випадках розслідування цієї категорії кримінальних справ можуть проводити слідчі прокуратури, податкової міліції та СБУ.

Більш детальний аналіз стану та перспектив протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності потребує дослідження статистичних даних з зазначеного напрямку діяльності правоохоронних та контролюючих органів (кримінальний та адміністративний аспекти), а також судових органів. При цьому аналітична робота повинна враховувати як кількісні, так й якісні показники щодо виявлення зазначеної категорії правопорушень, рівень викриття злочинів цієї категорії, результати дослідчих перевірок та досудового слідства (зокрема, підстави зупинення та закриття слідства, його відновлення), судового розгляду, профілактики протиправної діяльності. Окремо необхідно з'ясувати масштаби завданого матеріального збитку та ефективність діяльності з його відшкодування. Потрібно

²⁹ Викрито учасників ОЗГ, які через фіктивні фірми відмили понад 100 мільйонів гривень / Прес-служба ГУБОЗ МВС Україн. – 22.09.2009 р.

визначити наявні темпоральні коливання протиправної діяльності та причини цієї динаміки. Доцільно виявити «больові точки», маючи на увазі як галузі економіки, що найбільше підлягають протиправній атаці, так і ті регіони, у яких це негативне явище набуло поширення.

Окремо варто звернути увагу на досягнення в роботі державних органів з виведення цих суб'єктів з господарського обігу, їх делегалізації. Зокрема, доречно дослідити звернення до судових органів із заявами (позовними заявами) про припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця (відповідно до ст. 38 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»³⁰), вивчити судову практику з цих питань (наявні узагальнення, статистичні дані).

Для більш об'єктивної аналітичної роботи та пошуку ефективних шляхів вирішення даної проблематики, напрацювання методів протидії новим проявам, на наш погляд, доцільно звернутися до статистичних даних із зазначеної діяльності, накопичених в органах податкової служби України (тобто звернутися до найширшого масиву інформаційних даних). Вважаємо, що важливим є виявлення більш типових моделей протиправної поведінки та напрацювання алгоритму протидії.

Особливу увагу працівників підрозділів податкової міліції під час відпрацювання суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками фіктивності зосереджено на необхідності в отриманні рішень суду щодо визнання недійсними реєстраційних документів та вироків суду за фактом здійснення фіктивного підприємництва (ст. 205 КК України). Крім того, основними критеріями оцінки результатів реалізації матеріалів щодо конвертаційних центрів є сума вилучених готівкових коштів під час реалізації матеріалів щодо КЦ, сума заблокованих коштів на рахунках СГД – учасників КЦ, кількість затриманих та заарештованих осіб – організаторів та учасників КЦ, кількість проведених та легалізованих матеріалів ОТЗ стосовно осіб – організаторів та учасників КЦ, а також результативність відпрацювання легальних платників податків, які користувалися «послугами» КЦ³¹.

³⁰ Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1172.

³¹ Огляд результатів роботи підрозділів податкової міліції за 2008 рік за напрямком викриття та припинення протиправної діяльності СГД з ознаками фіктивності та «конвертаційних» центрів і основні завдання на 2009 рік/ГУПМ ДПА України.

За даними ДПС у Київській області, у березні 2011 року слідчим відділом податкової міліції Бориспільської ОДПШ порушено кримінальну справу за ознаками злочину, передбаченого ч. 2 ст. 205 КК України, за фактом створення невідновленими слідством особами фіктивного підприємства ТОВ «А», яке нібито займається оптовою торгівля зерном, насінням та кормами для тварин. Під час проведення дослідчої перевірки працівниками податкової міліції було встановлено, що створювалося згадане підприємство з метою надання послуг іншим суб'єктам господарської діяльності з незаконного формування податкового кредиту. Директором фіктивного підприємства виявився гр. З., мешканець м. Києва, який за грошову винагороду зареєстрував на своє ім'я ТОВ «А». Виходячи з пояснень псевдодиректора, він не має стосунку до фінансово-господарської діяльності товариства, податкова звітність ним не складалася та не підписувалася. Як було встановлено працівниками податкової міліції, протягом 2010 року ТОВ «А» до Бориспільської ОДПШ від імені директора З. були подані 4 декларації з податку на додану вартість. Згідно з даними додатків 5 до декларацій з ПДВ загальна сума розбіжностей по податковому кредиту становить понад 23 млн грн. На сьогодні створено слідчо-оперативну групу, вживаються заходи щодо встановлення кола осіб, причетних до цього злочину.

Аналіз ефективності відпрацювання викритих суб'єктів фіктивного підприємництва свідчить також і про неналежне використання передбачених законодавством повноважень податкових органів щодо розкриття банківської таємниці по банківських рахунках підприємств, по яких уже отримані рішення судів про визнання недійсними реєстраційних документів або отримано вирок суду за фактом фіктивного підприємництва.

Зокрема, у Миколаївській області встановлено 31 суб'єкт фіктивного підприємництва, але фактично розкрито банківську таємницю лише по 15 рахунках, у Тернопільській області встановлено 22 ФСПД, отримано інформацію лише по 6 рахунках, у Херсонській області встановлено 29 ФСПД, отримано інформацію лише по 3 рахунках, у Чернівецькій області встановлено 10 ФСПД, жодної інформації про розкриття банківської таємниці не отримано, що взагалі унеможливує подальшу роботу з відпрацювання легальних платників податків – «клієнтів» вказаних незаконних схем.

Згідно з інформацією, яка надійшла до ГУПМ ДПА України, регіональними підрозділами податкової міліції у I кварталі 2009 року (з урахуванням проведеної інвентаризації виявлених суб'єктів господарювання у 2008 році) встановлено понад 390 суб'єктів фіктивного підприємництва, щодо яких отримані рішення суду про визнання недійсними реєстраційних документів та/або вироки суду за фіктивне підприємництво.

За наслідками відпрацювання суб'єктів господарювання – легальних платників податків, які користувалися «послугами» зазначених структур, забезпечено донарахування податків у розмірі понад 380 млн грн, з яких фактично надійшло понад 28,7 млн гривень. За вказаними матеріалами відносно службових осіб легальних підприємств порушено понад 250 кримінальних справ, у т.ч. понад 140 кримінальних справ за умисне ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах.

Також, за даними ГУПМ ДПС у Київській області, у квітні 2010 року слідчими податкової міліції спільно з оперативними працівниками ВПМ Броварської ОПДІ проведено обшуки офісних приміщень та приватних помешкань активних учасників конвертаційного центру. У ході обшуків виявлено та вилучено печатки, первинні бухгалтерські документи підприємств, задіяних у схемі незаконної конвертації коштів, блокноти і зошити із записами, які свідчать про ведення бухгалтерського обліку даних підприємств, а також готівкові кошти в основному в банківських упаковках, а саме: 176 тис. дол. США, 61 тис. євро та 1 млн 572 тис. грн. У кримінальній справі проводяться документальні перевірки реально діючих підприємств-вигодонабувачів, які скористалися зазначеними послугами подружжя П. Службові особи таких підприємств-вигодонабувачів притягуються до кримінальної відповідальності за вчинені у змові з подружжям П. факти умисного ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах.

Поряд з цим спільним наказом Генеральної прокуратури України, Міністерства внутрішніх справ, Державної податкової адміністрації, Державної митної служби, Адміністрації Державної прикордонної служби, Міністерства з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи, Державного департаменту з питань виконання покарань, Міністерства оборони

і Державної судової адміністрації України від 25.05.2010 р. № 21/135/281/240/499/354/367/159/69 затверджено інструкцію про єдиний облік злочинів, якою визначено, що реєстрацію злочинів, осіб, які їх учинили, кримінальних справ, що розслідуються прокурорами, слідчими прокуратури, слідчими і дізнавачами органів внутрішніх справ, підрозділів податкової міліції, дізнавачами органів державного пожежного нагляду та установ виконання покарань, військовими прокурорами (військовою службою правопорядку у Збройних Силах України, командирами (начальниками) військових частин, з'єднань, військових установ, кораблів) здійснюють органи внутрішніх справ.

За даними органів внутрішніх справ (9 місяців 2011 року), у сфері податкової діяльності протягом звітного періоду зареєстровано 206 злочинів; виявлено підрозділами ОВС 112; особливо тяжких, тяжких та середньої тяжкості – 139; у сфері господарської діяльності – 7; установлена сума матеріальних збитків 9 216 954 грн; відшкодовано та вилучено грошей, цінностей на суму 5 152 161 гривень³².

Зокрема, детальний аналіз статистичних показників роботи стосовно викритих підприємств з ознаками фіктивності свідчить про те, що в більшості регіонів переважає формальний підхід до її організації. В основному зазначена робота зводиться до штучного нарощування вказаного показника з метою покращання статистичної звітності. Реальних заходів щодо визнання недійсними реєстраційних документів викритої фіктивної фірми, отримання судового вироку за фактом фіктивного підприємництва та руху коштів на її рахунках з подальшим відпрацюванням реальних платників-клієнтів у більшості випадків не проводиться.

³² Про стан злочинності на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності за 9 місяців 2011 року // Інформаційно-статистичний збірник/Департамент інформаційно-аналітичного забезпечення МВС України. – К., 2011. – С. 20.

1.2. ЗАКОНОДАВСТВО, ЩО РЕГУЛЮЄ ПИТАННЯ ДЕРЖАВНОЇ РЕЄСТРАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ

1.2.1. Правове регулювання державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності

Загальною передумовою реалізації права на підприємницьку діяльність є державна реєстрація, тобто діяльності кожного господарюючого суб'єкта, фізичної чи юридичної особи передусім обов'язковий етап легалізації підприємницької діяльності³³.

Термін «реєстрація» походить з польської мови – *rejestracja*; першоджерелом є латинська мова, де слово *regesta* означає списки, перелік.

У практиці застосування термінів, слів та словосполучень у юриспруденції під поняттям «державна реєстрація» розуміється визначений законодавчими актами порядок внесення уповноваженими державними органами певних відомостей до державних реєстрів. Ведення державних реєстрів дає змогу проводити облік, наприклад, суб'єктів підприємницької діяльності, випусків цінних паперів (акцій та облігацій підприємств) тощо³⁴. А реєстрацію підприємства розглядають як одну з процедур утворення підприємства, унаслідок якої останнє набуває права юридичної особи³⁵.

Показовими є статистичні дані в цій сфері. Так, станом на 1 березня 2011 року у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків зареєстровано 44,55 млн фізичних осіб. Протягом січня–лютого 2011 року в Державному реєстрі зареєструвалося 82,6 тис. громадян, з них 5,5 тис. – іноземці³⁶.

³³ Лисогор Н. Зміни у законодавстві про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності / Н. Лисогор // Право України. – 2004. – № 1. – С. 171.

³⁴ Реєстрація державна: довідкова інформація від 08.06.2007 р. / Інформаційно-аналітичний центр «Ліга».

³⁵ Реєстрація підприємства: довідкова інформація від 21.05.2007 р. / Інформаційно-аналітичний центр «Ліга».

³⁶ Кількість платників податків збільшилась на 2,7 відсотка / Прес-служба ДПА України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>.

Державна реєстрація суб'єктів підприємництва є однією з найбільш важливих процедур, що безпосередньо впливає на розвиток підприємництва й економіки країни в цілому. З одного боку, оновлення законодавства у сфері державної реєстрації, що передбачає створення спрощеної системи державної реєстрації підприємців, спрямоване на дебюрократизацію економіки України, упорядкування дозвільних і контрольних функцій держави стосовно суб'єктів господарювання. А з іншого боку, на етапі державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності важливим є здійснення усього комплексу заходів, спрямованих на попередження правопорушень у сфері господарювання³⁷.

Саме на етапі державної реєстрації необхідно вживати всіх можливих заходів з метою запобігання виникненню суб'єктів, що мають ознаки фіктивності, які створюються зацікавленими особами для ведення господарської діяльності за межами правового регулювання, поза юридичною відповідальністю, для легалізації коштів, здобутих злочинним шляхом, їх відмивання, конвертації, перерахування на закордонні рахунки, для реалізації схем, спрямованих на ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів³⁸.

Як зазначають В. В. Хахулін та О. В. Лук'яненко, такі несумлінні суб'єкти після їх формальної легалізації активно використовуються правопорушниками сторони в різних господарсько-правових угодах, які укладаються суб'єктами підприємницької діяльності з цілями, які завідомо не відповідають інтересам держави і суспільства та спрямовані проти публічних інтересів. Останнім часом актуальність даної тематики значно підвищилася – усе частіше і все в більших обсягах несумлінні суб'єкти господарювання, окремі фізичні особи активно використовують для ухилення від сплати податків і для відмивання (легалізації) грошових коштів різні схеми з успішним застосуванням для цього так званих фіктивних угод за участю несумлінних суб'єктів підприємницької діяльності, що мають ознаки фіктивності і необхідні для прикриття і камуфлювання різних фінансових обороток, які реально здійснюються

³⁷ Опалінський Ю. Щодо вдосконалення законів України про підприємницьку діяльність / Ю. Опалінський // Право України. – 1998. – № 3. – С. 50.

³⁸ Білецький В. Фіктивне підприємництво і економічна злочинність / В. Білецький // Право України. – 1997. – № 5. – С. 34–37.

у тіньовій сфері. Найбільш поширення створення суб'єктів підприємницької діяльності, що мають ознаки фіктивності при організації конвертаційних центрів для переказу безготівкових грошових коштів у готівкові з метою їх наступного вилучення та привласнення. Конвертація коштів відбувається зазвичай за такою схемою: на підставних осіб реєструються фіктивні фірми, фінансово-господарські операції, за участю яких здійснюються лише на папері. Створена таким чином мережа із багатьох фіктивних підприємств дозволяє керівникам реально діючих суб'єктів господарювання і фізичних осіб здійснювати безтоварні операції та мінімізувати свої податкові зобов'язання, незаконно формувати податковий кредит з податку на додану вартість та переказувати безготівкові кошти у готівкові³⁹.

Чинне законодавство України не визначає термін «підставна особа», хоча він зустрічається в судовій практиці, здебільшого, коли йдеться про злочини у сфері господарської діяльності та спори про визнання угод недійсними. Згідно з словником С. І. Ожегова, під підставною особою розуміється спеціально підібрана для якоїсь мети особа, а також удавана особа.

За узагальненими кримінальними справами дослідники визначають типові фіктивне підприємство як юридичну особу, створену з використанням документів підставної особи (84,8% усіх справ за злочинами «фіктивне підприємство») та формально очолювану підставним керівником. Непоодинокими є випадки створення півсотні, а то й більше фірм, у яких засновниками фігурують одна-дві ті самі особи, які насправді не вирішують жодного питання щодо цих підприємств. Причому більшість цих фірм зареєстрована за однаковою адресою, не здійснює ніякої діяльності, а ті, що здійснюють, то аж ніяк не ту діяльність, що зазначена в установчих документах. Усі вони проходять процедуру державної реєстрації, у тому числі отримують печатку та відкривають поточний рахунок у банку, а нерідко отримують і свідоцтво платника податку на додану вартість, запевняючи при цьому податківців про «гарантовані великі обороти». Як працівники там рахуються лише дві особи – директор та бухгалтер. Інших, які працюють у «компанії», нібито немає насправді, дехто з них піднімає слухавку і каже назву яко-

³⁹ Хахулін В. В. Некоторые меры предупреждения правонарушений в процессе легитимации субъектов предпринимательства / В. В. Хахулин, О. В. Лукьяненко // Экономика та право. – 2009. – № 1. – С. 63–64.

їсь із 50-ти компаній, дехто подає за дорученням черговий пакет документів на реєстрацію нової фірми, однак більшість колективу, на чолі з тим або тими, про яких знають лише «ті, кому потрібно», займається чимось дуже прибутковим і, зрозуміло, забороненим⁴⁰.

Одним з перших кроків, спрямованих на попередження появи у господарському обігу України несумлінних суб'єктів господарювання, так званих фірм-одноденок, є з'ясування реального існування осіб, що є засновниками підприємства та заявлені як такі в засновницьких документах суб'єкта господарювання. Для здійснення незаконної діяльності з несумлінними суб'єктами господарювання використовуються підставні особи-засновники або суб'єкт господарювання реєструється за втраченими, недійсними документами.

Уже на цьому етапі у контролюючих, правоохоронних органів та органів державної реєстрації виникають труднощі, пов'язані з тим, що чинне законодавство України не містить визначення поняття «підставна особа». На практиці такими особами, як правило, є малозабезпечені фізичні особи, особи, що зловживають спиртними напоями та наркотичними речовинами, які за порівняно невелику оплату погоджуються бути засновниками суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи, для чого вони за вказівкою організаторів даних оборудок оформлюють довіреність на здійснення від імені таких псевдозасновників усіх дій, пов'язаних з державною реєстрацією суб'єкта господарювання-юридичної особи, з отриманням свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, дозволів на виготовлення печатки і штампів, з взяттям суб'єкта господарювання на податковий та інші обліки, з відкриттям та використанням рахунків в банківських установах.

Після державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи і відкриття ним рахунків у банках дані особи передають організаторам махінацій оригінали установчих документів щойно зареєстрованих суб'єктів підприємництва, печатки і штампи, свідоцтва, видані державними органами, реквізити рахунків. На такі рахунки, що використовуються як «транзитні», нібито за укладеними суб'єктом господарювання угодами одразу починають зараховуватися грошові кошти з подальшим їх переведенням у готівку або конвертацією за участю працівників банку. Усі ці угоди при цьому

⁴⁰ Платонов О. Проблема підставних осіб у підприємницькій діяльності / Олександр Платонов // Юридична газета. – 2007. – № 50 (133).

не відображаються ні в бухгалтерському, ні в податковому обліку такого суб'єкта господарювання, що призводить до значних втрат державою коштів, які перебувають поза системою оподаткування і використовуються надалі в тіньовому секторі економіки.

Своєчасне виявлення таких несумлінних суб'єктів господарювання на етапі їх державної реєстрації дозволить попереджувати вказані правопорушення, обсяги яких останнім часом реально загрожують інтересам національної безпеки України. Для цього органи реєстрації повинні мати можливість безперешкодного й оперативного доступу з використанням різних засобів комунікації та зв'язку до баз даних паспортних служб для перевірки реальності заявлених в установчих документах суб'єктів господарювання відомостей, паспортних даних фізичних осіб-засновників. За допомогою нескладної перевірки інформації з'явиться можливість швидко з'ясувати, що для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності використовуються загублені або недійсні паспорти, паспорти померлих осіб або осіб, що виїхали на постійне місце проживання за межі України.

На думку деяких авторів, також не сприяє зміцненню правопорядку в господарській сфері законодавчо невизначений нормативний механізм оцінки майнових внесків засновників суб'єктів підприємницької діяльності, що дозволяє безперешкодно і цілком легально обходити публічний інтерес у забезпеченні реального наповнення статутних фондів суб'єктів підприємницької діяльності. Такими внесками за документами фігурує неліквідне (іноді – неіснуюче) майно, вартість якого у багато разів завищується. Для захисту потенційних кредиторів і контрагентів суб'єктів господарювання необхідно до державного реєстру вносити відомості щодо здійснених засновниками майнових внесків до статутного фонду суб'єктів господарювання⁴¹.

Цілком погоджуємося із твердженням, що деякі способи реєстрації «несумлінних» СПД неможливі без сприяння посадовців органів державної реєстрації або осіб, що вчиняють нотаріальні дії. Чим інакше можна пояснити реєстрацію СПД на померлого? Тому

⁴¹ Мамутов В. К. Хозяйственно-правовые проблемы детенизации и декриминализации экономики / В. К. Мамутов // Детенизация экономики: опыт экономико-правового и экономико-математического исследования: сб. науч. трудов; редкол.: В. К. Мамутов (отв. ред.) и др. / НАН Украины, Ин-т экономико-правовых исследований. – Донецк, 2000. – С. 21.

необхідно розробити механізм відповідальності посадовців за їх необережні (винні) дії під час реєстрації СПД, який згодом виявився фіктивним, встановити засоби адміністративної відповідальності. Ідеться саме про необережність, оскільки за наявності умисних дій такі особи повинні нести відповідальність як співучасники відповідно до ст. 205 КК України⁴².

Документальне виявлення і підтвердження таких обставин дозволить своєчасно виявити факти корупційних або недбалих діянь відповідних посадовців указаних органів.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що такі підходи до попередження правопорушень під час реєстрації СПД відповідатимуть сучасним реаліям і потребам зміцнення правового господарського порядку.

Означені напрями сприятимуть реалізації публічних інтересів, забезпеченню належного рівня законності у сфері господарювання і здійснення підприємницької діяльності.

На сьогодні основними нормативними актами, що регулюють питання реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, є:

- Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р.⁴³;
- Господарський кодекс України від 16.01.2003 р.⁴⁴;
- Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р.⁴⁵;
- Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р.⁴⁶

Цивільним кодексом України (ч. 4 ст. 87) (далі – ЦК України) встановлено, що юридична особа вважається створеною з дня її державної реєстрації.

Особливого значення набуло прийняття спеціального Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-під-

⁴² Хахулин В. В. Некоторые меры предупреждения правонарушений в процессе легитимации субъектов предпринимательства / В. В. Хахулин, О. В. Лукьяненко // Экономика та право. – 2009. – № 1. – С. 65.

⁴³ Цивільний кодекс України: від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 461.

⁴⁴ Господарський кодекс України: від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11. – Ст. 462.

⁴⁵ Про господарські товариства: закон України: від 19.09.1991 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 49. – Ст. 682.

⁴⁶ Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: закон України: від 15.05.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № 2. – Ст. 1172.

приємців». У преамбулі до цього Закону зазначено, що ним регулюються відносини, які виникають у сфері державної реєстрації юридичних осіб, а також фізичних осіб-підприємців.

Відповідно до ч. 1 ст. 4 вказаного Закону державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – це засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені цим Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру.

Важливим є положення зазначеного Закону, яким встановлено, що всі юридичні особи (незалежно – приватного чи публічного права) повинні засвідчувати факт свого створення або припинення шляхом внесення відповідних відомостей про них до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

Господарським кодексом України (п. 7 ст. 59) однією з підстав припинення суб'єкта господарювання визначено скасування державної реєстрації, яке позбавляє суб'єкта господарювання статусу юридичної особи і є підставою для вилучення його з державного реєстру. Суб'єкт господарювання вважається ліквідованим з дня внесення до державного реєстру запису про припинення його діяльності.

На основі аналізу наукових джерел та законодавства, що регулює питання реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, можна зробити висновок, що державна реєстрація, з одного боку, є одним із етапів створення юридичних осіб і закріплення статусу фізичних осіб-підприємців, а з іншого – це певна процедура, пов'язана з діяльністю органів державної реєстрації, що здійснюють попередній державний контроль за входженням суб'єктів у господарський обіг.

Необхідно також приділити увагу принципу роботи «єдиного вікна», який полягає у тому, що особа (фізична, юридична або посередник за дорученням), що має на меті зареєструватися, подає пакет необхідних для реєстрації документів державному реєстратору. Державний реєстратор у триденний термін реєструє суб'єкта підприємницької діяльності (СПД) та подає відомості про нього у всі передбачені законодавством органи державної влади та фонди (органи Державної податкової служби України, Пенсійний фонд тощо). Таким чином, СПД не більше ніж за робочі 3 дні отримує

від державного реєстратора Свідоцтво про реєстрацію та всі документи, що засвідчують про постановку СПД на облік. Після завершення процедури реєстрацій СПД самостійно відкриває банківський рахунок, отримує дозвіл, виготовляє печатку та штампи. Для юридичних осіб такі післяреєстраційні операції є необхідними, для фізичних осіб-підприємців – за бажанням.

Також в українському законодавстві є норми, що регулюють принцип роботи «єдиного офісу», який полягає у тому, що особа (фізична, юридична або посередник за дорученням), що має на меті зареєструватися, подає пакет необхідних для реєстрації документів державному реєстратору. Державний реєстратор у триденний термін реєструє СПД, після чого заявник самостійно зі Свідоцтвом про реєстрацію та іншими документами, необхідними для взяття на облік, звертається до всіх передбачених законодавством фондів та відомств (органи Державної податкової служби України, Пенсійний фонд тощо), які присутні у реєстраційному офісі. Через певний час заявник отримує від них документи, що свідчать про взяття підприємства чи приватного підприємця на облік. Час отримання документів визначається окремо кожним органом державної влади або фондом. Взяття на облік відбувається у тих самих органах та фондах, з тими самими документами та за тією самою вартістю, як і при реєстрації за принципом «єдиного вікна». Відкриття банківського рахунку, отримання дозволу та виготовлення печаток і штамів відбувається за процедурами «єдиного вікна». У деяких реєстраційних офісах присутні представники Міністерства внутрішніх справ України, що скорочує затрати часу для суб'єктів господарювання.

На загальних підставах юридична або фізична особа-підприємець реєструється в офісі державної реєстрації. Далі заявник самостійно зі Свідоцтвом про реєстрацію та іншими документами, необхідними для взяття на облік, звертається до всіх передбачених законодавством органів та фондів за місцем їхнього розташування. Строк отримання документів визначається окремо кожним органом. Взяття на облік відбувається в тих самих органах, з тими самими документами та за тією самою вартістю, як і при реєстрації за принципом «єдиного вікна». Як правило, на загальних підставах проводиться перереєстрація або ліквідація суб'єктів господарювання.

Окремого розгляду потребує практика адміністративного судочинства з питань застосування приписів Податкового кодексу та Кодексу адміністративного судочинства. Так, у інформаційному листі від 01.11.2011 р. за № 1936/11/13–11 зазначено, що згідно з п. 44.1 ст. 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з 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.

У листі Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13–11 проаналізовано відповідні законодавчі норми та наголошено на тому, що для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції, тобто достовірні первинні документи. Також у листі визначено приблизний перелік обставин, які можуть указувати на відсутність відповідної господарської операції. Згідно з п. 44.1 ст. 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з 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.

Водночас ст. 1 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Отже, будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

Згідно зі статтею 1 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» госпо-

дарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Таким чином, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового становища платника податків. Вимога щодо реальних змін майнового становища платника податків як обов'язкова ознака господарської операції кореспондує з нормами ПК України. Необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

Таким чином, витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість мають бути фактично здійснені і підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків. Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів або сплати грошових коштів.

Особливу увагу необхідно звертати на дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку. При цьому приймати на підтвердження даних податкового обліку можна лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

З метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість належить з'ясувати, зокрема, такі обставини.

1. Рух активів у процесі здійснення господарської операції. При цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції, – договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо.

Необхідно перевірити фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, а саме: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності.

2. Установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції. Зокрема, підлягає встановленню статусу постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Особа, що видає податкову накладну, повинна бути зареєстрованою як платник податку на додану вартість на момент вчинення відповідної господарської операції. При цьому для висновків про наявність порушень податкового законодавства в діях платника податків в обов'язковому порядку необхідно з'ясувати можливу обізнаність такого платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів (відсутність реєстрації їх як платників податку на додану вартість, відсутність у відповідних посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання первинних, розрахункових документів, податкових накладних тощо). Відповідні обставини можуть бути з'ясовані, зокрема, з використанням даних Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, а також офіційно оприлюднених даних щодо анульованих свідоцтв платника податку на додану вартість.

3. Установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку. При цьому в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку. Перевірці підлягають доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку, зокрема у разі подальшого продажу придбаного товару

нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів з їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо. Судам потрібно враховувати, що для підтвердження права платника податку на формування витрат та/або податкового кредиту з податку на додану вартість достатньо наявності мети використання товарів та послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання.

Про відсутність факту здійснення господарської операції можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

– всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників (наприклад, збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, зокрема фіктивних цінних паперів, тобто цінних паперів, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску);

– отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду будь-кого з учасників операції виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість; «тимчасова» постачання товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із податку на додану вартість тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет тощо);

– результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції (наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного на-

дання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала, тощо).

Крім того, потрібно ураховувати, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним або нікчемним сама собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції.

При цьому в податкових відносинах не може застосуватися стаття 204 ЦК України, відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним. Натомість відповідні відносини у сфері оподаткування регулюються підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України. Указана норма встановлює презумпцію правомірності рішення платника податку в тому, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків.

Установлення факту недійсності, у тому числі нікчемності цивільно-правового правочину, який опосередковує відповідну господарську операцію, не є необхідною умовою для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платнику податків у разі, якщо буде встановлено відсутність реального вчинення цієї господарської операції або відсутність зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків.

Не є обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань визнання недійсними (у тому числі нікчемними) правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом. Водночас податкові органи не позбавлені права звернутися до адміністративного суду з вимогою про визнання недійсним правочину, укладеного між

останнім у ланцюгу постачань платником податку та його контрагентом, з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства, та стягнення в дохід держави коштів, одержаних сторонами оспорюваного правочину за такими угодами, як це встановлено ч. 3 ст. 228 ЦК України.

Умовою для визнання недійсним правочину, який суперечить інтересам держави та суспільства, є встановлення умислу в діях осіб, що уклали такий правочин. При цьому носіями протиправного умислу юридичних осіб-сторін такого правочину є посадові особи цих юридичних осіб. Відповідні обставини повинні бути відображені в мотивувальній частині судового рішення про визнання недійсним правочину як такого, що вчинений юридичними особами із завідомо суперечною інтересам держави та суспільства метою. Зокрема, потрібно установити персоналії посадових осіб, у яких виник умисел на вчинення протиправного правочину, зміст їх умислу, обставини, за яких такий умисел виник, тощо.

Для з'ясування обставин реальності вчинення господарської операції судам належить ретельно перевіряти доводи податкових органів про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або підтверджені іншими доказами.

Згідно з ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

Виходячи зі змісту наведеної норми, саме на податкові органи покладається обов'язок надати достатні докази на обґрунтування висновків про порушення платником податків норм податкового законодавства, на підставі яких такому платникові визначено відповідні грошові зобов'язання.

Водночас судам варто враховувати при розв'язанні відповідних спорів принцип офіційного з'ясування обставин справи, передбачений ч. 4 та 5 ст. 11 Кодексу адміністративного судочинства України. Відповідно до вказаної норми суд вживає передбачені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи. Суд повинен запропонувати особам, які беруть участь у справі,

подати докази або з власної ініціативи витребувати докази, яких, на думку суду, не вистачає. Для вжиття належних заходів із метою встановлення обставин реальності здійснення спірної господарської операції суди повинні витребувати у податкового органу або платника податків ті докази, які не надані учасниками справи, але які, на думку суду, можуть підтвердити або спростувати доводи податкового органу щодо наявності порушень з боку платника податків. Відповідні дії можуть бути вчинені судом на підставі п. 1 ч. 2 ст. 110, ст. 114 Кодексу адміністративного судочинства України.

Якщо позивач без поважних причин ухиляється від надання доказів на вимогу суду, а наявних у справі матеріалів недостатньо для спростування підтверджених належними доказами висновків контролюючого органу, покладених в основу ухваленого ним спірного рішення, у позові платника податків може бути відмовлено. Якщо витребувані судом докази на підтвердження правомірності оскарженого рішення (дій чи бездіяльності) не надані відповідачем-податковим органом, суд не позбавлений права вказати на допущені таким податковим органом порушення процесуальних вимог шляхом постановлення окремої ухвали в порядку ст. 166 Кодексу адміністративного судочинства України.

У разі, якщо зібраних у справі доказів буде достатньо для підтвердження доводів податкового органу щодо відсутності фактичного здійснення господарської операції, у відповідному позові платника податків щодо неправомірності визначених йому грошових зобов'язань необхідно відмовити. Водночас відсутність або недостатність відповідних доказів з урахуванням змісту підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України (презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків) є підставою для висновку про неправомірність оскарженого рішення контролюючого органу.

Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції – умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо.

При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце. Водночас наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

1.2.2 Протидія діяльності суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками фіктивності шляхом скасування державної реєстрації органами Державної податкової служби України

Одним із важливих напрямів діяльності органів Державної податкової служби України є скасування державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності (СПД), які не звітують та не розміщуються за юридичною адресою. Указані СПД з ознаками фіктивності, як вже було зазначено, сприяють здійсненню незаконних господарських операцій.

Таким чином, своєчасне виявлення таких несумлінних суб'єктів підприємницької діяльності, що мають ознаки фіктивності, на етапі їх державної реєстрації дозволить попередити зазначені явища, розміри яких останнім часом реально загрожують інтересам економічної безпеки України.

Відповідно до п. 20.1.12 ст. 20 ПК України від 02.12.2010 р. передбачено право органів Державної податкової служби України у випадках, встановлених законом, звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізичною особою-підприємцем та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання. При цьому у ст. 104 ЦК України визначено, що юридична особа припиняє діяльність у результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам- правонаступникам (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або в результаті ліквідації.

Статтею 55 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. визначені ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення

до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою-підприємцем, у тому числі визнання реєстраційних документів недійсними:

- зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;
- незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;
- зареєстровано (перереєстровано) в органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру проводити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження;
- зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників.

Пунктом 2 ст. 38 Закону України Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців від 15.03.2003 р. встановлено, що підставами для постановлення судового рішення щодо припинення юридичної особи, що не пов'язано з банкрутством юридичної особи, зокрема є:

- визнання недійсним запису про проведення державної реєстрації через порушення закону, допущені при створенні юридичної особи, які не можна усунути, у тому числі реєстрація на втрачені, викрадені чи підроблені документи або передання юридичної особи у володіння та/або управління померлим, безвісно відсутнім, недієздатним особам або особам з обмеженою цивільною дієздатністю; провадження нею діяльності, що суперечить установчим документам, або такої, що заборонена законом; невідповідність мінімального розміру статутного фонду юридичної особи вимогам закону;
- неподання протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності відповідно до закону;
- наявність у Єдиному державному реєстрі запису про відсутність юридичної особи за вказаним її місцезнаходженням.

Пунктом 2 ст. 46 Закону України Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців встановлено, що підста-

вами для постановлення судового рішення про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, зокрема, є:

– провадження нею підприємницької діяльності, що заборонена законом;

– неподання протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності відповідно до закону;

– наявність у Єдиному державному реєстрі запису про відсутність фізичної особи-підприємця за зазначеним місцем проживання.

Відповідно до п. 11.10 Порядку обліку платників податків і зборів, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 979, якщо платник податків не має заборгованості перед бюджетом та у разі: неподання протягом одного року в органи державної податкової служби податкових декларацій, документів податкової звітності; якщо установчі документи суперечать чинному законодавству; провадження діяльності, яка суперечить установчим документам та законодавству; наявності в Єдиному державному реєстрі запису про відсутність юридичної особи за вказаним її місцезнаходженням; наявності в органі державної податкової служби передбачених законами України інших підстав для постановлення судового рішення щодо припинення (ліквідації) чи скасування державної реєстрації суб'єкта господарювання, то керівник органу державної податкової служби приймає рішення у вигляді розпорядження відносно платника податків – про звернення до суду або господарського суду із заявою (позовною заявою) про винесення судового рішення щодо припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, відміни державної реєстрації припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, скасування державної реєстрації змін до установчих документів юридичної особи.

Указані норми є юридичною підставою для організації органами державної податкової служби роботи щодо скасування державної реєстрації суб'єктів господарювання, зокрема тих, що мають ознаки фіктивності та вилучення їх із Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців з метою зняття суб'єктів господарювання з обліку в органах державної податкової служби.

Проте згідно з абз. 1 ч. 2 ст. 110 («Ліквідація юридичної особи») Цивільного кодексу України, у якому встановлено перелік суб'єктів,

що мають право звертатися до суду за рішенням про визнання судом недійсною державну реєстрацію юридичної особи через допущені при її створенні порушення, які не можна усунути, а також в інших випадках, установлених законом, серед таких органів не визначено органи ДПС України, що, у свою чергу, утруднює застосування п. 20.1.12 ст. 20 ПК України і, відповідно, ускладнює реалізацію покладених на них завдань. Адже на підставі ч. 2 ст. 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Спосіб – це визначене законом у їх компетенції те, яким чином здійснюються дії, спрямовані на реалізацію владних повноважень. Здійснюючи такі дії, уповноважені на виконання функцій держави органи мають спиратися не тільки на ті права і обов'язки, які передбачені законом, а й використовувати у своїй діяльності лише ті засоби, форми, прийоми, що безпосередньо передбачені законодавством⁴⁷.

Ураховуючи викладене вище, органи ДПС не можуть повною мірою реалізувати закріплені законом права унаслідок неузгодженості положень абз. 1 ч. 2 ст. 110 ЦК України і п. 20.1.12 ст. 20 ПК України.

На цьому неузгодженні наголошували, зокрема, учасники круглого столу «Спори про податки: причини виникнення та напрями їх вирішення», який відбувся 30 вересня 2009 року на базі Національного університету ДПС України⁴⁸. У рекомендаціях круглого столу зазначено, що цю прогалину можна усунути лише завдяки внесенню змін до ЦК України. Так, запропоновано викласти абз. 1 ч. 2 ст. 110 ЦК України у новій редакції:

«2. Вимога про ліквідацію юридичної особи на підставах, зазначених у пункті 2 частини першої цієї статті, може бути пред'явлена до суду органом, що здійснює державну реєстрацію, учасником юридичної особи, органом Державної податкової служби України, а щодо акціонерних товариств – також Державною комісією з цін-

⁴⁷ Конституція України. Науково-практичний коментар / [редкол.: В. Я. Тацій (голова редкол.), О. В. Петришин (відп. секретар), Ю. Г. Барабаш та ін.]. – 2-ге вид., переробл. і допов. / Національна академія правових наук України. – Х.: Право, 2011. – С. 144.

⁴⁸ Відбувся круглий стіл на тему: «Спори про податки: причини виникнення та напрями їх вирішення» [Електронний ресурс]. // Новини Національного університету державної податкової служби України. – Режим доступу: <http://www.asta.edu.ua>.

них паперів та фондового ринку...». Ми, в свою чергу, приєднуємося до викладеної думки учасників зазначеного круглого столу.

На сьогодні поширеною є практика протидії фіктивному господарюванню через⁴⁹:

– визнання недійсними статутних документів суб'єктів господарювання, що були зареєстровані до 01.07.2004 р.;

– визнання недійсними записів про проведення державної реєстрації через порушення закону, що допущені при створенні суб'єкта господарювання, які не можна усунути, господарськими судами за позовами органів Державної податкової служби України – стосовно суб'єктів господарювання, державна реєстрація яких була проведена після 01.07.2004 р. (після набуття чинності Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р.).

Таким чином, податкові органи ініціюють проведення процедури скасування у судовому порядку державної реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності.

Визначальним чинником, що зумовлює особливість механізму скасування державної реєстрації за позовами органів державної податкової служби, є його примусовість. Тобто суб'єкт господарювання втрачає свій статус не за власним бажанням, а на підставі рішення суду.

За даними ДПС України, у сфері державної реєстрації малого підприємництва мають місце негативні тенденції проведення масової реєстрації юридичних осіб за окремими адресами без їх фактичного розміщення за цими адресами.⁵⁰

Є адреси, за якими зареєстровано сотні або тисячі підприємств, незважаючи на те, що площа відповідних приміщень за санітарними нормами не дозволяє розмістити навіть по одному працівнику кожного підприємства, не беручи до уваги технологічні умови такого співіснування.

Так, у м. Києві зареєстровані за адресами:

– просп. 40-річчя Жовтня, 100/2 (приміщення площею 56 кв. м) – 690 платників податків;

⁴⁹ Щеглов Д. Відмежування фіктивного господарювання як господарського правопорушення від злочину «фіктивне підприємництво» / Д. Щеглов // Підприємництво, господарство, право. – 2008. – № 8. – С. 33.

⁵⁰ Про адреси масової реєстрації юридичних осіб: лист ДПА України: від 13.11.2008 р. – № 851/3/29–2010.

– вул. Гната Юри, 9, к. 414 (одна кімната у гуртожитку площею 20 кв. м) – 850 платників податків;

– просп. Оболонський, 23 а (житловий будинок без жодних ознак розміщення у ньому офісів юридичних осіб) – 920 платників податків.

За вказаними адресами зареєстровані там підприємства фактично не розміщені.

Таким чином, невідповідність зареєстрованого місцезнаходження суб'єкта господарювання фактичному місцю ведення діяльності створює умови для ухилення від оподаткування.

З іншого боку, вже при проведенні державної реєстрації юридичних осіб за названими адресами свідомо вказується місцезнаходження, яке не відповідає тлумаченню поняття «місцезнаходження», наданого законодавством. Так, згідно зі статтею 93 ЦК України та статтею 1 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» місцезнаходження юридичної особи – це адреса органу або особи, які відповідно до установчих документів юридичної особи чи закону виступають від її імені (виконавчий орган). У наведених прикладах виконавчі органи юридичної особи не знаходяться за зареєстрованим місцезнаходженням. Отже, відомості про місцезнаходження таких юридичних осіб у Єдиному державному реєстрі є недостовірними.

Реєстрація юридичних осіб за адресами масової реєстрації здебільшого здійснюється за посередництва інформаційно-консультативних центрів, бізнес-центрів, бізнес-інкубаторів, центрів підтримки та розвитку підприємництва тощо (далі – центри бізнесу).

Юридичним особам, зареєстрованим за посередництва та адресами центрів бізнесу, такі фірми надають спочатку послуги з реєстрації підприємств, а після реєстрації так звані «послуги юридичної адреси» – отримання поштових та телефонних повідомлень для відповідних юридичних осіб із подальшою передачею представникам таких юридичних осіб.

При встановленні факту здійснення юридичною особою діяльності, що суперечить закону чи установчим документам (п. 1 ст. 247 Господарського кодексу), з метою скасування державної реєстрації, необхідно зважати на те, що діяльністю, яка суперечить чинному законодавству, може бути визнана діяльність, забо-

ронена законом (наприклад, укладання угод стосовно предметів, вилучених з цивільного обігу, здійснення підприємницької діяльності без відповідної ліцензії тощо). У цьому випадку підставою для скасування державної реєстрації підприємства є постійне протягом певного періоду часу здійснення такої діяльності. Окремі порушення чинного законодавства, яких припускалося підприємство у своїй діяльності, що сама собою не суперечить закону, не тягнуть за собою правових наслідків у вигляді скасування його державної реєстрації (Роз'яснення Вищого арбітражного суду України «Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних із створенням, реорганізацією та ліквідацією підприємств»).

Виявлення ознак фіктивності є підставою для звернення до суду з адміністративним позовом про припинення юридичної особи. Застосовується ст. 551 Господарського кодексу України. Як вже було зазначено, юридична особа існує до моменту внесення запису про припинення її діяльності до державного реєстру. Тому навіть за наявності очевидних ознак її фіктивності вона ще тривалий час залишається правоздатною і дієздатною.

Основними доказами, які надають податкові органи як позивачі у справі про визнання угод недійсними, згідно зі ст. 49 Цивільного кодексу України, є копії господарських договорів (поставки, купівлі-продажу), докази їх виконання (акти приймання передачі, платіжні доручення, рахунки-фактури), рішення господарських судів про скасування державної реєстрації фіктивних підприємств чи про визнання недійсними їх статутних документів, довідки органів внутрішніх справ про те, що печатки фіктивним підприємствам не видавалися, довідки податкових органів про те, що підприємство вважається фіктивним.

Щодо поняття фіктивна операція, то окремого його визначення законодавством не передбачено. На практиці це документально зафіксована операція (окрема господарська трансакція), якої насправді (тобто реально) не відбувалося. Така операція може бути фіктивною повністю, тобто коли вона взагалі ніколи не відбувалася, або відбувалася частково. Часткова фіктивність може стосуватися:

- предмета. Операції відбувалися щодо іншого товару, ніж зазначений у документах.
- обсягу. У документах зафіксовані завищені або занижені обсяги операцій, які реально виконувалися.

– суб'єкта. Операції не виконувалися особою, яка зазначена їх виконавцем у документах.

– строків. Операція відбувалася в інший час, ніж зазначено в документах або протягом іншого періоду.

Реальність господарських операцій повинна досліджуватися на предмет з'ясування підстав виникнення права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування; добросовісність дій платника податку, яка полягає у відповідності вчинених ним дій господарській меті, а також реальність усіх даних, наведених у документах, що надають право на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування.

Доказами, що підтверджують безтоварність (нереальність, фіктивність) господарської операції, є, зокрема, такі обставини:

– неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місцезнаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

– відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності через відсутність управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

– облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;

– здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку.

При цьому досліджуються всі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції, – договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо. Перевіряються фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, а саме: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення, приміщень для зберігання товарів тощо; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного

товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності. Відсутність належних первинних документів може свідчити про нездійснення самих господарських операцій. Податковий кредит та бюджетне відшкодування за такими операціями не можуть бути надані платникові податку.

Відсутність товарно-транспортних накладних може бути свідченням відсутності факту перевезення товару, що, у свою чергу, може вказувати на фіктивність відповідної господарської операції. Відсутність належних первинних документів може свідчити про нездійснення самих господарських операцій. Податковий кредит та бюджетне відшкодування за такими операціями не можуть бути надані платникові податку.

Фіктивний правочин – це правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які зумовлювалися цим правочином (ст. 234 ЦК України). Такий правочин суперечить загальним умовам дійсності правочинів (п. 5 ст. 203): правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що зумовлені ним.

Верховний Суд України висловив думку, що для визнання правочину фіктивним необхідно встановити наявність умислу всіх сторін правочину. Саме собою невиконання правочину сторонами не означає, що укладено фіктивний правочин. У разі, якщо на виконання правочину було передано майно, такий правочин не може бути кваліфікований як фіктивний (п. 24 Постанови Пленуму ВС України «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» від 06.11.2009 р. № 9).

Господарські операції та договори з фіктивними контрагентами вчиняються з метою коригування податкових зобов'язань або легалізації товару, виробленого (ввезеного) незаконним шляхом. Тому за ними відбувається і/та відображається рух товарів та/або коштів. Такі правочини виконуються (формально) щонайменше однією зі сторін, а тому не можуть бути визнані фіктивними.

Відповідно до ст. 228 ЦК України (у редакції зі змінами, внесеними Законом від 02.12.2010 р.) правочин вважається таким, що порушує публічний порядок, якщо він був спрямований на порушення конституційних прав і свобод людини і громадянина, знищення, пошкодження майна фізичної або юридичної особи, держави,

Автономної Республіки Крим, територіальної громади, незаконне заволодіння ним.

Правочин, спрямований на незаконне зменшення податкових зобов'язань або отримання права на бюджетне відшкодування, порушує публічний порядок, оскільки має на меті незаконне заволодіння державним майном (коштами, які мали б надійти до бюджету чи сплачені з бюджету).

Правочин, який порушує публічний порядок, є нікчемним. Відсутність судового рішення про недійсність нікчемного правочину не свідчить про створення ним певних правових наслідків. При цьому суд у мотивувальній частині рішення у справі щодо оскарження нарахованих податкових зобов'язань має право дійти самостійно висновків про нікчемність правочину під час розгляду питання про реальність господарської операції, на підставі якої формувалися дані податкового обліку сторін договору, і розглядати податкові наслідки вчинення відповідних дій без урахування нікчемного правочину.

З 1 січня 2011 року ст. 228 ЦК доповнена ч. 3: «У разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства, його моральним засадам такий правочин може бути визнаний недійсним. Якщо визнаний судом недійсний правочин було вчинено з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, то при наявності умислу в обох сторін – в разі виконання правочину обома сторонами – в дохід держави за рішенням суду стягується все одержане ними за угодою, а в разі виконання правочину однією стороною з іншої сторони за рішенням суду стягується в дохід держави все одержане нею і все належне – з неї першої сторони на відшкодування одержаного. При наявності умислу лише в одній із сторін все одержане нею за правочином повинно бути повернуто іншій стороні, а одержане останньою або належне їй на відшкодування виконаного за рішенням суду стягується в дохід держави».

Отже, маємо два недійсних правочини у ст. 228 ЦК: той, який порушує публічний порядок, – він нікчемний; і той, який суперечить інтересам держави і суспільства, його моральним засадам, – він оспорюваний. Їх практичне розмежування може бути утруднене відсутністю чіткого критерію, адже інтереси держави і публічний порядок – це явища досить невизначені. Відрізняються вони не лише за складом, але й за наслідками: конфіскаційні наслідки

має лише правочин, який суперечить інтересам держави. Натомість для правочину, який порушує публічний порядок, наслідки є загальними: двостороння реституція (ст. 216 ЦК).

Укладаючи договори з фіктивними суб'єктами господарювання, або фіктивні правочини, або здійснюючи фіктивні господарські операції, їх контрагенти знають про фіктивність. Умисел на укладення таких договорів є в обох сторін.

Системи реєстрації товариств у Європейському Союзі. Головна увага на рівні ЄС приділяється не безпосередньо питанням створення товариства чи реєстраційному процесу (регламентація цих питань здійснюється переважно на національному рівні), а запровадженню функціонування єдиного (центрального) реєстру товариств, через який здійснювалося б оприлюднення основних відомостей про товариства, а також найбільш важливих їх документів. Існування такого реєстру розглядається як важлива запорука прозорості діяльності товариств, гарантія захисту інтересів їх учасників, кредиторів та інших осіб.

Система розкриття інформації про товариства також має містити єдиний (центральный) друкований орган, що публікує інформацію про товариства, та/або єдиний (центральный) веб-портал, на якому розміщується інформація про товариства. Обов'язковим елементом належного функціонування цієї системи є зазначення товариством у вихідній документації відомостей про свій реєстраційний номер, щоб кожна заінтересована особа могла швидко знайти інформацію про товариство в будь-якому з означених вище джерел. Останнім часом велика увага на рівні ЄС приділяється створенню належної правової бази щодо комп'ютеризації реєстрів і використання сучасних електронних засобів зв'язку для подання або отримання документів (відомостей) з реєстру (відповідні зміни було внесено до Першої директиви у 2003 р.). За вимогами Одинадцятої директиви, в єдиному (центральному) реєстрі держави-члена має міститися також інформація про відокремлені підрозділи, якщо вони створюються товариствами, які розміщуються на території інших країн-членів⁵¹.

⁵¹ Кібенко О.Р. Сучасний стан та перспективи правового регулювання корпоративних відносин: порівняльно-правовий аналіз права ЄС, Великої Британії та України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук: 12.00.04 / О.Р. Кібенко. – Х., 2006. – С. 13–14.

Зважаючи на викладене, вважаємо цілком правильним положення, які містяться в авторефераті дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук О.Р. Кібенко. Вчений на основі вивчення світового досвіду обґрунтовує, що головною функцією системи реєстрації юридичних осіб має бути не безпосередньо реєстраційна, а інформаційна – публічне розкриття інформації про юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців. Для ефективного функціонування реєстраційної системи в Україні автор пропонує⁵²:

– забезпечити вільний доступ будь-якої заінтересованої особи до документів, що містяться в реєстраційній справі, а не тільки до відомостей, занесених до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (ЄДР);

– закріпити у законі, що у випадку розбіжностей між дійсними відомостями, відомостями, внесеними до ЄДР та/або оприлюдненими, треті особи мають право посилатися на відомості, внесені до ЄДР та/або оприлюднені; останні повинні мати пріоритет над відомостями, внесеними до ЄДР;

– уніфікувати систему здійснення повідомлень, які за чинним законодавством підлягають обов'язковому опублікуванню юридичними особами;

– запровадити можливість доступу до ЄДР у режимі он-лайн і можливості отримання основних відомостей з реєстру безкоштовно через мережу Інтернет;

– ввести електронну реєстрацію юридичних осіб та електронне подання відомостей для внесення до ЄДР.

Подібних висновків дійшов у авторефераті дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук В.І. Марков, на думку якого на законодавчому рівні необхідно визначити, що інформація про СПД, яка міститься в державному реєстрі, повинна бути максимально відкритою, загальнодоступною, всією інформаційною мережею з регулярним оновленням відомостей, що дозволить мати на постійній основі вичерпний перелік СПД, а також забезпечить прозорість статусу СПД та перешкоджатиме вступу у підприємницькі відносини сумнівних суб'єктів з ознаками фіктивності, позитивно вплине на зміцнення законності і правопорядку в цілому в господарській сфері. Недотримання встановленого порядку забезпечення публічності і прозорості такої інформації

⁵² Там само. – С. 4.

ції має тягти за собою відповідальність уповноважених органів з обов'язковим застосуванням до них карних санкцій⁵³.

У зв'язку з тим, що в Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» не зазначені принципи державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, а в юридичній літературі існують різні трактування останніх, пропонується принципи державної реєстрації зазначити в Законі про державну реєстрацію, щоб уникнути подальших розбіжностей і відобразити характерні риси відносин, які виникають у сфері державної реєстрації:

– по-перше, принцип законності, який означає дотримання закону всіма учасниками реєстраційного процесу;

– по-друге, принцип достовірності, сутність якого полягає в тому, що відомості, які містяться в Єдиному державному реєстрі, повинні вважатися дійсними (такими, що відповідають дійсності);

– по-третє, принцип єдності, що втілюється в наступному: єдиний порядок (процедура) державної реєстрації; єдина система органів, що здійснюють державну реєстрацію; Єдиний державний реєстр юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців;

– по-четверте, принцип гласності (відкритості), що означає: будь-яка особа має право одержати інформацію про відомості, що містяться в Єдиному державному реєстрі;

– по-п'яте, принцип публічності державної реєстрації, зміст якого полягає в тому, що відомості про створення і припинення юридичної особи і фізичної особи-підприємця мають бути внесені до реєстру, і юридична особа вважається створеною або припиненою, а фізична особа набуває статусу підприємця або втрачає його з моменту внесення відповідних відомостей до реєстру.

⁵³ Марков В.І. Створення та реєстрація суб'єктів підприємництва недержавного сектору економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.04 / В.І. Марков. НАН України. – Донецьк, 2004. – С. 16.

1.3. СУБ'ЄКТ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ, ЙОГО ХАРАКТЕРИСТИКА

Проведення комплексного дослідження щодо напрямів протидії діяльності суб'єктів підприємництва, які мають ознаки фіктивності, вимагає чіткого визначення відповідних понять. Зазначимо, що це питання остаточно не вирішено в чинному законодавстві України, що зумовлює практичні проблеми. Так, у листі Державної податкової адміністрації України зазначено, що в чинному регулятивному законодавстві України чітко не визначено поняття «фіктивна фірма» або «фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності». Тому працівники податкової служби у випадку виявлення підприємств, які здійснюють свою діяльність з порушенням порядку заняття підприємницькою діяльністю, звертаються в судові інстанції з позовами про відміну державної реєстрації або визнання недійсними реєстраційних і установчих документів такого підприємства⁵⁴.

На сьогодні немає єдності у встановленні змісту категорій «фіктивний суб'єкт підприємництва», «суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності» та «фіктивна фірма». Це завдання складне через ряд причин. В дане поняття вкладається різноманітний зміст. У засобах масової інформації, діяльності податкових органів, платників податків таких суб'єктів називають по-різному: «фінтив», «квартильні», «фантом», «фірми-одноденки», «ліхтарі», «кримінали», «блукаючі», «метелики-одноденки», «підсніжники», «підставні фірми», «яма», «глухарі», «ліві», «липові», «роги та копита», «чорні дірки», «химери», «поганки», «альтернативний інструмент податкового планування», «анонімні структури», «одноразові», «підприємство-примара», «номінальна контора» тощо.

Категорія, що розглядається, має досить широкий прояв в об'єктивній діяльності (від виготовлення підробленої печатки до офіційно зареєстрованих підприємств (суб'єктів підприємництва) в органах державної реєстрації). Закони і підзаконні акти, які стосуються оподаткування, використовують різні назви: «фіктив-

⁵⁴ Щодо роз'яснення поняття «фіктивна фірма»: лист ДПА України від 14.01.2005 р. / № 365/6/26–5215 // Бухгалтерія. Налоги. Бизнес. – 2005. – № 10.

ні фірми», «фіктивні підприємства» тощо. У нашому дослідженні терміни «фіктивна фірма», «фіктивне підприємство», «фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності», «фіктивний суб'єкт підприємства», «фіктивна структура», «юридична особа, яка визнана фіктивною», «суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності» будуть використовуватися як тотожні поняття.

Визначення змісту даної категорії необхідне як для податкових органів, судової практики, так і в цілому для платників податків. У правозастосовній практиці органів державної податкової служби треба чітко вирішити, що входить у поняття фіктивного підприємства (фіктивного суб'єкта підприємництва). Необхідне також нормативно-правове визначення наслідків використання у діяльності платників податків можливостей фіктивних фірм. У судовій практиці також потрібно встановити зміст даної категорії, оскільки визнання суб'єкта фіктивним викликає певні правові наслідки не лише для нього, але й для учасників угоди. Мається на увазі визнання реєстраційних документів фіктивного підприємства недійсними і в цілому визнання недійсними угод, які уклалися такими суб'єктами. Найбільш важливим є визначення поняття фіктивного суб'єкта підприємництва для платників податків. Вони повинні знати, які можуть бути правові наслідки при умисному використанні можливостей фіктивного підприємства, а також у випадку добровільної помилки.

Щодо застосування у практиці правоохоронних органів поняття «фіктивне підприємство», то існують різні погляди. Окремі автори визнають потребу у введенні такої категорії. Інші вважають, що законодавча база в галузі кримінального законодавства охоплює весь спектр кримінальних злочинів у кредитно-фінансовій сфері. У кримінальному законодавстві України відсутнє поняття корупції, хоча вона охоплює такі злочини, як зловживання владою, хабарництво. Аналогічно з фіктивними фірмами: притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, шахрайство; відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, тощо⁵⁵. За результатами опитування співробітників податкової міліції встановлено, що 82,6% респондентів зазначили про необхідність визначення у чинному законодавстві поняття «фіктивне підприємство».

⁵⁵ Коцый В. В погоне за тенью. Контролеры намерены активизировать усилия по борьбе с фиктивными фирмами / В. В Коцый // Компаньон. – 2000. – № 39. – С. 19–22.

Що таке фіктивне підприємство? У чинній нормативній базі перший раз застереження щодо фіктивних підприємств зустрічається у листі Юридичного департаменту Нацбанку України від 03.12.1997 р. № 18–111/2066–8894 «Про зловживання при створенні та діяльності комерційних структур», який було направлено Кримському республіканському, обласним та по місту Києву та Київській області управлінням Національного банку України, комерційним банкам, Асоціації українських банків.

У згаданому листі, зокрема, зазначалося, що, за повідомленням Міністерства внутрішніх справ України, почастишали випадки зловживань при створенні та діяльності комерційних структур, багато з яких виявилися фіктивними. При цьому допускаються порушення при вчиненні нотаріальних дій нотаріусами, у тому числі і при засвідченні копій документів, що подаються в банк для відкриття поточного рахунка (копій свідоцтв про державну реєстрацію, статутів, зразків підписів посадових осіб, яким, відповідно до чинного законодавства та установчих документів, надано право розпорядження банківським рахунком та підпису розрахункових документів).

Ураховуючи викладене та з метою попередження відкриття банками рахунків фіктивним підприємницьким структурам, НБУ вважав за необхідне звернути увагу банків на те, що при відкритті рахунків юридичним особам та іншим суб'єктам підприємницької діяльності посадові особи комерційних банків повинні перевіряти відповідність засвідчувального напису нотаріуса вимогам Закону України «Про нотаріат» та Інструкції про порядок вчинення нотаріальних дій нотаріусами України, затвердженої наказом Мін'юсту № 18/5 від 14.06.1994 р. НБУ застерігав також, що у разі порушення зазначених вимог до комерційних банків будуть застосовуватися санкції, передбачені статтею 48 Закону України «Про банки і банківську діяльність», а посадові особи можуть бути притягнуті до дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до чинного законодавства України.

Закон України «Про порядок погашення податкових зобов'язань перед бюджетами і державними цільовими фондами», який на сьогодні є не чинним, не дав визначення фіктивності суб'єкта підприємницької діяльності (СПД), однак використовував таку категорію. Розглядаючи питання списання і розстрочення податкового боргу (підп. «д» п. 18.1.2 і підп. «д» п. 18.2.1 ст. 18 Закону), визначає, що безнадійним боргом є по-

датковий борг юридичних осіб, визнаних фіктивними відповідно до закону. З цього видно, що для правозастосовної практики, у тому числі для застосування даного Закону, у період його чинності, необхідно використати категорію «фіктивний суб'єкт підприємництва», а також законодавчо (нормативного) визначити цей термін.

Історично у практиці діяльності податкових органів, діяльності господарських судів мають прояв три різні тлумачення даного поняття. Перше поняття – виключно фіскальне, що використовується у роботі податкових органів.

У листі ДПА України № 329/4/25–1210 від 21.05.1999 р. зазначалося, що на території України «створюються підприємницькі структури, які не реєструються в органах державної влади відповідно до вимог чинного законодавства або реєструються, як правило, за дорученням, яке видане на неіснуючих осіб за втраченим чи викраденим паспортом, з використанням підроблених печаток нотаріусів і органів державної реєстрації»⁵⁶.

Інші нормативні акти також використовують термін «фіктивні фірми». Наприклад, у листі ДПА України № 12992/10/23–4111 від 09.11.1998 р. вказано, що з метою посилення боротьби з фіктивними підприємствами Державна податкова адміністрація України зобов'язує при проведенні документальних перевірок правильності заявлених до відшкодування в бюджет сум ПДВ, відображених у податкових деклараціях по податку на додану вартість, звертати особливу увагу на те, чи всі податкові накладні по отриманих товарах (роботах, послугах) заповнені особою, що зареєстрована як платник податку на додану вартість...»⁵⁷.

У Методичних рекомендаціях щодо організації боротьби з фіктивними і транзитними підприємствами⁵⁸ йдеться про те, що в умовах чинного правового поля одним із найбільш дієвих заходів щодо організації боротьби з фіктивними і транзитними підприємствами, відшкодування збитків, завданих їх діяльністю державі, є проведення повноцінної претензійної роботи в судах загальної юрисдикції та господарських судах.

⁵⁶ Бизнес. Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 1999. – № 26. – С. 3.

⁵⁷ Щодо посилення боротьби з фіктивними підприємствами: лист ДПА України від 09.11.1998 р. № 12992/10/23–4111.

⁵⁸ Методичні рекомендації щодо організації боротьби з «фіктивними» і «транзитними» підприємствами: лист ДПА України: від 03.06.2002 р. № 8742/7/26–9517/Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2002. – № 27.

Однак у жодному з наведених документів не дається визначення даної категорії. Не визначено також і те, хто повинен встановлювати, у якому порядку і з урахуванням яких ознак окремі суб'єкти підприємництва визнаються фіктивними.

Труднощі у визначенні поняття «фіктивна фірма» («фіктивна підприємницька структура» тощо) викликані насамперед широким спектром діяльності і різноманітними формами (видами) їх прояву. Так, наприклад, формою прояву фіктивних фірм є реєстрація платників податків з дотриманням встановленого порядку державної реєстрації суб'єктів підприємництва:

- 1) в органах державної реєстрації та податкових органах (у податковій міліції та податковій інспекції);
- 2) в органах статистики;
- 3) у податкових органах як платника (або неплатника ПДВ);
- 4) у Пенсійному фонді, фондах соціального страхування тощо;
- 5) відкриття поточного рахунку в банківських установах;
- 6) отримання дозволу в органах внутрішніх справ на виготовлення печатки;
- 7) отримання дозволу (ліцензій) на здійснення окремих видів підприємницької діяльності тощо.

У зазначеному випадку платник податків вноситься до реєстру суб'єктів підприємництва і практично на перший погляд нічим не відрізняється від легальних підприємств. Однак відмінність фіктивної фірми від легального підприємства визначається за змістом інформації про засновників і адміністрацію суб'єкта підприємництва. Для реєстрації фіктивних підприємств надаються неправдиві дані про засновників, службових осіб підприємства (керівника, головного бухгалтера). Фіктивні підприємства за своїм призначенням є механізмом, який дозволяє зменшити або повністю унеможливити сплату податків, зборів (обов'язкових платежів), є засобом скоєння або приховування інших злочинів. Із зазначеного вище можна зробити висновок, що наступною ознакою і варіантом визначення поняття «фіктивна фірма» може бути таке формулювання: підприємство, яке створене за фіктивними даними.

У Тлумачному словнику⁵⁹ фіктивний визначено як такий, що є фікцією. Фікція, у свою чергу, представлена як навмисно створене, вигадане положення, побудова, яка не відповідає дійсності.

⁵⁹ Ожегов С.И. Словарь русского языка. / С.И. Ожегов – М.: Русский язык, 1988. – С. 696.

ті і зазвичай використовується з якою-небудь визначеною метою. Тлумачний словник сучасної української мови⁶⁰ визначає поняття «фіктивний» таким, який є фікцією; несправжній, вигаданий, підроблений, фальшивий. Юридичний словник⁶¹ взагалі не розглядає поняття «фіктивний».

Третій варіант тлумачення фіктивної фірми може бути запропонований на основі положень ст. 205 КК України, яка передбачає кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво (кримінально-правова характеристика якого буде дана у розділі 2). Його сутність має прояв у створенні або придбанні суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. У раніше чинній редакції ст. 148⁴ КК України, яка передбачала кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво (у редакції 1960 р.), головним змістом даної категорії було створення або придбання суб'єктів підприємництва без наміру здійснювати статутну діяльність. Необхідною ознакою у таких випадках було спричинення матеріальної шкоди державі, банку, іншим юридичним особам або громадянам.

Проблемам кримінально-правової кваліфікації, визначенню змісту категорії «фіктивне підприємництво» присвячено багато наукових публікацій. На думку П. Андрушко, фіктивна фірма – в основному конвертаційні центри. Їх послуги користуються попитом. Певною мірою вони виконують позитивні функції. Протидія фіктивним фірмам можлива лише економічними методами⁶². Колектив авторів навчального посібника⁶³, розглядаючи питання кримінально-правової кваліфікації фіктивного підприємництва, зазначають, що ключовою характеристикою цього господарського злочину є змістовний момент, а саме фіктивність – відсутність у осіб, які стоять за створенням або придбанням підприємства, справжнього наміру здійснювати діяльність, яка зафіксована в установчих до-

⁶⁰ Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. та голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпін: Перун, 2007. – С. 1535.

⁶¹ Юридический энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия, 1984. – 416 с.

⁶² Андрушко П. П. Фіктивне підприємництво: проблеми кваліфікації та вдосконалення законодавства. / П. П. Андрушко // Предпринимательство, хозяйство, право. – 1998. – № 11. – С. 31–32.

⁶³ Дудоров О. О. Злочини у сфері підприємництва. / Дудоров О. О., Мельник М. І., Хавронюк М. І. – К.: Атіка, 2001. – С. 232–251.

кументах. На думку В. Навроцького, фіктивне підприємництво – це складання господарських угод без реального їх виконання (передавання товарів, надання послуг тощо) з використанням юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, створених або придбаних з цією метою⁶⁴. С. Третьяков визнає фіктивними підприємствами тих суб'єктів підприємництва, які створені за фіктивними даними⁶⁵. Мається на увазі надання для державної реєстрації суб'єкта підприємництва документів, які містять неправдиві відомості про засновників (викрадені, знайдені документи; на осіб, які тяжко хворі, померли, виїхали для постійного проживання за межі України тощо). Наприклад, при дослідженні розбіжностей у показниках ТОВ та його контрагента ВКФ встановлено, що договір на постачання природного газу розірвано. ВКФ надано уточнений розрахунок, у якому ТОВ було змінено на інше ТОВ «Профі-експрес» на суму ПДВ 9147 тис. грн. Співробітниками підрозділів податкової міліції здійснено виїзд до м. Львів та встановлено, що директор ТОВ перебуває на обліку в наркологічному диспансері, без постійного місця проживання. На запит ГВПМ отримано відповідь ДК «Укртрансгаз» НАК «Нафтогаз України», що ВКФ, не маючи джерел надходження, поставляв природний газ споживачам України та не надавав до ДК «Укртрансгаз» жодних документів, що підтверджують фактичне постачання цих обсягів. Інформація про діяльність на газовому ринку України по ТОВ у ДК «Укртрансгаз» не надходила. Проведено планову документальну перевірку ВКФ. За результатами перевірки донараховано ПДВ 7922,1 тис. грн, зменшено від'ємне значення з ПДВ на 1224,5 тис. гривень⁶⁶.

Також визначення фіктивного підприємництва є і у адміністративному праві. В авторефераті Л. М. Дудника⁶⁷ міститься наукове визначення загальної назви змісту фіктивного підприємництва, як недійсної, нелегітимної (протиправної), відповідно до встанов-

⁶⁴ Навроцький В. Господарські злочини. / Навроцький В. – Львів: Львівський державний університет, 1997. – С. 41.

⁶⁵ Матеріали круглого столу «Проблеми фіктивного підприємництва у сфері державної реєстрації суб'єктів господарювання» – 6 вересня 2000 року – Київ.

⁶⁶ Щодо притягнення до кримінальної відповідальності посадових осіб за фактом фіктивного підприємництва: лист ДПА України: від 09.10.2008 р. № 14754/5/16–1416 // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2009. – № 7.

⁶⁷ Дудник Л. М. Адміністративно-правове забезпечення діяльності податкової міліції щодо протидії фіктивному підприємництву: автореф. дис. на здобуття наук. канд. юрид. наук / Дудник Л. М. – Ірпін. – 2008. – С. 12.

леного законодавства, господарської комерційної діяльності, яка здійснюється від імені суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності або з використанням тільки їх реквізитів як засобу для заволодіння товарно-матеріальними цінностями або отримання інших неконтрольованих прибутків. Наслідки протиправних дій, які вчиняються правопорушниками, регулюються відповідним законодавством. Дисертантом проаналізований термін «фіктивне підприємство» і похідні від нього, зміст яких, відповідно до нормативних актів, наукових праць, не завжди відповідає встановленим правовим нормам їх створення. Автор зробив висновок, що під цим терміном розуміється суб'єкт господарювання, який зареєстрований з порушенням встановленого порядку (правових норм) реєстрації в державних органах, установчі документи якого не відповідають чинному законодавству, або здійснення діяльності, що суперечить закону чи установчим документам, або порушення порядку ведення податкового обліку та строків подання податкових декларацій і фінансової звітності, або порушення строків подання відомостей у державні органи про зміну назви, організаційної форми, форми власності і місцезнаходження. Наявність таких ознак дозволяє податковим органам скасовувати у судовому порядку державну реєстрацію і укладені угоди таких підприємств і здійснювати заходи щодо їх ліквідації. Наслідки протиправних дій осіб, винних у створенні або використанні фіктивних підприємств, регулюються відповідним законодавством.

У практиці діяльності правоохоронних органів Росії під фіктивною фірмою (фірмою-одноденкою) нерідко розуміють підприємства, які не здійснюють ніякої господарської діяльності, здають до податкових органів «нульові» звіти⁶⁸. Проблему діяльності фіктивних фірм, фіктивного підприємництва розглядають також і інші автори⁶⁹.

У зв'язку з прийняттям ПК України Законом України Про внесення змін до деяких законодавчих актів від 02.12.2010 р. № 2756-VI Господарський кодекс України доповнено статтею 551 «Фіктивна

⁶⁸ Юрьев С. Принцип «одного окна» / С. Юрьев // Красный Север. – 2002. – № 17. – С. 2.

⁶⁹ Приймак І. В. Фіктивне підприємництво як економічний злочин / І. В. Приймак. // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – Донецьк, 2000. – № 1. – С. 55–58; Цикунова М. С. Фіктивне підприємництво / М. С. Цикунова // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – Донецьк, 2000. – № 1. – С. 283–287; Винокуров Д. «Связи» с фиктивными фирмами: методы нападения и защиты / Д. Винокуров. // Налоги и бухгалтерский учет. – 2002. – № 45. – С. 36.

діяльність суб'єкта господарювання». Положеннями зазначеної вище статті визначені ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою-підприємцем, у тому числі визнання реєстраційних документів недійсними: зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи; не зареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством; зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру проводити фінансово-господарську діяльність або реалізовувати повноваження; зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників і призначених у законному порядку керівників.

Фіктивним підприємством можна визнавати суб'єктів підприємництва, які створені з використанням неправдивої інформації про його засновників, адміністрацію, місцезнаходження (за підробленими, викраденими документами, на тяжкохворих, на осіб без визначеного місця проживання, на громадян, за відповідну плату тощо)⁷⁰ з метою використання їх як засобу скоєння або прикриття протиправних (злочинних) дій. Про це також свідчать інші наукові дослідження⁷¹.

На нашу думку, фіктивні підприємства потрібно розглядати лише у межах суб'єктів підприємництва. Це означає, що підприємство здійснило відповідну державну реєстрацію, але з використанням неправдивих даних. Ці неправдиві дані дозволяють приховати дійсну інформацію про осіб, що створюють і управляють суб'єктом підприємництва. Дії осіб, які лише підробляють документи, виконують окремі дії щодо вчинення або прикриття протиправних (злочинних) дій без відповідної державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, не можуть розглядатися як здійснені в межах фіктивних підприємств, оскільки суб'єкт підприємницької діяльності як такий відсутній.

⁷⁰ За пляшку горілки особа без визначеного місця проживання зареєструвала підприємство. Кардаш Н. Как на подводной лодке / Н. Кардаш // Налоговая полиция. – 2002. – № 12. – С. 3.

⁷¹ Волобуев А. Фиктивное предпринимательство как способ сокрытия тяжких экономических преступлений / А. Волобуев // Российская юстиция. – 2001. – № 6. – С. 54–55.

Визначення поняття «фіктивне підприємство» ще повністю не вирішує проблеми протидії фіктивному підприємництву, скоєння інших злочинів. Для діяльності контролюючих та правоохоронних органів потрібний механізм, який виключав би необґрунтоване застосування несприятливих наслідків до платників податків, що добровільно помилялися при здійсненні угоди з фіктивною фірмою. У таких випадках необхідно покласти обов'язки на правоохоронні органи щодо встановлення факту навмисного використання платником податків можливостей фіктивних підприємств у фінансово-господарській діяльності. Платник податків як один із аргументів виправдання дій може вказати на той факт, що фіктивне підприємство було зареєстроване в органах влади, податкових органах, тобто за формою нічим не відрізнялося від легальних суб'єктів підприємницької діяльності. Важливим є і те, що чинним законодавством не покладаються на платників податків обов'язки щодо перевірки правосуб'єктності сторін, які беруть участь в угоді.

Фіктивне підприємництво, скоєння злочинів з використанням фіктивних підприємств, за оцінкою спеціалістів і базуючись на статистичних даних, становлять зміст сучасної злочинної діяльності у сфері оподаткування. Складні злочинні (фінансові) схеми використовуються як засоби скоєння і приховування розкрадань, посадових зловживань, шахрайства, фіктивного підприємництва, ухилень від сплати податків, відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, фіктивного банкрутства тощо. У сферу діяльності фіктивних підприємств втягується все більша кількість легально діючих суб'єктів підприємництва. В окремих випадках встановлювалися взаємовідносини однієї фіктивної фірми більше ніж зі 100 легальними суб'єктами підприємництва. Так, управління боротьби з відмивання доходів, одержаних злочинним шляхом, ДПС у Кіровоградській області спільно з управлінням податкової міліції ДПС області викрито конвертаційний центр, через рахунки якого проконвертовано понад 170 млн гривень. За даним фактом щодо осіб, причетних до створення центру, слідчим відділом податкової міліції порушено кримінальні справи за ч. 2 ст. 205 та ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України. Встановлено, що діючі підприємства за нібито придбані товарно-матеріальні цінності перераховували грошові кошти на банківські рахунки двох фіктивних підприємств, а потім знімали готівкою. Послугами центру корис-

тувалися понад 100 реально діючих суб'єктів господарської діяльності Київської, Черкаської та Кіровоградської областей. За місцем розташування офісу конвертаційного центру та адресами мешкання його учасників проведено обшуки, у ході яких вилучено печатки та фіктивні документи⁷².

Податковими органами щорічно виявляється значна кількість фіктивних фірм (дивитися п. 1.1), посилюється порядок державної реєстрації суб'єктів підприємництва, але повністю усунути це негативне явище не вдається.

Щодо історичного аспекту діяльності фіктивних фірм, то існують різноманітні погляди⁷³. Окремі дослідники підкреслюють, що проблема фіктивних підприємств, фіктивного підприємництва є суто національною, а інші вважають, що механізм скоєння злочинних дій з використанням фіктивних підприємств запозичений із зарубіжного досвіду, особливо із зон «з помірним кліматом оподаткування». Більш детально міжнародний досвід протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності буде розглянуто у наступному підрозділі. У даному підрозділі розглянемо лише окремі аспекти цієї проблеми.

Практика правоохоронних органів свідчить, що дуже часто проблема фіктивних підприємств має міжнародний характер. У ході розслідування встановлено, що підприємством «П», яке було офіційним дилером автомобільного концерну «Даймлер-Крайслер», ввезено 300 нових автомобілів «Мерседес» з порушенням митних правил. На території Німеччини діяла фіктивна фірма-посередник, яку контролювало підприємство «П». Фіктивна фірма придбавала автомобілі «Мерседес» за заводською ціною та перепродувала дилеру за заниженими цінами. Це дозволило значно зменшити надходження до бюджету податку на додану вартість, митних зборів тощо⁷⁴.

⁷² Послугами «конвертаційного» центру користувалися понад 100 підприємств [Електронний ресурс]/Прес-служба ДПА України. – 14.08.2009 р. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=228194&cat_id=45661

⁷³ Сивовлас К. Востребованные технологии / К. Сивовлас. // Компаньон. – 2001. – № 23. – С. 27–29; Гутник А. С. Виявлення і попередження податковою міліцією податкових правопорушень у кредитно-фінансовій сфері / А. С. Гутник, В. В. Лисенко // Злочини у сфері кредитно-фінансової та банківської діяльності. // – Х., 2000. – С. 95–97; Кузьменко Д. Невидимка с волчьим прикусом: чем может быть опасна фиктивная фирма для «светлого» предприятия и как этой опасности избежать? / Д. Кузьменко // Негоциант. – 2000. – № 22. – С. 4.

⁷⁴ Криминальная хроника // Петровка, 38. – 2002. – № 17–18. – С. 4.

Практика діяльності контролюючих і правоохоронних органів свідчить, що фіктивні підприємства існують практично у всіх країнах. Це також підтверджують дані діяльності податкових органів Російської Федерації⁷⁵ та інших держав. На 1 січня 2002 року на території Росії нараховувалося 1,6 млн одноденок. Це становило 52% від загальної кількості зареєстрованих підприємств. За оцінками спеціалістів, обсяг фіктивних підприємств в офіційному бізнесі в середньому становив від 20% у Санкт-Петербурзі до 30% у Москві. У провінції таких підприємств менше – до 10%⁷⁶.

Практика діяльності податкових органів Білорусії також свідчить про використання фіктивних фірм у злочинному механізмі⁷⁷. У Казахстані Слідчим комітетом МВС за результатами діяльності лише однієї організації розслідується 37 кримінальних справ щодо незаконного придбання товарів (послуг) для потреб залізничного транспорту у фіктивних підприємств. Ці фіктивні підприємства були спеціально створені для розкрадань державних коштів. Було встановлено переведення у готівку державних коштів на декілька мільярдів тенге⁷⁸.

Дані матеріалів податкової служби свідчать, що у національному господарському обігу України фіктивні підприємницькі структури використовуються протягом тривалого часу. Про це свідчать також окремі публікації з цього приводу⁷⁹. Даний механізм зниження податкових зобов'язань, повного виключення сплати податків, вчинення інших злочинів був «перенесений» із податкових систем інших держав і знайшов широке застосування у злочинних фінансових схемах в Україні. Звичайно зміст злочинної діяльності з використанням фіктивних фірм набув відповідних національних особливостей як у процедурі державної реєстрації, так і у безпосередньому механізмі скоєння злочинів. Вона пройшла певну трансформацію і на сьогодні сягнула високого рівня «розвитку».

Історичною передумовою використання платниками податків фіктивних підприємницьких структур є суперечності, що виникли у сфері оподаткування (високі ставки податків, значна кількість

⁷⁵ ФСНП выявляет счета «фирм-однодневок» // Коммерсант. – 2001. – № 55. – С. 7.

⁷⁶ Проклова Е. Ждите проверки / Е. Проклова // Экономика и жизнь. – 2002. – № 15. – С. 6.

⁷⁷ Анкудо Е. «Титаник» пошел ко дну / Е. Анкудо // Белорусская газета. – 2002. – № 23. – С. 2.

⁷⁸ Расследование продолжается // Казахстанская правда. – 2002. – № 140. – С. 1.

⁷⁹ Забыльк И. Подпольщики уводили в «тень» по миллиону ... в день / И. Забыльк // Сегодня. – 2001. – № 957. – С. 8.

об'єктів оподаткування тощо)⁸⁰, а також небажання окремих платників податків добровільно їх сплачувати. До причин, які спонукають суб'єктів підприємництва використовувати можливості фіктивних фірм (конвертаційних центрів), можна також віднести: 1) особливості національного оподаткування; 2) непередбачуваність ділового клімату; 3) високий рівень корупції (для виплати хабарів чиновникам, які стосунок відношення до реєстрації суб'єкта підприємництва та його фінансово-господарської діяльності). Вони почали використовуватися в національному господарському обігу як «хід у відповідь» на неадекватні заходи існуючої податкової системи і як надійний «механізм» скоєння злочинів.

Ще на початку практики використання можливостей фіктивних підприємств їх сутність, як правило, мала прояв у застосуванні підроблених, викрадених печаток і документів інших суб'єктів підприємництва для приховування злочинної діяльності. Виготовити підроблену печатку було нескладно. Така послуга обходилася в еквіваленті 50 доларів США. Використання на початковому етапі здійснення в Україні підприємницької діяльності підроблених печаток і документів первинного обліку без офіційної державної реєстрації підприємства було викликано низькою ефективністю діяльності податкових та інших контролюючих органів. Такий механізм дозволяв легальним суб'єктам підприємництва завищити витрати (собівартість) товару (робіт, послуг), що сприяло зменшенню податків. Здебільшого такі фіктивні фірми використовувалися легальними суб'єктами підприємництва для зменшення сум сплати податків чи скоєння інших злочинів. Це підтверджується матеріалами розслідування злочинів у сфері оподаткування, де у ході обшуку за місцем розташування суб'єкта підприємництва або за місцем проживання посадових осіб легальних суб'єктів підприємництва встановлювалася значна кількість печаток, штампів, документів з відбитками штампів (печаток) неіснуючих (фіктивних) суб'єктів підприємництва. У ході розслідування кримінальної справи⁸¹ проведено 12 обшуків на території Львівської, Хмельницької, Луганської, Житомирської областей та місті Києві.

⁸⁰ Яковлев А. О причинах бартера, неплатежей и уклонения от уплаты налогов в российской экономике / А. О. Яковлев // Вопросы экономики. – 1999. – № 4. – С. 102–115.

⁸¹ Викрито «конвертаційний» центр, який проконвертував у готівку близько 10 млн гривень / Прес-служба ДПА України. – 17.06.2009 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=222213&cat_id=45661

Унаслідок цього встановлено, що на території Житомирської та Луганської областей функціонував конвертаційний центр. Під час проведених обшуків вилучено предмети та документи, що свідчать про протиправну діяльність організаторів центру, а саме:

- 15 печаток суб'єктів підприємницької діяльності;
- 12 втрачених паспортів громадян України;
- бухгалтерські документи суб'єктів господарської діяльності, задіяних у схемі розкрадання та конвертації грошових коштів (понад 1 000 примірників);
- журнали чорнових записів, які пов'язані з веденням протиправної діяльності;
- 4 системні блоки комп'ютерів, 1 ноутбук та інші електронні накопичувачі інформації.

За період з лютого 2008 року по квітень 2009 року конвертаційним центром було проконвертовано у готівку грошових коштів близько 10 млн гривень. Для формування податкового кредиту для своїх клієнтів – суб'єктів господарської діяльності – організатори конвертаційного центру використовували печатки підприємств, які не знаходились на податковому обліку. Оскільки ці фіктивні підприємства не мали відкритих банківських рахунків, розрахунки проводилися готівковими коштами з оформленням квитанцій до прибуткових касових ордерів.

Використання лише підроблених печаток для створення видимості підприємницької діяльності і приховування її злочинного характеру суттєво відрізняється від дійсної реєстрації фіктивних фірм. У першому випадку суб'єкт підприємництва як такий відсутній, оскільки відсутня його державна реєстрація. Однак такі випадки у практиці діяльності податкової міліції також визнаються як використання фіктивних фірм, хоча це лише один із способів вчинення ухилень від сплати податків, шахрайства та інших протиправних дій. Використання лише підроблених печаток для скоєння злочинів без проходження процедури державної реєстрації не може визнаватися фіктивним підприємництвом, оскільки відсутній як такий суб'єкт підприємництва. Про це свідчить як практика застосування ст. 205 КК України, так і відповідні наукові дослідження⁸².

⁸² Дудоров О. Тлумачення ознак фіктивного підприємництва у доктрині та правозастосовчій практиці / О. Дудоров // Підприємництво, господарство, право. – 2002. – № 2. – С. 84–85.

Також протягом тривалого часу досить поширеними були так звані обмінні контори. У цьому випадку здійснювалася державна реєстрація підприємства або, використовуючи фіктивні документи, відкривалися поточні рахунки в банківській установі без державної реєстрації підприємства. Вони відкрито рекламували свої послуги, у тому числі і в засобах масової інформації, про можливість безперешкодного переведення грошових коштів у готівкову форму. Поява таких структур була викликана необхідністю в удосконаленні механізму злочинної діяльності і більш високому рівні приховування слідів злочину. Однак, як свідчить практика діяльності податкових органів, легальні суб'єкти підприємництва «працювали» з ними неохоче. Це було викликано такими причинами:

- 1) невпевненість у здійсненні «переведення в готівку» грошових коштів і поширеність випадків шахрайства;
- 2) можливість перевірки податковими органами факту здійснення фінансово-господарської операції безтоварного характеру (перерахування грошових коштів і отримання документів без фактичного постачання товару);
- 3) надання фіктивними фірмами первинних документів, виконаних неграмотно і, очевидно, підроблених.

У використанні фіктивних фірм для вчинення злочину та приховування злочинної діяльності особливу роль відіграють документи первинного обліку, які складаються для підтвердження витрат. Як свідчить практика діяльності податкових органів, є особи, які спеціально займаються підробкою документів, підписів на платіжних дорученнях. Наприклад, на речових ринках можна придбати «документи» для податкової інспекції. Там можна придбати документи з печатками: накладні; рахунки-фактури тощо. Існують певні інструкції щодо правильності складання фіктивних документів. На такі проблеми нині звернули увагу окремі видання⁸³.

Найбільш поширені ознаки, які дозволяють встановити, що підприємство для приховування злочинної діяльності використало фіктивне підприємство:

- 1) підприємство одному і тому самому фіктивному підприємству заплатило за постачання товару, консультацію з бухгалтерського обліку та здійснення охорони приміщення магазину;

⁸³ Егоров В. «Липовые» документы»: опасайтесь подделок / В. Егоров // Московский бухгалтер. – 2002. – № 5. – С. 58–64.

- 2) зайві відбитки печаток та штампів на різних документах;
- 3) підприємство часто вступає у взаємовідносини з одним і тим підприємством тощо.

Ще на початку 1997 р. отримала значне поширення державна реєстрація фіктивних суб'єктів підприємництва за втраченими (викраденими) паспортами. Одним із напрямів у створенні фіктивних фірм було прикриття злочинної діяльності у сфері ухилення від податків, а також – переведення в готівку і «конвертація» грошових коштів. Тіньовий бізнес потребував надійного супроводження і прикриття протиправної діяльності. У цей період почали формуватися конвертаційні центри.

Сучасне становище щодо цього характеризується, головним чином, забезпеченням легальних суб'єктів підприємництва «сірими» схемами переведення грошових коштів у готівку; централізацією і монополізацією ринку переведення в готівку безготівкових грошей; наявністю контролю за даним видом «бізнесу» з боку організованих груп; значною інформованістю про можливості і вартість послуг з переведення у готівку грошових коштів, у тому числі з використанням Інтернет (наприклад, до недавнього часу існував сайт з назвою «обнал», де пропонувалися послуги щодо здійснення операцій переведення (безготівкових у готівкові; готівкових у безготівкові; транзит по рахунку). За окремими адресами електронної пошти можна здійснювати листування на предмет узгодження умов з переведення в готівку і «конвертації» грошових коштів.

На сучасному етапі використання фіктивних підприємств є одним із найбільш поширених і надійних способів ухилення від сплати податків, відмивання «брудних» грошей і приховування слідів злочину. Зміна соціально-економічних умов, посилення контролю зі сторони контролюючих та правоохоронних органів частково змінили і сутність фіктивних фірм. Вони реєструються в органах державної влади, податкових органах, фондах соціального страхування. Фіктивні фірми відкривають поточні рахунки в банках, отримують дозвіл на виготовлення печатки, отримують ліцензії на право здійснення певних видів підприємницької діяльності. Такі підприємства практично нічим не відрізняються від легальних суб'єктів підприємництва. Для реєстрації фіктивних підприємств використовуються втрачені, викрадені документи, що засвідчують особу, малозабезпечені громадяни як засновники-керівники, головні бухгалтери (вище наведено відповідні приклади).

Нерідко для реєстрації фіктивних підприємств використовувалися паспорти померлих, осіб, які відбувають покарання в місцях позбавлення волі. Наприклад, на момент реєстрації підприємства його засновнику виповнилося 85 років, який через два місяці помер за віком. За півроку фірма відправила за кордон 9 партій морепродуктів на суму 1,2 млн доларів США. Інколи буває так, що людина прийшла влаштовуватися на роботу, здала паспорт у відділ кадрів. Цей паспорт деякий час використовується для реєстрації компаній з багатомільйонним обігом⁸⁴.

Для реєстрації фіктивних фірм інколи використовують життєві ситуації, що склалися. Одна із літніх жінок доручила паспорт людині, яка відрекомендувалася адвокатом, щоб він допоміг вирішити її проблеми. Паспорт був у «адвоката» усього одну добу. Через деякий час цій жінці правоохоронні органи повідомили, що вона є засновником п'яти фіктивних фірм⁸⁵. Через заборгованість за квартиру безробітна мешканка міста Обухова за 300 грн дала згоду на пропозицію стати директором одного з підприємств. Вона була сильно здивована, коли співробітники податкової міліції повідомили, що підприємство реалізує імпордне взуття на мільйони гривень⁸⁶.

Практика податкової міліції свідчить про використання як засновників і керівників підприємства осіб, які страждають різними тяжкими захворюваннями (онкологічними, психічними тощо). Під час проведення спеціальної операції «Підсніжник» було викрито sensationne правопорушення. У Новосибірську проживав П. В. Іванов, на ім'я якого було зареєстровано понад двохсот організацій. Сам Іванов до діяльності цих фірм не мав ніякого стосунку. Декілька років тому Іванов втратив паспорт, який «випливає» у шахраїв⁸⁷.

Можна із впевненістю зазначити, що другорядна роль персонажу «Золоте теля» Фунта у сучасних умовах продовжує мати актуальність. Фунт пропонував свої послуги у тому випадку, коли по-

⁸⁴ *Огневский А.* Полиция бет «подснежником» / А. Огневский // Ежедневные новости. – 2002. – № 24. – С. 1.

⁸⁵ *Киреева О.* Зазевался, а очнулся... миллионером / О. Киреева // Калининградская вечерка. – 2002. – № 90. – С. 3.

⁸⁶ *Вознюк А.* Безработная жительница Обухова даже не догадывалась, что торгует в столице крупными партиями обуви / А. Вознюк // Факты. – 2002. – № 113. – С. 5.

⁸⁷ Павел Иванов открыл двести предприятий, о чем сам узнал лишь недавно // Вечерний Новосибирск. – 2002. – № 50. – С. 2; По следам «Рогов и копыт» с чужими паспортами // Налоговая полиция. – 2002. – № 12. – С. 4.

трібно було замінити реального керівника⁸⁸. У сучасних умовах, з урахуванням технічного прогресу, «справа Фунта» має прояв у таких діях. Юридичний інформаційний центр розіслав за електронними адресами організацій пропозицію щодо придбання готового підприємства. Змістом рекламного оголошення було «... робота від двох до чотирьох кварталів без витрат на бухгалтерське обслуговування та оподаткування. Можливість вирішення проблем з контролюючими органами, наявність номінального директора всього за сто доларів США. Директор – реальна особа, має прописку та досвід спілкування з представниками контролюючих органів (з демонстрацією можливостей номінального директора)»⁸⁹.

Чому легальні суб'єкти підприємництва використовують у своїй діяльності можливості фіктивних підприємств? Здебільшого фіктивні фірми застосовуються для перенесення на них обов'язків зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Вони дозволяють завищити витрати, які входять до собівартості продукції, здійснити операцію з тіншової реалізації продукції, перевести безготівкові грошові кошти в готівкові. Нерідко такі фіктивні підприємства легальними суб'єктами підприємництва застосовуються у злочинному механізмі розкрадання грошових коштів, майна, переведення грошових коштів у дебіторську заборгованість. На сучасному етапі фіктивні фірми часто використовуються як механізм, що дозволяє здійснити виплати тіншової заробітної плати, незаконного відшкодування податку на додану вартість. Псевдооперації підтверджуються фіктивними (підробленими) документами і відображаються у бухгалтерському обліку.

Використання, наприклад, легальним підприємством можливостей фіктивних підприємств дозволяє незаконно отримати відшкодування з бюджету податку на додану вартість за експортними операціями, які фактично не виконувалися (зловживання співробітників митниці, вивезення неліквідного товару, порожньої тари тощо). Так, підприємство заявило до відшкодування значну суму ПДВ. Підставою для його відшкодування, за пред'явленими документами, було виконання операції з експорту друкарсько-

⁸⁸ Ильф И. Золотой теленок. / И. Ильф, Е. Петров. – М.: Высшая школа, 1982. – С. 145–146.

⁸⁹ Ладыченко Е. Номинальный директор за сто баксов / Е. Ладыченко // Вечерний Ростов. – 2002. – № 132–133. – С. 9; Рога и копыта в новой упаковке // Вести. – 2002. – № 97. – С. 3.

го обладнання до Англії. Усі необхідні умови, які дають право на таке відшкодування, формально були виконані: 1) вантажна митна декларація та інші первинні документи мали відповідні позначки про проходження митного контролю; 2) фактичне вивезення за межі митної території України авіарейсом ящиків, у яких містилося експортне друкарське обладнання; 3) придбання на території України обладнання, з виплатою суми грошових коштів (у тому числі ПДВ) постачальнику у безготівковій формі; 4) надходження грошових коштів на поточний рахунок фірми-експортера від російського підприємства в рахунок взаємозаліку з англійською фірмою, якій було документально поставлено друкарське обладнання.

У ході здійснення заходів перевірки обґрунтованості заявлення вимоги щодо відшкодування ПДВ податковою міліцією було встановлено:

- 1) участь у фінансовій схемі фіктивної фірми (постачальник обладнання для фірми-експортера);
- 2) фактична відсутність в Англії фірми, на адресу якої було здійснене постачання друкарського обладнання (при цьому підприємство-експортер надало навіть документи, що підтверджують оплату за перевезення обладнання з аеропорту на адресу фірми-імпортера)⁹⁰.

Наведені вище матеріали свідчать про глибоке проникнення фіктивних фірм у підприємницьку діяльність. Зміст фінансової схеми і сутність використання можливостей фіктивної фірми у зазначеному вище прикладі має прояв у такому:

- 1) легальне підприємство з метою здійснення наступного незаконного відшкодування з бюджету податку на додану вартість, укладає з фіктивною фірмою угоду ніби про постачання друкарського обладнання;
- 2) грошові кошти легальним підприємством перераховуються на поточний рахунок фіктивної фірми, із зазначенням окремим рядком ПДВ (який повинен, на підставі чинного законодавства, надійти до бюджету);
- 3) легальне підприємство отримує від фіктивного підприємства документи про надходження обладнання, що не відповідає дійсності (безтоварна операція);

⁹⁰ Матеріали Управління податкової міліції ДПА у Сумській області.

- 4) для прикриття злочинного змісту діяльності у ланцюгу здійснення фінансово-господарської операції може брати участь проміжна ланка (так званий «транзит» або «буфер»);
- 5) грошові кошти, що надійшли на адресу фіктивної фірми, переводяться у готівку і отримуються їх у касовій залі банку; використовуються також інші механізми переведення безготівкових грошових коштів у готівкові (ощадні сертифікати; страхові компанії; особи, які працюють на єдиному податку);
- 6) ПДВ, який підлягає сплаті і є податковим зобов'язанням для платника податків (фіктивної фірми), до бюджету не надходить;
- 7) легальна фірма, яка лише документально оформила експорт товару, заявляє вимоги про відшкодування податку на додану вартість, який фактично до бюджету не надійшов (це і є сутністю злочинної схеми незаконного відшкодування податку на додану вартість).

У діяльності контролюючих і правоохоронних органів умовно виділяється два, а в окремих випадках три різновиди (види суб'єктів (підприємств), які беруть участь у тіньовому обігу. Першу групу, на думку С. Коротича, становлять фіктивні фірми, за допомогою яких здійснюється зменшення об'єктів оподаткування і скоєння інших злочинів⁹¹. Друга і третя групи – це «транзитні» фірми⁹² і конвертаційні центри. За змістом перша група фіктивних підприємств від третьої практично нічим не відрізняється. Практика податкової міліції і СБУ свідчить, що конвертаційні центри мають більш складну структуру організації управління злочинним бізнесом і розподіл злочинних ролей («керівник», «диспетчер», «дилер», «юрист» і ін.). Використання фіктивних фірм і конвертаційних центрів має однакову мету – перенесення податкових обов'язків на фіктивні підприємницькі структури і переведення в готівку грошових коштів. У зазначених випадках використовуються поточні рахунки фіктивних підприємств, які відкриті на підставних осіб, за загубленими документами тощо. Тому виділення фіктивних фірм і окремо конвертаційних центрів є необґрунтованим і умовним.

⁹¹ Коротич С. Что ищет ГНА в «Конвертах» / С. Коротич // Негоциант. – 2000. – № 45. – С. 45.

⁹² Роздайбіда А. Проблеми виявлення фіктивних підприємств та припинення незаконного обігу коштів / А. Роздайбіда // Науковий вісник Академії державної податкової служби України. – 2001. – № 1 (11). – С. 172.

Матеріали узагальнення діяльності податкової міліції дозволяють обґрунтовано виділити ще одну злочинну ланку у фінансових семах (злочинних технологіях) суб'єктів підприємництва. Ця ланка виконує функції прикриття злочинної діяльності і протидії правоохоронним органам у виявленні фактів ухилення від сплати податків та інших злочинів. Важливим у цих випадках є «пом'якшення» впливу правоохоронних і контролюючих органів на легальних суб'єктів підприємництва, які користуються послугами фіктивних підприємств. Тому обґрунтовано такі суб'єкти підприємництва отримали назву «буферні» підприємства. Іноді їх називають «фірми-прокладки», «транзитні підприємства», «сірі підприємства». На практиці фінансові операції з використання фіктивних підприємств у 50–60% випадків здійснюються з використанням «буферних» суб'єктів підприємництва. «Буферне» підприємство – реальне підприємство, що пройшло всі види реєстрації (в органах державної реєстрації, у податковій службі, фондах соціального страхування, органах статистики тощо). Керівники цих підприємств регулярно надають податкову звітність, ведуть бухгалтерський облік, сплачують належні податки і збори від обсягу виконаної підприємницької діяльності. На таких суб'єктах підприємництва не лежать значні податкові навантаження. Вони документально оформляють отримання незначного прибутку, є ніби постачальниками товарів (посередником між реальною і фіктивною фірмою). Тіньовий дохід від 2 до 4% вони отримують від суми угоди. Як правило, такі суб'єкти мають відповідні ліцензії (дозвіл) на здійснення певних видів діяльності. На поточних рахунках цих підприємств відбувається накопичення грошових коштів, які надійшли від «клієнтів», що користуються послугами фіктивних фірм. Це дозволяє виключити «блокування» грошових коштів на рахунках фіктивних фірм співробітниками податкових органів. Грошові кошти з рахунків «буферних» фірм на поточні рахунки фіктивних фірм надходять безпосередньо перед їх переведенням у готівку. Іноді грошові кошти, що надійшли на адресу фіктивних фірм, не зараховуються на поточний рахунок фіктивного підприємства співробітниками банків до здійснення безпосередньої «конвертації» або переказу на рахунки іноземних банків за фіктивними зовнішньоекономічними контрактами.

Використовуючи інші критерії можна виділити три види фіктивних фірм: 1) «чорні»; 2) «сірі»; 3) «світлі».

«Чорна» фіктивна фірма (як правило, їх називають – «квартирні») має такі ознаки:

- 1) реєстрація на втрачений паспорт, підроблені документи;
- 2) мінімальний термін діяльності;
- 3) не ведеться бухгалтерський та податковий облік;
- 4) низька вартість послуг з переведення безготівкових коштів у готівкові, виконання дій щодо приховування злочинної діяльності⁹³.

«Сіра» фіктивна фірма (інколи їх називають «транзит», «буфер») має таку характеристику:

- 1) регулярно надає звітність у податкову інспекцію;
- 2) ведеться податковий та бухгалтерський облік⁹⁴;
- 3) надаються звичайні гарантії безпеки здійснюваного злочинного бізнесу;
- 4) оплата за послуги у розмірі 5–7% від суми угоди;
- 5) застосовуються більшістю суб'єктів підприємництва для переведення безготівкових грошових коштів у готівкові.

«Світлу» фіктивну фірму можна визначити за такими ознаками:

- 1) надає підвищені гарантії безпеки;
- 2) оплата послуг до 10%;
- 3) дуже часто використовується керівниками державних підприємств, іноземних представництв⁹⁵.

Через такі фіктивні фірми, як правило, переводять у готівку грошові кошти респектабельні клієнти. Послуги «світлої» фіктивної фірми значно дорожчі, оскільки у таких випадках є надійне прикриття «клієнта» від впливу правоохоронних органів. Їх ще називають «білі» фіктивні фірми. Така характерна особливість прибутку змісту злочинної діяльності не лише в Україні⁹⁶.

За своєю структурою виділяються розгорнуті та цільові конвертаційні центри. Розгорнуті конвертаційні центри надають послуги щодо

⁹³ Коломенцев А. Регистраторы поднимаю цены / А. Коломенцев // Деловой Петербург. – 2002. – № 122. – С. 7.

⁹⁴ Штольц А. О мертвых душах и живых деньгах / А. О. Штольц // Business Times Ukraine. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bvnet.dp.ua/press/bs-2.php3?file=bs/eko17a.htm>.

⁹⁵ Штольц А. Занимательная алхимия / А. Штольц // Business Times Ukraine. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bvnet.dp.ua/press/bs-2.php3?file=bs/teoria1a.htm>.

⁹⁶ Шевчук В. Услуги «белой» фирмы обходятся дороже / В. Шевчук // Коммерсантъ (С.-Петербург). – 2002. – № 116. – С. 12.

повного циклу «конвертації» у валюту або отримання готівкових коштів у гривні. Вони мають у розпорядженні значну кількість фіктивних фірм, які постійно змінюються. Обов'язковою їх ознакою є:

- 1) зв'язок із співробітниками банківських установ;
- 2) наявність підприємств та банківських рахунків, відкритих в офшорних зонах;
- 3) наявність рахунків фізичних осіб (у національній чи іноземній валюті), відкритих як на території України, так і за її межами;
- 4) можливість вільного перевезення через митний кордон України значних сум готівкових грошових коштів (наявність «вікон» на кордоні; корупційних зв'язків службових осіб митної служби тощо);
- 5) наявність широкого кола клієнтів у всіх регіонах України;
- 6) наявність значної кількості дилерів у всіх регіонах України та поширення інформації серед клієнтів про діяльність та можливості конвертаційного центру;
- 7) наявність прикриття особами, що працюють в органах влади чи управління, від виявлення характеру та змісту злочинної діяльності. Переведення в готівку грошових коштів та їх «конвертація» є основною діяльністю, певним видом «бізнесу».

Другу групу (вид) конвертаційних центрів характеризують цільові центри, які створюються спеціально для здійснення однієї операції на значну суму. Наприклад, операції з придбання проти газів на суму більше 1 млрд грн.⁹⁷ Мета їх створення – приховування прибутків від оподаткування. Такі конвертаційні центри можуть застосовуватися і в злочинних схемах шахрайства, розкрадання коштів, отриманих як кредити у банківських установах або фіктивного експорту товарів.

Як різновид фіктивної фірми можна виділити «сплячу» фірму. Така фірма реєструється за фіктивними даними і деякий час не використовується за призначенням. Особи, які контролюють діяльність фіктивної фірми, здають звітність у податкові та інші органи про відсутність господарської діяльності. Це пов'язано з організа-

⁹⁷ Повідомлення прес-служби Головного управління податкової міліції ДПА України: від 24.01.2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступа: <http://www.sta.gov.ua/nevs.ph3?/1300>.

цією злочинної діяльності, тобто у будь-який час вона може бути використана у фінансових схемах розкрадання, ухилення від сплати податків, відмивання «брудних» коштів. За даними податкової служби, значна частина фірм-одноденок належить до категорії «сплячих»⁹⁸.

Наведені приклади з діяльності органів податкової міліції та аналіз нормативно-правових актів дозволяють стверджувати про те, що відсутність чіткого визначення суб'єкта підприємницької діяльності з ознаками фіктивності (фіктивної фірми), за винятком норм кримінального законодавства, значно ускладнює протидію та попередження їх діяльності.

До внесення змін у Господарський кодекс України (доповнення його статтею 55¹ «Фіктивна діяльність суб'єкта господарювання») ДПА України цілком справедливо вказувала на те, що законодавством України не дано чіткого визначення понять «фіктивна фірма» та «фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності»⁹⁹. Тому термін «фіктивна фірма» у практичній підприємницькій діяльності вживався не як правова категорія, а як узагальнене поняття, головними (але не виключними) ознаками якого є те, що суб'єкт підприємницької діяльності:

- а) зареєстрований на втрачений громадянином України паспорт;
- б) не перебуває за юридичною та фактичною адресами;
- в) не подає звітності;
- г) не сплачує податків.

Працівники органів державної податкової служби у разі виявлення підприємств, що проводять діяльність із порушенням порядку заняття підприємницькою діяльністю, звертаються до відповідних судових органів з вимогами про скасування держреєстрації чи визнання установчих документів такого підприємства недійсними. Як впливає з Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність за окремі злочини у сфері господарської діяльності» від 25.04.2003 р. № 3, під незаконною діяльністю, про яку йдеться у ст. 205 КК України, потрібно розуміти такі види діяльності, які особа або не має права здійснювати взагалі, або, маючи право на це

⁹⁸ Проклова Е. Ждите проверки / Е. Проклова // Экономика и жизнь. – 2002. – № 15. – С. 6.

⁹⁹ Щодо роз'яснення поняття «фіктивна фірма»: лист ДПА України: від 14.01.2005 р. / № 365/6/26–5215 // Бухгалтерія. Налоги. Бизнес. – 2005. – № 10.

за певних умов чи з дотриманням певного порядку, здійснює їх з порушенням.

На наявність мети – прикриття незаконної підприємницької діяльності або здійснення її видів, щодо яких є заборона (фіктивного підприємництва), – може вказувати, зокрема, використання викрадених, знайдених, підроблених, позичених паспортів або тих, що належали померлим громадянам, а також документів осіб, які дали згоду зареєструвати юридичну особу на своє ім'я. Такий злочин вважається закінченим з моменту державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) або набуття права власності на нього.

Потрібно зазначити, що на практиці є такі визначення, хоча вони не встановлені нормативно. Перше – суто фіскальне. У практиці перевірок такими ознаками вважається: неподання підприємством протягом тривалого часу звітності, передбаченої чинним законодавством, відсутність самого підприємства за юридичною адресою, неможливість знайти директора, хронічна несплата податків у комплексі з попередніми ознаками.

Друге – сформувалося у Ліцензійній палаті України. На думку її голови С.І. Третякова, фіктивні підприємства – це ті, що створюються за фіктивними даними. Ідеться про подання на державну реєстрацію суб'єкта підприємництва документів, що містять недостовірні дані про засновників: вкрадені паспорти або документи на підставних осіб, на померлих тощо.

До цієї думки схилиються і судді господарських судів. Вони вважають, що фіктивним підприємство можна визнати лише після скасування у судовому порядку його державної реєстрації.

Третє визначення сформульоване в чинному кримінальному законодавстві. Фіктивне підприємство розглядається в ньому як створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона (ст. 205 КК України).

Проект Закону № 3045 від 07.08.2008 р. був підготовлений на виконання п. 2.2 «б» доручення Кабінету Міністрів України від 25.02.2008 р. № 11416/1/1–08 до підп. «б» підп. 2 п. 2 рішення Ради Національної безпеки і оборони України від 01.02.2008 р. «Про стан виконання рішення Ради національної безпеки і оборони України»

від 15 грудня 2006 року «Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість», затвердженого Указом Президента України від 25.02.08 р. № 115/2008.

Щодо завдань та цілей цього Закону, то ними є такі:

- уточнення поняття фіктивного підприємництва в частині ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів;
- встановлення відповідальності за порушення вимог Закону при вчиненні правочину, що порушує публічний порядок;
- надання права податковим органам звертатися до судових органів про визнання фіктивною господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- встановлення, що розслідування у справах про злочини щодо фіктивного підприємництва здійснюватиметься органами, які порушили справу (на сьогодні такі розслідування здійснюються органами МВС);
- встановлення, що припинення діяльності суб'єкта господарювання за рішенням суду регулюватиметься законом (на сьогодні – тільки відповідно до норм Господарського кодексу);
- встановлення обмеження для фінансових установ щодо здійснення видаткових операцій за рахунком виключно з дати отримання фінансовою установою документально підтвердженого повідомлення податкового органу про взяття рахунка на облік в органах ДПС.

Крім змін до кримінально-процесуального законодавства, пропонуються зміни до кримінального та інших галузей законодавства, а саме:

- 1) в абзаці першому частини першої статті 205 слова «або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб)» замінити словами «суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) або набуття права на участь в управлінні ними»;
- 2) доповнити Кодекс статтею 205¹ такого змісту:

«Стаття 205¹. Порушення вимог закону при вчиненні правочину, що порушує публічний порядок

1. Вчинення суб'єктами господарювання правочинів, які порушують публічний порядок (завідомо суперечать інтересам держави і суспільства) та заподіяли великої матеріальної шкоди державі, – караються обмеженням волі на строк до трьох років.

2. Ті самі дії, якщо вони вчинені повторно, караються позбавленням волі на строк від трьох до п'яти років.

Примітка. Матеріальна шкода, яка заподіяна державі, вважається великою, якщо вона у тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

3. Доповнити пункт 4 частини першої статті 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 2001 р., № 5–6, ст. 30; 2003 р., № 35, ст. 270; 2004 р., № 13, ст. 181; 2006 р. № 12, ст. 100) після слів «проміжок часу» словами: «а також у частині надання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до ПК України»;

4. У Законі України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (Відомості Верховної Ради України, 2003 р., № 31–32, ст. 263; 2005 р., № 16, ст. 257; 2006 р., № 27, ст. 234, № 37, ст. 310):

– доповнити частину першу статті 6 після абзацу десятого новим абзацом такого змісту:

«звертається до суду з вимогою про ліквідацію юридичної особи на підставах, визначених законом»;

У зв'язку з цим абзаци одинадцятий – тринадцятий вважати відповідно абзацами дванадцятим – чотирнадцятим;

– у статті 38 абзац другий частини другої викласти у такій редакції:

«порушення, допущені при створенні юридичної особи, які не можна усунути»;

– доповнити статтю частиною такого змісту:

«13. Позов про припинення юридичної особи з підстав, зазначених у частині другій цієї статті, може бути поданий до суду органом державної влади, а з підстав, зазначених в абзаці другому частини другої цієї статті, – також учасником юридичної особи.»

Враховуючи викладене, вважаємо, що для правозастосовної практики можна дати таке визначення. Суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності – це юридична або фізична

особа-суб'єкт підприємницької діяльності, що зареєстрований (перереєстрований) на підставну особу з дотриманням норм чинного законодавства з метою організації протиправної діяльності, спрямованої на надання послуг реальним суб'єктам господарювання з мінімізації податкових зобов'язань, конвертації, а також легалізації грошових коштів, отриманих злочинним шляхом.

1.4. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦТВА З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ

З метою вироблення ефективних заходів протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності доцільно звернутися до досвіду Російської Федерації, з огляду на спільні риси у законодавстві, менталітет платників податків тощо.

Принциповою відмінністю реєстраційного законодавства Російської Федерації є той факт, що органами державної реєстрації юридичних осіб та індивідуальних підприємців є органи Федеральної податкової служби, тоді як в Україні це державні реєстратори (див. підрозділ 1.2).

На сьогодні для створення суб'єкта підприємницької діяльності засновник повинен надати до податкового органу для державної реєстрації підприємства: заяву (за формою 11001), статут, рішення засновника про створення організації або протокол збору засновників, а також квитанцію про оплату держмита у розмірі 2000 рублів (підп. 1 п. 1 ст. 333.33 Податкового кодексу Російської Федерації)¹⁰⁰.

Щодо фіктивних фірм-одноденок, то в Російській Федерації вони почали з'являтися після розпаду СРСР і, за визначенням фахівців, є одним з серйозних недоліків у економічній системі 90-х років. І якщо на початку їх використовували для шахрайства, коли звітність до податкових інспекцій не здавали, а фірми швидко ліквідували (за що вони і отримали назву «одноденки»), то на сьогодні подібні організації міцно закріпилися на російському ринку.

¹⁰⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации: от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=62013; dst=10002>

Вони існують уже не місяць, а в середньому близько року, формально ведуть податкову звітність і мають номінальних засновників та керівників.

Найпоширенішою метою одноденок є ухилення від оподаткування, отримання бюджетних коштів і відмивання грошових коштів у великих розмірах.

За визначенням керівника Управління з податкових злочинів МВС у м. Москві, К. А. Захарова, очолювана ним структура працює в одній з найважливіших систем управління державою – організовує оперативно-розшукову діяльність у бюджетній сфері – сфері, що найбільш адекватно реагує на будь-які економічні реформи, сфері, де перерозподіляються значні фінансові ресурси.

Стереотипи поведінки російських платників податків перетворюються з суб'єктивних чинників на об'єктивні, коли деякі кримінальні тенденції набувають загальнодержавних масштабів. За останнє десятиріччя стала криміналізованою сфера примусових банкрутств, захоплення власності і цілих підприємств (рейдерство), відшкодування ПДВ з федерального бюджету за «фіктивним експортом», сфера «переведення у готівку» грошових коштів, вивезення російських капіталів за кордон, у тому числі в офшорні зони за фіктивними контрактами¹⁰¹.

У проведених дослідженнях проблем бюджетної сфери фахівці Управління податкової поліції м. Москва виокремили ті передумови, які перманентно підсилюють кримінальний вплив на податкову систему країни. Одним з основних чинників, що згубно діє на податкову і бюджетну системи країни в цілому, визначено існування величезної кількості фіктивних, так званих підставних фірм, які умовно позначають «анонімні комерційні структури», «фірми-прокладки». Їхня роль у скоєнні податкових злочинів дуже висока. За визначенням експертів, без використання у різних схемах, навіть примітивних, спрямованих на приховування об'єктів оподаткування, прибутку, ПДВ, інших податкових злочинів, і у сфері нецільового використання бюджетних коштів без підставних фірм кримінальний елемент не може обходитися у своїй діяльності. Форми використання підставних фірм у різних схемах, у тому числі фінансових, вкрай різноманітні. Тоді як їхньою характерною загальною

¹⁰¹ Захаров К. А. Экономический ущерб от деятельности подставных организаций и предложения по реформированию налоговой системы / К. А. Захаров // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2009. – № 3. – С. 22–29.

особливістю є те, що на подібних фірмах обриваються ланцюжки господарських і фінансових відносин між реально діючими підприємствами, банками, страховими фірмами, експортерами і імпортерами, підприємствами торгівлі, навіть при взаєморозрахунках за товари з індивідуальними підприємцями.

Аналіз оперативної обстановки, інформації, отриманої у ході оперативно-розшукових заходів, інших відомостей, які мають у своєму розпорядженні правоохоронні і податкові органи, свідчить про те, що станом на I півріччя 2009 року більше половини комерційних структур у країні зареєстровані на підставних осіб. У м. Москва цей показник сягнув 75–80 відсотків. Із майже 1,2 млн зареєстрованих у місті організацій взагалі не звітують або надають цілком нульову звітність близько 860 тис. суб'єктів підприємницької діяльності. Дані фірми використовуються в різних схемах не тільки для ухилення від сплати податків, тінювих фінансових оборотках, але і в операціях з нерухомістю, у різних шахрайських схемах. Усе більшого поширення набуває використання анонімних структур у сфері споживчого ринку, будівництві, галузях теплоенергопостачання, сфері обігу емісійних та інших цінних паперів.

Більшість перевірок, що проводяться податковими органами і підрозділами МВС РФ з податкових злочинів, має затяжний характер через те, що не вдається встановити контрагентів організацій, що перевіряються, які зареєстровані за фіктивними адресами, і осіб, відповідальних за їхню фінансово-господарську діяльність. Відшкодування заподіяного державі збитку стає практично неможливим. У підрозділах з економічних і податкових злочинів МВС у м. Москва за рік у середньому відпрацьовуються завдання на встановлення понад 25 000 комерційних організацій за запитами податкових і правоохоронних органів з інших регіонів країни. У 80 відсотках випадків запити не були виконані у зв'язку з тим, що фірми за заявленими адресами не розміщуються або мають підставних осіб як засновників і керівників.

За даними фахівців, достовірно оцінити збитки за кримінальними справами, порушеними в інших регіонах країни за податковими складами злочинів, достовірно неможливо, проте в деяких випадках збиток становить десятки мільйонів доларів США, з урахуванням того факту, що всі кримінальні справи даної категорії порушуються за ухилення від сплати податків у великому й особливо ве-

ликому розмірах. Через це неможливо оцінити точну суму збитків для бюджету міста, проте, деякі фахівці, у тому числі у відкритій пресі, висловлюються, що бюджетні втрати в даній сфері можуть становити від півтора до двох бюджетів Москви.

Таким чином, величезна кількість операцій і значний обіг грошових коштів перебуває поза контролем податкових органів. При проведенні оперативно-розшукових заходів коробками вилучаються «ліві печатки». Виявляються факти подання на реєстрацію фірм з підробленими платіжними документами зі сплати державного мита. Також за оперативною інформацією і відомостями Центрального банку Російської Федерації, навіть комерційні банки статутні капітали формують з використанням рахунків підставних фірм, що створює реальні передумови чергової банківської кризи і широко-масштабних шахрайських акцій з внесками. Крах «Кредиттраст», «Павелецкий», «Диалог-Оптим» у 2004 році був зумовлений саме цими причинами. Вплив світової фінансової кризи може знову стимулювати даний процес.

Щоб більш наочно відобразити гостроту проблеми, потрібно зазначити, що щодня в м. Москва реєструється близько 500–600 нових комерційних організацій, з них більше половини мають ті або інші ознаки анонімності або фіктивності. На тиждень це становить вже 2–3 тисячі таких фірм, на місяць близько 8–12 тисяч, при чому кожна з них буде вчиняти дії, пов'язані з тінювим обігом і ухиленням від оподаткування.

На підставі цього К. А. Захаров зазначає, що виключно зусиллями оперативного складу підрозділів знешкодити дані суб'єкти неможливо. Тому потрібні більш дієві та радикальні заходи, зокрема щодо вдосконалення реєстраційного законодавства.

У зв'язку з тим, що протидія реєстрації комерційних організацій на підставних осіб і припинення їх діяльності визнано одним з пріоритетних напрямів діяльності податкових органів, МВС у м. Москва організувало тісну взаємодію з Управлінням Федеральної податкової служби у м. Москва. Обмін інформацією за всіма фактами підозрілих реєстрацій відбувається в режимі он-лайн. Саме тому з 2004 року вдається запобігати незаконній реєстрації в місті більше 8–10 тисяч підставних комерційних організацій на рік.

Останнім часом усе частіше реєструються фірми, де засновниками і директорами є іногородні громадяни, особи без певного міс-

ця проживання, студенти, що дозволяє зробити висновок, що цей вид діяльності перетворився на самостійний вид бізнесу, матеріальною основою якого є попит на підставні фірми. Проведеними перевірочними заходами встановлено, що близько 25 відсотків підставних фірм використовується у сфері будівництва для оформлення фіктивних будівельних договорів підряду та в галузях теплоенергопостачання, близько половини створюється за замовленням комерційних банків для «переведення у готівку» грошових коштів, коректування фінансових результатів, тінювих вексельних і дисконтних схем і в кредитно-фінансовій сфері. Близько 7–10 відсотків використовується у сфері зовнішньоекономічної діяльності для оформлення операцій з фіктивного експорту і незаконного відшкодування ПДВ. Решта фірм реєструється під конкретні господарські операції з метою приховування об'єктів оподаткування за оборотом товарів і послуг.

Сьогодні перевіряється інформація щодо участі підставних фірм у схемах з нецільового використання бюджетних коштів. Відпрацювання лише однієї такої інформації щодо Фонда підтримки дитячого та юнацького спорту, зареєстрованого за вкраденим паспортом, дозволило встановити схему ухилення від оподаткування на суму понад 200 млн рублів. У схему були залучені кілька московських банків і великих промислових підприємств (комерційний банк «Третий Рим», комерційний банк «Федеральный Промышленный Банк», ЗАТ «Аэромар» – о дочірнє підприємство Аерофлоту та інші). Діяльність підставних фірм завдає величезного збитку фінансовій системі країни, спотворює свідомість платників податків, дискредитує діяльність податкових і правоохоронних органів.

З метою виявлення одноденок ФПС розробила для своїх співробітників службові інструкції, наприклад, у 2005 році розроблено Регламент дій податкових органів у м. Москва щодо протидії створенню і функціонуванню фірм-одноденок¹⁰².

У межах вказаного Регламенту передбачено комплекс заходів здійснених Управлінням ФПС Росії у м. Москва. Одним із них є створення інформаційних баз даних щодо:

¹⁰² Регламент действий налоговых органов г. Москвы по противодействию созданию и функционирования фирм «однодневок» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.delpartner.ru/?act=n&id=17>

– адрес «масової реєстрації» (від 10 і більше організацій за однією адресою);

– осіб, що подають документи для державної реєстрації за дорученням (від 10 і більше організацій);

– засновників/керівників, які є такими у ряді вже створених юридичних осіб (від 10 і більше організацій);

Відбувається тісна взаємодія Управління Федеральної служби з Держфінмониторингом та Центральним банком РФ щодо виявлення відомостей про відкриття банками рахунку організаціям, зареєстрованим за адресами «масової реєстрації»

На етапі прийому документів на державну реєстрацію інспектор робить запит за базою даних щодо збігу:

– адреси, вказаної в заяві про державну реєстрацію, з адресою «масової реєстрації»;

– особи, що є заявником при даному виді реєстрації.

При виявленні збігів за адресою «масової реєстрації» інспектор видає заявнику повідомлення про явку заявника до органу реєстрації з метою складання протоколу про адміністративне правопорушення і надає інформацію співробітнику служби безпеки інспекції та співробітнику Управління ГУМВС у м. Москва з метою проведення заходів у межах компетенції. У разі виявлення «масового заявника» інформація про це надається співробітнику служби безпеки інспекції для подальшої передачі в Управління ГУМВС у м. Москва.

Інспектор, що приймав документи, видає заявнику розписку в отриманні документів про державну реєстрацію юридичної особи і один екземпляр Повідомлення про явку заявника до інспекції для складання протоколу про адміністративне правопорушення у зв'язку з наданням недостовірних відомостей про адресу місцезнаходження юридичної особи, другий екземпляр повідомлення, з відміткою в отриманні, вкладається в реєстраційну справу організації. Реєстр отриманих від заявника документів роздруковується в чотирьох екземплярах. На роздрукованому реєстрі, поряд вхідним номером фірми-одноденки робиться відмітка про наявність у даної організації ознак фірми-одноденки. Один екземпляр реєстру передається співробітнику служби безпеки інспекції для подальшої передачі співробітнику Управління ГУМВС у м. Москва для проведення відповідної роботи в даному напрямі. Далі документи щодо реєстрації передаються в юридичний відділ.

На етапі аналізу документів, наданих для державної юридичної особи, співробітник юридичного відділу, що прийняв документи по реєстру з відділу прийому документів, відбирає документи, які надійшли на державну реєстрацію, мають відмітку про наявність в організації ознак фірми-одноденки і передає їх співробітникам, що здійснюють безпосередню роботу з даною категорією документів. При проведенні перевірки достовірності відомостей, указаних у наданих для державної реєстрації документах ухвалюється рішення про відмову в державній реєстрації і у разі виявлення недостовірних відомостей:

- збігів за адресою «масової реєстрації» і наявності у органу реєстрації заяви (листа) власника адреси «масової реєстрації» про заборону реєстрації юридичної особи без його письмової згоди;
- невідповідності нотаріальних дій при посвідченні заяв про державну реєстрацію;
- невірності платіжних документів при державній реєстрації юридичної особи;
- в документах даних недійсного паспорта.

Одночасно з ухваленням про відмову в державній реєстрації співробітник, який відповідає за проведення контрольних заходів, готує необхідні документи для порушення справи про адміністративне правопорушення відповідно до ст. 14.25 Кодексу про адміністративні правопорушення.

За відсутності підстав для відмови в державній реєстрації, ухвалюється рішення про державну реєстрацію юридичної особи.

На етапі відправлення документів про державну реєстрацію юридичної особи. У строки, встановлені Федеральним законом «Про державну реєстрацію юридичних осіб і індивідуальних підприємців» № 129-ФЗ, документи видаються безпосередньо заявнику. У випадку не явки заявника, явки неуповноваженої особи за отриманням документів, пакет документів про державну реєстрацію юридичної особи надсилається поштою на адресу організації. У разі повернення документів, направлених поштою на адресу організації, до органу реєстрації з поміткою «адресат не значиться» податковий орган зберігає документи.

На етапі введення документів до бази даних у відділі введення даних, в інформаційній системі проставляється відмітка про наявність у даної організації ознак фірм одноденок. При формуванні

списків документів для відправлення за місцем податкового обліку здійснюється формування окремого списку даної категорії юридичних осіб.

При отриманні списків організацій, зареєстрованих за адресами «масової реєстрації» відділ державної реєстрації і обліку платників податків здійснює наступне:

– проводить огляд (обстеження) приміщення за адресою (за місцезнаходженням) юридичної особи, вказаного у статутних документах, з метою встановлення відсутності юридичної особи за зазначеною адресою. У разі підтвердження згаданого вище факту складає відповідний акт, на підставі якого орган реєстрації вживає заходів щодо притягнення посадовця організації до адміністративної відповідальності, передбаченої ч. 3 ст. 14.25 КоАП РФ за надання недостовірної інформації про місцезнаходження юридичної особи;

– направляє на адресу організації повідомлення про явку посадовця організації до інспекції для складання протоколу про адміністративне правопорушення у зв'язку з наданням недостовірних відомостей про адресу місцезнаходження юридичної особи;

– проводить опитування керівників організацій, що здають приміщення в оренду даним платникам податків;

У разі надходження до інспекції ФПС Росії у м. Москва відомостей про відкриття банком рахунку організаціям, зареєстрованим за адресами «масової реєстрації», відомості про яких були направлені в кредитні організації для контролю, повідомляти про це Управління ФПС Росії у м. Москва.

Відділ камеральних перевірок у разі подання організацією до податкового органу нульової звітності після закінчення звітного періоду направляє запит у банк, у якому організації відкритий рахунок, про рух грошових коштів на рахунку. Крім того, у разі невиконання організацією обов'язку подання податкової звітності до податкового органу звітності відповідно до ст. 44 ПК РФ, після закінчення двох тижнів після завершення звітного періоду, відділ направляє до банку рішення про припинення операцій на рахунках платника податків (податкового агента). Відділ камеральних перевірок також проводить контрольні заходи: направляє на адресу організації повідомлення про явку посадовця організації до інспекції для порушення справи про адміністративне правопорушення згід-

но зі статтею 14.25 ПК РФ, а у разі неявки посадової особи робить звернення до МВС про привід посадової особи організації.

Під час виявлення фактів відсутності здійснення реальної діяльності юридичними особами (імовірними фірмами-одноденками) відповідні відділи вживають таких заходів:

1. *Відділ державної реєстрації і обліку платників податків* щоквартально формує списки платників податків-юридичних осіб, що не надають протягом останніх дванадцяти місяців документів звітності, передбачених законодавством Російської Федерації про податки і збори.

2. *Відділ камеральних перевірок* здійснює підготовку документів, що свідчать про фактичну відсутність діяльності юридичної особи відповідно закону про державну реєстрацію:

– довідки про ненадання юридичною особою протягом останніх дванадцяти місяців звітних документів, передбачених податковим законодавством;

– довідки банку про відсутність операцій на рахунках банку, у якому відкритий рахунок недіючої юридичної особи або документа податкового органу за місцезнаходженням юридичної особи, що підтверджує факт відсутності в податковому органі інформації про наявність у юридичної особи відкритих банківських рахунків;

– довідки про виконання платником податків обов'язку щодо сплати податків, зборів, страхових внесків, пені та податкових санкцій за формою, затвердженою наказом ФПС РФ від 23.05.2005 р. № ММ-3-19/2062.

3. *Відділ державної реєстрації і обліку платників податків* передає матеріали з метою подальшого вилучення юридичної особи з Єдиного державного реєстру юридичних осіб відповідно до положень Федерального закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб і індивідуальних підприємств».

Після отримання інформації про вилучення організації з Єдиного державного реєстру юридичних осіб здійснює зняття цієї організації з податкового обліку і вилучення з Єдиного державного реєстру платників податків.

Проте, незважаючи на розглянутий Регламент, на думку фахівців, Федеральної податкової служби Російської Федерації (ФПС), правила, згідно з якими сьогодні здійснюється реєстрація підприємств, далекі від досконалості. Це показала практика застосування

Закону «Про державну реєстрацію юридичних осіб і індивідуальних підприємств» від 08.08.2001 р. № 129-ФЗ¹⁰³. Новий порядок реєстрації СПД значно спростили діяльність організацій. Проте одночасно він створив підґрунтя для розвитку фірм-одноденок.

На думку податківців, зазначений, закон про реєстрацію підприємств для СПД цілком зручний. Усім указаним у засновницьких документах відомостям інспектор зобов'язаний довіряти. Але такий порядок створив умови для правопорушень. Завдяки прогалинам у законодавстві оборот фіктивних організацій становив 2010 року понад 10 трлн рублів.

Причини проблем з реєстрацією підприємств керівництво Федеральної податкової служби вбачає у нинішньому порядку оформлення, згідно з яким співробітник інспекції повинен за 5 днів перевірити надані документи. Податківці фізично не встигають проконтролювати всі дані, але вимушені реєструвати підприємство. Подальше виявлення фіктивних організацій і боротьба з ними відбирають багато часу і зусиль.

З метою створення фіктивної фірми засновники часто підроблюють реєстраційні документи і підписи до них. Тому реальним рішенням проблем ФПС вбачає надання при реєстрації нової організації відомостей про нотаріуса, який завірив цей документ. Крім того, російські податківці планують запровадити процедуру попередньої публікації реєстраційних відомостей.

Дані планують розмішувати на відповідному інтернет-ресурсі у відкритому доступі. Таким чином, у будь-якого бажаного буде можливість ознайомитися з усією необхідною інформацією до офіційної реєстрації.

Також з метою попередження створення фірм-одноденок ФПС пропонує посилити покарання несумлінних засновників за порушення правил реєстрації підприємств. Пропонується прирівняти їхню адміністративну відповідальність до відповідальності посадовців фірми. На сьогодні за надання явно помилкових відомостей при реєстрації підприємства до керівника фірми можуть вжити штрафних санкцій розміром 5 000 рублів або позбавити права займатися подібною діяльністю на строк до 3 років (п. 4 ст. 14.25 КоАП Російської Федерації).

¹⁰³ Лебедев А. ФНС указали ее место / А. Лебедев // Московский бухгалтер. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mosbuh.ru/>

Ще одним ефективним напрямом протидії діяльності фіктивних фірм і фірм-однонок є запровадження додаткових підстав відмови в реєстрації підприємства. Зокрема, відмова у створенні нового СПД засновнику такого суб'єкта, якого вже було вилучено з Єдиного державного реєстру юридичних осіб. Також «відсіяти» осіб, які поки що не готові вести бізнес, допоможе збільшення статутного капіталу організації. Проте такий захід є доцільним лише для окремих видів діяльності, наприклад, для банківської діяльності або виготовлення високоприбуткової, зокрема підакцизної продукції.

З метою протидії реєстрації суб'єктів з ознаками фіктивності *мінімальний розмір статутного капіталу організацій* пропонується збільшити до європейських стандартів: для товариств з обмеженою відповідальністю і закритих акціонерних товариств – до 25 тис. євро, для відкритих акціонерних товариств – до 100 тис. євро¹⁰⁴.

На сьогодні представники ФПС наполягають на збільшенні терміну розгляду документів при державній реєстрації до 20 днів. Це дозволить ефективно перевіряти відомості щодо засновників організації.

Також великого значення набуває налагодження співпраці податківців з правоохоронними органами, яке на сьогодні є недостатньо ефективним. Підвищення їхньої взаємодії сприятиме створенню єдиної бази даних, за допомогою якої з'явиться можливість перевірити достовірність наданих відомостей при реєстрації підприємства.

Доцільним є також урахування негативного досвіду протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності з боку російських податківців. Наприклад, раніше мали місце випадки, коли податківці відмовляли у прийнятті відповідних документів для державної реєстрації, які надавалися кур'єром на підставі довіреності. Для реєстрації підприємства вимагалася особиста присутність заявника.

Іншим заходом протидії з боку російських податківців щодо створення фіктивних організацій стала вимога надавати при реєстрації підприємства довідку з БТІ, яка повинна була підтвердити

¹⁰⁴ ФНС против «однодневок»: кто победит // Деловая пресса. – 2006. – № 23 (370) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // http://www.businesspress.ru/newspaper/default_mId_36_numId_5012.htm

реальність місцезнаходження підприємства. Якщо адреса в засновницьких документах була вказана неправильно або була відсутня у базі даних, дані обставини могли бути підставою для відмови у реєстрації.

Юридична оцінка даної вимоги знайшла своє відображення у Рішенні Верховного Суду Російської Федерації, який визнав таку вимогу незаконною (рішення від 01.08.2006 р. № ГКПИ06–735).

Цікавим є досвід Республіки Білорусь у даній сфері. На думку фахівців, у Білорусі до 70 відсотків доходів, одержуваних незаконним шляхом, вкладається у різні форми підприємницької діяльності. Це збільшує обсяги тіншового і кримінального підприємництва, зумовлює різні негативні явища. Тому 28 лютого 2002 року було затверджено План заходів щодо вдосконалення системи заходів щодо запобігання фіктивному підприємництву і легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом. Заходи, розроблені правоохоронними і контролюючими органами у межах цього плану, дали певний позитивний результат, проте багато проблем залишилися невирішеними¹⁰⁵.

Явище фіктивного підприємництва та підставних осіб усе ще досить поширене, але ситуація багато в чому змінилася. Цьому сприяла практика притягнення Департаментом фінансових розслідувань до кримінальної відповідальності осіб, що виступали на стадії реєстрації суб'єктів господарювання як фіктивні керівники і засновники. Це дозволило витіснити з фінансового ринку країни так звані фірми-одноденки. На сьогодні все рідше фіксуються випадки реєстрації суб'єктів господарювання на підставних осіб, що реально не беруть участь у здійсненні фінансово-господарської діяльності. Дуже поширені раніше випадки реєстрації підприємств на підставі підроблених або загублених документів сьогодні мають одиничний характер. Це стало можливим завдяки заходам превентивного характеру, спрямованим на оперативне виявлення потенційних фіктивних структур на етапі взяття платників податків на облік у інспекціях Міністерства з податків і зборів і відкриття поточних рахунків у банках.

Зі слів начальника інспекції Міністерства з податків і зборів м. Мінськ В. Дашкевича, «вжиті в країні заходи щодо спрощення

¹⁰⁵ Юнчик Л. Почему живуче лжепредпринимательство? / Леонид Юнчик // Контроль – государственный – 2009. – № 85 (4751).

ведення бізнесу окремі категорії платників через низьку податкову культуру і громадянську свідомість розцінили як легкий спосіб ухилення від оподаткування. Тому в 2009 році пріоритетним напрямом роботи податкової служби міста є припинення розвитку тіньового сектора економіки»¹⁰⁶.

Органами фінансових розслідувань у 2009 році перевірено 376 суб'єктів господарювання, що мають ознаки фіктивності. За наслідками перевірок порушено 349 кримінальних справ. На поточних рахунках фіктивних структур арештовано 6746 мільйонів рублів, додатково нараховано 91 654 млн рублів. Усього до бюджету Республіки Білорусь надійшло 13 762 млн рублів.

Тільки за два місяці 2011 року перевірено 78 суб'єктів господарювання, що мають ознаки фіктивних структур, порушено 67 кримінальних справ. Усього надійшло до бюджету 3 536 млн рублів. Результати перевірок свідчать про те, що, використовуючи фіктивні структури, реальні суб'єкти господарювання ухиляються від сплати податків, необгрунтовано перераховують грошові кошти за межі Білорусі, залучають до легального господарського обороту на території країни нелегально придбані і ввезені з-за кордону товарно-матеріальні цінності.

Серед основних ознак такого виду злочинів, поряд із створенням підприємства без мети здійснення підприємницької діяльності, обов'язковою є наявність настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді спричинення збитків у великому або особливо великому розмірі. Ураховуючи, що дії осіб, виступаючих формальними засновниками підприємств, після їх реєстрації закінчуються, а згодом реквізити таких суб'єктів господарювання використовуються у кримінальній діяльності, необхідне введення відповідальності для осіб, що створюють за винагороду підприємства без наміру здійснювати підприємницьку діяльність.

Незаконна підприємницька діяльність розвинена в різних сферах економіки Білорусі, найбільш прибуткових, таких, що мають динамічний розвиток і значний фінансовий оборот (торгівля алкоголем, нехарчовою продукцією, що містить спирт, тютюновими виробами, виконання будівельно-монтажних і конструкторських робіт, кредитно-фінансова сфера).

¹⁰⁶ Налоговики Минска выявили более 70 лжепредпринимательских структур. Информационно-правовое агентство «Регистр» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://profmedia.by/newse/detail.php?ID=33404>

Однією з причин стійкого існування у господарському обігу суб'єктів з ознаками фіктивності є те, що деякі посадовці органів державної влади і управління не повною мірою аналізують мету і мотиви створення суб'єкта господарювання, його функціонування.

Наприклад, попереджено діяльність організованої групи, що незаконно ввозила на територію Білорусі отрутохімікати (засоби захисту рослин), а також надалі їх розфасовувала і реалізовувала в торговельній мережі вітчизняних сільгосппідприємств.

У ході проведення операції арештовані грошові кошти і майно членів злочинної групи на загальну суму понад 6,8 млрд рублів. Злочинна діяльність здійснювалася з використанням прибуткових документів на отрутохімікати від фіктивних фірм та інших підроблених документів. Усе це стало можливим унаслідок неналежного виконання службових обов'язків посадовцями державних органів, які повинні контролювати оборот отрутохімікатів. Міністерство сільського господарства і продовольства відмовилося видати ліцензію псевдо підприємцям. Тоді як Міністерство охорони здоров'я виписало їм свідоцтва про державну гігієнічну реєстрацію на розфасовування таких препаратів. Подібних висновків можна дійти і відносно інших фіктивних фірм, які останнім часом притягувалися до відповідальності.

Схожі проблеми у сфері фіктивного підприємництва виникають також у співробітників Податкового комітету Республіки Казахстан¹⁰⁷.

Наприклад, коли підприємство припиняє здавати звітність до податкового органу, представники Податкового комітету подають позов до суду щодо визнання його фіктивною фірмою. Далі співробітники Податкового комітету знаходять підприємців, які співпрацювали з цією вже неіснуючою фірмою і з'ясовують їхню сумлінність.

У цивільному законодавстві Республіки Казахстан такого поняття, як «фіктивне підприємство», не існує, ця риса є спільною із українським законодавством. Визнати суб'єкт підприємницької діяльності «фіктивною фірмою» у цивільному порядку неможливо.

Лише у Кримінальному кодексі Республіки Казахстан є формулювання фіктивне підприємство розглядається як створення

¹⁰⁷ Пандемия лжепредпринимательства неизбежна / Независимая ассоциация Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.napr.kz/mneniya-obrashheniya/msb23>

підприємств, що не має на меті здійснення підприємницької діяльності (ст. 192 КК Республіки Казахстан)¹⁰⁸.

Якщо під час слідчих дій з'ясується, що фірма-одноденка реєстрована на підставну особу, тоді проводиться відпрацювання списку тих підприємств, які користувалися послугами цього фіктивного підприємства.

За 8 місяців 2009 року органами фінансової поліції за фактами фіктивного підприємництва порушено 403 кримінальні справи, що на 36 відсотків більше показника аналогічного періоду минулого року. До суду направлено 145 кримінальних справ. Сума встановленого збитку за провадженням у кримінальних справах становила 11 млрд 480 млн тенге, з яких відшкодовано 3 млрд 710 млн тенге.

Як засіб протидії таким негативним тенденціям, за ініціативою Агентства Республіки Казахстан по боротьбі з економічною та корупційною злочинністю, у 2007 році було посилено відповідальність за фіктивне підприємництво. Так, стаття 192 Кримінального кодексу доповнена частинами 2 і 3, що передбачають відповідальність за обтяжуючих обставин, і даний вид злочину переведено у категорію тяжких злочинів. Таким чином, за створення фіктивного підприємства передбачено максимальний вид покарання у вигляді позбавлення волі до 10 років з конфіскацією майна.

Боротьба з фіктивним підприємництвом є одним із основних напрямів діяльності фінансової поліції Казахстану. На сьогодні кількість розкритих злочинів збільшилася у 2,5 рази. Вирішити цю проблему передбачається за допомогою вжиття таких заходів: посилення правил реєстрації юридичних осіб та зменшення суми податків¹⁰⁹.

Варто зазначити також, що проблеми з фіктивним підприємництвом є характерною ознакою не лише пострадянських економік, вони є поширеним явищем і в Європейському Союзі.

Так, наприклад, останніми роками латвійський Реєстр підприємств (орган державної реєстрації) все частіше отримує заяви щодо комерційних товариств, які, ймовірно, створені для проведення фік-

¹⁰⁸ Уголовный кодекс Республики Казахстан: от 16.07.1997 г. № 167-1 Законодательство Казахстана on-line [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.pavlodar.com/zakon/index.html?dok=00087>

¹⁰⁹ Лжепредпринимательство нанесло государству ущерб на сумму более 11 млрд тенге Финансовая полиция Республики Казахстан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://www.bnews.kz/main/economics>

тивних угод і розкрадань державних коштів. Компанії, зареєстровані на підставних осіб або «розташовані» в комунальних квартирах, фігурують у справах про відмивання нелегальних коштів, ухилення від оподаткування і навіть фінансування злочинних угруповань¹¹⁰.

У своїй практиці Служба державних доходів, фінансова поліція, комерційні банки постійно стикаються з тим, що випадки шахрайства, відмивання грошей або ухилення від оподаткування прямо пов'язані з використанням таких фіктивних фірм. На жаль, сьогодні в Латвії не існує ані чітких критеріїв, за допомогою яких можна було б попереджувати ще у зародку потенційну неблагонадійність фірм, тобто на стадії їхньої реєстрації.

У боротьбі з відмиванням грошей і ухиленням від оподаткування зацікавлена і держава, і банки. Фахівці вважають, що Реєстр підприємств необхідно наділити правом в окремих підозрілих випадках вимагати додаткову інформацію, і якщо ця інформація є незадовільною, відмовляти у реєстрації такої фірми. На сьогодні в Латвії склалася ситуація, коли, наприклад, один громадянин був одночасно головою правління 228 підприємств.

За даними Lursoft, на сьогодні в Реєстрі підприємств значиться понад 10 тисяч «залишених власниками підприємств». Звичайно, не можна з упевненістю сказати, що кожна з цих фірм займалася тими або іншими махінаціями, але, як показує практика, здебільшого покинутими виявляються саме ті фірми, які створювалися для проведення всього однієї або декількох сумнівних угод, тобто підпадають під визначення «фіктивні».

Ознаки, за якими реєстраційні органи можуть вимагати в нового комерсанта додаткову інформацію або відмовити йому в реєстрації фірми, необхідно точно визначити в законодавстві. За визначенням фахівців Реєстру підприємств, дуже часто власниками фіктивних фірм стають підставні особи, наприклад бомжі. За п'ять років (близько двох доларів США) ці люди готові «керувати» і перукарнею, і міжнародним концерном.

Згідно з міжнародною практикою законодавчі вимоги держави щодо питань відмивання грошей і ухилення від оподаткування повинні бути однакови як для державних, так і для приватних структур. Проте в Латвії є багато вимог до банків, а до реєстрації

¹¹⁰ Акопова И. Фиктивные фирмы / И. Акопова // Телеграф [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // <http://pribalt.info/abc.php?month=8&news=176>

підприємств – ні. Так, банк зобов'язаний перевіряти клієнта, що звернувся за тією або іншою фінансовою послугою. Швидше, ніж за три дні, в банку не можна навіть відкрити рахунок. Тоді як особи, які отримують послугу в державній установі, а саме реєструють підприємство, такої перевірки не проходять.

Строк реєстрації підприємств на сьогодні в Латвії є одним із найкоротших у Європі. Спрощена схема реєстрації підприємств нині успішно працює на чесних підприємців, але, у свою чергу, допомагає шахраям. Так, фінансова поліція Служби державних доходів затримала злочинну групу, що збиралася відмити на території Латвії близько 50 млн євро. Як з'ясувалося, один з ключових фігурантів групи шахраїв – дехто Петеріс – був власником щонайменше 144 фіктивних підприємств. Проти 126 з 144 фірм Петеріса тривають фінансові перевірки й розслідування.

Велику шкоду бюджетам країн ЄС та Польщі зокрема завдають операції з фіктивними накладними¹¹¹. Основною метою покупців фіктивних накладних є зменшення суми ПДВ, що належить сплатити до бюджету шляхом зменшення суми податкових зобов'язань на суму податкового кредиту, який виникає з такої купівлі.

Податкові зловживання, пов'язані з фіктивними накладними, існують у кількох формах, починаючи з менш складних, які полягають в купівлі підприємством однієї або кількох фіктивних накладних і закінчуючи кримінальними утвореннями цілих ланцюгів підприємств, кінцевою метою яких є отримання відшкодованого ПДВ з бюджету. Досить часто останніми підприємствами в таких ланцюгах є компанії, які експортують товари та послуги до країн, з якими існує ускладнений обмін інформацією, серед яких польські податківці виділяють Росію та Україну. У більшості випадків описаний вище кримінальний механізм залишається незмінним, змінюються лише товари, які становлять предмет фіктивних накладних. Останні перевірки податкових органів встановили, що найбільш «популярними» товарами, які вказувалися в фіктивних накладних у кримінальних схемах щодо відшкодування ПДВ з бюджету, були такі: металобрухт, текстиль, компакт-диски, мобільні телефони, електронні прилади та ін.

¹¹¹ Excerpt from objectives of tax inspection authorities for 2009. Ministry of Finance. Tax Inspection Department [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://www.tlegal.eu/publikacje/ministerstwo_finansow

З іншого боку, крім фіктивних накладних на купівлю товарів, використовуються фіктивні накладні на купівлю послуг. Серед таких послуг виділяють будівельні, маркетингові, консалтингові та IT-послуги. Купівля таких фіктивних накладних зумовлена бажанням підприємства зменшити свої податкові зобов'язання з ПДВ, а також збільшити суму валових витрат, що, у свою чергу, зменшить прибуток, який підлягає оподаткуванню.

Продавцями фіктивних накладних є здебільшого фізичні особи, що зареєструвалися як суб'єкти підприємницької діяльності, але не проводять її. У більшості випадків такі особи подають податкові декларації, у яких не вказують прибутку, що підлягає оподаткуванню, або вказують незначні податкові зобов'язання. Серед підприємств, які продають фіктивні накладні, виділяються ті, що в результаті своєї діяльності декларують податкові збитки та від'ємне значення ПДВ, що переноситься на погашення зобов'язань у майбутніх податкових періодах. За оцінками польських фахівців, плата за отримання фіктивної накладної становить 3–10% від загальної суми.

З метою протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності у Європейському Союзі відпрацьована взаємодія між податковими органами, органами прокуратури, органами внутрішніх справ та фіскальних інформаційних служб.

Європейськими фахівцями все частіше висловлюється думка про те, що оцінити прямі та опосередковані втрати від існування таких злочинних схем досить важко, наприклад, втрати від несплати ПДВ є дуже відчутними і становлять «єдину і найбільшу загрозу для існування цього податку в державах-членах ЄС»¹¹².

Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях шахрайства в системі ПДВ на рівні ЄС, є постанова Європейської комісії «Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ» (№ 1798/2003), що була затверджена Радою міністрів ЄС 8 жовтня 2003 року і набула чинності 1 січня 2004 року¹¹³. Ця постанова чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС,

¹¹² Досвід країн ЄС у сфері боротьби із «схемним» відшкодуванням експортного ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=696>

¹¹³ Моряк Т. Податок на додану вартість в системі податків на споживання країн Європейського Союзу / Т. Моряк // Вісник Львівського університету. Серія економічна, 2007. – Випуск 37 (1). – С. 114–119. – (Серія «Економічна»).

що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії «карусельним» схемам.

Постановою встановлюється не лише перелік даних, що підлягає обов'язковому звітуванню, але і чіткий порядок подання запитів на отримання додаткової інформації від органу податкової служби та правила подання відповіді на такі запити (із указівкою максимального часу обробки запиту, формату відповіді, а також окремих правил щодо обслуговування запитів з країн, які не є членами ЄС). Положення про те, що у тих випадках, коли це може попередити реєстрацію або діяльність фіктивних підприємств, що беруть участь у злочинних схемах, податкові органи повинні надавати необхідну інформацію представникам органів влади в інших країнах, є надзвичайно важливим.

Звернемо увагу на те, що технічне, адміністративне та освітнє забезпечення розроблених заходів у боротьбі з «карусельними» схемами фінансується через спеціально затверджену програму «Фіскаліс 2003–2007»¹¹⁴. Крім розробки та впровадження спеціального комп'ютерного забезпечення, коштами цієї програми фінансуються численні тренінги для працівників відповідних податкових органів та навчальні поїздки в інші регіони для обміну досвідом та встановлення робочих контактів, а також деякі спільні заходи податківців у процесі боротьби зі зловживаннями. Окремим вагомим компонентом програми «Фіскаліс» є створення можливостей для нових членів ЄС якомога швидше опанувати прийняті в Західній Європі методи протидії фіктивному підприємництву. Бюджет цієї програми під час затвердження становив 44 мільйони євро з перспективою подальшого збільшення.

У 1993 році з метою активізації контролю за зловживаннями у цій сфері була створена система VIES (терміном на 4 роки). Постійне використання цієї системи свідчить про доцільність її застосування. Проте, на жаль, оновлена версія – VIES-II, яка поширяться також на торгівлю послугами і міститиме нові елементи електронного обміну даними, поки що не застосовується. Водночас така інформаційна система, з урахуванням вимог сьогодення, визнається недосконалим методом боротьби зі злочинами, перш за все через повільне та неповне надходження первинної інформа-

¹¹⁴ Fiscalis 2007 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/fiscalis_2007/index_en.htm

ції в саму систему¹¹⁵. Державні органи країн ЄС довідуються про шахрайську трансакцію мінімум через три місяці після її настання, цього цілком достатньо для того, щоб фіктивне підприємство встигло зникнути.

Необхідно зазначити, що уряди країн ЄС досягли деякого прогресу у впровадженні запропонованих методів боротьби зі зловживаннями у сфері фіктивного підприємництва. Про це свідчить стрімке зростання обсягу потоків з обміну необхідною інформацією між податковими органами, а також їх обізнаність з цієї проблеми. Крім того, у всіх країнах відбувається активне запровадження оновлених систем аналізу ризиків та розробка методів проведення комп'ютеризованого аудиту платників податку. Особливо зручною інновацією, ураховуючи зростаюче використання підприємцями електронних систем ведення обліку, є комп'ютеризований аудит. Однак його запровадження потребує змін у національному законодавстві та значних коштів на закупівлю обладнання, запровадження програмних продуктів та тренінг персоналу. Також заходи контролюючих органів, спрямовані на безпосереднє подолання результатів діяльності шахрайських схем, виявилися успішними у таких напрямках:

- перешкоджання у реєстрації фіктивних підприємств. Це вимагає спеціальних технік перевірки автентичності реєстраційних документів, а також окремих режимів податкового контролю над щойно зареєстрованими компаніями у перший час їхнього існування, що включає поєднання помісячного подання декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок;
- виявлення існуючих фіктивних підприємств. Для виявлення цих компаній на якомога ранніх етапах залучаються спеціально створені підрозділи розвідки і системи аналізу ризиків. Оцінка ризиків відбувається на основі аналізу податкових декларацій, розбіжностей у записях інформаційних систем та інших оперативних даних;
- припинення виявлених схем. Деякі європейські країни запровадили у своє законодавство про ПДВ спеціальні норми, які регулюють дії податківців у ситуаціях виявлення змов-

¹¹⁵ *Важинський В.* Проблема визначення поняття «фіктивна фірма» / В. Важинський // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – № 12. – С. 72–75.

ницької поведінки платників податку і дозволяють припинити подальше поширення наслідків злочину. Передусім ці норми вимагають негайного припинення виплат відшкодування за поданими псевдоекспортерами вимогами.

Вважаємо за доцільне звернути увагу на те, що успішному запровадженню загальноєвропейських правил боротьби з діяльністю підприємств, які мають ознаки фіктивності, заважає ряд проблем, серед яких експерти окремо виділяють такі:

1. Недостатня скоординованість контролюючих дій податкових органів. Важливим елементом такої координації є організація спільних контролюючих заходів декількох країн з метою встановлення додаткових обставин за участі платників податків на територіях декількох податкових органів. Проведення таких заходів вимагає значних ресурсів і мовної підготовки персоналу.

2. Ускладнення умов співпраці через перепони, що є в законодавстві окремих країн. Здебільшого такі законодавчі перешкоди виникають у вигляді заборон на оприлюднення та поширення певної інформації щодо діяльності платників податків з метою охорони таємниці особистості. Так, наприклад, досить часто законодавство певних країн вимагає, щоб платник податку був повідомлений перед тим, як будь-яка інформація, що стосується його діяльності, буде відкрита для користування іншими державними органами, у тому числі податковими органами інших країн. Очевидно, що така ситуація значно ускладнює спільне викриття махінацій.

Проаналізувавши досвід країн Європейського Союзу (далі – ЄС) щодо даного питання, можна зробити висновок, що без наявності відповідних інструментів міжнародного співробітництва навіть найкращі внутрішні закони у сфері протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності не можуть бути достатньо результативними. Способи легалізації коштів рідко обмежуються територією однієї держави, отже, внутрішнє законодавство держави має бути пристосоване до потреб міжнародного співробітництва. Ефективність заходів щодо вирішення даних проблем залежить не тільки від рівня фінансової прозорості та податкової культури, а також від рівня взаємної внутрішньої інтеграції систем податкового адміністрування в країнах ЄС.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Аналіз правопорушень у сфері фінансово-господарської діяльності свідчить про те, що при протидії фіктивному підприємництву правоохоронні органи стикаються з проблемами, пов'язаними із недосконалістю чинного законодавства. По-перше, це зумовлено із відсутністю в чинному законодавстві визначення фіктивного суб'єкта підприємництва та його ознак. По-друге, у цивільному законодавстві не передбачено визнання суб'єкта підприємницької діяльності фіктивним. По-третє, у спеціальному законодавстві (податковому) не передбачено відповідальності за фінансово-господарські операції з фіктивним суб'єктом підприємництва.

Основними критеріями оцінки результатів реалізації матеріалів по конвертаційних центрах є сума вилучених готівкових коштів під час реалізації матеріалів по КЦ, сума заблокованих коштів на рахунках СГД-учасників КЦ, кількість затриманих та заарештованих осіб – організаторів та учасників КЦ, кількість проведених та легалізованих матеріалів ОТЗ стосовно осіб-організаторів та учасників КЦ, а також результативність відпрацювання легальних платників податків, які користувалися «послугами» КЦ.

Аналіз ефективності відпрацювання викритих суб'єктів фіктивного підприємництва свідчить також і про неналежне використання передбачених законодавством повноважень податкових органів щодо розкриття банківської таємниці про банківські рахунки підприємств, по яких уже отримані рішення судів про визнання недійсними реєстраційних документів або отримано вирок суду за фактом фіктивного підприємництва.

Вважаємо, що для правозастосовної практики можна дати таке визначення. Суб'єкт підприємницької діяльності з ознаками фіктивності – це юридична або фізична особа суб'єкт підприємницької діяльності, що зареєстрований (перереєстрований) на підставну особу з дотриманням норм чинного законодавства з метою організації протиправної діяльності, спрямованої на надання послуг реальним суб'єктам господарювання з мінімізації податкових зобов'язань, конвертації, а також легалізації грошових коштів, отриманих злочинним шляхом.

З метою протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності на стадії реєстрації та на початку діяльності ново-

створених СПД уповноваженим органам необхідно звертати увагу на такі особливості¹¹⁶:

- реєстрацію декількох підприємств на однакову юридичну адресу;
- наявність лише одного контактного (телефонного) номеру підприємства у даних органів статистики, податкової, Пенсійному фонді, Фондах соціального страхування тощо;
- відсутність у вказаних органів контактної інформації щодо засновників та посадових осіб підприємства (керівника та бухгалтера);
- активне здійснення банківських операцій через кореспондентські рахунки (кореспондентський рахунок, який відкриває банк банку-кореспонденту та за яким банк здійснює операції списання і зарахування коштів згідно з чинним законодавством України та укладеним договором) на початковому етапі існування підприємства.

Доцільно також встановити на законодавчому рівні вимогу подавати відомості про фактичну адресу підприємства, а також про зміну такої адреси до органів податкової служби, органів статистики, Пенсійного фонду; встановити контроль такими органами за достовірністю наданих відомостей про фактичну адресу.

Процедура скасування державної реєстрації надто ускладнена, а система ведення державного реєстру суб'єктів господарювання фактично не визначена.

Поняття «місцезнаходження» та «юридична адреса» в різних нормативних актах трактуються по-різному. Законодавчо не встановлено чітких вимог до розміщення юридичних осіб в окремо виділених приміщеннях, підтвердження прав власності орендодавця на приміщення, орендовані особою, яка бажає зареєструватися, мінімальних термінів дії договорів оренди приміщень, вимог щодо наявності на фасаді будівлі вивіски про розміщення юридичної особи.

Вимоги до статутних документів суб'єктів господарювання в чинному законодавстві також чітко не визначені. Значна кількість реєстраційних органів, які не мають спільного інформаційного простору, практично не може виконати вимоги чинного законодавства

¹¹⁶ Платонов О. Проблема підставних осіб у підприємницькій діяльності / О. Платонов // Юридична газета. – 2007 р. – № 50.

щодо забезпечення унікальності найменування суб'єкта підприємницької діяльності.

Потрібно також звернути увагу на відсутність єдності у механізмі взаємодії органів державної реєстрації та органів державної податкової служби на стадії реєстрації суб'єкта, недостатньому обсязі повноважень органів державної податкової служби щодо державної реєстрації суб'єктів господарювання, відсутності єдиної повної бази даних про платників податків. Зазначені недоліки зумовлені насамперед недосконалістю правового регулювання у сфері реєстрації та обліку суб'єктів господарювання¹¹⁷.

Вирішенням указаних проблем може стати поєднання таких баз даних, як паспортна система МВС України та Державний реєстр фізичних осіб у системі державної податкової служби, залучення представників податкових органів уже на першому етапі здійснення повноважень щодо обліку платників податків – на етапі прийняття та перевірки документів державним реєстратором, що подаються заявником для реєстрації суб'єкта господарювання. Нововведення дадуть змогу поліпшити не лише якість здійснення органами державної податкової служби обліку платників податків, а й більш ефективно протидіяти діяльності суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками фіктивності.

Проаналізувавши досвід протидії діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності як у країнах пострадянського простору (Російська Федерація, Республіка Білорусь, Республіка Казахстан), так і досвід у цій сфері податкових органів у країнах ЄС, можна зробити кілька узагальнених висновків.

По-перше, негативне явище «фіктивне підприємництво» притаманне не лише пострадянським країнам, а й країнам Європейського Союзу, у яких податкове законодавство, податкова культура платників податків апріорі перебувають на вищому рівні, що зумовлено історичними особливостями розвитку.

По-друге, поширенню фіктивного підприємництва сприяє частково спрощення, скорочення процедури державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, що відслідковується на прикладі Російської Федерації, Республіки Білорусь, Республіки Казахстан.

¹¹⁷ Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.07 / Д. В. Піддубна; – К., 2008. – С. 8.

По-третє, у досліджуваній групі країн пострадянського простору принциповою відмінністю у сфері державної реєстрації є те, що згідно з законодавством уповноваженим органом державної реєстрації визначено податкові органи, на відміну від України, де таким органом є державні реєстратори.

Серед основних засобів протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності на стадії реєстрації потрібно виділити:

– ефективну внутрішню взаємодію між підрозділами податкових органів;

– ефективну зовнішню взаємодію між податковими органами, органами фінансової, податкової поліції тощо та правоохоронними органами, обмін їхніми базами даних;

Також у кримінальному законодавстві Республіки Білорусь, Республіки Казахстан посилено кримінальну відповідальність за створення та діяльність фіктивного підприємництва, що, на думку податківців, позитивно вплинуло на динаміку злочинності.

Вагомим досягненням у боротьбі з суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності в Україні могло б стати використання міжнародного досвіду у сфері ІТ-технологій. Так, у країнах ЄС розроблена та широко використовується методологія, яка базується на передових ІТ-технологіях та ефективному моніторингу в мережі Інтернет. Дана методологія дозволяє відслідковувати підозрілі суб'єкти господарювання, які в подальшому перевіряються податковими органами на місцях.

На основі досвіду країн ЄС з метою протидії діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності необхідно налагодити взаємодію між органами влади з метою використання повної інформації, що сигналізує про можливі протиправні дії, зокрема: інформацію отриману від органів внутрішніх справ; прокуратури; фіскальних інформаційних служб, які проводять моніторинг відповідної інформації в Інтернеті та інших засобах масової інформації; інформації, отриманої в результаті перевірок податкових органів.

РОЗДІЛ 2

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА, КРИМІНАЛІСТИЧНА ТА КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІКТИВНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

2.1. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІКТИВНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво не є новим для кримінального законодавства України. Варто нагадати, що Кримінальний кодекс у редакції від 28.12.1960 р. також містив подібну норму (ст. 148–4). Як відзначають науковці¹¹⁸, що досліджували злочини у сфері господарської діяльності, проблемою фіктивних структур, створених саме з метою ухилення від сплати податків, переймається не лише Україна, але й інші держави.

Питання фіктивного підприємництва має багатофакторний характер. Вивчення судово-слідчої практики, опитування спеціалістів свідчать про те, що правоохоронні органи в боротьбі з фіктивним підприємництвом відчувають серйозні труднощі, пов'язані з недосконалістю законодавчих конструкцій, окремих понять, суперечностями у тлумаченні закону, відсутністю узагальнення правової та судової практики, а також науково обґрунтованих рекомендацій щодо кваліфікації діянь даної категорії. Незважаючи на невелику питому вагу фіктивного підприємництва у загальній структурі зло-

¹¹⁸ Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [Монографія] / Дудоров О. О. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 465.

чинів, збитки, яких воно завдає, настільки великі, що постійне вдосконалення форм і методів боротьби з цим видом злочинів залишається дуже актуальним завданням.

Звертаючись до загальної проблеми існування фіктивного підприємництва, багато науковців і фахівців у своїх наукових публікаціях і публічних виступах виділяють велику суспільну небезпеку фіктивного підприємництва як самого явища існування у сфері економіки, а також поширеність правопорушень, що вчиняються з використанням фіктивних підприємств.

За останні п'ять років динаміка має позитивне значення. Постійно збільшувалася чисельність випадків фіктивного підприємництва, яка у 2005 р. становила 233, а у 2009 р. – 460, тобто у 2 рази більше. Відповідно, їх питома вага серед злочинів економічної спрямованості збільшилася з 0,5 до 1,3 %¹¹⁹.

Незважаючи на позитивну динаміку, яка має тенденцію до зростання сьогодні фіктивне підприємництво стало одним із найбільш поширених господарських злочинів, пов'язаних з іншими корисливими злочинами, що негативно позначається на розвитку економічних відносин держави в цілому. Збитки, що завдаються бюджету держави у результаті функціонування підприємств з ознаками фіктивності тільки при незаконному відшкодуванні коштів податку на додану вартість за останні роки, за підрахунками спеціалістів, сягають значних сум втрачених коштів і майна¹²⁰.

Як визнає керівництво правоохоронних органів, однією з гострих проблем у державі також залишилася проблема масштабних тінювих злочинних схем, ухиляння від сплати податків та незаконного відшкодування ПДВ з використанням фіктивних підприємств, а також діяльність організованих груп у цій сфері¹²¹.

Саме з метою запобігання функціонуванню фіктивних підприємств у кримінальному законодавстві ст. 205 КК України встановлено відповідальність за фіктивне підприємництво, тобто за створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

¹¹⁹ Аналіз стану правопорядку в Україні у 2005–2009 роках та першій половині 2010 року МВС України. – К., 2010. – С. 55.

¹²⁰ Вісник податкової служби України. – 2000. – № 33. – С. 18; 2001. – № 41. – С. 19.

¹²¹ Медведько хоче зайнятися корупцією та податками [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.pravda.com.ua/news/2010/10/26/5516535/>

Перш ніж перейти до кримінально-правової характеристики складу злочину, передбаченого ст. 205 КК України, необхідно визначити соціальну зумовленість кримінальної відповідальності, а також підстави криміналізації діянь, які утворюють фіктивне підприємництво.

2.1.1. Підстави криміналізації фіктивного підприємництва

Питання соціальної зумовленості кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, безперечно, необхідно розглядати крізь призму криміналізації відповідних діянь. Визнання будь-якого діяння злочинним повинне бути крайнім заходом, на який іде держава, якщо вона визнає людину найвищою соціальною цінністю та прагне бути цивілізованою. Тим більше, коли потрібно визнавати злочинами діяння, що вчиняються у сфері економічних (господарських) відносин. Разом з тим така криміналізація повинна здійснюватися відповідно до розроблених теорією кримінального права принципів криміналізації суспільно небезпечних діянь, а саме: соціальних і соціально-психологічних принципів криміналізації, а також принципів, що визначають вимоги внутрішньої логічної несуперечливості системи норм кримінального права та несуперечливості між нормами кримінального, кримінально-процесуального й інших галузей права.

Варто підкреслити, що окремі дослідники зверталися до питань криміналізації діянь, які утворюють фіктивне підприємництво. Так, зокрема, Е. П. Соловійов¹²² зазначає, що, розглядаючи домірність позитивних і негативних наслідків криміналізації (декриміналізації), альтернативи криміналізації фіктивних дій у підприємництві фактично на сучасний момент немає. Декриміналізація такого явища, яке не буде супроводжуватися компенсаційними заходами, спричинить виникнення суттєвої прогалини в можливостях держави регулювати економічні процеси в Україні.

Ураховуючи те, що ринкові механізми, економічні процеси стали для нашого суспільства не зовсім зрозумілими, а подекуди й взагалі незрозумілими, дія кримінального закону повинна зводитися до принципу «не нашкодити».

¹²² Соловійов Е. П. Теоретичні та практичні питання кримінальної відповідальності за фіктивні дії у підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. / Е. П. Соловійов. – Х., 2005. – С. 12.

Окреслені проблеми, за влучним висловом В. К. Грищука, незважаючи на те, що вчені зверталися до цих проблем, належать до так званих «незручних» проблем, адже в Україні ці питання не були спеціальним предметом дослідження ані на рівні кандидатських, ані на рівні докторської дисертації¹²³.

Видається, що дослідження питання соціальної зумовленості кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, а також криміналізації таких діянь відбувається так би мовити постфактум. Звичайно, це не зменшує жодним чином ваги та актуальності такого дослідження і сьогодні. Разом з тим наведена вище динаміка зростання злочинів у цій сфері вимагає детального аналізу фіктивного підприємництва з метою вироблення відповідних правових механізмів та рекомендацій для правозастосувачів.

З метою чіткого та якісного визначення підстав криміналізації діянь, що утворюють фіктивне підприємництво, необхідно визначитися з поняттям «криміналізація». Дане поняття розглядають як легальне визначення тих або інших дій (бездіяльності) як злочину¹²⁴. Інші вчені дають дещо більш розгорнуте визначення: встановлення законодавцем кримінальної відповідальності за суспільно небезпечне діяння у формі кримінально-правової норми¹²⁵.

Не вдаючись до дискутування стосовно якості та змістовності того чи іншого визначення, зазначимо, що більш прийнятним вважаємо визначення криміналізації, запропоноване П. Л. Фрісом. На думку вченого, криміналізація – це процес виявлення суспільно небезпечних видів людської поведінки, визнання на державному рівні необхідності, можливості й доцільності кримінально-правової боротьби з ними, а у випадку позитивної відповіді на ці питання, закріплення їх у законі як злочинів¹²⁶. Ключовими, на нашу думку, є слова необхідності, можливості й доцільності.

¹²³ *Гришук В. К.* До питання про соціальну зумовленість кримінальної відповідальності за суспільно небезпечні діяння у сфері господарської діяльності / В. К. Гришук // Відповідальність за злочини у сфері господарської діяльності: матер. наук.-практ. конференції / редкол.: В. В. Сташис (голов. ред.) та ін. – Х.: Кроссруд, 2006. – С. 16.

¹²⁴ *Злобин Г. А.* Некоторые теоретические вопросы криминализации общественно опасных деяний / Г. А. Злобин, С. Г. Келина / Проблемы правосудия и уголовного права. – М., 1978. – С. 108.

¹²⁵ *Терентьев Б. П.* НТР и вопросы криминализации технической неосторожности / Б. П. Терентьев // Проблемы борьбы с преступной неосторожностью. – Владивосток, 1978. – С. 25.

¹²⁶ *Фріс П. Л.* Кримінально-правова політика української держави: теоретичні, історичні та правові проблеми / Фріс П. Л. – К.: Атіка, 2005. – С. 248.

Наведені у попередньому підрозділі статистичні дані щодо динаміки злочинності у сфері фіктивного підприємництва, щорічне зростання сум ненадходжень грошових коштів до бюджетів усіх рівнів унаслідок діяльності фіктивних підприємств, використання їх з метою ухилення від сплати податків, зборів, інших платежів, незаконного відшкодування податку на додану вартість дають підстави стверджувати, що кримінально-правовий захист суспільних відносин не просто необхідний, але й нагально необхідний.

Розуміючи те, що, криміналізувавши діяння у сфері фіктивного підприємництва, вітчизняний законодавець наражається на обгрунтовану критику стосовно впливу на економічні відносини кримінально-правовими методами, зазначимо таке. Злочини, що скоюються з використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності та наслідки такої діяльності набули таких масштабів, що дедалі більше становлять загрозу економічній безпеці України, оскільки частина капіталу держави (більш ніж 50%) перебуває в тіньовому обігу. Обсяги тіньової економіки України дорівнюють обсягу бюджету країни. На думку Володимира Ланового, «240 млрд грн знаходяться на руках у населення. Бюджет минулого року, за словами уряду, – 257 млрд грн Тобто тіньова економіка дорівнює бюджету. Але це нормальна економіка без урахування наркотрафіка, незаконного обігу зброї та іншого»¹²⁷.

Аналіз оперативної ситуації показує, що злочини з використанням фіктивних підприємств скоюються в різних сферах економіки, зокрема в бюджетній, фінансово-кредитній, банківській, зовнішньоекономічній діяльності, у сферах приватизації, торгівлі, послуг, виробництва приватного бізнесу. Фіктивне підприємництво набуло поширення в базових галузях економіки – паливно-енергетичному комплексі, вугільній, металургійній, коксохімічній промисловості, агропромислового комплексу та в інших галузях народного господарства.

Викладене вище переконує у необхідності встановити кримінальну відповідальність за вчинення фіктивного підприємництва. Саме тому вирішення проблеми фіктивного підприємництва вимагає застосування всіх правових заходів, у тому числі кримінально-правових.

¹²⁷ *Лановий В.* Обсяги тіньової економіки України дорівнюють обсягу бюджету країни // Економіка. – 2010. – 19 лютого // Інформаційне агентство «Голос UA» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.golosua.com/ekonomika/2010/02/19/obsyagitinovoyi-ekonomiki-ukrayini-dorivnyuyut-ob/>

Що стосується можливості кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, то на нашу думку вона визначається такими чинниками. По-перше, якістю з погляду законодавчого конструювання відповідної норми. Стаття 205 КК України, що встановлює кримінальну відповідальність за фіктивне підприємництво, є однією зі складних і суперечливих статей господарських злочинів. Це одна із проблемних статей, що викликає чимало суперечностей і непорозумінь при її практичному застосуванні. Мовою практичних працівників правоохоронних органів її називають «мертвою», або «лежачою» через складність у практичному застосуванні. Вона має ряд невизначеностей і суперечностей у самому понятті фіктивного підприємництва та характеристиці його ознак. У статті неточно визначено поняття фіктивного підприємництва, пов'язаного зі створенням або придбанням суб'єктів підприємництва з юридичною особою, не названо його ознаки, що ускладнює його виявлення правоохоронними органами і судове розслідування. У цій статті суб'єктами кримінальної відповідальності є винятково юридичні особи, що, на нашу думку і думку багатьох учених, обмежує коло суб'єктів злочину, звужує її застосування.

По-друге, і як наслідок та продовження першого – практичною придатністю цієї норми. Зрозуміло, що бланкетність диспозицій статей, що встановлюють відповідальність за фіктивне підприємництво, вимагає не тільки досконалості регулятивного законодавства (до якого відсилає кримінально-правова норма), але і його знання правоохоронними органами. Показовим у даному випадку є те, що за результатами проведеного нами анкетування в межах теми науково-дослідної роботи 78% респондентів указали на недостатність спеціальних знань та навичок у працівників правоохоронних органів, яким підслідні ці злочини.

Як перший, так і другий чинник, що зумовлюють можливість кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, буде детально конкретизований у наступних підрозділах нашого дослідження. Тут лише зазначимо, що сумнівною видається можливість досягнення цілей кримінальної відповідальності та покарання за фіктивне підприємництво (оскільки, відповідно до ст. 205 КК України, фіктивне підприємництво, тобто створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності,

щодо яких є заборона, карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років) у результаті проведеного аналізу чинного регулятивного законодавства та результатів проведеного нами анкетування, аналізу судових вироків та кримінальних справ даної категорії.

Зазначимо, про виваженість та необхідність у надмірній обережності при втручанні кримінально-правових заходів в економічні процеси. У цьому контексті постає питання доцільності кримінальної відповідальності за скоєння фіктивного підприємництва. Ще раз підкреслимо, що в цивілізованій, демократичній, соціальній державі кримінально-правові засоби є крайніми засобами регулювання та охорони суспільних відносин, що означає їх використання у тому випадку, коли всі інші правові засоби використані і вони виявилися неефективними, чи в тому разі, коли соціальна проблема не може бути вирішена інакше, як лише за допомогою встановлення кримінально-правової заборони.

Великі збитки завдаються фіктивним підприємництвом суб'єктам господарювання та окремим громадянам, а також нематеріальна шкода, яка завдається економічним відносинам, позначається на престижі підприємницької діяльності взагалі, як основи ринкових і суспільних відносин. Фіктивне підприємництво викликає у законослухняних громадян і організацій, а також державних підприємств побоювання щодо вступу у правовідносини з будь-якими комерційними структурами, тим самим порушує стабільність господарського обороту, дискредитує підприємницьку діяльність.

Зазначимо, що доцільність криміналізації діянь, які утворюють фіктивне підприємництво, повинна визначатися потребою у проведенні попередньої кримінологічної експертизи проектів правових норм. Така ідея свого часу була обґрунтована О. Джужою та А. Кирилюком¹²⁸. І, на нашу думку, могла б вирішити багато питань правозастосовної практики.

Розглянувши системоутворювальні чинники криміналізації діянь, що становлять фіктивне підприємництво, перейдемо до визначення та аналізу підстав криміналізації відповідних діянь.

¹²⁸ Джужа О. Кримінологічна експертиза як один із напрямків кримінологічної практики / О. Джужа, А. Кирилюк // Право України. – 2003. – № 10. – С. 95–100.

На думку Г. А. Злобіна, підстави криміналізації – це те, що створює дійсну суспільну потребу в кримінально-правовій новелі, внутрішня необхідність виникнення кримінально-правової норми¹²⁹. Іншими словами – це необхідність кримінально-правової охорони суспільних відносин.

На нашу думку, підстави криміналізації діянь, що утворюють фіктивне підприємництво, треба розглядати крізь призму соціально-економічних, політичних та юридичних чинників. Саме через розгляд останніх можна чітко сформулювати підстави криміналізації відповідних діянь, а також соціальну зумовленість кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво.

Соціально-економічні чинники визначаються кризовими явищами в українській, а нині ще й у світові економіці, складністю системи реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, складністю системи оподаткування. Так, за рейтингом простоти сплати податків, проведеним Світовим банком, Міжнародною фінансовою корпорацією, Україна перебуває на 181 місці у списку з 183 країн¹³⁰. До інших соціально-економічних чинників можна віднести:

- здійснення реальної підприємницької діяльності супроводжується несплатою встановлених податків та платежів та порушенням порядку звітності;

- отримання грошових коштів за предметом договору, що не відповідає дійсності, або суттєве надходження коштів у значних сумах, як правило, від юридичних осіб під виглядом оплати значної кількості товарів, послуг тощо за короткий строк існування фірми (наприклад, так звані конвертаційні центри);

- використання кореспондентських рахунків для взаєморозрахунків з іноземними комерційними структурами здебільшого під виглядом оплати великих партій паливно-енергетичних матеріалів і техніки.

У зв'язку з цим необхідно вести мову про вплив соціально-економічних чинників на причини та умови злочинів, що вчиняються з використанням фіктивних підприємств. Як справедливо зазначають фахівці, соціально-економічні фактори здійснюють рішу-

¹²⁹ Злобин Г. А. Основания и принципы уголовно-правового запрета / Г. А. Злобин // Советское государство и право. – 1980. – № 1. – С. 74.

¹³⁰ Українці сплачують 147 податків, витрачаючи на це 736 годин. Гірше податкова система працює лише у Венесуелі та Білорусі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tsn.ua/groshi/ukrayina-stala-odniyeyu-z-naigirshih-krayin-za-splatoyu-podatktiv.html>

чий вплив на тенденції і закономірності функціонування злочинів у сфері економіки¹³¹.

Щодо політичних чинників, то потрібно відзначити таке. Побудова ринкової економіки неможлива без підприємницької діяльності у всіх її проявах та формах. Показовим є те, що в багатьох розвинених країнах з ринковою економікою значна частина ВВП створюється саме малими та середніми підприємствами. Ураховуючи той факт, що фактичними «споживачами» послуг фіктивних підприємств є саме представники середнього бізнесу, діяльність таких псевдо структур є серйозним дестабілізаційним чинником та руйнує стереотипи про дотримання принципу законності в процесі підприємницької діяльності.

Значимо, що необхідність у кримінально-правовій охороні суспільних відносин у сфері підприємництва зумовлюється неможливістю адекватного захисту цих процесів нормами інших галузей законодавства.

Проведений аналіз соціально-економічних, юридичних та політичних чинників дозволяє визначити підстави криміналізації діянь, що утворюють фіктивне підприємництво. Підстави криміналізації діянь, що утворюють фіктивне підприємництво, – це система соціально-економічних, юридичних та політичних чинників, достатніх і необхідних для криміналізації відповідних діянь на підставі загальноновизнаних, теоретично обґрунтованих принципів.

Встановлення кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво вимагає використання таких принципів: суспільної небезпечності діянь, їх відносної поширеності, кримінально-політичної адекватності, системно-правової несуперечності, процесуальної здійснюваності, домірності санкції та економії репресії.

У доктрині кримінального права доведено, що забезпечення ефективності норм кримінального закону проходить три етапи: зумовленість, формулювання, реалізація.

Ми розглянули перший етап, а саме – зумовленість кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, що, як викладено вище, підтверджує потребу у такій відповідальності.

¹³¹ Злочинність у сфері економіки: проблеми прогнозування, планування та координації заходів протидії / [за ред. д-ра юрид. наук, проф. О. Г. Кальмана]. – Х.: Новасофт, 2005. – С. 80.

2.1.2. Об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК

України

Проблема об'єкта злочину є однією із основних у науці кримінального права і, незважаючи на ґрунтовну розробку у різних наукових працях, залишається актуальною і сьогодні.

Об'єкт є необхідною ознакою складу кожного злочину. Не визнається злочином діяння, що не спрямоване на жоден з об'єктів, які перебувають під охороною кримінально-правового закону. Об'єкт злочину значною мірою визначає природу конкретного діяння і ступінь його суспільної небезпечності. Визначивши об'єкт злочину, ми встановлюємо, який саме скоєно вчинено злочин.

Варто зазначити, що будь-яке теоретичне дослідження неможливе без узагальнення та критичного осмислення наукового досвіду попередників, що дає змогу визначити певні закономірності в оцінці того чи іншого явища, а також методологічні вади, які перешкоджають адекватному розумінню процесів та явищ, зокрема тих, що сьогодні відбуваються у сфері підприємництва в Україні.

Викладене зумовлює необхідність у зосередженні уваги на узагальненні наукових концепцій попередників щодо об'єкта злочину та вироблення власного бачення об'єкта злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

Як справедливо зазначив професор Сергієвський М. Д. мета юридичного дослідження прямо впливає з його завдань і полягає у такому: по-перше, дати рекомендації судовій практиці для підведення окремих випадків під загальне положення закону, по-друге, дати рекомендації законодавцю для правильної побудови закону, по-третє, через вивчення історії позитивного кримінального права дати ключ до розуміння і оцінки чинного права в цілому та його частинах¹³². Досягнення цієї мети сприятиме вдосконаленню правозастосовної діяльності та дозволить зробити свій внесок у розробку проблеми об'єкта злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

У кримінально-правовій науці існує дві діаметрально протилежні концепції стосовно об'єкта злочину, а саме: концепція, відповідно до якої об'єктом злочинів є сукупність суспільних відносин; концепція, яка заперечує першу, стверджуючи, що суспільні відносини, будучи за своєю сутністю абстрактною категорією, не можуть

¹³² Сергієвський Н. Д. Русское уголовное право: пособие к лекциям. Часть Общая / Сергієвський Н. Д. – СПб., 1904. – С. 19.

виступати як реальні об'єкти конкретних злочинів. Перша концепція була панівною у радянський період, хоча не втратила своєї актуальності сьогодні й залишається класичною.

Встановлюючи об'єкт злочину, видатний російський учений М. С. Таганцев зазначав, що ним є заповідь чи норма права, яка відобразилася у сфері суб'єктивних прав, що охороняє цією нормою інтереси¹³³. Дійсно, при скоєнні будь-якого злочину порушується відповідна кримінально-правова норма. Проте ця норма виписана для охорони конкретних суспільних відносин.

Як уже зазначалося, радянська теорія кримінального права розглядала об'єкт злочину як суспільні відносини. Так, у навчальному посібнику А. А. Пионтковського¹³⁴, підкреслювалося, що об'єктом будь-якого злочину є суспільні відносини, що охороняються апаратом кримінально-правового примусу. Пізніше у наступних працях автор послідовно дотримується цієї позиції, хоча справедливо зазначає, що, незважаючи на єдність вихідних поглядів радянських учених на об'єкт злочинів як на суспільні відносини, у теорії кримінального права існують значні розходження в розумінні ряду основних питань учення про об'єкт злочину¹³⁵.

Комплексно проблему об'єкта злочину було вперше розроблено Б. С. Нікіфоровим, який обґрунтував свій методологічний підхід дослідження об'єкта злочину через його безпосередні структурні елементи¹³⁶. Вивчення структури конкретних суспільних відносин дозволило виділити в них складові, показати їх взаємозв'язок і взаємозалежність, вирішити питання про безпосередній об'єкт злочину, визначити види цих об'єктів.

Дотримуючись класичної концепції стосовно визначення об'єкта злочину, В. К. Глістин стверджує, що злочин у кожному конкретному випадку впливає на будь-який з елементів або на їх сукупність, змінює (руйнує) всі суспільні відносини¹³⁷. Дійсно, важко

¹³³ Таганцев Н. С. Русское уголовное право. Лекции. Часть Общая: в 2 т. / Таганцев Н. С. – М.: Наука, 1994. – Т. 1. С. 178.

¹³⁴ Пионтковский А. А. Уголовное право РСФСР. Часть Общая. / Пионтковский А. А. – М., – 1924. – С. 129–130.

¹³⁵ Пионтковский А. А. Учение о преступлении по советскому уголовному праву. / Пионтковский А. А. – М.: Госюриздат., 1961. – С. 138.

¹³⁶ Никифоров Б. С. Объект преступления по советскому уголовному праву. / Никифоров Б. С. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 4–6.

¹³⁷ Глистин В. К. Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений (объект и квалификация преступлений). / Глистин В. К. – Л., 1979. – С. 30.

увияти будь-який злочин, який не змінює суспільних відносин, що поставлені під охорону кримінально-правовим законом.

Інші вчені вказують на те, що злочин розриває суспільні відносини, вносить у них якісні зміни, суперечить їх соціальному призначенню¹³⁸. Таке твердження, нам видається не зовсім точним. Злочин не може вносити якісних змін у суспільні відносини, він завжди руйнує їх чи принаймні створює загрозу такого руйнування.

Отже, дослідники, що є прихильниками концепції, згідно з якою об'єктом будь-якого злочину є суспільні відносини, послідовно дотримуються того постулату, що злочин завдає шкоди суспільним відносинам, змінює чи руйнує їх.

Обґрунтовану позицію щодо об'єкта злочину запропонував М. Й. Коржанський, який стверджує, що об'єкт злочину, як суспільні відносини, недоступний для безпосереднього впливу на нього. Об'єкт – явище реальне, але неосяжне¹³⁹. Учений справедливо зазначає, що поняття об'єкта злочину має неосяжний характер, але не можна погодитися з тим, що об'єкт недоступний для впливу на нього.

Необхідно вказати також і на позицію Є. А. Фролова, який дійшов висновку, що у практичній діяльності поняття «суспільні відносини», «об'єкт кримінально-правової охорони», «соціальна можливість» та «інтерес» можна використовувати як синоніми¹⁴⁰. Незважаючи на прийнятність такої позиції у правозастосуванні, вона не уточнює визначення об'єкта злочину, більше того руйнує методологічні підходи до його розуміння.

Академік В. Я. Тацій зазначає, що об'єкт злочину – це та суспільно визначена цінність (благо), якій причиняється шкода від конкретного злочинного діяння¹⁴¹. Незважаючи на таке трактування об'єкта злочину, яке нібито відводить нас від формули «об'єкт – суспільні відносини», учений справедливо зауважує, що тільки суспільні відносини як цілісна система, а не якісь їх складові («ядро»

¹³⁸ Кудрявцев В. Н. О соотношении объекта и предмета преступного посягательства / Кудрявцев В. Н. // Советское государство и право. – 1951. – № 8. – С. 52–53.

¹³⁹ Коржанский Н. И. Объект и предмет уголовно-правовой охраны. / Коржанский Н. И. – М.: Акад. МВД СССР, 1980. – С. 137.

¹⁴⁰ Фролов Е. А. Объект уголовно-правовой охраны и его роль в организации борьбы с посягательствами на социалистическую собственность: автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра юрид. наук. / Фролов Е. А. – Свердловск, 1971. – С. 21

¹⁴¹ Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину у кримінальному праві України: навч. посібник. / В. Я. Тацій – Х., УкрІОА, 1994. – С. 3.

відносин, його внутрішній зміст) можуть бути визнані об'єктом злочину.

Зазначена вище позиція підтримується і сьогодні, незважаючи на зміну орієнтирів та поглядів на цю проблему. Визнання суспільних відносин об'єктом злочину виходить із загального вчення про суспільну сутність і призначення кримінального права, яке покликане охороняти найцінніші соціальні здобутки – особу (як сукупність суспільних властивостей і ознак людини і громадянина), її життя, здоров'я, волю, недоторканність, власність та інші законні права і свободи¹⁴².

У науці кримінального права найбільш визнаною є думка, згідно з якою об'єктом будь-якого злочину є суспільні відносини, що охороняються законом про кримінальну відповідальність¹⁴³.

Разом з тим цінність будь-якого наукового дослідження полягає у висвітленні навіть найбільш радикальних поглядів для його повноти та об'єктивності. Адже розвиток науки, як відомо, відбувається «не завдяки, а всупереч».

Наукові концепції стосовно визначення об'єкта злочину, як цінностей та благ, що охороняються кримінальним законом мають давню історію та багатьох послідовників. Так, у своєму трактаті «Про злочини та покарання»¹⁴⁴ італійський учений Чезаре Беккарія матеріалізував об'єкт, визначивши його як реальну цінність, що охороняється законом. Цілком можливо, що саме такий постулат слугував подальшому розвитку концепції до визначення об'єкта злочину, як цінностей та благ.

Сучасним представником цього напрямку є С. Б. Гавриш, який уперше в українській науці піддав критиці класичну концепцію. Учений вважає, що при формулюванні концепції об'єкта злочину необхідно розглядати його в реаліях навколишнього середовища. На його думку, найбільш повно відповідає цьому твердженню формула «об'єкт – правове благо», яке вдало охоплює, з одного боку, вказівку на специфіку кримінального права (кримінальна відповідальність настає лише за посягання на блага, що охороняються за-

¹⁴² Кримінальне право України: Загальна частина: підручник / [Александров Ю. В., Антипов В. І., Володько М. В. та ін.]; відп. ред. Я. Ю. Кондратьєв; наук. ред. В. А. Клименко та М. І. Мельник. – К.: Правові джерела, 2002. – С. 95.

¹⁴³ Кримінальне право України: Загальна частина: підручник / [Бажанов М. І., Баулін Ю. В., Борисов В. І. та ін.]; за ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 2-е вид., переробл. і допов. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – С. 100.

¹⁴⁴ Беккарія Ч. О преступлении и наказаниях. / Беккарія Ч. О. – М.: Стеллис, 1995. – 304 с.

коном), а з іншого – вказівку на реальне благо як цінність, що охоплюється¹⁴⁵. Таку концепцію також поділяє В. П. Смельянов, який, звернувши увагу на суперечливість наявних у науці суджень стосовно об'єкта злочину, вважає, що проблема криється в ототожнюванні злочину, як явища реальної дійсності, з ознаками складу, як інформаційних характеристик про його елементи. Коли дослідники говорять про об'єкт злочину як благо чи цінності, то передусім мають на увазі реальне посягання, що завдає реальної шкоди людям чи їх суспільним настановам або умовам існування. Якщо виходити з трактування злочину не як реального явища, а як поняття про нього, сформульованого в законі, то абстрактні поняття можуть наповнюватися і не конкретними явищами, а узагальненими характеристиками про них¹⁴⁶. Таке твердження не позбавлене недоліків і не може визнаватися універсальним як для науки кримінального права, так і для правозастосовної діяльності. Визнання правового блага чи цінності об'єктом конкретного злочину є, по суті, конкретизацією суспільних відносин й не потребує додаткового розчленування даних відносин.

У підручнику за редакцією П. С. Матишевського міститься твердження, що прийняття Конституції України та закріплення положення про те, що найвищою соціальною цінністю визнається людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека (ст. 3), зумовило концепцію про визнання об'єктом злочину соціальних цінностей¹⁴⁷. На наш погляд, такий підхід не враховує тієї обставини, що соціальні цінності, як і блага та інтереси містяться всередині суспільних відносин і є їх складовими. Соціальні цінності починають сприйматися людьми як такі, будучи відповідно оцінені в суспільстві під час розвитку суспільних відносин. Тобто суспільні відносини, незважаючи на свою абстрактність, є універсальними для будь-яких складів злочинів і охоплюють цінності, і блага та інтереси.

Обґрунтовану позицію має і Г. П. Новоселов¹⁴⁸, який стверджує, що, рухаючись не від окремого до загального, а від загального

¹⁴⁵ Гавриш С. Б. Теоретические предпосылки исследования объекта преступления / Гавриш С. Б. // Право и политика. – 2000. – № 11. – С. 15.

¹⁴⁶ Емельянов В. П. Концептуальные аспекты исследования объекта преступления // Право и политика. – 2002. – № 10. – С. 62–63.

¹⁴⁷ Кримінальне право України. Загальна частина: підручник для студентів юрид. вузів і фак. / [Андрусів Г. В., Андрушко П. П., Банківський В. В. та ін.]; за ред. П. С. Матишевського та ін. – К., 1997. – С. 123, 127.

¹⁴⁸ Новоселов Г. П. Учение об объекте преступления. Методологические аспекты. – М.: Норма, 2001. – С. 23–24.

до окремого і фактично «запрограмувавши» себе на необхідність розуміння суспільних відносин як об'єкта кожного злочину, радянська кримінально-правова наука за весь період свого існування так і не змогла створити теорію, здатну усунути розбіжності між декларованим загальним розумінням об'єкта злочину та його характеристикою стосовно конкретних складів злочинів. Не тільки раніше, але і у наш час прибічники критикованої позиції в межах Особливої частини як об'єкт злочину розглядають особистість, здоров'я, честь і гідність, конституційні права і свободи, громадську безпеку, конституційні засади, мир і безпеку людства тощо – те, що ніяк не може бути названо суспільними відносинами як такими. Разом з тим, вирішуючи питання про об'єкт злочину, важливо встановити те, чому саме це діяння завдає безпосередньої шкоди, а як ми цей об'єкт посягання назвемо – благом, цінністю, предметом суспільних відносин або сферою життєдіяльності людей – не так важливо. Більш важливо встановити всі притаманні конкретному діянню властивості і з максимальною точністю відобразити їх в ознаках складу злочину¹⁴⁹.

Безумовно, оригінальним підходом є твердження про те, що потерпілий – це ознака, що характеризує об'єкт злочину (основний чи додатковий). Разом з потерпілим об'єкти злочинів у кримінальному законі можуть відображатися і завдяки вказівкам на певні матеріальні чи ідеальні блага, суб'єктивні права, юридичні обов'язки, інтереси чи регулятивні норми¹⁵⁰. Проте такі висновки є не тільки не логічними, але й суперечать головній вимозі, що пред'являється до мови законодавчого акта, у тому числі кримінально-правового – точності. Точність – необхідний компонент будь-якого письмового документа, але в законодавстві воно має особливе значення¹⁵¹. Як справедливо зазначає К. К. Панько, «неточное слово в праве создает почву для различного понимания веления закона и различного его применения, что подрывает общественные отношения и дискредитирует законность. В языке закона важно все до мелочей и знаков препинания. Не об этом ли известная двусмысленность

¹⁴⁹ Семикін М. Щодо концепції об'єкта злочину / М. Семикін // Правничий часопис Донецького університету. – 2004. – № 2 (12). – С. 60.

¹⁵⁰ Сенаторов М. В. Потерпілий від злочину в кримінальному праві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. / М. В. Сенаторов – Х., 2005. – С. 16.

¹⁵¹ Антипов В. В. Обставини, які виключають застосування кримінального покарання: монографія. / В. В. Антипов, В. І. Антипов – К.: Атіка, 2004. – С. 21; 138; 171.

судебного рішення, зависящая от расстановки знаков препинания: “Казнить нельзя, помиловать” – здесь жизнь человека вне опасности, и совершенно другие последствия его ожидают, если перенести запятую вперед и предать фразе такую грамматическую структуру: “Казнить, нельзя помиловать”»¹⁵².

Важко не погодитися з даним твердженням, адже точно, логічно та лаконічно сформульована кримінально-правова норма є не тільки довершеністю законодавчої техніки, але й надійним засобом у протидії злочинності.

Незважаючи на різноманітність позицій стосовно визначення об'єкта злочину, ми вважаємо, що формула «об'єкт – суспільні відносини» є найбільш прийнятною як в теоретичному, так і в практичному розумінні.

Розгляд питання про об'єкт злочину не був би повним, якщо не розглянути наукову класифікацію об'єктів, яка має важливе значення для правильної кваліфікації злочинів. Адже правильна класифікація об'єктів злочинів дозволяє визначити вплив об'єкта на розвиток кримінального законодавства і вдосконалення практики застосування чинних правових норм у боротьбі зі злочинністю¹⁵³.

За час існування науки кримінального права та й сьогодні немає єдиного підходу до наукової класифікації об'єктів злочинів.

Найбільш поширеною є три ступенева класифікація об'єктів злочинів по вертикалі (загальний, родовий та безпосередній). Така класифікація об'єктів злочинів була запропонована ще у 1939 році В. Д. Меншагіним¹⁵⁴ і не втратила своєї актуальності і сьогодні.

В основу такої класифікації покладено розуміння об'єкта злочину як суспільних відносин, які охороняються кримінальним законом.

Загальним об'єктом злочину вважається сукупність суспільних відносин, які охороняються кримінально-правовим законом. Саме ця позиція указує на те, що загальним об'єктом є не всі суспільні відносини, а лише ті, які охороняються кримінальним законом. Це має важливе значення при відмежуванні злочинів від інших правопорушень.

¹⁵² *Панько К.К.* Методология и теория законодательной техники уголовного права России: [монография] / Панько К.К. – Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2004. – С. 138.

¹⁵³ *Тацкий В.Я.* Объект и предмет преступления в советском уголовном праве. / Тацкий В.Я. – Х.: Выща шк. Изд-во при ХГУ, 1988. – С. 78.

¹⁵⁴ Советское уголовное право: учеб. пособие для правовых школ. Вып. I. – М.: Уриздат, 1938. – С. 27.

Під родовим (груповим) об'єктом розуміють об'єкт, що охоплює певне коло тотожних чи однорідних за своєю соціальною і економічною сутністю суспільних відносин, які повинні охоронятися єдиним комплексом кримінально-правових норм.

Саме таке визначення вказує на конкретизацію суспільних відносин за певними (тотожність, однорідність) ознаками й покладено в основу побудови Особливої частини КК України, що дозволило законодавцю в цілому правильно об'єднати в межах одного розділу Кодексу норми, яким притаманні вказані ознаки.

Безпосередній об'єкт злочину має найбільш істотне значення як для правотворчої, так і для правозастосовної діяльності. Під безпосереднім об'єктом злочину розуміють конкретні суспільні відносини, яким заподіюється шкода злочином і які поставлені законодавцем під охорону певної статті Особливої частини КК України.

Характеристика наукової класифікації об'єктів злочинів вимагає також розгляду альтернативного підходу до неї, а саме класифікації «по горизонталі». Така класифікація зумовлена тим, що злочином інколи завдається шкода кільком суспільним відносинам. Наприклад, при вчиненні фіктивного підприємництва шкода завдається не тільки суспільним відносинам, які встановлюють порядок та підстави здійснення господарської діяльності, але й відносинам у сфері оподаткування.

Класифікація «по горизонталі» є наступною: основний безпосередній об'єкт та додаткові безпосередні об'єкти, що, у свою чергу, поділяються на додатковий обов'язковий і додатковий факультативний об'єкти. Основний безпосередній об'єкт – це такі суспільні відносини, за відсутності посягання на які відсутній відповідний склад злочину. Додатковим безпосереднім об'єктом визнаються ті суспільні відносини, яким поряд з основним об'єктом заподіюється чи створюється загроза заподіяння шкоди.

Отже, різноманітність підходів до наукової класифікації об'єктів злочинів повинна сприяти полегшенню праворозуміння тих чи інших складів злочинів, а також допомагати у практичній діяльності, оскільки класифікація об'єктів злочинів значною мірою полегшує застосування кримінального закону при кваліфікації злочинів¹⁵⁵.

¹⁵⁵ *Коржанский Н.И.* Объект посягательства и квалификация преступления: учебное пособие. / Коржанский Н.И. – Волгоград. – 1976. – С. 21.

Розгляд об'єкта злочину передбачає аналіз також і поняття предмета злочину. Предмет злочину – це конкретна матеріальна річ, у якій проявляються певні сторони та ознаки суспільних відносин (об'єкта злочину), якій завдається шкода шляхом фізичного або психічного впливу¹⁵⁶. Таке визначення предмета злочину не позбавлене певних недоліків як теоретичного так, і прикладного характеру. По-перше, воно поєднує предмет суспільних відносин та предмет злочину, які не завжди збігаються. По-друге, є так звані «безпредметні» склади злочинів, де не має предмет злочину.

Більш вдалим, на наш погляд, є таке визначення. Предметом злочину необхідно вважати будь-які речі матеріального світу, з певними властивостями яких кримінальний закон пов'язує наявність у діях особи ознаки конкретного складу злочину.

Розглянуті вище основні доктринальні підходи кримінально-правової науки щодо визначення об'єкта злочинів, його наукової класифікації та предмета, слугуватимуть важливим теоретичним підґрунтям для визначення об'єкта та предмета злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

2.2.2.1. Об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

Наукова доктрина не виробила єдиного підходу до визначення об'єкта злочину, передбаченого ст. 205 КК України. Саме тому необхідно проаналізувати існуючі визначення, а також чинне законодавство та слідчо-судову практику й запропонувати визначення, яке органічно поєднає в собі ці елементи.

Об'єктом злочину є встановлений порядок та підстави здійснення господарської діяльності, у тому числі порядок створення та придбання суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, а його кваліфікованого виду – матеріальні інтереси юридичних та фізичних осіб, податкова система України¹⁵⁷.

Інші вчені вважають, що основним безпосереднім об'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, треба визнати встановлений законодавством порядок здійснення підприємницької діяльності. Додатковими об'єктами виступають закріплений порядок

¹⁵⁶ Коржанський Н. И. Предмет преступления (понятие, виды и значение для квалификации): учебное пособие. – Волгоград. – 1976. – С. 17.

¹⁵⁷ Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України: у 2 т. Т. 1 / [за заг. ред. Андрушка П. П., Гончаренка В. Г., Фесенка С. В. – 3-тє вид., перероб. та доп. – К.: Алерта; КНТ: Центр учбової літератури, 2009. – С. 677.

оподаткування або кредитування, добросовісна конкуренція, право власності¹⁵⁸.

Харківські вчені визначають основний безпосередній об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України, як встановлений законодавством порядок здійснення підприємницької діяльності¹⁵⁹.

На нашу думку, наведені визначення в цілому характеризують об'єкт досліджуваного злочину. Разом з тим у даному випадку необхідно вести мову не про порядок, а про процес здійснення підприємницької діяльності. Процес – послідовна зміна станів або явищ, яка відбувається закономірним порядком¹⁶⁰. Тобто поняття «процес» є ширшим та охоплює поняття «порядок». Порядок – це стан, коли все виконується так, як треба, відповідно до певних вимог, правил. Звичайно, підприємницька діяльність повинна здійснюватися згідно з чинним цивільним, господарським та іншим законодавством, тобто у встановленому цим законодавством порядку. Крім того, здійснення підприємницької діяльності передбачає і порядок створення та придбання суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб.

Враховуючи це, об'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, є суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення підприємницької діяльності.

Проведений аналіз елементів суспільних відносин дає підстави для виділення додаткового об'єкта. Як зазначає Є. А. Фролов, додаткові об'єкти – поняття відносне; виділяти їх є сенс тільки у тому разі, коли йдеться про той чи інший склад. Це означає, що одні й ті самі суспільні відносини можуть бути в одних випадках основним безпосереднім об'єктом, а в інших – мати значення лише додаткового об'єкта¹⁶¹. Додатковим безпосереднім об'єктом є тільки ті суспільні відносини, яким створюється загроза чи завдається шкода. У нашому випадку можна стверджувати про завдання шкоди суспільним відносинам у сфері оподаткування, власності, добросовісної конкуренції, отримання кредитних ресурсів.

¹⁵⁸ Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [монографія] / Дудоров О. О. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 467.

¹⁵⁹ Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар [Баулін Ю. В., Борисов В. І., Гавриш С. Б. та ін.]; за заг. ред. В. Т. Маляренка, В. В. Сташиса, В. Я. Тация. – 2-ге вид., переробл. та допов. – ТОВ Одісеї, 2004. – С. 577.

¹⁶⁰ Великий тлумачний словник української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: Перун, 2004. – С. 997.

¹⁶¹ Фролов Е. А. Спорные вопросы общего учения об объекте преступления / Фролов Е. А. // Сборник ученых трудов. Вып. 10. – Свердловск, 1969. – С. 13

Розглянувши об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України, необхідно також звернути увагу і на такі важливі його елементи, як суспільна небезпечність та протиправність. Про суспільну небезпечність діянь, які утворюють склад злочину, – фіктивне підприємство – ми зазначали, характеризуючи підстави криміналізації діянь, відповідальність за які передбачена ст. 205 КК України. Під протиправністю необхідно розуміти порушення загального та спеціального законодавства, яким передбачено створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб).

Розглянувши об'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України, треба відзначити таке. Для протидії злочинам, що вчиняються у цій сфері у сучасних умовах, потрібно змістити акцент із застосування кримінально-правових заходів на вдосконалення позитивного (регулятивного) законодавства (цивільного, господарського, фінансового), що б дозволило створити прозорі механізми здійснення підприємницької діяльності і мінімізувати можливість скоєння правопорушень у цій сфері. Адже, як справедливо зазначив В. Я. Тацій, «попередження злочинів у сфері економічної діяльності забезпечується не лише правоохоронною діяльністю, а й цілою низкою заходів інших державних органів і громадських формувань»¹⁶².

Варто відзначити, що специфічність правил та прийомів, тобто методології побудови кримінально-правових норм полягає у принципах законодавчої техніки як вихідних правилах побудови галузі (інституту норми права), щоб вона якнайкраще чином відповідала своєму цільовому призначенню. До найбільш важливих принципів кримінальної правотворчості належать: принцип економії кримінальної репресії, принцип стабільності кримінально-правової норми, ясність формулювання диспозиції кримінально-правової норми, відповідність санкції ступеню суспільної небезпечності діяння¹⁶³.

Аналізуючи досліджувану кримінально-правову норму крізь призму принципів кримінальної правотворчості, зазначимо, що ст. 205 КК України повністю не відповідає їм, а саме – щодо ясності формулювання диспозиції, принципу економії кримінальної репресії та відповідності санкції ступеню суспільної небезпечності діяння.

¹⁶² Тацій В. Я. Борьба зі злочинністю у сфері економічних відносин як вирішальний напрямок у діяльності правоохоронних органів / В. Я. Тацій // Вісник прокуратури. – 2002. – № 1.

¹⁶³ Ковалев М. И. Уголовное правотворчество и законодательная техника / М. И. Ковалев // Криминология и уголовная политика. – М., 1985. – С. 112–114.

2.1.3. Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України

Відомо, що будь-який злочин характеризується взаємопов'язаними та взаємозумовленими обов'язковими елементами, які характеризують його. Частиною 1 ст. 11 КК України встановлено, що злочин є передбачене Кримінальним кодексом України суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом злочину. Таке визначення характеризує злочин із зовнішньої сторони (суспільно небезпечне діяння) та внутрішньої сторони (винне діяння). Об'єктивна сторона злочину є зовнішньою стороною злочинного діяння.

Варто зазначити, питання щодо визначеності об'єктивної сторони злочину ґрунтовно досліджені як вітчизняними, так і зарубіжними вченими-криміналістами.

Окремі вчені визначають об'єктивну сторону як сукупність тих об'єктивних обставин злочинних дій, що впливають на їх суспільну небезпеку та морально-політичне засудження і тому виступають як об'єктивні ознаки злочину, передбаченого кримінально-правовою нормою¹⁶⁴. У такому визначенні не враховані такі обов'язкові ознаки об'єктивної сторони злочину, як бездіяльність та наслідки. Хоча важко переоцінити значення, наприклад, такої ознаки, як наслідки від злочинного діяння.

Академік В. М. Кудрявцев детально дослідив та науково обґрунтував об'єктивну сторону злочинів у своєму монографічному дослідженні «Об'єктивна сторона злочину». Учений визначає об'єктивну сторону злочину як процес суспільно небезпечного і протиправного посягання на інтереси, які охороняються кримінальним законом, що розглядається із зовнішньої сторони, з погляду послідовного розвитку тих подій та явищ, які починаються із злочинного діяння суб'єкта і закінчуються настанням злочинного результату¹⁶⁵.

А. А. Піонтковський зазначав, що за своїми об'єктивними ознаками будь-який злочин є суспільно небезпечним діянням чи бездіяльністю¹⁶⁶. Звичайно, таке визначення не може вважатися повним

¹⁶⁴ Реннеберг Иоахим. Объективная сторона преступления. / Иоахим Реннеберг – М.: Госюриздат, 1957. – С. 18.

¹⁶⁵ Кудрявцев В. Н. Объективная сторона преступления. / Кудрявцев В. Н. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 9.

¹⁶⁶ Пионтковский А. А. Учение о преступлении по советскому уголовному праву / Пионтковский А. А. – М. Госюриздат, 1961. – С. 170.

та завершеним. Адже в ньому вчений указує тільки на одну ознаку об'єктивної сторони, а саме – діяння.

Об'єктивна сторона злочину – це сукупність суттєвих, достатніх і необхідних ознак, що характеризують зовнішній акт суспільно небезпечного посягання, який завдає шкоди об'єкту, що охороняється кримінальним законом¹⁶⁷.

Професор М. Й. Коржанський стверджує, що при здійсненні правосуддя значення об'єктивної сторони є особливо важливим оскільки:

– визнання злочином лише об'єктивного прояву лихої волі людини, а не її поглядів, переконань, міркувань унеможливує;

– об'єктивна дія та бездіяльність як критерій намірів людини дає змогу виявити суб'єктивну сторону злочину і унеможливити об'єктивну осудність, тобто засудження без вини, невинно;

– об'єктивна сторона злочину найбільш багата ознаками, що дає можливість відмежувати один злочин від подібного, суміжного, іншого, а також злочинні дії від дій, які злочину не становлять, які кримінальним законом не передбачені¹⁶⁸.

Наведені характеристики об'єктивної сторони відображають сутність для встановлення повної і точної кримінально-правової кваліфікації.

Об'єктивна сторона злочину – це зовнішня сторона злочину (зовнішнє вираження) злочину, що характеризується суспільно небезпечним діянням (дією чи бездіяльністю), суспільно небезпечними наслідками, причинним зв'язком між діянням і суспільно небезпечними наслідками, місцем, часом, обстановкою, способом, а також засобами скоєння злочину¹⁶⁹. Злочинні наслідки є об'єктивним відображенням суспільної небезпечності злочину, і цей зв'язок зумовлює органічне поєднання об'єкта кримінально-правової охорони.

З об'єктивної сторони злочин, передбачений ст. 205 КК України, може бути вчинений за допомогою таких дій альтернативно:

¹⁶⁷ Уголовное право. Общая часть / [под ред. Н. И. Ветрова, Ю. И. Ляпунова]. – М.: Новый Юрист, Кнорус, 1997. – С. 194.

¹⁶⁸ Коржанський М. Й. Уголовне право України. Частина загальна: курс лекцій. / Коржанський М. Й. – К.: Наукова думка та українська видавнича група, 1996. – С. 151.

¹⁶⁹ Кримінальне право України: Загальна частина: підручник / [Бажанов М. І., Баулін Ю. В., Борисов В. І. та ін.]; за ред. проф. М. І. Бажанова, В. В. Сташиса, В. Я. Тация. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – С. 116.

– створення юридичної особи будь-якої організаційно-правової форми – суб'єкта підприємницької діяльності;

– придбання такої юридичної особи.

Як стверджують дослідники, основний склад злочину є формальним, злочин вважається закінченим з моменту вчинення будь-якого зі вказаних діянь. Підтвердити або спростувати дану тезу можна тільки за результатами аналізу всіх структурних елементів об'єктивної сторони злочину, що розглядається також фактичних наслідків від вчинених діянь.

Необхідно зазначити, що ст. 205 КК України встановлює відповідальність за дії, які із зовнішньої сторони є цілком легальними.

Перш ніж розпочати характеристику діянь, які утворюють об'єктивну сторону даного злочину, потрібно визначити поняття – суб'єкта підприємницької діяльності.

Суб'єктами господарської (підприємницької) діяльності (підприємцями) можуть бути:

– громадяни України, інших держав, особи без громадянства, не обмежені законом у правоздатності або дієздатності;

– юридичні особи всіх форм власності, встановлених Законом України «Про власність»;

– об'єднання юридичних осіб, що здійснюють діяльність в Україні на умовах угоди про розподіл продукції.

Найменування суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи повинне містити відомості про його організаційно-правову форму та назву. У найменуванні суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи забороняється використання повних або скорочених найменувань органів державної влади, органів місцевого самоврядування та похідних від цих найменувань, а також найменувань, тотожних найменуванню іншого суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи чи об'єднання громадян, внесених до відповідних реєстрів.

Не допускається заняття підприємницькою діяльністю таких категорій громадян: військовослужбовців, службових осіб органів прокуратури, суду, державної безпеки, внутрішніх справ, державного нотаріату, а також органів державної влади і управління, які покликані здійснювати контроль за діяльністю підприємств. Особи, яким суд заборонив займатися певною діяльністю, не можуть бути зареєстровані як підприємці з правом проведення відповідного

виду діяльності до закінчення терміну, встановленого вироком суду. Особи, які мають непогашену судимість за крадіжки, хабарництво та інші корисливі злочини, не можуть бути зареєстровані як підприємці, не можуть виступати співзасновниками підприємницької організації, а також займати в підприємницьких товариствах та їх спілках (об'єднаннях) керівні посади і посади, пов'язані з матеріальною відповідальністю.

Крім того, відповідно до ст. 80 ЦК України від 16.01.2003 р. юридичною особою є організація, створена і зареєстрована у встановленому законом порядку, яка наділяється цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді.

Водночас відповідно до ст. 42 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Також, відповідно до ст. 55 цього Кодексу суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єктами господарювання є:

- господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку;
- громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Ураховуючи викладене, суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа – це організація, створена у формі, встановленій законом, а також зареєстрована у відповідному порядку, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем і відповідачем у суді, є суб'єктом господарювання і здійснює самостійну, на власний ризик, систематичну господарську комерційну діяльність з метою одержання прибутку.

Перед тим, як розпочати розгляд діянь, що утворюють об'єктивну сторону злочину, передбаченого ст. 205 КК України, необхідно визначити види юридичних осіб. Так, згідно зі ст. 83 ЦК України юридичні особи можуть створюватися у формі товариств, установ та в інших формах, встановлених законом. Товариством є організація, створена шляхом об'єднання осіб (учасників), які мають право участі у цьому товаристві. Товариства поділяються на підприємницькі та непідприємницькі.

Установою є організація, створена однією або кількома особами (засновниками), які не беруть участі в управлінні нею, шляхом об'єднання (виділення) їхнього майна для досягнення мети, визначеної засновниками, за рахунок цього майна.

Згідно зі ст. 84 цього Кодексу товариства, які здійснюють підприємницьку діяльність з метою одержання прибутку та наступного його розподілу між учасниками (підприємницькі товариства), можуть бути створені лише як господарські товариства (повне товариство, командитне товариство, товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) або виробничі кооперативи.

Підстави та порядок здійснення державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності-юридичних осіб здійснюється відповідно до норм Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р.

Потрібно звернути увагу на те, що реєстрація фіктивних підприємницьких структур відбувається, як правило, за дорученнями, виданими за втраченими або викраденими паспортами, за паспортами громадян, які діяли за певну винагороду, з використанням підроблених печаток. У подальшому після відкриття поточних рахунків тіньові кошти перераховуються різним фірмам з метою подальшого конвертування та ухилення від оподаткування. Для обґрунтування платежів використовуються фіктивні угоди про придбання продукції, оплату виконаних робіт чи надання послуг. Далі фіктивне підприємство під виглядом взаєморозрахунків із зарубіжними структурами перераховує ці кошти на кореспондентські рахунки іноземних банків, а далі вони або розміщуються на незаконно відкритих за межами України валютних рахунках як фізичних, так і юридичних осіб, або конвертуються в іноземну валюту, яка повертається назад в Україну. Українські резиденти часто для

розміщення та утримання своїх капіталів використовують офшорні юрисдикції. Саме тому актуальним є на сьогодні опрацювання теоретичних аспектів причин функціонування в Україні фіктивних підприємств, з'ясування їх правових ознак і запровадження ефективних механізмів протидії їх незаконній діяльності.

2.2.3.1. Вчинення злочину, передбаченого ст. 205 КК України, шляхом створення юридичної особи будь-якої організаційно-правової форми – суб'єкта підприємницької діяльності.

Під створенням юридичної особи-суб'єкта підприємницької діяльності необхідно розуміти вчинення комплексу дій, унаслідок яких суб'єкт підприємницької діяльності набуває статусу юридичної особи. Для створення юридичної особи її учасники (засновники) розробляють установчі документи, які викладаються письмово і підписуються всіма учасниками (засновниками), якщо законом не встановлений інший порядок їх затвердження. Установчим документом товариства є затверджений учасниками статут або засновницький договір між учасниками, якщо інше не встановлено законом. Установа створюється на підставі індивідуального або спільного установчого акта, складеного засновником (засновниками). Установчий акт може міститися також і в заповіті. До створення установи установчий акт, складений однією або кількома особами, може бути скасований засновником (засновниками).

Згідно з ч. 4 ст. 87 ЦК України юридична особа вважається створеною з дня її державної реєстрації. Отже, під створенням юридичної особи необхідно розуміти її державну реєстрацію у встановленому законом порядку.

Дані державної реєстрації вносяться до єдиного державного реєстру, відкритого для загального ознайомлення. Порухення встановленого законом порядку створення юридичної особи або невідповідність її установчих документів закону є підставою для відмови у державній реєстрації юридичної особи. Відмова у державній реєстрації з інших мотивів (недоцільність тощо) не допускається. Відмова у державній реєстрації, а також зволікання з її проведенням можуть бути оскаржені до суду. До єдиного державного реєстру вносяться відомості про організаційно-правову форму юридичної особи, її найменування, місцезнаходження, органи управління, філії та представництва, мету установи, а також інші відомості, вста-

новлені законом. Зміни до установчих документів юридичної особи набирають чинності для третіх осіб з дня їх державної реєстрації, а у випадках, встановлених законом, – з моменту повідомлення органу, що здійснює державну реєстрацію, про такі зміни. Юридичні особи та їх учасники не мають права посилалися на відсутність державної реєстрації таких змін у відносинах із третіми особами, які діяли з урахуванням цих змін.

Зазначимо, що вчинення фіктивного підприємництва шляхом створення юридичної особи набуло поширення на практиці. Так, Х. та Л. вчинили умисні дії, які полягали у скоєнні фіктивного підприємництва, тобто створенні суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) з метою прикриття незаконної діяльності, чим заподіяно великої матеріальної шкоди державі. Ними організовано створення ряду ТОВ на підставних осіб. Насправді особи, що формально були засновниками та керівниками таких товариств, не мали на меті займатися фінансово-господарською та іншою підприємницькою діяльністю, документи фінансово-господарської діяльності та податкової звітності не складали, печатками не користувалися¹⁷⁰.

Таким чином, вказані громадяни створили ряд підприємницьких структур з метою здійснення незаконної діяльності, яка полягала в документальному оформленні безтоварних операцій та давала змогу незаконно формувати податковий кредит та валові витрати легально діючим суб'єктам підприємницької діяльності.

Не менш поширеними є випадки створення фіктивних підприємств для зовнішньоекономічної діяльності. Так, Ю. та М. створили фіктивне підприємство, через яке після укладання зовнішньоекономічного контракту, отримання із-за кордону та митного оформлення здійснювали незаконну (без відображення в бухгалтерських документах) реалізацію товарів. Отримуючи товари на адресу створеного підприємства з Великобританії, після митного оформлення та сплати в повному обсязі митних зборів та платежів вказані громадяни реалізовували без будь-якого документального обліку іншим суб'єктам підприємницької діяльності, які, у свою чергу, не мали наміру відображати придбання та продаж вказаних товарно-матеріальних цінностей в податкових документах та звітах і таким чином мали намір ухилятися від сплати обов'язкових державних платежів¹⁷¹.

¹⁷⁰ Справа № 1–119/09 / Архів Вишгородського районного суду Київської області.

¹⁷¹ Справа № 1–121/08 / Архів Білоцерківського міськрайонного суду Київської області.

Крім того, слідчо-судова практика фіксує вчинення фіктивно-го підприємництва і службовими особами. Ш., будучи службовою особою – директором ТзОВ, в обов'язки якої входила організація та контроль за діяльністю всіх ланок підприємства, виконуючи одночасно функції головного бухгалтера, тобто організаційно-розподіччі та адміністративно-господарські обов'язки, була відповідальна за проведення фінансово-господарських операцій та за ведення бухгалтерського та податкового обліку, за відповідність відображення в них даних про проведені фінансово-господарські операції, своєчасність їх подання до Фастівської ОДПІ з метою незаконного формування податкового кредиту, який надає право на зменшення до сплати податку на додану вартість, відображала в бухгалтерському та податковому обліку придбання товарів від реально існуючого ряду суб'єктів господарювання, які фактично товарно-матеріальні цінності не поставляли¹⁷².

Водночас проведений нами аналіз судової практики показує, що порушення закону саме на стадії реєстрації підприємства породжують його фіктивність. Приведемо найбільш типові порушення:

- реєстрація за викраденим, загубленим або підробленим паспортом;
- реєстрація за грошову винагороду;
- реєстрація на особу, яка не проживає і не перебуває на території відповідної ради;
- реєстрація без установчого договору або відображення у ньому даних, що не відповідають дійсності.

Фіктивне підприємництво може утворювати сукупність також із злочином, який кваліфікується відповідно ч. 5 ст. 27, ст. 212 у тому разі, коли особи, які стоять за фіктивним суб'єктом підприємництва, сприяють службовим особам підприємства з реального сектора економіки ухилитися від оподаткування¹⁷³.

Розглянувши найбільш поширені факти вчинення фіктивного підприємництва шляхом створення суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи), потрібно зазначити, що не можуть кваліфікуватися за ст. 205 КК України дії особи, яка підробила установчі документи, документи про державну реєстрацію юридичної

¹⁷² Справа № 1–189/09 / Архів Фастівського міськрайонного суду Київської області.

¹⁷³ Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар [Баулін Ю. В., Борисов В. І., Гавриш С. Б. та ін.]. за заг. ред. В. Т. Маляренка, В. В. Сташиса, В. Я. Тация. 2-ге вид., переробл. та допов. – Х.: Одиссей, 2004. – С. 580.

особи або документи податкових органів, оскільки у даній ситуації суб'єкт підприємницької діяльності не створюється.

2.2.3.2. Вчинення злочину, передбаченого ст. 205 КК України, шляхом придбання юридичної особи будь-якої організаційно-правової форми – суб'єкта підприємницької діяльності.

Для ґрунтовної характеристики об'єктивної сторони злочину вчиненого у формі придбання юридичної особи, необхідно визначити поняття придбання.

Системний аналіз норм цивільного та господарського законодавства дає підстави стверджувати, що придбання суб'єкта підприємницької діяльності означає набуття права власності на майно юридичної особи як у цілому, так і в тій частині, що дозволяє фактично керувати діяльністю даного підприємства, впливати на прийняття рішень його керівних органів, а саме:

- купівля контрольного пакета акцій акціонерного товариства;
- придбання майна підприємства, яке приватизується;
- передача власником права власності на майно приватного підприємства іншій особі;
- зміна складу учасників суб'єкта підприємництва, заснованого на колективній формі власності;
- придбання одним чи кількома учасниками господарського товариства частки у його майні, яка належить іншим учасникам.

Не може визнаватися придбанням суб'єкта підприємницької діяльності одержання за плату чи з інших підстав у користування установчих документів юридичної особи, її печатки або штампа з правом лише здійснювати від імені такого суб'єкта господарську діяльність.

Звідси під придбанням суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) у плані відповідальності згідно зі ст. 205 КК України потрібно розуміти придбання права власності, а також купівлю відповідного пакета акцій товариства, що дозволяє фактично керувати діяльністю цього підприємства та впливати на прийняття рішень його керівними органами.

У процесі придбання підприємства необхідно виділити три етапи: підготовчий, реєстраційний та післяреєстраційний, які мають важливе значення під час розслідування злочинів даної категорії.

Деякі вчені визначають, що придбання юридичної особи-суб'єкта господарської діяльності – це придбання майна, володіння яким надає право керівництва юридичною особою-суб'єктом господарської діяльності. Придбання майна, володіння яким надає право керівництва юридичною особою, – це придбання акцій, паю, частки чи цілого підприємства як майнового комплексу¹⁷⁴.

Оскільки відповідно до чинного цивільного законодавства України юридична особа є суб'єктом, а не об'єктом права, то вести мову про придбання юридичної особи некоректно. У даному випадку необхідно розуміти набуття права власності на корпоративні права, на майно наявної юридичної особи в цілому або в тій частині, володіння якою надає можливість здійснювати фактичне керівництво діяльністю такого суб'єкта підприємництва або впливати на прийняття рішень його керівних органів¹⁷⁵. Таке розуміння поняття придбання юридичної особи в контексті кримінальної відповідальності, згідно зі ст. 205 КК України, є найбільш повним.

Крім того, В.В. Білоус та Ю.В. Шепітько¹⁷⁶ стверджують, що за результатами узагальнення 110 кримінальних справ про фіктивне підприємництво, які розглянуті судами протягом 1996–2003 рр., усі способи вчинення фіктивного підприємництва можна об'єднати у дві групи: 1) створення суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона; 2) придбання такого суб'єкта для досягнення названих протиправних цілей. Результати узагальнення кримінальних справ свідчать, що фіктивне підприємництво було вчинене шляхом створення у 59,5% випадків, а шляхом придбання – у 40,5% випадків.

Випадки вчинення фіктивного підприємництва у формі придбання суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи набули поширення у слідчо-судовій практиці. Так, підсудний Р. у період з грудня 2005 по лютий 2006 року у співучасті з невстанов-

¹⁷⁴ Соловійов Е. П. Теоретичні та практичні питання кримінальної відповідальності за фіктивні дії в підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. / Е. П. Соловійов – Х., 2005. – С. 8.

¹⁷⁵ Білоус В. В. Фіктивне підприємництво (криміналістична характеристика та програма розслідування): довідник слідчого / В. В. Білоус, В. Ю. Шепітько – Х.: Оддесей, 2007. – С. 14.

¹⁷⁶ Там само. – С. 24–25.

леними слідством особами придбав ряд суб'єктів підприємницької діяльності з метою прикриття незаконної діяльності¹⁷⁷.

Охарактеризувавши діяння, які утворюють об'єктивну сторону злочину, передбаченого ст. 205 КК України, необхідно визначити момент закінчення даного злочину, що має принципово важливе значення для розслідування кримінальних справ даної категорії. Практично всі дослідники підтримують позицію, що склад злочину, передбачений ч. 1 ст. 205 КК України, законодавцем сформульовано як формальний, тобто для його закінчення достатньо вчинити дії, охарактеризовані нами вище.

Разом з тим деякі науковці пропонують частину першу ст. 205 КК України сконструювати як матеріальний склад злочину з вказівкою такого суспільно небезпечного наслідку, як заподіяння шкоди у великому розмірі; доповнити Кодекс про адміністративні правопорушення України статтею, що передбачає відповідальність за фіктивне підприємництво, а саме за створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, та статтею, що передбачає відповідальність за реєстрацію (перереєстрацію) юридичної особи в інтересах третіх осіб, а саме реєстрація (перереєстрація) юридичної особи на своє ім'я в інтересах третьої особи без наміру здійснювати господарську діяльність, поєднана з передачею повноважень керування цією юридичною особою та (або) з передачею установчих документів та печатки третім особам¹⁷⁸. Незважаючи на дискусійність наведеної позиції, все-таки окремі положення видаються слушними.

Зокрема, злочин, кримінальна відповідальність за який передбачена ч. 1 ст. 205 КК України, вважається закінченим з моменту створення (державної реєстрації) суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи, або його придбання (набуття права власності на нього).

Така позиція відповідає й положенням відповідної постанови Пленуму Верховного Суду України. Так, відповідно до абзацу 3 п. 17 Постанови Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування судами законодавства про відповідальність

¹⁷⁷ Справа № 1–254/08 Архів Печерського районного суду м. Києва.

¹⁷⁸ Цесарський М. О. Фіктивне підприємництво – злочин чи адміністративне правопорушення? / Цесарський М. О. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://jurlugansk.ucoz.org/publ/5-1-0-66>

за окремі види злочинів у сфері господарської діяльності»¹⁷⁹ № 3 від 25.04.2003 р. злочин, передбачений ст. 205 КК України, вважається закінченим з моменту державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) або набуття права власності на нього.

2.2.3.3. Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ч. 2 ст. 205 КК України.

Об'єктивна сторона злочину, відповідальність за який передбачена ч. 2 ст. 205 КК України, виражається в діях, що передбачені частиною першою, і які ми проаналізували, якщо вони вчинені повторно або заподіяли великої матеріальної шкоди державі, банку, кредитним установам, іншим юридичним особам або громадянам.

Відповідно до ст. 32 КК України повторністю злочинів визнається вчинення двох або більше злочинів, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини цього Кодексу. Повторність відсутня при вчиненні продовжуваного злочину, який складається з двох або більше тотожних діянь, об'єднаних єдиним злочинним наміром.

Крім того, відповідно до ч. 4 вказаної статті повторність відсутня, якщо за раніше вчинений злочин особу було звільнено від кримінальної відповідальності за підставами, встановленими законом, або якщо судимість за цей злочин було погашено або знято.

У примітці до даної статті вказано, що матеріальна шкода, яка заподіяна фізичним особам, вважається великою, якщо вона у двісті і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян, а матеріальна шкода, яка заподіяна державі або юридичним особам, вважається великою, якщо вона у тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Якщо норми інших законів містять посилання на неоподатковуваний мінімум доходів громадян, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень, крім норм адміністративного та кримінального законодавства в частині кваліфікації злочинів або правопорушень, для яких сума неоподатковуваного мінімуму встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної підп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 розділу IV ПК України для відповідного року.

¹⁷⁹ Збірник постанов Пленуму Верховного Суду України у кримінальних справах: 1963–2008 рр. – 5-те вид.; із змін. та доповн. – Х.: Одиссей, 2009. – С. 191.

До 31 грудня 2014 року для цілей застосування цього підпункту податкова соціальна пільга надається в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Необхідно зазначити, що вказані злочини, матеріальні наслідки яких перевищують зазначену суму, є поширеними. Так, за результатами незаконної діяльності громадянина Х., відповідне ТОВ не сплатило до бюджету податків на суму 1 898 438,48 гривень¹⁸⁰.

Також набуло поширення об'єднання фіктивних фірм у конвертаційні центри, які завдають мільйонних збитків державі. Наприклад, у Павлограді співробітники Управління податкової міліції ДПА у Дніпропетровській області ліквідували незаконний конвертаційний центр з обігом 10 млн грн¹⁸¹. Троє організаторів конвертаційного центру за попередньою змовою створили ряд фіктивних підприємств, використовуючи втрачені документи державних установ, підроблені печатки і штампи. Документально ці підприємства мали функціонувати в аграрному секторі економіки. Реально фірми використовувалися у тіншовій схемі для конвертації безготівкових коштів у готівку. Проведено обшуки за місцями розташування тіншових офісів, у приватних будинках та автомобілях шахраїв. Вилучено майже 200 тис. грн готівкових і безготівкових грошових коштів, 7 печаток та штампів фіктивних фірм, чекові книжки та комп'ютерну техніку з системою «клієнт-банк».

2.1.4. Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України

Ключовим елементом у механізмі злочинного діяння є людина, яка акумулює інтелектуальні та вольові процеси. Така особа у кримінально-правовій доктрині та кримінальному законодавстві називається суб'єктом злочину.

У структурі складу злочину суб'єкт посідає особливе місце. Перше, це необхідний елемент складу злочину, відсутність якого передбачає відсутність усього складу злочину. По-друге, це особа, яка здатна нести кримінальну відповідальність у випадку вчинення нею

¹⁸⁰ Справа № 1–119/09 Архів Вишгородського районного суду Київської області.

¹⁸¹ Знешкоджено черговий конвертаційний центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.unian.net/ukr/news/news-385100.html>.

умисного чи необережного суспільно небезпечного діяння, що передбачене кримінальним законом. По-третє, особа, вчиняючи суспільно небезпечне діяння повинна усвідомлювати його характер та наслідки. У протилежному випадку вона не може бути суб'єктом злочину.

Класики кримінально-правової науки зазначали: розмірковуючи про те, хто може бути суб'єктом злочинного діяння з формальної сторони, можна сказати, що той, хто спроможний бути винним, а тому й відповідальним¹⁸². Зрозуміло, що під поняттям винність мається на увазі можливість усвідомлювати характер своїх вчинків та нести за них відповідальність.

У теорії кримінального права України суб'єктом злочину прийнято вважати фізичну осудну особу, яка до вчинення злочину досягла встановленого законом віку кримінальної відповідальності. Така позиція підтримувалася також і представниками радянської кримінально-правової науки¹⁸³.

Незважаючи на те, що дане питання вважається усталеним, існують позиції, відповідно до яких кримінальній відповідальності може підлягати і юридична особа. Таке твердження є досить дискусійним, якщо його розглядати паралельно з іншими заходами впливу, та абсолютно неприйнятним, якщо його розуміти в прямому значенні.

Відмова від притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб відповідає принципу персональної відповідальності кожної людини за вчинене нею суспільно небезпечне діяння – одному з основних принципів кримінального права. Кожна особа відповідає тільки за те, що нею вчинене¹⁸⁴.

Організаційно за кожен із напрямів діяльності юридичних осіб відповідають конкретні фізичні особи. Наприклад, при вчиненні фіктивного підприємництва відповідають особи, які створили або придбали юридичну особу з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

Якщо кримінальну відповідальність юридичних осіб розглядати паралельно з іншими видами юридичної відповідальності, то доцільно навести приклад Японії, де за господарські злочини

¹⁸² Келина С.Г. Принципы советского уголовного права. / С.Г. Келина, В.Н. Кудрявцев – М., 1988. – С. 152.

¹⁸³ Орлов В.С. Субъект преступления по советскому уголовному праву. / Орлов В.С. – М.: Госюриздат, 1958. – С. 29.

¹⁸⁴ Келина С.Г. Принципы советского уголовного права. / С.Г. Келина, В.Н. Кудрявцев – М., 1988. – С. 99.

застосовується паралельно адміністративна відповідальність юридичних осіб (підприємств, установ та організацій) та кримінальне покарання фізичних осіб – представників цих організацій¹⁸⁵.

Можливо, такий досвід є дискусійним, але, без сумніву, він заслуговує на увагу та подальше вивчення.

Суб'єкту злочину, як елементу складу злочину, приділено достатньо уваги і законодавцем, що вперше виділив відповідні статті в окремий розділ. Частина 1 ст. 18 КК України визначає суб'єктом злочину фізичну осудну особу, яка вчинила злочин у віці, з якого, відповідно до кримінального закону, може наставати кримінальна відповідальність. З даного поняття можна виділити юридичні ознаки, що повністю характеризують суб'єкт злочину: особа повинна бути фізичною, осудною, досягти законодавчо визначеного віку, з якого настає кримінальна відповідальність.

Указані юридичні ознаки безпосередньо стосуються і фіктивного підприємництва. Виходячи із змісту статей 6, 7, 8 КК України, за злочини, вчинені на території України, відповідальності підлягають як громадяни України так і іноземці, а також особи без громадянства.

Ураховуючи обов'язкові юридичні ознаки суб'єкта злочину (осудність, обмежена осудність, вік, спеціальний суб'єкт), проаналізуємо їх стосовно фіктивного підприємництва.

2.2.4.1. Суб'єкт злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

Учені, які досліджували фіктивне підприємництво, зазначають, що суб'єктом даного злочину може бути:

- осудна особа, яка досягла 16-річного віку і виступає як засновник або набувач суб'єкта підприємництва-юридичної особи або за допомогою чижих чи підроблених документів реєструє (придбаває) такий суб'єкт;
- службова особа підприємства або організації, яка прийняла рішення про створення чи придбання іншої юридичної особи;
- власник (засновник) юридичної особи, який прийняв таке саме рішення¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Токэхико Сонэ. Теория и практика хозяйственного уголовного права в условиях рыночной экономики Японии/Токэхико Сонэ.//Вестник Московского ун-та. – 1998. – № 4. – С. 82–83. – (Серия «Право»).

¹⁸⁶ Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар / [Баулін Ю.В., Борисов В.І., Гавриш С.Б. та ін.]; за заг. ред. В.Т. Маляренка, В.В. Сташиса, В.Я. Тація. – 2-ге вид., переробл. та допов. – Х.: Одиссей, 2004. – С. 580.

Разом з тим такий перелік суб'єктів злочину, передбаченого ст. 205 КК України, нам видається неповним. Суб'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, можуть бути: фізичні особи, які заснували суб'єкта підприємницької діяльності юридичної особи або зареєстрували чи придбали за підробленими, викраденими, втраченими паспортами, за паспортами померлих осіб на їх ім'я юридичну особу-суб'єкта підприємницької діяльності; службові особи відповідних підприємств, установ та організацій, що прийняли рішення про створення чи придбання юридичної особи; власники юридичної особи; особи, які за підробленими документами зареєстрували чи придбали на ім'я інших фізичних та юридичних осіб суб'єкт підприємництва-юридичну особу.

Крім того, у Постанові Пленуму Верховного Суду України № 3 від 25.04.2003 р.¹⁸⁷ суб'єктами злочину, передбаченого ст. 205 КК України, визнаються громадяни України, особи без громадянства, іноземці (як службові особи, так і неслужбові), які з визначеною у цій статті метою вчинили дії, спрямовані на створення (заснування чи реєстрацію) або придбання суб'єкта підприємницької діяльності.

Водночас дії осіб, на ім'я яких за їхньою згодою зареєстрований суб'єкт підприємництва з метою, зазначеною у ст. 205 КК України, мають кваліфікуватися як пособництво фіктивному підприємству, а в разі, коли їх діями здійснено легалізацію (державну реєстрацію) суб'єкта підприємництва (підписання та нотаріальне посвідчення установчих документів, призначення на посаду керівника підприємства) – як виконавство цього злочину. У разі, коли створений чи придбаний суб'єкт підприємницької діяльності розпочав незаконну діяльність, що містить ознаки ще й іншого злочину, дії винної особи належить кваліфікувати за сукупністю злочинів згідно зі ст. 205 КК і тією статтею КК, якою передбачено відповідальність за здійснення незаконної діяльності.

Необхідно зазначити, що вчинення фіктивного підприємництва у таких випадках фіксує слідчо-судова практика. Так, Ю., М., Т., та П. вчинили фіктивне підприємство, тобто створення суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності. Також М. вчинив використання завідомо

¹⁸⁷ Збірник постанов Пленуму Верховного Суду України у кримінальних справах: 1963–2008 рр. – 5-те вид.; із змін. та допов. – Х.: Одиссей, 2009. – С. 191.

підробленого документа, а П. вчинив збут підробленого документу, який видається громадянином підприємцем і який надає права або звільняє від обов'язків¹⁸⁸.

Також є місце вчинення даних злочинів службовими особами. Ш., будучи службовою особою – директором ТзОВ, в обов'язки якої входила організація та контроль за діяльністю всіх ланок підприємства, виконуючи одночасно функції головного бухгалтера, тобто організаційно-розпорядчі та адміністративно-господарські обов'язки, будучи відповідальною за проведення фінансово-господарських операцій та за ведення бухгалтерського та податкового обліку, за відповідність відображення в них даних про проведені фінансово-господарські операції, своєчасність їх подання до Фастівської ОДПІ з метою незаконного формування податкового кредиту, який надає право на зменшення до сплати податку на додану вартість, відображала в бухгалтерському та податковому обліку придбання товарів від реально існуючого ряду суб'єктів господарювання, які фактично товарно-матеріальні цінності не поставляли¹⁸⁹.

Вчинення службовою особою господарських злочинів, у тому числі фіктивного підприємництва має свої особливості. Л. П. Брич та В. О. Навроцький пропонують визначення службової особи як суб'єкта господарських злочинів. Вони вважають, що службова особа як суб'єкт господарських злочинів – це фізична особа, яка досягла вісімнадцятирічного віку, осудна особа, яка виконує організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські обов'язки чи обов'язки за спеціальним повноваженням на підприємстві, в установі, організації, де вона не є власником¹⁹⁰.

На нашу думку, дане визначення в цілому сформульовано вдало, проте вираз «де вона не є власником» підлягає сумніву. Адже є багато прикладів, де власники підприємств є одночасно і їхніми керівниками (менеджерами), і у такому випадку відповідальності буде підлягати не власник, а інша особа, яка діяла за вказівкою (наказом) власника.

Описані приклади із судової практики є свідченням того, як вчинення фіктивного підприємництва службовими особами є нео-

¹⁸⁸ Справа № 1–121/08 Архів Білоцерківського міськрайонного суду Київської області.

¹⁸⁹ Справа № 1–189/09 Архів Фастівського міськрайонного суду Київської області. Справа № 1–189/09.

¹⁹⁰ Брич Л. Ознаки посадової особи та кваліфікація господарських злочинів, вчинених нею / Л. Брич., В. Навроцький // Підприємство, господарство і право. – 2001. – № 2. – С. 70.

диничними й, крім того, значно спрощує механізм злочинного посягання на суспільні відносини у сфері підприємництва, а головне – не завжди отримує належну кримінально-правову оцінку (кваліфікацію).

2.1.5. Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України

Суб'єктивна сторона злочину є внутрішньою сутністю злочинного діяння, що полягає у психічному ставленні суб'єкта злочину до наслідків свого діяння. Таке визначення є практично усталеним у кримінально-правовій науці.

Оскільки злочин – це вчинок людини, то цілком закономірним й важливим є його психологічний аналіз – вивчення злочину як прояву властивостей даної особистості, розкриття мотивів та цілей злочинця¹⁹¹.

Крім того, суб'єктивна сторона злочину відображає надзвичайно важливий елемент у злочинному механізмі – внутрішнє психічне ставлення, переживання, передбачення своїх суспільно небезпечних дій та наслідків від їх вчинення. Тобто те, що достеменно не вивчено як галузевими науковими дисциплінами, так і міжгалузевими.

Саме тому для визначення структурних елементів суб'єктивної сторони фіктивного підприємництва необхідно визначитися з вихідними поняттями та їх змістом, проаналізувати основні наукові концепції стосовно встановлення суб'єктивної сторони злочину на предмет їх придатності чи непридатності для визначення суб'єктивної сторони ст. 205 КК України.

Суб'єктивна сторона злочину, крім того, що вона є психічним ставленням суб'єкта до злочинного діяння, характеризується також і змістом. Змістом суб'єктивної сторони злочину є ознаки, які її характеризують. Такими ознаками є вина, мотив та мета.

Класифікація цих ознак на обов'язкові та факультативні, їх значення та вплив на кримінально-правову класифікацію були й залишаються чи не найбільш дискусійними для вчених-криміналістів.

Питання віднесення вини до суб'єктивної сторони злочину трактується двояко. Відповідно до першого підходу вина є

¹⁹¹ Заруба П. Злочин як соціальне явище / П. Заруба // Підприємництво, господарство і право. – 2005. – № 10. – С. 138.

суб'єктивною стороною злочину, поняття вини та суб'єктивної сторони злочину є, по суті, ідентичними. Зазначимо, що таке розуміння висловлював відомий дослідник суб'єктивної сторони злочину П. С. Дагель¹⁹².

Згідно з іншою концепцією суб'єктивну сторону злочину становить вина у формі умислу чи необережності, мотив, мета та інші психічні елементи. Представники такої концепції, визначають суб'єктивну сторону злочину як психічне ставлення особи до вчиненого суспільно небезпечного діяння, яке характеризується виною, що містить мотив і мету¹⁹³.

Одразу зазначимо, що ми є прихильниками останньої концепції. Наша позиція ґрунтується на тому, що при розгляді вини окремо від таких важливих психологічних елементів, як мотив, мета та емоційний стан суб'єкта, втрачається органічний зв'язок даних елементів між собою і таким чином суб'єктивна сторона перестає бути динамічним явищем. Встановлення винності чи невинності особи без визначення спонукальних мотивів, бажаної мети, емоційного стану, що супроводжував особу під час суспільно небезпечного діяння, видається взагалі малоімовірним і таким, що суперечить основному психологічному постулату, відповідно до якого будь-яка дія є обдуманною, бажаною та на щось спрямованою.

Отже, дотримуючись алгоритму, відповідно до якого вина повинна встановлюватися тільки поряд з мотивом та метою, ми дамо характеристику цим ознакам і на їх основі визначимо суб'єктивну сторону фіктивного підприємництва.

Оскільки питання вини достатньо розроблене у кримінально-правовій доктрині, ми зупинимося тільки на тих моментах, які, на нашу думку, є спірними та прикладними стосовно такого злочину, як фіктивне підприємництво.

Ще у XIX ст. Г. Фельдштейн зазначав, що вчення про винність і його більша або менша глибина є, так би мовити, барометром кримінального права, найкращим показником його культурного рівня¹⁹⁴.

¹⁹² Дагель П. С. Субъективная сторона преступления и ее установление. / П. С. Дагель, Д. П. Котов – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1974. – С. 41.

¹⁹³ Ворошилин В. В. Субъективная сторона преступления: учебное пособие. / В. В. Ворошилин, Г. А. Кригер М.: Изд-во МГУ, 1987. – С. 9–10.

¹⁹⁴ Фельдштейн Г. С. Природа умысла / Фельдштейн Г. С. – М.: Типография А. И. Мамонтова, 1898. – С. 2.

Необхідно зазначити, що вина досліджувалася багатьма вченими й отримала своє вираження в теоріях вини. Проблема вини детально досліджена Р.В. Верешою¹⁹⁵. Зокрема, учений обґрунтовано аналізує цей складний кримінально-правовий інститут, виходячи із різних теорій: нормативної та оціночної, фінальної та об'єктивної, а також психологічної. Більше того, на його думку вина є елементом змісту кримінального права України.

Не розкриваючи кожну з даних теорій, відзначимо тільки те, що вони не є прикладними для всіх кримінальних діянь. Застосовуючи їх до визначення вини у конкретному злочині, потрібно використовувати диференційований підхід. Адже, як немає у світі двох однакових людей, так і немає двох однакових суспільно небезпечних діянь. Тому визначаючи в одному випадку ступінь вини, потрібно використовувати положення психологічної теорії, в іншому – оціночну та нормативну.

Вина – це багатогранне та багатоаспектне суспільно-правове явище, що характеризується змістом та формою. Зміст у буквальному розумінні означає впорядковану сукупність елементів і процесів, що утворюють предмет чи явище. Вина як багатогранне явище характеризується двома елементами: свідомістю та волею. Кожен із цих елементів відіграє своє значення у конкретному злочині, проте тільки разом та в органічній взаємодії вони утворюють вину. Кримінально-правова наука свідомість визначає як інтелектуальний елемент, волю – як вольовий елемент.

Інтелектуальний елемент вини визначається способом законодавчого опису конкретного злочину. При скоєнні злочину свідомістю особи охоплюються фактичні обставини, які характеризують ознаки предмета злочину, об'єкта, об'єктивну сторону. Вольовий елемент змісту вини передбачає усвідомлене спрямування зусиль особи на вчинення діянь для досягнення конкретної мети й також визначається конструкцією складу злочину.

Не менш важливою є форма вини. Форма вини є визначеною як законодавцем, так і наукою кримінального права. У ч. 1 ст. 23 КК України вина визначається як психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражена у формі умислу чи необережності. Звідси вина може бути у двох формах: умислу чи необережності.

¹⁹⁵ *Вереша Р.В.* Поняття вини як елемент змісту кримінального права України / Вереша Р.В. вступне слово: д. ю. н., професор М. І. Мельник. – К.: Атіка, 2005. – 224 с.

Кримінальний закон розрізняє прямий і не прямий види умислу. Крім того, у кримінально-правовій доктрині виділяють також визначений, альтернативний та невизначений умисли, заздалегідь обдуманий й такий, що виник раптово.

Розглянуті зміст та форми вини дозволяють визначити саме поняття вини. На нашу думку, найбільш прийнятним є визначення поняття вини запропоноване А. І. Рарогом. Учений визначає вину як психічне становлення у формі умислу чи необережності особи до вчиненого нею суспільно небезпечного діяння, що зумовлено шкідливими викривленнями ціннісних орієнтацій даної особи, що виражають її антисоціальну, асоціальну або недостатньо виражену соціальну установку щодо основних цінностей радянського суспільства¹⁹⁶. Якщо відсікти ідеологічні нашарування, то дане визначення необхідно визнати цілком прикладним. По-перше, у ньому враховані всі складові вини. По-друге, указівка на асоціальність якнайкраще відображає ставлення, особи до оточуючих, права яких вона грубо порушує, та до суспільства, – цінності якого вона ігнорує.

Вина як один із фундаментальних кримінально-правових інститутів не обмежується тільки формою та змістом. Вина є чи не основним елементом будь-якої юридичної відповідальності, у тому числі кримінально. Вина є основою презумпції невинуватості. Остання передбачена ст. 62 Конституції України і визначена такі: «Особа вважається невинуватою і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду». Конституційне визначення поняття презумпції невинуватості цілком і без змін чи доповнень закріплено у ч. 2 ст. 2 КК України.

Значення презумпції невинуватості, її співвідношення із презумпцією вини, їх вплив на кримінально-правову кваліфікацію та призначення покарання досліджені М. Й. Коржанським у монографії «Презумпція невинуватості і презумпція вини». У цій роботі вчений справедливо та обґрунтовано доводить, що встановленню складу злочину повинне передувати визначення форми і виду вини¹⁹⁷.

¹⁹⁶ *Рарог А.И.* Общая теория вини в уголовном праве. / Рарог А.И. – М.: РИО ВЮЗИ, 1980. – С. 26.

¹⁹⁷ *Коржанський М.Й.* Презумпція невинуватості і презумпція вини: [монографія]. / Коржанський М.Й. – К.: Атіка, 2004. – С. 12, 110.

Такий висновок є цілком логічним та закономірним. Адже інакше не встановлення вини, а притягнення до відповідальності лише за наслідки може призвести до об'єктивного обвинувачення. У такому разі виявляється об'єктивна осудність, від якої сучасна вітчизняна кримінально-правова доктрина рішуче відмежувалася¹⁹⁸.

Наведене дозволяє зазначити, що вина є важливим кримінально-правовим інститутом, встановлення якої повинне бути першочерговим не тільки у порядку ставлення винного до суспільно небезпечного діяння, але й до наслідків від нього.

Як ми уже зазначали, суб'єктивну сторону злочину становить не лише вина. Суб'єктивна сторона не тільки передусє скоєнню злочину, формуючись у вигляді мотиву, умислу, плану злочинної поведінки, її мети, але й супроводжує його від початку до кінця злочинних дій, являючи собою відповідний контроль за вчиненням таких дій. Ця суб'єктивна сфера злочинної поведінки, як і об'єктивна, у ході скоєння злочину може піддаватися значним змінам. При цьому можуть змінюватися мотиви, мета, погляди злочинця, його ставлення до власних злочинних дій або можуть прийматися нові рішення¹⁹⁹.

Такий опис динамічного розвитку суб'єктивної сторони злочину дозволяє виділити поряд з вищою такі ознаки, як мотив і мета злочинної поведінки. Причому, якщо мета, як правило, є завжди конкретною та бажаною то визначення мотиву є більш складним. Правильно зазначають деякі вчені, що без бажання не вчиняється жоден вчинок, жодна дія²⁰⁰. Бажання – бажаний результат і є в даному випадку метою злочину, а ось, що його формує та впливає на нього, буде мотивом.

Мотив є своєрідною рушійною силою, яка проявляється в цілеспрямованих діях окремої людини. Мотив і ознаки, що його утворюють, завжди були предметом досліджень і гострих наукових дискусій як учених-юристів, так і психологів і філософів.

Я.М. Брайнін зазначав, що мотив з погляду кримінального права – це почуття (переживання), яке є стимулом до винної по-

¹⁹⁸ Воробей П. А. Теорія і практика кримінально-правового ставлення вину / Воробей П. А. – К., 1997. – С. 11–13.

¹⁹⁹ Механизм преступного поведения. – М.: Наука, 1981. – С. 227.

²⁰⁰ Волков Б. С. Проблемы воли и уголовная ответственность / Волков Б. С. – Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1965. – С. 11.

ведінки²⁰¹. Мотив злочину – це зумовлені певними потребами та інтересами внутрішні спонукання, що викликають в особи рішення скоїти злочин²⁰².

На нашу думку, найбільш прийнятним є визначення мотиву запропоноване А. Ф. Зелінським. На його думку, мотивом злочинної поведінки є актуальна потреба, яка задовольняється способом, забороненим кримінальним законом²⁰³. По-перше, у ньому враховано психологічний елемент мотиваційної поведінки. По-друге, указівка на заборону кримінальним законом встановлює його придатність під час кримінально-правової кваліфікації.

На жаль, класифікація мотивів також не є беззаперечною та достеменно вирішеною кримінально-правовою наукою. Відразу зазначимо, що ми не будемо розглядати основні підходи до вирішення цієї проблеми, оскільки це не є нашою метою. Але разом з тим будь-яка класифікація повинна будуватися на єдиних умовах і відповідати основним законам формальної логіки, а також своєму призначенню.

З позиції розглядуваних нами злочинів найбільш прийнятною є класифікація мотивів на корисливі та некорисливі. Така градація дозволяє визначити психічне ставлення особи й мету, кінцевий, бажаний результат своїх дій, мотиву. Класифікація злочинів на корисливі та некорисливі залежить від суб'єктивного ставлення особи до вчинюваного суспільно небезпечного діяння, а точніше – від наявності корисливого мотиву як ознаки, що характеризує суб'єктивну сторону того чи іншого злочину²⁰⁴.

Мотив і мета – поняття тісно пов'язані, взаємозумовлені. Мотив злочину визначає поведінку не сам собою, а тільки співвідносно з метою, у зв'язку з тими результатами, досягти яких прагне особа, виконуючи ту чи іншу дію. Мета має важливе значення. Адже вона визначає волю винного, спрямовуючи її на вчинення злочину.

²⁰¹ Брайнин Я. М. Основания уголовной ответственности и важнейшие вопросы учения о составе преступления в советском уголовном праве: автореф. дис. на соискание учен. степени докт. юрид. наук. X., 1963. – С. 17.

²⁰² Курс уголовного права. Общая часть. Том 1: Учение о преступлении: учебник для вузов. [под ред. доктора юридических наук, профессора Н. Ф. Кузнецовой и кандидата юридических наук, доцента И. М. Тяжковой] – М.: ИКД «Зерцало-М», 2002. – С. 345.

²⁰³ Зелинский А. Ф. Криминальная психология: научно-практическое издание / Зелинский А. Ф. – К.: Юринком Интер, 1999. – С. 65.

²⁰⁴ Кривоченко Л. Н. Классификация преступлений / Кривоченко Л. Н. – Х.: Выща школа, 1983. – С. 9.

Викладені основні ознаки та поняття суб'єктивної сторони злочину дозволяють нам перейти до аналізу та встановлення ознак суб'єктивної сторони фіктивного підприємництва за таким алгоритмом дій:

1. Визначення змісту психічного ставлення суб'єкта до об'єктивних обставин вчиненого діяння, встановлення усвідомленості чи неусвідомленості своїх суспільно небезпечних дій.

2. Встановлення форми та ступеня вини, різновиду умислу, мотиву та мети.

3. Вирішення питання про наявність чи відсутність обставин, що обтяжують або пом'якшують кримінальне покарання.

Варто зазначити, що встановлення суб'єктивної сторони злочинів у плані розробки теорії та визначення суб'єктивної сторони в конкретному злочині суттєво різняться. Оскільки в першому випадку дана діяльність спрямована на вдосконалення теорії та розробку універсальних практичних рекомендацій, в іншому – така діяльність обмежена процесуальною формою (певними строками, послідовністю дій, вписаних у КПК України).

Нашим завданням є встановлення ознак суб'єктивної сторони фіктивного підприємництва на основі концептуальних положень кримінально-правової науки та наявних кримінальних справ, а також вироблення практичних рекомендацій для правозастосувальної діяльності.

2.2.5.1. Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України.

Визначаючи суб'єктивну сторону фіктивного підприємництва (ст. 205 КК України), окремі вчені, які досліджували дане питання, дуже категоричні. З їхньої позиції, суб'єктивна сторона цього злочину характеризується тільки умисною формою вини, причому вид умислу є прямим²⁰⁵.

²⁰⁵ Кримінальний кодекс України: Науково-практичний коментар / [Баулін Ю. В., Борисов В. І., Гавриш С. Б. та ін.] за заг. ред. В. Т. Маляренка, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 2-ге вид. переробл. та допов. – Х. Одисей, 2004. – С. 580; Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України: у 2 т. / [за заг. ред. П. П. Андрушка, В. Г. Гончаренка, Є. В. Фесенка]. – 3-тє вид., перероб. та допов. – К.: Алерта, КНТ: Центр учбової літератури. – 2009. – Т. 1. – С. 677; Дудоров О. О. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [монографія]. / Дудоров О. О. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 467; Соловійов Е. П. Теоретичні та практичні питання кримінальної відповідальності за фіктивні дії у підприємстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юридич. наук. / Соловійов Е. П. – Х., 2005. – С. 15.

Як ми вже зазначали, зміст вини (психічного ставлення) становлять інтелектуальний та вольовий елементи. Інтелектуальний елемент при фіктивному підприємстві полягає в усвідомленні суб'єктом об'єктивних ознак даного злочину. Наприклад, Ш.²⁰⁶ усвідомлював, що своїми діями, які виражалися у наданні послуг у вигляді прикриття незаконної діяльності суб'єктів підприємництва, що не хотіли при проведенні господарських операцій звітувати про їх наслідки у податкові органи і таким чином приховували б дійсні прибутки від указаних операцій, завдає шкоди суспільним відносинам у сфері підприємницької діяльності (об'єкту посягання). Також Р., усвідомлюючи протиправний характер запропонованих йому дій та те, що зареєстрований на його ім'я суб'єкт підприємницької діяльності буде використовуватися для прикриття незаконної діяльності, він погодився на таку пропозицію²⁰⁷.

Інтелектуальний елемент також визначається конструкцією складу злочину, а саме – формулюванням законодавцем його об'єктивних та суб'єктивних ознак. У ст. 205 КК України об'єктивні ознаки злочину визначені через опис об'єктивної сторони злочину (створення, придбання суб'єктів підприємницької діяльності), а також спеціальної мети – прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. Ці ознаки необхідно враховувати при визначенні інтелектуального елемента, а отже, і суб'єктивної сторони.

Вольовий елемент полягає у бажанні настання тих чи інших наслідків від суспільно небезпечного діяння (характерно для матеріальних складів злочинів) або в бажанні діяти протиправно (при вчиненні злочинів з формальним складом). Без бажання не здійснено жодного вчинку, жодної дії. У даному випадку судова практика повністю підтверджує таку тезу.

Отже, єдність та взаємодія інтелектуального (усвідомлення дій, спрямованих на вчинення фіктивного підприємництва) та вольового (бажання діяти протиправно) елементів і будуть становити зміст вини даного злочину.

Наявність неусвідомленості своїх суспільно небезпечних дій встановлюється тільки в окремих випадках. Тобто за наявності підстав у органів дізнання та досудового слідства сумніватися в здатності особи усвідомлювати й розуміти свої дії постає питання осудності чи неосудності такої особи.

²⁰⁶ Справа № 1–162/08 Архів Білоцерківського міськрайонного суду Київської області.

²⁰⁷ Справа № 1–254/08 Архів Печерського районного суду м. Києва.

Встановлення форми вини є одним з найважливіших елементів у встановленні суб'єктивної сторони фіктивного підприємництва. Склад злочину, передбачений ст. 205 КК України, характеризується альтернативними формами об'єктивної сторони, що зумовлює розгляд суб'єктивних ознак відповідно до даних форм.

2.2.5.2. Вина при вчиненні фіктивного підприємництва шляхом створення юридичної особи будь-якої організаційно-правової форми – суб'єкта підприємницької діяльності.

Кримінальне законодавство та кримінально-правова доктрина визначає дві форми вини: умисел та необережність. Норма права (ст. 205 КК України), яка є предметом нашого дослідження, не містить прямої вказівки на форму вини, хоча вказує на наявність спеціальної мети (характеристику якої ми наведемо нижче). Сьогодні вчинення фіктивного підприємництва у формі створення юридичної особи, як було показано вище, є злочином з формальним складом, а тому за загальним правилом вчиняються тільки умисно. Справді, важко собі уявити при застосуванні будь-яких логічних конструкцій вчинення фіктивного підприємництва з необережності.

Кримінальне законодавство України виділяє два види умислу: прямий та непрямий (ч. 1 ст. 24 КК України). Багата на види та їх розуміння кримінально-правова наука. Деякі з них ми аналізували при характеристиці загальних засад суб'єктивної сторони злочинів.

Відповідно до ч. 2 ст. 24 КК України прямим є умисел, якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння (дії або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажала їх настання.

При фіктивному підприємстві шляхом створення суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) особа усвідомлює, що дані суспільні відносини є одними з пріоритетних для держави та суспільства в цілому, бо охороняються кримінальним законом. Оскільки скоєння злочину у такій формі дозволяє іншим суб'єктам підприємницької діяльності занижувати суму коштів, які спрямовуються до бюджету, під загрозою опиняється виконання дохідної частини бюджету. Викладене означає усвідомлення винною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння.

Стаття 24 КК не щодо стосовно злочинів з формальним складом визначення змісту таких ознак умислу, як передбачення та бажан-

ня (свідоме припускання). Натомість теорія кримінального права пропонує в таких випадках досліджувати психологічне ставлення винної особи до самого діяння. Як зазначають фахівці²⁰⁸, стосовно формальних складів злочинів, які не передбачають настання певних суспільно небезпечних наслідків, змістом прямого умислу є усвідомлення винним суспільно небезпечного характеру своєї дії (бездіяльності) і бажання їх вчинення.

Також у теоретичних роботах з цієї проблеми доведено, що злочини з формальним складом не можуть вчинятися з непрямим умислом.

Таким чином, при фіктивному підприємстві, вчиненому у формі створення суб'єкта підприємницької діяльності, *суб'єкт не тільки усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, а й бажає діяти саме в такий спосіб.*

На практиці на наявність такого бажання можуть вказувати факти про послідовність дій винної особи, подолання ним різних перешкод. Так, в одному з проаналізованих нами прикладів про наявність такого бажання свідчать спрямованість дій винних осіб, їх попередня зумовленість, а саме: проведення фіктивного засідання спостережної ради, укладання відповідних угод, перекидання активів для створення суб'єкта підприємницької діяльності.

2.2.5.3. Вина при вчиненні фіктивного підприємництва шляхом придбання юридичної особи будь-якої організаційно-правової форми – суб'єкта підприємницької діяльності.

При вчиненні цього злочину особа усвідомлює суспільно небезпечний характер таких дій і бажає їх скоєння.

Усвідомлення винним суспільно небезпечного характеру своєї дії (бездіяльності) та бажання її вчинення у такій формі демонструє такий приклад із судової практики. Наприклад, Р., у період з грудня 2005 до лютого 2006 року у співучасті з невстановленими слідством особами усвідомлюючи характер своїх дій, що підтверджується матеріалами досудового слідства, придбав ряд суб'єктів підприємницької діяльності з метою прикриття незаконної діяльності²⁰⁹. Тобто вказана особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер своїх дій.

²⁰⁸ Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка]. – 3-тє вид., переробл. та допов. – К.: Атіка, 2004. – С. 80.

²⁰⁹ Справа № 1–254/08 Архів Печерського районного суду м. Києва.

Бажання вчинення окреслених дій підтверджується комплексом операцій, що були нею проведені. Звідси *фіктивне підприємництво, вчинене у формі придбання суб'єкта підприємницької діяльності, вчиняється умисно, від умислу – прямий*.

У проаналізованих кримінальних справах даної категорії фіктивне підприємництво вчиняється тільки з прямим умислом, що дозволяє нам підтримати позицію науковців, які давали кримінально-правову характеристику даному злочину.

Водночас конструкція складу злочину, передбаченого ст. 205 КК України, сформульована таким чином, що передбачає наявність спеціальної мети, а саме: прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. Також перед аналізом спеціальної мети необхідно визначити мотиви скоєння даного злочину.

Як відомо, мотив є ознакою будь-якого злочину, вчиненого умисно, у тому числі і фіктивного підприємництва. У випадку скоєння злочину з прямим умислом (усвідомлює, передбачає та бажає) особа завжди має певну мету. Вчиняючи злочин з непрямим умислом, особа не бажає досягти такої мети, а отже, постановка спеціальної мети в таких випадках відсутня.

При характеристиці загальних теоретичних засад суб'єктивної сторони злочину ми вказували на те, що мотив є «двигуном» людської поведінки, а так звані «збудники» є потреби людини.

Як ми вже зазначали, найбільш прийнятною класифікацією мотивів є їх поділ на корисливі та некорисливі. Відразу зазначимо, що при корисливому мотиві визначальним є прагнення винного, вчиняючи злочин, задовольнити свої матеріальні інтереси, одержати майнову вигоду, матеріальну користь²¹⁰. На думку В. М. Кудрявцева, мотив користі означає не що інше, як прагнення в задоволенні потреби в матеріальних благах²¹¹. Такі визначення корисливих мотивів у цілому якісно їх характеризують і не потребують доповнень. Правильно зазначають учені, що всі види злочинів, які породжені користю, можна поділити на три категорії: загальнокримінальні, економічні та інші.

Розглянута судова практика свідчить про те, що мотивом фіктивного підприємництва є отримання прибутку від надання певних послуг такими підприємствами.

Як було доведено, суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України, характеризуються прямим умислом, корисливим мотивом. Для кваліфікації, згідно зі ст. 205 КК України, треба встановити наявність у винної особи мети (прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона) на момент створення або придбання суб'єкта підприємницької діяльності, яка є обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони. Виходячи з цього, необхідно визначити поняття прикриття незаконної діяльності та здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

Під прикриттям незаконної діяльності потрібно розуміти використання статусу суб'єкта підприємницької діяльності з метою створення обстановки, яка не відповідає фактично здійснюваній та протиправній за своєю природою діяльності, що доповнюється узгодженою з цією обстановкою поведінкою та неправдивими повідомленнями злочинців і пов'язаних з ними осіб, з метою приховування істини та формування в оточуючих помилкової уяви про сутність подій, що відбуваються²¹². Таке визначення характеризує прикриття незаконної діяльності більше з криміналістичної позиції.

З погляду кримінального законодавства під прикриттям незаконної діяльності необхідно розуміти здійснення дій (приховування), які вують таку незаконну діяльність, таких як: легалізація доходів отриманих злочинним шляхом; ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; монополізація ринку товарів і послуг тощо. Крім того, під незаконною діяльністю у контексті ст. 205 КК України необхідно розуміти такі види діяльності, які особа або не має права здійснювати взагалі або має право на їх проведення за певних умов чи з дотриманням певного порядку, здійснює їх з порушенням цих умов і порядку. Ці види діяльності передбачені спеціальним регулятивним законодавством.

Також у диспозиції статті 205 КК України законодавець, описуючи спеціальну мету фіктивного підприємництва, вживає термінологічний зворот «здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона». Вчинення даного злочину з такою метою має місце при проведенні незаконних конвертаційних операцій. Також необхідно зазначити, що деякі вчені пропонують криміналізувати незаконну конвертацію і реконвертацію грошових коштів. І наводять відповідне обґрунтуван-

²¹⁰ Волков Б. С. Мотив и квалификация пре ступлений. / Волков Б. С. – Казань, 1968. – С. 55.

²¹¹ Кудрявцев В. Н. Причинность в криминологии. / Кудрявцев В. Н. – М., 1969. С. 134.

²¹² Білоус В. В. Фіктивне підприємництво (криміналістична характеристика та програма розслідування): довідник слідчого. / В. В. Білоус, В. Ю. Шепітько – Х.: Одисей, 2007. – С. 14.

ня своєї позиції. По-перше, незаконну реконвертацію утворюють дії, пов'язані з незаконним переведенням готівкових коштів у безготівкові, які також здійснюються завдяки створенню і функціонуванню фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб, використанню мнимих угод, укладених між складовими цього злочинного угруповання з метою ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і/або легалізації (відмивання) грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом. Необхідність у реконвертації може виникати в легально діючих підприємств через різні причини, наприклад, при необхідності приховати факт реалізації товарів за реальними цінами в готівці й одночасно отримати безготівкові кошти для проведення офіційних платежів – сплати податків, повернення банківських кредитів тощо. По-друге, чинний КК не передбачає самостійної відповідальності за незаконну конвертацію і реконвертацію грошових коштів, у зв'язку з чим розділ VII Особливої частини КК «Злочини у сфері господарської діяльності» варто було б доповнити новою статтею, норми якої встановлювали б відповідальність за незаконну конвертацію і реконвертацію грошових коштів²¹³. Безумовно, така позиція вимагає детального вивчення та подальших наукових розробок у цьому напрямі.

Зауважимо, що вказівка у цій статті на здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона є не зовсім доречною. У цьому контексті потрібно погодитися з Н. О. Гуторовою, яка вважає, що вказівка у ст. 205 КК України на здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, є зайвою, оскільки така діяльність повністю охоплюється іншими поняттям – «незаконна діяльність»²¹⁴.

У чинному регулятивному законодавстві є види діяльності, які можуть здійснюватися лише державними підприємствами і організаціями (виготовлення оборонної продукції) або підприємствами певної організаційно-правової форми.

Ураховуючи викладене, суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України, характеризується прямим умислом, корисливим мотивом та спеціальною метою – прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

²¹³ Берзін П. Незаконні реконвертаційні операції. Тлумачення окремих ознак / П. Берзін // Юридичний журнал. – 2003 – № 7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=451>

²¹⁴ Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України: [монографія]. / Гуторова Н. О. – Х.: Вид-тво нац. ун-ту внутр. справ, 2001. – С. 264.

2.2. КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІКТИВНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

2.2.1. Криміналістична характеристика злочинів, які вчиняються з використанням фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності

Вивчення стану наукової розробки проблем фіктивного підприємництва, використання фіктивних підприємств у злочинній діяльності свідчить про те, що ця проблема майже комплексно не досліджувалася. Лише деякі наукові дослідження, які стосуються проблеми діяльності фіктивних підприємств, більшою мірою розкривають зміст кримінально-правової характеристики злочинів²¹⁵ та окремі криміналістичні аспекти використання фіктивних підприємств у механізмі злочинної діяльності²¹⁶. Однак зазначені дослідження неповно відображають сутність проблематики криміналістичної характеристики злочинної діяльності осіб, які використовують можливості фіктивних підприємств (фірм). Існують лише окремі спеціальні наукові розробки, предметом дослідження яких є криміналістична характеристика податкових злочинів, що стосуються з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва²¹⁷.

Спектр застосування можливостей фіктивних фірм у змісті злочинної діяльності дуже широкий. Такі фірми знайшли застосування у механізмі вчинення фіктивного підприємництва, відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, шахрайства, хабарництва, незаконного переведення грошових коштів за межі держави, порушень податкового законодавства (незаконне відшкодування по-

²¹⁵ Дудоров О. О. Спірні питання кримінально-правової характеристики фіктивного підприємництва / О. О. Дудоров // Проблеми права на зламі тисячоліть – Дніпропетровськ, 2001. – С. 201–204; Цикунова М. Є. Фіктивне підприємництво / М. Є. Цикунова // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – Донецьк, 2000. – № 1. – С. 283–287.

²¹⁶ Кушніренко С. В. Криминалистическая характеристика и типовые программы расследования хищений чужого имущества путем мошенничества с использованием лжепредприятий: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук / С. В. Кушніренко – СПб., 1996. – 22 с.; Волобуев А. Ф. Наукові основи комплексної методики розслідування корисливих злочинів у сфері підприємництва: автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра юрид. наук: спец. 12.00.09 / А. Ф. Волобуев – Х., 2002. – 42 с.

²¹⁷ Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія та практика: [Монографія]. – К.: Логос, 2004. – 324 с.

датку на додану вартість, контрабандне ввезення товарів тощо). У м. Запоріжжя був встановлений неординарний випадок використання можливостей фіктивних фірм. Як фіктивне підприємство була створена Інженерно-технічна академія. Заняття із студентами проводилися в умовах, близьких до фронтових: без світла та води, у приміщеннях без опалення²¹⁸. У м. Макіївка Донецької області через створене за підробленим паспортом фіктивне підприємство та з використанням корупційних зв'язків було викрадено сільськогосподарської продукції на суму більше 300 тис. гривень²¹⁹.

Контролюючими органами нерідко встановлюються факти використання фіктивних підприємств для отримання підроблених довідок про доходи. Необхідність у таких довідках виникає у разі безпідставного отримання допомоги з безробіття. Проведеними перевітками встановлено, що на незаконні виплати допомоги у зв'язку з безробіттям через мережу державних центрів зайнятості безпідставно було витрачено більше 800 тис. грн коштів платників податків²²⁰.

За результатами опитування співробітників податкової міліції щодо того, з якою метою використовуються фіктивні підприємства у злочинних схемах, були отримані такі дані:

- ухилення від сплати податків – 100%;
- заволодіння чужим майном – 30,4%;
- переведення безготівкових грошових коштів у готівкові – 82,6%;
- легалізація коштів, отриманих злочинним шляхом, – 87%;
- незаконне відшкодування податку на додану вартість – 91,3%;
- вчинення інших злочинів – 43,5%.

Фінансові схеми з використанням можливостей фіктивних підприємств застосовуються для завищення витрат виробництва, що відповідним чином дозволяє зменшити надходження податкових платежів до бюджету. Сутністю цієї фінансової схеми є те, що між її учасниками існує злочинна змова. Фіктивна фірма контролюється

²¹⁸ *Евсеева В.* Фиктивная академия. Аферист положил в карман около 7 тыс. долларов США / В. Евсеева // Сегодня. – 2002. – № 1105. – С. 2.

²¹⁹ Поддельный паспорт, фиктивная фирма...//Сегодня. – 2000. – № 730. – С. 2.

²²⁰ *Яровская Н.* Шоколадное молоко в больнице выпивали «мертвые души»/Н. Яровская // Сегодня. – 2001. – № 1044. – С. 7.

ся особами, які беруть участь у схемі. Грошові кошти, які надійшли на поточний рахунок, переводяться у готівку з використанням конвертаційних центрів або безпосередньо через фіктивну фірму. Застосування таких фінансових схем дозволяє незаконно збільшити витрати виробництва та збільшити собівартість виготовленої продукції. Наприклад, під час податкової перевірки було встановлено, що підприємство здійснило збагачення вугілля на збагачувальній фабриці «Антрацит» м. Макіївка. Документально надходження вугільного концентрату у кількості 8 тис. тонн (за ціною 112 грн за тону на суму 905, 4 тис грн.) значилося від фіктивної фірми. Фактично такої поставки вугільного концентрату не було, а він був отриманий як результат переробки власних відходів вугільного збагачення. Собівартість його становила всього 24 грн за тону, що майже у 5 разів менше від документально зазначеної ціни. Використання фіктивної фірми дозволило збільшити витрати виробництва на 709,8 тис. гривень.

Приховування фактично отриманих грошових коштів від реалізації товару за готівковий розрахунок. Суб'єкт підприємництва здійснює реалізацію товару (продукції) за готівковий розрахунок. Для приховування фактично отриманих грошових коштів документально оформлює реалізацію товару фіктивній фірмі у формі безготівкових розрахунків. У цьому разі значно знижується ціна реалізації товару. З поточного рахунку фіктивної фірми на адресу легального суб'єкта підприємницької діяльності перераховуються грошові кошти, які раніше були надані готівкою. Така фінансова схема дозволяє фіктивній фірмі не отримувати готівкові кошти у банківській установі, а використовувати у злочинному механізмі переведення безготівкових грошових коштів у готівку. Для перерахування у безготівковій формі використовуються грошові кошти «клієнтів» (легальних суб'єктів підприємництва), які звернулися до фіктивної фірми з метою незаконного переведення грошових коштів у готівку. Готівкові кошти, які надійшли від підприємства «А», надаються у розпорядження іншим суб'єктам підприємництва («клієнтам»).

Зворотна дія цієї фінансової схеми ухилення від сплати податків має прояв у тому, що суб'єкт підприємництва легалізує за допомогою фіктивної фірми товар, який придбаний за готівковий розрахунок. У таких випадках збільшується ціна придбання, що дозволяє збільшити витрати виробництва.

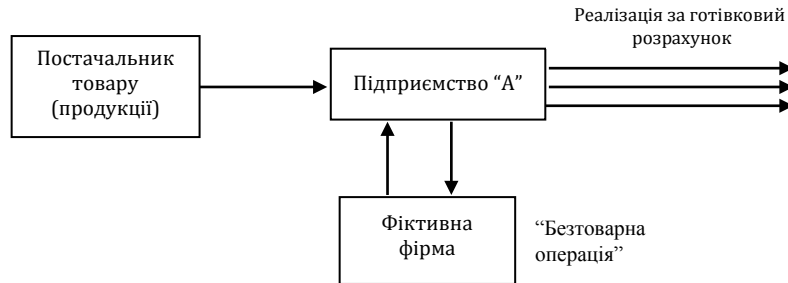


Рис. 2. 1. Схема приховування факту реалізації продукції за готівку

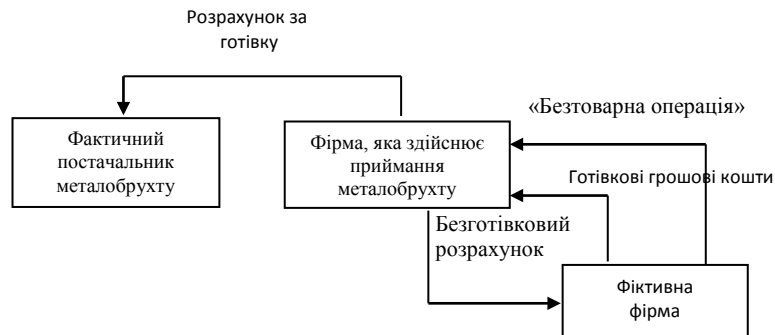


Рис. 2. 2. Схема легалізації товару, придбаного за готівкові кошти

Для вчинення ухилень від сплати податків суб'єкти підприємництва документально завищують суму витрат, що відповідно знижує документально отримані доходи. Наприклад, підприємство купує за готівковий розрахунок товар та сплачує 50 тис. грн. Використовуючи можливості фіктивних підприємств, легальний суб'єкт підприємництва документально оформляє придбання того самого товару за 100 тис. грн. та виконується «легалізація» товару (отримуються необхідні для оприбуткування первинні документи). Фактично у такому випадку здійснюється незаконне переведення безготівкових коштів у готівку.

Найбільш часто зазначена схема використовується правопорушниками у сфері здійснення операцій з брухтом чорних і ко-

льорових металів та сільгосппродукцією. Через фіктивні фірми на адресу сільгосппідприємств здійснюється постачання нафтопродуктів та запасних частин до техніки в обмін на зерно нового урожаю. Такі схеми можуть використовуватися і безпосередньо сільськогосподарськими підприємствами. Так, одним з агропідприємств Сумської області для збирання врожаю на площі 500 га було укладено угоди з 12 підрядчиками (Харківської, Донецької, Миколаївської, Дніпропетровської областей). Фактично збиранням врожаю займався один підрядчик. За «збирання» врожаю на адресу фіктивних фірм було відправлено зерно як платня за виконану роботу. В окремих випадках суб'єкти підприємництва використовують фіктивні фірми для приховування обсягів отриманого урожаю, а також для завищення витрат виробництва. У Запорізькій області під час перевірки підприємства, яке займалося збиранням автомобілів, було виявлено понад 2 тис. тонн зерна, яке було закуплено через фіктивні фірми. Практика діяльності податкової міліції свідчить про використання можливостей фіктивних фірм для виконання послуг з поливу гербіцидами угідь з гелікоптера, постачання мінеральних добрив тощо.

Злочинна діяльність, пов'язане з металобрухтом, має прояв у виконанні таких дій. Суб'єкт підприємництва здійснює приймання великих партій металобрухту за заниженою ціною (наприклад, отриманого в результаті розкрадання). Для його оприбуткування та відображення за бухгалтерським обліком або для наступного експортування за межі митної території України здійснюється «безтоварна» операція придбання металу від фіктивної фірми. Грошові кошти перераховуються на поточний рахунок фіктивної фірми (вносяться грошові кошти до каси банку для зарахування на поточний рахунок фіктивної фірми або сплачується у готівковій формі). Від фіктивної фірми реальне підприємство отримує первинні документи, які є підставою для оприбуткування продукції. Через фіктивну фірму чи конвертаційний центр здійснюється переведення безготівкових грошових коштів у готівку (у разі перерахування безготівкових грошових коштів). У разі експортування металобрухту за межі митної території України зазначена фінансова схема дозволяє незаконно збільшити та відшкодувати з бюджету податок на додану вартість. Реальна фірма в результаті використання цієї схеми отримує подвійну перевагу:

- 1) приховує від оподаткування дохід;
- 2) відшкодовує з бюджету податок на додану вартість, який фактично через постачальника (фіктивну фірму) до бюджету держави не надходить.

Такі фінансові схеми також застосовуються у виробничій сфері у разі придбання обладнання, палива, газу тощо. Обладнання, яке пропонується продавцем за 10 тис. грн, купується за 20 тис. грн. У схемі здійснення угоди використовується фіктивна фірма, конвертаційний центр, які сприяють виведенню частини грошових коштів із обігу та завищенню витрат виробництва. Аналогічні дії використовуються також для приховування здійснених надприбуткових фінансово-господарських операцій. Фактично виконуються угоди з реалізації продукції, а надходження грошових коштів на поточний рахунок підприємства виправдовується складанням угод про виконання інформаційно-довідкового забезпечення, маркетингових послуг тощо.

Зазначені способи злочинної діяльності нерідко використовуються у сфері обігу дорогоцінних металів. Наприклад, підприємство, яке здійснює приймання брухту, ювелірних виробів, оформляє підроблені документи про прийом його від неіснуючих осіб. Використання цієї схеми дозволяє завищити витрати, а в окремих випадках приховати дані про осіб, які заволоділи ювелірними виробами протиправним шляхом. За оцінками російських спеціалістів, 95% кольорових металів, які здають заготівельникам, були колись викрадені²²¹. Інколи змістом дій з завищення витрат є укладання фіктивних договорів (маркетингових, консультативних послуг тощо). Так, наприклад, приватне підприємство «П» за домовленістю з посадовими особами ТОВ «С» з використанням фіктивної фірми «Полімпромзбут» оформили виконання інформаційно-консультативних послуг та вантажних робіт²²².

Для зменшення розміру валового доходу застосовується така фінансова схема його зменшення та переведення грошових коштів у готівку.

²²¹ Никитин В. Цветные металлы – это «живые» и очень быстрые деньги / В. Никитин // Ульяновская правда. – 2002. – № 103. – С. 1.

²²² Кримінальна справа № 13–6692. // Матеріали слідчого відділу Управління податкової міліції ДПА в м. Київ.

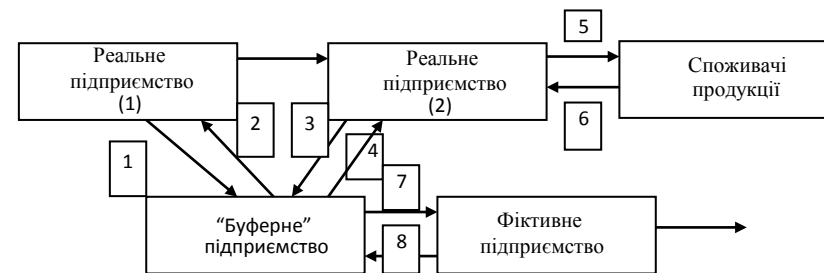


Рис. 2.3. Фінансова схема зменшення валового доходу та переведення в готівку грошових коштів

Підприємство (2) для зменшення обсягів отриманих доходів у фінансово-господарській діяльності застосовує можливості «буферних» та фіктивних підприємств. Якщо б підприємство (2) напряму придбало товар у постачальника (підприємства (1)) і в подальшому реалізувало споживачу продукції, то отриманий дохід підлягав би оподаткуванню у повному обсязі. Для зменшення різниці між ціною придбання та реалізації товару і виведення значних сум від оподаткування застосовується механізм зменшення торгової націнки.

1–2. Підприємство (1) документально оформлює реалізацію товару «буферному» підприємству.

3–4. У свою чергу «буферне» підприємство реалізує продукцію реальному підприємству (2).

5–6. Реальне підприємство (2) реалізує продукцію її споживачу. Різниця між ціною реалізації і ціною придбання цієї продукції у «буферного» підприємства є незначною.

7–8. Суми торгової націнки залишаються у «буферному» підприємстві, яке під виглядом виконання робіт (надання) послуг перераховує кошти фіктивній фірмі. Фіктивна фірма, виводячи кошти з-під оподаткування, переводить кошти у готівкову форму.

Прояв зазначеної вище фінансової схеми у практичній діяльності має деякі модифікації. У такій фінансовій схемі безпосереднє виведення торгової націнки з-під оподаткування виконується після здійснення фінансово-господарської операції між реальними підприємствами (1 та 2). Підприємство (2) реалізує продукцію «буферному» підприємству з незначною торговою націнкою. «Буферне» підприємство, у свою чергу, реалізує продукцію споживачу, а грошові кошти з легального обігу виводяться через фіктивну фірму.

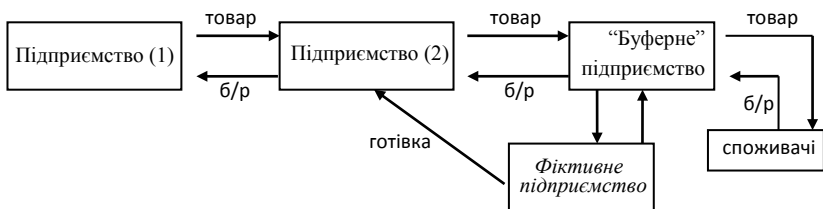


Рис. 2.4. Фінансова схема виведення з-під оподаткування торгової націнки

Нерідко фіктивні фірми використовуються як додаткова ланка при здійсненні контрактів (договорів) на виконання будівельних (ремонтних) робіт. Замовник укладає договір та перераховує грошові кошти генеральному підряднику. Він (генеральний підрядник), у свою чергу, для збільшення витрат виробництва та виведення прибутку з обігу укладає фіктивні договори підряду з фіктивними суб'єктами підприємництва. «Основна» робота «документально» оформляється виконаною фіктивними фірмами. Фактично роботи виконуються найманими працівниками, які офіційно на роботу не оформляються та отримують заробітну плату готівкою.

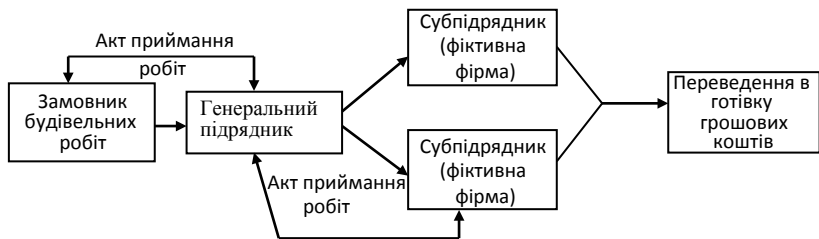


Рис. 2.5. Схема використання фіктивних фірм у будівельних роботах для ухилення від сплати податків та завищення витрат виробництва

Наприклад, між двома суб'єктами підприємництва був укладений договір про проведення дослідницьких робіт статичного зондування будівлі для вивчення можливості надбудови третього поверху. Відповідно до договору було здійснено технічне обстеження та статичне зондування будівлі. Після закінчення робіт був складений акт приймання та перераховані безготівкові грошові кошти на рахунок виконавця. Для збільшення витратної частини виробництва, ухилення від сплати податків виконавець робіт скористався

послугами тіньового бізнесу. З цією метою був укладений договір з фіктивною фірмою як із субпідрядником на виконання технічного обстеження будівлі. На поточний рахунок фіктивної фірми були перераховані грошові кошти під виглядом плати за виконання робіт. У подальшому вони були переведені у готівку і генеральному підряднику були надані відповідні документи, які підтверджують факт перерахування коштів (договір, акт приймання виконаних робіт, кошторис робіт, технічна документація).

Такий механізм використання фіктивних фірм як посередників застосовується не тільки при здійсненні будівельних робіт, а також і під час виконання дорожніх робіт. Створюється значна кількість фірм, які лише документально виконують проектні, підготовчі роботи та безпосередньо будівництво доріг. Нерідко встановлюються фіктивні суб'єкти підприємництва як організації-посередники при здійсненні дорожніх ремонтних робіт²²³. Практика діяльності податкових органів Росії також свідчить про використання аналогічних способів ухилення від сплати податків, відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, у будівництві.

Наступним проявом використання фіктивних суб'єктів підприємництва є контрабандне ввезення товару (продукції) та її легалізація на території України.



Рис. 2.6. Схема легалізації товару, який ввезений контрабандним шляхом із-за кордону

²²³ Осипов А. Дороги, которые нас убивают / А. Осипов // Московский комсомолец в Волгограде. – 2002. – № 6. – С. 7.

1. На митну територію України контрабандним шляхом поза митними постами або з приховуванням від митного контролю (заниження кількості ввезеного товару, заниження митної вартості, часткове декларування товару, ввезення одного виду товару (марки, сорту) під виглядом іншого) ввозиться товар, у тому числі і підакцизний. Це дозволяє ухилитися від сплати податку на додану вартість, митних зборів, а інколи і акцизного збору.

2. Реальна фірма «А» контрабандний товар може отримати від інших суб'єктів підприємництва або ввезти контрабандним шляхом на митну територію України. Для його легалізації та використання у законному обігу товарів використовуються можливості фіктивних суб'єктів підприємництва. У таких випадках створюється видимість придбання товару на митній території України.

3. Підприємство «А» здійснює перерахування безготівкових грошових коштів на поточний рахунок фіктивної фірми. Фактично товар від фіктивної фірми не надходить, а перераховані кошти переводяться у готівку або «конвертуються». Від фіктивної фірми підприємство «А» отримує необхідні первинні документи, які є підставою для оприбуткування товару та операцій з його подальшої реалізації.

4. Для приховування сутності операції, що виконується, може бути використано декілька фіктивних («буферних», «транзитних») підприємств, а грошові кошти переводяться у готівкову з використанням «конвертаційних» центрів.

5. Після отримання первинних документів підприємство «А» здійснює реалізацію товару. Так, наприклад, під час здійснення оперативних заходів на пропускному пункті «Волошково» Кельменецької митниці співробітниками податкової міліції були затримані автомобілі «Мерседес» з вантажем на суму 400 тис. грн (товари промислової групи). Перевіркою встановлено, що зазначені особи за попередньою домовленістю з митниками та прикордонниками пункту «Волошково» та хабар у розмірі 4 тис. доларів США ввезли даний товар із Молдови до України без митного оформлення. Так само під час огляду вантажних автомобілів «МАЗ» на митному посту «Дністер» Могилів-Подільської митниці, замість посуду разового використання, який був зазначений у декларації, встановлено 802 тис. пачок імпортованих цигарок без марок акцизного збору та 69,3 тис. літрів спирту етилового на загальну суму 1 млн

534 тис. грн. За оцінками спеціалістів, майже 80 % побутової техніки на митну територію України ввозиться контрабандним шляхом.

Різновидом цієї фінансової схеми є здійснення постачання на митну територію України обладнання під виглядом комплектуючих деталей. У такій схемі фіктивна фірма використовується для документального оформлення складення поставлених деталей. Найбільш часто на територію України з використання такого механізму ввозяться відеокасети, аудіокасети, аудіотехніка, телевізори, магнітофони, автомобілі тощо. Це дозволяє завищити витрати та зменшити відрахування податку на прибуток підприємства. За такою самою схемою може бути легалізований підакцизний та інший товар, який завезений на територію України шляхом «перерваного» експорту. На митну територію України товар ввозиться під виглядом транзиту, а фактично реалізується на території України.

Нерідко у сфері здійснення зовнішньоекономічної діяльності правопорушники оформляють вантажні митні декларації та інші необхідні первинні документи на фіктивні фірми. У таких випадках організовані групи створюють та реєструють фіктивні підприємства з метою ухилення від сплати податків або використовують мережу раніше зареєстрованих фіктивних фірм іншими особами. Наприклад, на Подільській митниці було виявлено 600 тис. пігулок сильнодіючої психотропної речовини – фенобарбітал та кодеїн фосфату – на загальну суму 150 тис. грн. Фірма, на адресу якої надійшли ці лікарські препарати, була фіктивною²²⁴.

Часто фіктивні підприємства використовуються у злочинних схемах, які дозволяють реалізувати товар (продукцію), що не відображений в офіційному обліку легального підприємства. У таких випадках товар реалізується від імені фіктивної фірми. Грошові кошти як плата за відвантажену продукцію надходить на поточний рахунок фіктивної фірми, після чого переводяться у готівку. Рух товару та грошових коштів може бути розкритий за допомогою такої фінансової схеми.

²²⁴ Козак І. Контрабандні лікарства задержані на таможені / І. Козак // Правда України. – 2002. – № 36. – С. 2.

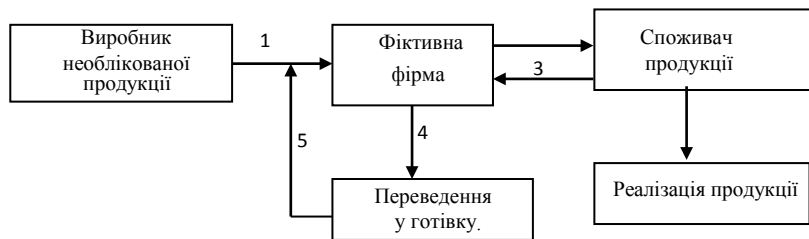


Рис. 2.7. Схема реалізації необлікованої продукції

1. Виробник необлікованої продукції реєструє (або користується послугами вже зареєстрованої) фіктивної фірми для приховування факту реалізації продукції.

2. Фіктивна фірма від свого імені оформляє реалізацію необлікованої продукції (складаються необхідні первинні документи: договір, накладна, товарно-транспортна накладна тощо).

3. Покупець продукції перераховує безготівкові грошові кошти на рахунок фіктивної фірми як плату за угодою реалізації продукції. В окремих випадках покупець може не знати, що грошові кошти перераховуються на адресу фіктивної фірми.

4. Грошові кошти, що надійшли на поточний рахунок фіктивної фірми, з використанням різних механізмів переводяться у готівку.

5. Готівкові грошові кошти, за винятком певного відсотка за переведення їх у готівку, надаються у розпорядження осіб, які виготовляють необліковану продукцію.

Така фінансова схема дозволяє приховати фактичного виробника продукції, зменшити документальні обсяги реалізації та зменшити об'єкти оподаткування. Для створення надійного механізму здійснення реалізації продукції поза офіційним обліком у злочинній схемі може бути використано декілька фіктивних фірм («чорна», «сіра») або реалізація продукції здійснюється через «буферну» фірму. Такі способи приховування злочинної діяльності використовуються також у випадках здійснення реалізації неврахованих в офіційному бізнесі товарів на постійній основі.

У механізмі злочинної діяльності фіктивні фірми нерідко використовуються для прикриття виготовлення надлишкової продукції. Таку схему було встановлено на Донецькому коксохімічному заводі. Надлишкова виготовлена ліквідна продукція (кокс) реалізувався

металургійним комбінатом від імені фіктивних фірм. Організатором організованої групи був колишній співробітник податкової служби, який і розробляв фінансові схеми розкрадання коштів з використанням фіктивних фірм²²⁵.

Інший прояв способу легалізації продукції, яка не знаходить відображення у фінансовій звітності підприємства, може бути охарактеризовано так. Контрабандним шляхом на територію України завозиться сировина (тютюн, шоколад тощо). Потім у підпільному виробництві виготовляються сфальсифіковані товари відомих виробників. Такі товари надходять до торгової мережі під виглядом якісної продукції. Для легалізації доходу використовуються фіктивні фірми.

Правоохоронними органами нерідко встановлювалися факти, коли підприємство, яке проводило незаконні операції з контрафактною продукцією, передавало фіктивним фірмам частину готівкових коштів, що отримані від реалізації продукції. Фіктивне підприємство на поточний рахунок реального підприємства перераховує у безготівковій формі грошові кошти. Це викликано необхідністю наявності у підприємства обігових коштів, приховування факту реалізації товару, створення видимості діяльності підприємства. Приводом отримання від підставних фірм грошових коштів є складання фіктивних контрактів про виконану роботу, надані послуги. Аналогічні способи злочинної діяльності використовуються правопорушниками у підприємницькій діяльності Росії. Так, наприклад, була виявлена фіктивна фірма, яка займалася розливом відомого вірменського коньяку «Апарат». Сума матеріальних збитків, спричинених компанією Perno Ricar (Франція), становить понад 1,5 млн доларів США²²⁶.

Фіктивні фірми також використовуються у «ланцюгу» злочинних дій зловживання владою та корупції посадових осіб. Про це свідчать матеріали практики підрозділів податкової міліції. Під час проведення оперативних заходів у готелі «М» у м. Київ був виявлений конвертаційний центр. Початком здійснення документування злочинної діяльності були оперативні матеріали про зловживання та отримання хабарів керівником одного із підрозділів Міністерства економіки України. Зміст способу злочинної діяльності був схожий на «бандитський рекет». Співробітники держжінспекції «обкла-

²²⁵ Асланво Г. Черное золото, черная касса / Г. Асланво // Киевские ведомости. – 2002. – № 65 (2579). – С. 2.

²²⁶ Perno Ricar борется против фальшивого «Апарата» // Известия. – 2000. – 21 марта – С. 2.

дали» державні організації великими штрафами. Під час оскарження цих дій керівником одного з відділів пропонувалося вирішити це питання всього за 20% від загальної суми штрафу. Зазначені кошти повинні були перераховуватися у формі безготівкових розрахунків на рахунки фіктивних підприємств та страхових компаній. Завуальовані хабарі «конвертувалися» (переводилися у валюту) та надходили на існуючі в той час кодовані рахунки в банківських установах. Допомогу у безпосередньому переведенні у готівку грошових коштів здійснювали керівники банківських установ. Були також виявлені факти перерахування коштів в офшорні зони, де в ланцюгу фінансових операцій було використано 52 фіктивні підприємства. «Конвертаційні» схеми здійснювалися через три великі банки та мали обіг 6–7 млн грн на день²²⁷.

Останнім часом широке застосування фіктивні фірми отримали у сфері фіктивного банкрутства та ліквідації підприємств. Ліквідація суб'єктів підприємництва – одна з найбільш затребуваних послуг. За оцінками російських спеціалістів, лише у м. Москва за рік обіг цього бізнесу сягнув рівня 6–7 млн доларів США²²⁸. Сутністю цієї схеми є ліквідація суб'єкта підприємництва, який має заборгованість перед кредиторами та платежами до бюджету (цільовими фондами). Найбільш надійним та поширеним способом ліквідації підприємництва є злиття або приєднання боржника до іншої фірми. Усі зобов'язання, у тому числі податкові, у разі приєднання (злиття) переходять до суб'єкта, який створюється в результаті злиття. У більшості випадків такою фірмою є фіктивне підприємство, зареєстроване в іншому місті (територіальному районі). Вартість такої послуги становить близько 500 доларів США, плюс 10% від суми заборгованості, що виникла (або 20% від заборгованості підприємства за податками або перед кредиторами). У злочинному механізмі фіктивного банкрутства сьомої за величиною компанії США «Енрон» було використано понад 3 000 підставних (фіктивних) фірм, зареєстрованих в офшорних зонах. Тільки на Кайманових островах було зареєстровано 700 фіктивних компаній²²⁹.

²²⁷ Леонтьев С. На горячем / С. Леонтьев // Киевский Телеграф. – 2000. – № 44. – С. 1.

²²⁸ Ходорыч А. Ликвидаторы / А. Ходорыч // Деньги. – 1999. – № 12 (265). – С. 26.

²²⁹ Велехов Л. Мертвые души / Л. Велехов, В. Абаринов // Курьер (Бруклин). – 2002. – № 13. – С. 5.

Нерідко фіктивні суб'єкти підприємництва використовуються у фінансових схемах приховування сум прибутку під виглядом виникнення дебіторської заборгованості.

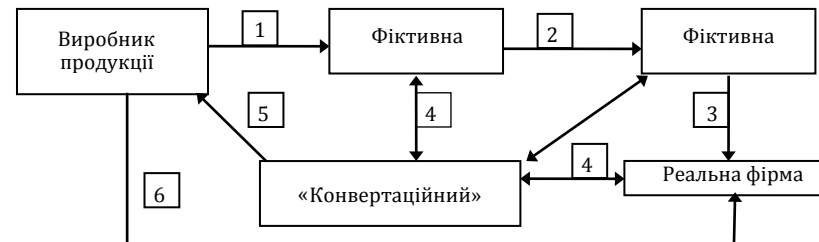


Рис. 2.8. Схема ухилення від сплати податків шляхом переведення грошових коштів у дебіторську заборгованість

Зміст способу злочинної діяльності може бути охарактеризовано так:

1. Підприємство здійснює реалізацію продукції без попередньої оплати, документально її оформляє на адресу фіктивної фірми. Про фіктивність суб'єкта підприємництва посадові особи легального підприємства попередньо знають.

2–3. Інколи документально оформляється реалізація продукції через декілька фіктивних фірм.

4–5. Здійснюється незаконне переведення безготівкових коштів у готівкові.

6. Фактично реалізація продукції здійснюється на адресу реально існуючих підприємств.

Сутність цієї фінансової схеми має прояв у тому, що легальне підприємство попередньо унеможливує факт надходження грошових коштів на його поточний рахунок від реалізації продукції. Фіктивна фірма у цій схемі є проміжною ланкою між продавцем продукції та її покупцем. Продукція продається, а грошові кошти залишаються у розпорядженні фіктивних підприємств. У легального підприємства, яке реалізувало продукцію, не виникає окремих податкових зобов'язань із-за ненадходження грошових коштів на поточний рахунок (виникає дебіторська заборгованість). Фактично грошові кошти від реалізації продукції готівкою надаються у розпорядження посадових осіб легального підприємства. Практика

податкової міліції свідчить, що в окремих випадках дебіторська заборгованість з боку фіктивних фірм сягає 1–2 млн гривень.

Правоохоронними органами встановлювалися факти використання фіктивних суб'єктів підприємництва у незаконному експорті обладнання, що було у державному резерві на випадок війни. Так, на Східній митниці м. Москва були оформлені документи щодо експорту обладнання глибокого свердління (до 6 метрів). Станок вартістю у 500 тис. доларів США фіктивна фірма придбала всього за 50 тис. доларів США. Під час розслідування слідчими встановлено реалізацію за безцінь більше ніж 200 видів унікального інструментального обладнання²³⁰.

Фіктивні фірми використовуються у механізмі розкрадання бюджетних коштів. Так, керівник одного з одеських експлуатаційних підприємств, який отримав з бюджету кошти на проведення ремонтних робіт, перевів їх на рахунки фіктивних фірм та привласнював (160 тис. грн). У легалізації металобрухту у Луганській області виявлено факт встановлення взаємовідносин з фіктивною фірмою та завищення витрат металургійним комбінатом на 400 тис. грн (начебо за отриману від фіктивної фірми сировину)²³¹.

Можливості фіктивних підприємств отримали широке застосування у незаконному виготовленні алкогольних напоїв. За даними спеціалістів, тінювий ринок горілки в Україні становить від 40 до 60%. Схеми, які застосовуються у цій сфері, діють протягом 12 років, із змінами відповідно до заходів протидії контролюючих та правоохоронних органів.

Фіктивні фірми отримали значне поширення у приватизаційних процесах. У таких випадках вони використовуються для приховування дійсного власника акцій певного підприємства. Нерідко в таких випадках відмиваються кошти, отримані злочинним шляхом. З використанням розрахунків від імені фіктивних фірм проводиться придбання акцій. На перший погляд акції належать декільком підприємствам та різним особам. Фактично акції належать одній особі, яка контролює діяльність фіктивних підприємств. Фіктивні підприємства у такому разі дозволяють обійти певні обмеження Антимонопольного комітету України щодо можливості придбання

²³⁰ Борисов Т. Контрабандисти встали к станку / Т. Борисов // Российская газета. – 2002. – № 119. – С. 5.

²³¹ Валерко В. «Метелики» на «смітнику», або як державні кошти розчиняються у лабіринтах фіктивного підприємництва / В. Валерко // Міліція України. – 2002. – № 4. – С. 14–15.

не більше 25% акцій одним підприємством. Акції скуповуються декількома підприємствами і кожне з них володіє акціями обсягом, меншим за 25%, а фактично керує підприємством одна або декілька осіб з використанням фіктивних підприємств.

Часто фіктивні фірми використовуються у фінансових схемах розкрадання грошових коштів, отриманих як кредити у банківських установах. Зміст злочинної діяльності може бути охарактеризований матеріалами однієї з кримінальних справ. Організована група, яка складалася із 11 осіб, зареєструвала 12 фіктивних підприємств. Як засновники та керівники підприємств були запрошені студенти. Вони отримували по 100 доларів США заробітної плати і не знали про дійсні наміри злочинної групи. Підготовка до скоєння злочину зайняла декілька місяців. Були підготовлені документи для отримання кредитів у комерційних банках. Обґрунтуванням отримання кредиту було придбання муки в однієї з 12 фіктивних фірм. Майже одночасно у різних комерційних банках було отримано кредитів на суму близько 7 млн доларів США. Кошти у подальшому були перераховані до Угорщини, а потім до Франції та Канади, де були отримані готівкою²³².

У наведеному прикладі фіктивні фірми були використані для перерахування на їх поточні рахунки грошових коштів, отриманих як кредити. Встановити на момент отримання кредиту, що ці підприємства фіктивні, було неможливо. Вони були зареєстровані на реальних осіб із дотриманням вимог, які пред'являються до державної реєстрації суб'єктів підприємництва.

У м. Волгоград за допомогою рахунків фіктивних фірм організованою злочинною групою, якою керував адвокат, було викрадено у банків як кредити більше 8 млн доларів США. Було зареєстровано декілька фіктивних фірм за утраченими паспортами та паспортами осіб без визначеного місця проживання. Для створення вигляду респектабельної фірми по декілька разів перераховували кошти з рахунку однієї фіктивної фірми на рахунок іншої фіктивної фірми. Коли представники фіктивних фірм звернулися за отриманням кредитів, то у служби безпеки банку не виникло підозри²³³.

²³² В Санкт-Петербурзі арештована організована преступная группа, которая занималась обманом коммерческих предприятий. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rosbalt.ru/text.pnp?cn=68/4>.

²³³ Сафарова Е. Адвокат провел банкиров / Е. Сафарова, С. Трофимов // Коммерсантъ. – 2001. – 6 жовтня – С. 9.

2.2.2. Криміналістична характеристика злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва з використанням банківських установ

Статистичні дані свідчать про те, що значна кількість правопорушень і злочинних діянь виявляється у кредитно-фінансовій і банківській сферах. Ці установи є «кровоносною» системою економіки держави, а відповідно притягують злочинні елементи у цю сферу діяльності. Нерідко встановлюється контроль із боку організованих груп за діяльністю фінансово-кредитних і банківських установ. Дуже часто представники організованої злочинності є їх засновниками та керівниками. Тому діяльність банківських та інших фінансово-кредитних установ постійно перебуває у центрі уваги податкової міліції та інших правоохоронних органів. Це викликано необхідністю у здійсненні контролю за діяльністю суб'єктів підприємництва, а також криміногенною ситуацією, що склалася у цьому напрямі. «При участі працівників банків недобросовісні легальні підприємства з метою ухилення від сплати податків утворюють мережі фіктивних підприємств та “конвертаційних” центрів»²³⁴.

Оперативні розробки та матеріали кримінальних справ свідчать про поширення податкових правопорушень і зловживань у банківській сфері. В окремих випадках банки не тільки сприяють відкриттю поточних та інших рахунків фіктивним підприємствам, але і самі є ініціаторами створення фіктивних підприємницьких структур. Банківськими установами все частіше використовується система розрахунків через кореспондентські рахунки банків-нерезидентів з метою «відмивання» значних сум грошових коштів, переведення їх у готівкові грошові кошти, валюту. Виходячи з аналізу криміногенної ситуації у цій сфері, можна зробити висновок про те, що злочинні схеми ухилення від сплати податків та інших злочинів у сфері господарської діяльності постійно вдосконалюються і мають прихований характер (високий рівень латентності).

Криміногенна ситуація, що склалася у банківській сфері, розкриває головні напрями перерахування грошових коштів та їх «конвертацію», переведення у готівку. Таким напрямом ще на початку

формування банківської системи України було використання кореспондентських рахунків прибалтійських банків, головним чином Латвії. Служба внутрішніх доходів США має інформацію про те, що американці ухиляються від сплати податків за допомогою рахунків у банківських установах 30 країн. Серед таких держав, як Гонконг, Багами, Кайманові острови, зазначена і ... Латвія. Центробанк Росії у списку офшорних територій поряд з Каймановими островами, Гібралтаром, Науру зазначив і Латвію²³⁵. Про участь у фінансових схемах злочинної діяльності латвійських банків свідчать матеріали практики. У м. Москва було виявлено на території посольства Латвії офшорний банк ТКБ «Моспром», який використовував дипломатичні канали для перевезення за кордон готівкових грошових коштів²³⁶.

Латвійські банки, що беруть участь у таких фінансових операціях, отримують значні прибутки. Їх прибутки становлять: 1) плата за «конвертацію» – 0,5–3% в іноземній валюті залежно від суми); 2) комісійних за прийняття готівки (клієнт сплачує банківській установі у разі приймання готівкою) – 0,3–1% (із зазначеної суми комісійних латвійський банк забирає 0,15–0,5%); 3) комісія за надання готівкових коштів – 1,5% (0,7% забирає латвійський банк).

На сьогодні готівковий обіг середнього латвійського банку становить 10–15 млн доларів США за місяць. Встановлювалися факти, коли готівкові кошти привозили кур'єри з Латвії та передавали їх «конвертаційним» центрам або безпосередньо видавали в офісах підприємств. Потім винайшли ще більш надійний спосіб доставки готівкових коштів. Кур'єри, що доставляли готівкові кошти з Латвії, залишали їх у банківських індивідуальних сейфах клієнтів.

Інформація про участь литовських банків у міжнародних схемах відмивання коштів, отриманих злочинним шляхом, підтверджується матеріалами податкової поліції Литви. Через рахунок однієї з компаній було переведено в готівку більше 1 млн літів. «Наповнювали» рахунки фіктивного підприємства: литовські підприємства – 830 тис. літів; латвійські – більше 123 тис.; російські – 45 тис. та близько 25 тис. – білоруські підприємства. Більше

²³⁵ Портнов А. США причислила Латвію к офшорам / А. Портнов // Телеграф. – 2002. – 7 травня – С. 3.

²³⁶ Латвийские дипломаты отмывают деньги русской мафии // Коммерсант. – 26.10.1999. – № 196. – С. 1; Шум Ю. «Обналичка» бьет по бюджету // Санкт-Петербургские ведомости. – 18.03.1999. – № 48. – С. 5.

²³⁴ Вознюк А. Наибольшее число нарушений и злоупотреблений налоговая милиция Украины выявила в кредитно-финансовой и банковской сферах / А. Вознюк // Факты и комментарии. – 1999. – 30 октября. – С. 5.

870 тис. літів з рахунку було отримано фізичною особою, яка мала довіреність фірми²³⁷. У фінансових схемах використання рахунків, крім банків Балтії, використовуються банківські установи Росії, Республіки Білорусь, Ізраїлю.

Дані оперативних підрозділів податкової міліції свідчать про те, що немає такого банку, який би не використовував рахунки фіктивних та «буферних» підприємств для отримання прибутку від діяльності тіншового сектора економіки²³⁸. З одного боку, банкіри, надаючи можливість відкриття поточних рахунків фіктивним підприємствам, сприяють ухиленню від сплати податків, відмиванню коштів злочинного походження і розвитку тіншового сектора. З іншого боку, співробітники банків реєструють підприємства на підставних осіб, відкривають поточні рахунки і використовують їх для здійснення незаконних операцій. При виявленні «конвертаційних» центрів нерідко встановлюються тісні зв'язки організованих груп із посадовими особами банківських установ²³⁹. Їх роль має прояс у безперервному постачанні «конвертера» та його клієнтів готівковими грошовими коштами, забезпечення «захисту» грошових коштів на рахунках фіктивних фірм від несподіваного блокування співробітниками податкових органів²⁴⁰.

Як зазначалося раніше, найбільш поширеним правопорушенням з використанням фіктивних підприємств є незаконне переведення у готівку грошових коштів, ухилення від сплати податків, легалізація коштів, отриманих злочинним шляхом. Зміст діяльності фіктивних підприємств, які займаються переведенням безготівкових грошових коштів у готівкові, змінювався залежно від змісту податкового законодавства та оперативних можливостей податкових органів. Специфіка діяльності конвертаційних центрів потребує, як правило, взаємодії організованих злочинних структур із службови-

²³⁷ В деле об отмывке денег через банк Snoras, расследуемом налоговой полицией Литвы, обнаружены первые факты, цифры и имена // Бизнес и Балтия. – 1999. – 17 грудня – С. 1.

²³⁸ Федеральная служба налоговой полиции выявляет счета фирм-однодневок // Коммерсантъ. – 2001. – № 55. – С. 2; Выхоулева Е. Фирмы-однодневки приговорены к смерти / Е. Выхоулева // Известия. – 2002. – № 21. – С. 5; Теофилактова А. Все на борьбу с однодневками // Время новостей. – 2002. – № 14. – С. 2.

²³⁹ Гареева В. Энергетическая и финансовая сферы останутся самыми привлекательными ... для преступников / В. Гареева // Сегодня. – 2001. – № 906. – С. 5.

²⁴⁰ Забилык И. Подпольщики уводили в «тень» по миллиону в день! // Сегодня. – 2001. – № 957. – С. 8; Степенин М. Банк взяли на обналичке / М. Степенин // Коммерсант. – 1999. № 86. – С. 4.

ми особами банків. У випадках виявлення діяльності конвертаційних центрів встановлюється участь службових осіб та службовців банку у злочинних фінансових схемах, у тому числі і безпосереднє отримання грошових коштів у касовому залі, складання документів від імені фіктивних підприємств тощо.

Призначенням конвертаційних центрів є створення можливості легальним суб'єктам підприємництва ухилитися від сплати податків, перевести податкові зобов'язання на фіктивні фірми, отримати готівкові грошові кошти і використовувати їх у тіншовому бізнесі. Ефективна робота органів податкової міліції на сучасному етапі викликала необхідність у зміні напрямку злочинної діяльності. Перш за все, це стосується документів, які пред'являються як виправдання здійснених операцій. Крім того, у цьому процесі почали використовуватися «буферні» («транзитні») підприємства, що легально здійснюють діяльність, зареєстровані та є проміжною ланкою між фіктивною фірмою та суб'єктом підприємництва, який користується послугами з переведення у готівку грошових коштів.

Для розташування конвертаційного центру використовують такі приміщення: 1) приватні квартири, домоволодіння; 2) приміщення, де працюють легальні суб'єкти підприємництва; 3) орендуються окремі приміщення. Практика податкової міліції свідчить про використання як конвертаційного центру декількох приміщень одночасно. Так, наприклад, у Харківській області з цією метою використовували одночасно дві квартири. В одній зберігалися грошові кошти, які були отримані в банківській установі. У іншому офісі працювали з клієнтами. Між двома приміщеннями та банком діяв добре налагоджений конспіративний кур'єрський зв'язок. У злочинну групу входило 10 осіб, кожен з яких виконував визначені обов'язки²⁴¹. Місцем розташування іншого конвертаційного центру було підвальне приміщення житлового будинку²⁴². Місця розміщення конвертаційних центрів (суб'єктів, що займаються незаконним переведенням безготівкових коштів у готівку) має відповідне обладнання: 1) засоби безпеки; 2) засоби зв'язку; 3) комп'ютерне обладнання з відповідним програмним забезпеченням; 4) місця для зберігання грошових коштів; 5) засоби тиражування документів тощо. Під час

²⁴¹ Вознюк А. Между офисами махинаторов и банком была налажена конспиративная связь / А. Вознюк // Сегодня. – 1999. – № 392. – С. 6.

²⁴² Чернобривец Ю. В роли директоров фирм выступали ... студенты и безработные / Ю. Чернобривец // Сегодня. – 1999. – № 337. – С. 5.

проведення обшуку у приміщенні одного з підприємств була виявлена локальна комп'ютерна мережа, але не встановлено місцезнаходження сервера. Проведеними заходами у приміщенні прибиральниці була виявлена схованка, до якої можна було проникнути лише за наявності магнітних ключів. Якщо б схованку відкрили без них, то сервер автоматично знищив би інформацію. За допомогою магнітних ключів був отриманий доступ до комп'ютера (серверу) та сучасного сейфа, де зберігалися грошові кошти²⁴³.

Проблем з переведенням безготівкових грошових коштів у готівкові на сучасному етапі майже не виникає. Наприклад, у всіх відділеннях Ощадбанку України при перерахуванні коштів із будь-якої фірми рахунок фізичній особі відкривається безкоштовно. Грошові кошти можна отримати напряму, тобто без відкриття рахунку. У таких випадках при перерахуванні грошових коштів у платіжних документах зазначається серія та номер паспорта отримувача коштів. Для отримання грошових коштів достатньо лише пред'явити паспорт. За отримання грошових коштів встановлена плата у розмірі 2% від загальної суми перерахування. Ця сума значно менша, ніж витрати від використання можливостей конвертаційного центру. Використання підробленого паспорта у такій фінансовій схемі не викликає ніяких труднощів отримати грошові кошти, які надійшли на поточний рахунок фіктивної фірми.

Особи, які здійснюють прикриття злочинної діяльності, відіграють важливу роль у роботі конвертаційного центру. Це, як правило, представники влади, співробітники правоохоронних та контролюючих органів. Практично у всіх випадках виявлення протиправної діяльності конвертаційних центрів були встановлені факти корупційних зв'язків та «впливу» на співробітників, які здійснювали провадження у кримінальній справі.

Послуги з «конвертації» грошових коштів між «клієнтами» та «хазяїном» здійснюються на довірі. Не завжди як «клієнти» є ті самі суб'єкти підприємництва. Проте практика свідчить, що в цьому «бізнесі» рідко працюють шахраї і тому дуже рідко зустрічаються випадки обману. Зустрічалися випадки, що у разі блокування податковими органами грошових коштів на поточних рахунках фіктивних фірм, конвертаційний центр знаходив можливість повернути готівкові грошові кошти. Такими діями підвищується авторитет «органі-

²⁴³ Тайна стенного шкафа // Торгово-промышленные ведомости. – 1999. – № 10. – С. 5.

зації». «Клієнти» продовжують користуватися послугами конкретного конвертаційного центру, який використовує у своїй діяльності інші фіктивні («буферні», «транзитні») фірми. Така поведінка «хазяїна» (керівника «КЦ») викликає довіру з боку легальних суб'єктів підприємництва та сприяє відтворенню фінансових схем незаконного переведення в готівку безготівкових грошових коштів та свідчить про значні суми грошових коштів, якими володіють організовані групи, що контролюють діяльність конвертаційного центру.

Використання фіктивних підприємств та конвертаційних центрів для легалізації (відмивання) коштів, отриманих злочинним шляхом.

Грошові кошти, які отримані як результат незаконних дій (вимагання, крадіжка, грабїж, торгівля наркотичними засобами, проституція тощо) з використанням можливостей казино, фіктивних фірм, конвертаційних центрів перераховуються на рахунки фізичних осіб, які відкриті у закордонних банках. Така фінансова схема дозволяє перевести грошові кошти у валюту першої категорії та легалізувати кошти, отримані злочинним шляхом²⁴⁴. Безпосередній зміст механізму злочинної діяльності проявляється у виконанні комплексу дій:

1) незаконно (злочинно) отримані доходи у готівковій формі надаються у розпорядження осіб, які контролюють ігорний бізнес (казино тощо);

2) казино під прикриттям підроблених документів перевозять значні суми до конвертаційного центру;

3) посадові особи казино таким чином можуть приховувати доходи, отримані від основної діяльності;

4) готівкові кошти, що надійшли від казино чи від інших осіб, надаються у розпорядження «клієнтів», яким потрібна готівка (вони перерахували до конвертаційного центру безготівкові грошові кошти);

5) така фінансова схема дозволяє не отримувати готівкові кошти безпосередньо у касовому залі банківської установи (використовуючи ощадні сертифікати чи інші механізми);

6) за безготівкові грошові кошти, що надійшли від «клієнтів» здійснюється придбання валюти другої категорії на міжбанківській валютній біржі;

²⁴⁴ Поволоцкая Л. С начала года налоговая милиция вернула в Украину более 30 млн долларов / Л. Поволоцкая // Факты. – 2002 – № 166. – С. 5.

7) безготівкові грошові кошти у валюті другої категорії з використанням рахунків під виглядом передплати за зовнішньоекономічним контрактом перераховуються до Росії (Литви, Латвії), де вони «конвертуються» у валюту першої категорії.

Використання зазначеної фінансової схеми дозволяє:

- для легально працюючих підприємств збільшити витрати виробництва та зменшити об'єкти оподаткування;
- для осіб, що отримали дохід злочинним шляхом, легалізувати (відмити) грошові кошти та перерахувати їх за межі України;
- для конвертаційного центру приховувати злочинну діяльність, використовуючи потік незаконно отриманих готівкових грошових коштів у механізмі переведення безготівкових грошових коштів у готівкові.

Підвищення ефективності протидії злочинній діяльності певною мірою викликало зміну змісту механізму переведення безготівкових коштів у готівку та перерахування їх за межі України. Змістом таких фінансових схем є використання можливостей фіктивних підприємств для акумулювання коштів, переведення їх в іноземну валюту та переведення коштів за межі України на рахунки банківських установ, що розміщуються в офшорних зонах. Такий механізм унеможливує факт отримання коштів на території України і відповідно вилучення готівки правоохоронними та контролюючими органами. Клієнт може розрахуватися коштами, що містяться на рахунку, використовуючи електронні канали зв'язку без особистого звернення до банківської установи. Розпоряджатися коштами можна з використанням пластикових карток VISA, Master Card тощо. Вони дозволяють отримати кошти через банкомат безпосередньо на території України. Такі кошти використовуються для здійснення підприємницької діяльності, а також для особистих потреб. Витрати на обслуговування рахунку порівнянні з тими витратами, які б були понесені на території України на переведення коштів у готівку та забезпечення захисту їх отримання і зберігання. Важливим для осіб, які використовують такий механізм незаконного отримання готівки, є те, що майже неможливо отримати із-за кордону інформацію про наявність у громадянина України рахунку за кордоном. У таких випадках необхідно надати інформацію, яка підтверджує отримання коштів злочинним шляхом. Нерідко при використанні таких фінансових схем застосовуються банківські рахунки нерезидентів та офшорні зони, з яких практично неможливо

отримати необхідну інформацію (Острів Мен, Науру, Бермудські острови, Острови Кайман, Антигуа, Барбудда, Теркс і Кайкос)²⁴⁵.

2.2.3. Криміналістична характеристика злочинної діяльності осіб, які скоюють ухилення від сплати податку на додану вартість з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва

Фінансові схеми використання фіктивних підприємств для незаконного відшкодування з бюджету ПДВ широко почали застосовуватися з 1997 року. Це пов'язано зі змістом законодавства, що дозволяє суб'єктам підприємництва експортувати продукцію за нульовою ставкою з наступним відшкодуванням з бюджету ПДВ, що сплачується постачальнику продукції на території України.

Особливість механізму відшкодування має прояв у тому, що сплачений ПДВ у ціні товару (робіт, послуг) постачальнику повинен надійти до бюджету, оскільки зазначена сума є податковим зобов'язанням для постачальника. Ця сума ПДВ не обов'язково перераховується до бюджету у разі «покриття» її сумою податкового кредиту.

При незаконному відшкодуванні ПДВ навмисно виконуються такі фінансові операції, які спрямовані на ненадходження податку на додану вартість до бюджету (наприклад, використовується фіктивна фірма для переведення в готівку перерахованих коштів). Кошти перераховуються під виглядом платні за товари (роботи, послуги) з виділенням окремо суми податку на додану вартість. Фактично зазначені суми не перераховуються до бюджету, а грошові кошти з використанням різних механізмів – переводяться у готівку.

Змістом злочинних дій у наведених випадках можуть бути: фіктивний експорт; використання давальницької сировини; експорт продукції, з наступним контрабандним поверненням її на митну територію України; оформлення раніше експортованого товару як повернутого на територію України за рекламаціями; вивезення

²⁴⁵ Ярмыш А. Я. Практика работы налоговых органов по выявлению и предупреждению налоговых правонарушений офшорных компаний / А. Я. Ярмыш, М. В. Кондратенко // Юридический вестник Ростов. гос. экон. ун-та., 2000. – № 2. – С. 10–13; Грузенкин В. В. Практические рекомендации по законному использованию офшорных компаний в Российской Федерации: Книга для владеющих иностранными, в том числе и офшорными компаниями, желающих стать их владельцами и имеющих с такими компаниями дело / В. В. Грузенкин – Белгород: Крест. Дело, 1999. – 318 с.; Макарова Н. Н. Налоговая ответственность в офшорных зонах / Н. Н. Макарова // Прокурорская и следственная практика. – 2000. – № 1/2. – С. 48–56.

за межі митного кордону України порожньої тари (води замість спирту); завищення даних у первинних документах (у вантажній митній декларації, накладній, сертифікаті відповідності тощо).

Практика роботи податкової міліції свідчить про те, що безпосередньо злочинна діяльність у сфері незаконного відшкодування ПДВ полягає у виконанні таких дій:

1) підприємство оформляє виконання експортної операції лише на папері. Фактично товар реалізується на території України, а в податкову інспекцію надаються фіктивні документи;

2) підприємство оформляє виконання «безтоварних» операцій з фіктивною фірмою (*лише перераховує кошти, включаючи ПДВ, постачальнику та переводить гроші у готівку*). З допомогою співробітників митних органів, що зловживають своїм службовим становищем, оформляється виконання експортної операції лише на папері. Від зазначеного вище першого способу незаконного відшкодування ПДВ наведений спосіб відрізняється тим, що у цьому разі товар фактично відсутній та існує лише у фіктивних документах;

3) в окремих випадках експортні операції фактично виконуються, а потім товар поза митними постами повертається контрабандним шляхом на митну територію України, де і реалізується;

4) підприємство за готівковий розрахунок купує товар (продукцію) або протиправною діяльністю заволодіває ним. Документально оформляється його придбання від фіктивної фірми²⁴⁶. Таким чином завищується сума ПДВ, «сплаченого» постачальнику. У подальшому оформляється фактичний експорт товарів (продукції). До податкової інспекції подається значно завищений розрахунок на відшкодування ПДВ. Таким способом за межі митної території держави експортується металобрухт за ціною дорогого обладнання. Такі випадки, наприклад, розслідувалися правоохоронними органами Російської Федерації. У розслідуванні фігурують понад 1,5 тис. фіктивних фірм, 40 банків Москви та Санкт-Петербурга, а також представники закордонних банків. Обсяги незаконного відшкодування становили близько 400 млн доларів США. Фіктивні фірми були зареєстровані за підробленими документами, загубленими паспортами та з іншими подібними порушеннями. Значна кількість фірм була зареєстрована в зонах пільгового оподаткування Росії. Під час

²⁴⁶ Ткачук О. Около семи миллионов долларов «отмыла» специально для этого созданная фирма / О. Ткачук // Факты. – 2001. – № 117. – С. 3.

розслідування були встановлені факти зловживань співробітників податкових органів, які надавали допомогу у «відшкодуванні» ПДВ.

Зміст злочинної діяльності полягав у виконанні таких дій:

1) фіктивні підприємства постачали одне одному метал для наступного продажу за межі митної території (експортна операція, яка оподатковується за нульовою ставкою);

2) у документальних даних зазначався експорт алюмінію, а фактично вивозився дешевий метал;

3) нерідко операції виконувалися лише на папері (метал не вивозився за межі митного кордону);

4) після оформлення фіктивних документів до податкової інспекції надавалися розрахунки для отримання відшкодування ПДВ;

5) ціна металу була завищена у 140 разів і відповідно були завищені суми ПДВ, які підлягали відшкодуванню з бюджету;

6) у скоєнні злочинів брали безпосередню участь співробітники банків (лише у «Петроаеробанку» м. Санкт-Петербург було вилучено 1 млн доларів США готівкою, які були отримані в результаті операції фіктивного експорту)²⁴⁷.

Злочинна діяльність у сфері незаконного відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями має таку узагальнену фінансову схему протиправних дій.

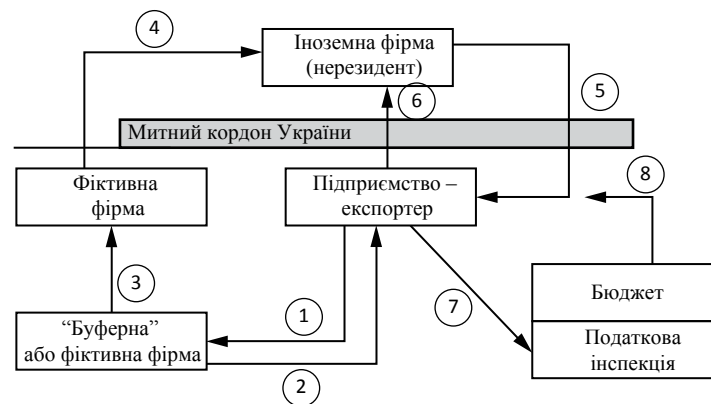


Рис. 2.9. Схема злочинної діяльності незаконного відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями

²⁴⁷ Проскурина О. Налоговиков нагрели на 400 млн долларов/О. Проскурина, И. Снетков//Газета RU. – 2001. – № 920. – С. 1.

1. Для здійснення такої фінансової схеми підприємство-експортер укладає фіктивний договір з іноземною фірмою-нерезидентом, місцем реєстрації якої є офшорна зона. Останнім часом одержали поширення факти укладання контрактів з іноземними фірмами, що фактично представляють інтереси офшорних підприємств. Це дозволяє документально виключити безпосередній контакт з офшорною компанією.

Для одержання можливості відшкодування ПДВ необхідне надходження валюти від імпортера на поточний рахунок підприємства-експортера. З цією метою підприємство-експортер перераховує грошові кошти на адресу «буферної» або фіктивної фірми нібито за поставлену продукцію, що буде згодом експортована.

2. «Буферна» або фіктивна фірма надає необхідні документи про нібито відпущену продукцію підприємству-експортеру.

3. Грошові кошти, отримані від підприємства-експортера, перераховуються наступній фіктивній фірмі, яка під фіктивний зовнішньоекономічний контракт перераховує іноземній фірмі-імпортеру через рахунки банків-нерезидентів.

4. Останнім часом у зв'язку з посиленням контролю з боку податкових органів за переміщенням валюти першої категорії (доларів США тощо) такі перерахування здійснюються у так званій «м'якій валюті» (російських рублях, літах, латах тощо). У ланцюгу фінансових операцій використовується Московська міжбанківська валютна біржа й інші установи, що здійснюють переведення грошей у валюту першої категорії вже за межами України.

5. Отримані від фіктивної фірми грошові кошти використовуються іноземною фірмою-імпортером продукції для здійснення передплати на поточний рахунок підприємству-експортеру. Практика контрольної діяльності податкової служби показує, що у розглянутих фінансових схемах іноземна фірма-імпортер контролюється посадовими особами підприємства-експортера. Виконання експортної операції дозволяє суб'єкту підприємництва одержати безпосереднє відшкодування ПДВ із бюджету або зменшити податкові зобов'язань за податком на додану вартість.

6. Однією з важливих дій у злочинній схемі є документальне оформлення підприємством-експортером факту перетинання товаром митного кордону й експортування товару.

З цією метою виконуються такі дії:

– псевдоекспорт (наприклад, замість спирту в бочках вивозиться вода);

– виїзд транспорту без товару за допомогою зловживань з боку співробітників митниці;

– документальне оформлення перевезення продукції лише за межі митної території України і перевантаження товару на транспортні засоби контрагента, обумовлені в угоді. Такі дії необхідні у зв'язку з тим, що документообіг за зовнішньоекономічними угодами вимагає наявності даних про проходження митного контролю не тільки на кордоні української сторони, але і суміжної держави.

В окремих випадках у злочинних схемах незаконного відшкодування ПДВ змістом зовнішньоекономічних контрактів є створення комп'ютерних програм. Так, фірма «Т», зареєстрована у м. Києві, уклала контракт з англійською офшорною компанією на виготовлення комп'ютерної програми на двох дискетах на суму більш 2 млн грн (практика показує, що іноді як продукт за зовнішньоекономічними контрактами в електронному вигляді на дискетах надається орфографічний словник).

Злочинна діяльність у сфері незаконного відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями, необґрунтоване завищення податкового кредиту мають прояв і в ряді інших способів і фінансових схем. Вона характеризується значним обсягом дій з підготовки до злочину, безпосереднього його вчинення, а також приховування слідів злочину. Головним змістом злочину у розглянутих випадках є використання фіктивних суб'єктів підприємництва і транзитних (буферних) фірм.

2.3. КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТКА ФІКТИВНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

2.3.1. *Методологічні засади визначення структури кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва*

Перед тим, як розпочати здійснення кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва, доцільно відзначити, за якими ознаками, гносеологічними і методологічними підходами потрібно формувати її структуру та систему інтерпретації методів, методик і технічних засобів пізнання щодо виконання науково-дослідних робіт, необхідних для здійснення кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва. Узагальнена відповідь на ці запитання може бути така. Структуру, методи і систему інтерпретації (порядок застосування) методів у процесі здійснення кримінологічної характеристики потрібно, безумовно, формувати на основі завдань та теоретико-методологічних засад кримінологічної науки.

Зокрема, **формування структури кримінологічної характеристики** фіктивного підприємництва чи іншого виду злочину потрібно розглядати через призму теоретико-методологічного інструментарію, закладеного в таких елементах предмета кримінології як: злочин та злочинність; особа злочинця; причини та умови вчинення злочинів та злочинності; заходи запобігання злочинності. Щодо завдання будь-яких кримінологічних досліджень, у тому числі і завдань кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва, то вони також впливають з визначення та аналізу:

- проблемної ситуації;
- стану наукової розробки проблем щодо протидії тому чи іншому виду злочину (через призму елементів предмета кримінології);
- напрямів удосконалення організаційно-правового забезпечення правозастосовної практики щодо підвищення запобіжного потенціалу наук, залучених до протидії конкретному злочину та злочинності.

Оскільки правозастосовна практика із запобігання злочинності здійснюється через застосування кримінально-правової, кримі-

налістичної, кримінально-процесуальної, оперативно-розшукової, контрольної, організаційно-правової та можливих інших складових попередження, виявлення, документування і розкриття фіктивного підприємництва чи інших злочинів, то кримінологічні дослідження чи кримінологічна наука загалом має загальнометодологічне значення для удосконалення і розвитку всього кримінально-правового блоку наук в частині підвищення його запобіжного потенціалу з протидії злочинності

По – суті, ідеться про гносеологічну і узагальнено-методологічну роль кримінології у визначенні праксеологічних напрямів розвитку запобіжного потенціалу всього кримінально-правового циклу наук²⁴⁸, а також інших наук, що потенційно можуть бути залучені до вивчення та запобігання злочинності.

Варто відзначити, що узагальнене, загальнометодологічне значення кримінології для розвитку запобіжного потенціалу всього кримінально-правового циклу наук впливає не лише із завдань і широти предмета кримінології, а й запобіжної спрямованості самого кримінально-правового циклу наук, які охоплюють такі напрями протидії злочинності, як: виявлення, документування (криміналістичне та кримінально-процесуальне виявлення та фіксація слідів злочину), розслідування та профілактика конкретних злочинів та злочинності.

Тобто в контексті виявлення, документування, розслідування та профілактики злочинів знову-таки йдеться, про такі правозастосовні аспекти кримінально-правового блоку наук, як удосконалення кримінально-правової, кримінально-процесуальної, криміналістичної та інших складових організаційно-правової інфраструктури запобігання та протидії фіктивному підприємництву як частини злочинності в контексті:

- визначення наявної структури, рівня латентності, стану протидії фіктивному підприємництву за допомогою методологічного інструментарію, розробленого в межах вказаного вище кримінально-правового циклу наук, а також інших наук, залучених до протидії злочинності;

- встановлення напрямів підвищення ефективності кримінологічних, кримінально-правових криміналістичних, криміналь-

²⁴⁸ Попович В. М. Методологічне значення кримінології для розвитку запобіжного потенціалу кримінально-правового циклу наук. / В. М. Попович // Вісник Академії адвокатури України. – 2009. – № 2. – С. 70–90.

но-процесуальних, організаційно-правових та інших складових протидії фіктивному підприємництву за допомогою кримінально-правових наук та інших наук, які можна залучити до протидії злочинності;

– виявлення, способів, організаційних процедур та фінансово-правових технологій і механізмів вчинення, оперативного процесуального документування та розслідування фіктивного підприємництва за допомогою кримінально-правових та інших наук, залучених до протидії злочинності;

– встановлення і усунення причин, умов, мотивацій та віктимологічних взаємозумовлень скоєння фіктивного підприємництва за допомогою застосування відповідних досягнень;

– визначення шляхів попередження та локалізації фіктивного підприємництва за допомогою вдосконалення запобіжного потенціалу кримінально-правових та інших наук, потенційно необхідних для протидії фіктивному підприємництву та супутнім з ним злочинам.

Таким чином, встановлені в контексті елементів предмета кримінології напрями підвищення ефективності правозастосовної практики із запобігання фіктивному підприємництву охоплюють усі складові кримінально-правового циклу наук (кримінологію, кримінальне-право, криміналістику, кримінальний -процес, судову бухгалтерію, судову психологію), а також інші науки, що можуть залучатися до запобігання злочинності. Такий підхід є актуальним і методологічно обґрунтованим при будь-якому іншому кримінологічному дослідженні деліктних відносин у сфері економіки, оскільки спрямовує увагу дослідників на можливість визначити напрями розвитку запобіжного потенціалу не лише у кримінально-правовому блоці наук, а й у бухгалтерському обліку, аудиті, контрольно-ревізійній діяльності, інших напрямках фінансово-правової науки та будь-яких інших сферах знань, що можуть залучатися до профілактики та запобігання фіктивному підприємництву та супутнім йому злочинам.

Такий кримінологічно-запобіжний підхід є, на нашу думку, актуальним і праксеологічно обґрунтованим, оскільки не лише узагальнює і розширює знання практичних працівників правоохоронних органів про можливості та методологічні засади залучення вказаних наук до виявлення злочинів, оперативного-залеженого,

криміналістичного та кримінально-процесуального документування слідів їх скоєння, розслідування та запобігання вчиненню злочинів і водночас дає можливість визначити напрями розвитку превентивно-запобіжних можливостей наук, залучених до виявлення, розслідування, профілактики та протидії злочинності.

Актуалізація підходу щодо ролі кримінологічних досліджень у формуванні запобіжного потенціалу залучених до протидії злочинності інших наук підвищується ще й тому, що причинний склад фіктивного підприємництва і економічної злочинності в цілому формується у сфері податкової, кредитної та монетарної політики держави. Причинний комплекс фіктивного підприємництва та супутніх йому податкових, службових та інших корисливих злочинів формується також у сферах: державного регулювання, корпоративного управління та організаційно-правового забезпечення підприємницької діяльності, а також у реєстраційно-посвідчувальній, дозвільній, контрольній та інших видах регуляторної діяльності. Відповідно, знання про причинний комплекс фіктивного підприємництва та шляхи усунення причин потрібно шукати в науках, що вивчають окреслені напрями людської діяльності. Саме ці науки і покликані вдосконалити організаційно-правову інфраструктуру контролю, попередження, виявлення і підвищення ефективності розслідування фіктивного підприємництва та супутніх йому злочинів. Такий кримінологічно-методологічний підхід є, на нашу думку, актуальним насамперед тому, що може бути використаним: органами державної влади – для встановлення та усунення причин фіктивного підприємництва та супутніх йому злочинів; практичними підрозділами ДПС України – для виявлення та розслідування фіктивного підприємництва та супутніх йому податкових, службових та інших економічних злочинів, заради чого і замовлено ДПС України дане дослідження.

Підходячи до безпосереднього здійснення кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва, варто також відзначити, що у методологічній основі формування структури кримінологічного дослідження, поряд з елементами предмета кримінології, лежить мета, завдання та конкретний предмет дослідження. При цьому специфіка предмета дослідження зумовлює не лише методи, систему їх інтерпретації в процесі проведення пошукових робіт, а й зміст та діапазон, тобто межі дослідження.

Зокрема, структура кримінологічної характеристики одного з елементів предмета кримінології, наприклад, кримінологічна характеристика особи злочинця, буде вужчою, ніж структура характеристики того чи іншого злочинного діяння в цілому, оскільки структура злочинного діяння охоплює дослідженням усі елементи предмета кримінології (злочин та злочинність; особу злочинця; причини та умови вчинення злочинів та злочинності; заходи запобігання злочинності). Таким чином, на визначення структури кримінологічної характеристики значною мірою впливають елементи предмета кримінології, а на їх зміст – предмет дослідження, який визначається відповідно до проблемної ситуації, мети та завдань дослідження. При цьому мета та завдання дослідження не можуть виходити за межі предмета дослідження. Тобто предмет, мета та завдання дослідження повинні бути узгодженими між собою.

Таким чином, визначаючи структуру кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва через призму елементів предмета кримінологічної науки, варто ще раз підкреслити, що структуру кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва утворюють «елементи предмета» кримінології, екстрапольовані на предмет фіктивного підприємництва. Зміст кримінологічної характеристики буде становити сам предмет фіктивного підприємництва, досліджений через призму структурних елементів предмета кримінології. Ідеться про процес екстраполяції елементів предмета кримінології на фіктивне підприємництво. Розглянемо більш детально процес екстраполяції елементів предмета кримінології на предмет фіктивного підприємництва через призму аналізу:

1) фіктивного підприємництва як злочину та сукупності виявлених фактів фіктивного підприємництва як злочинності (що вчиняється у відповідній сфері господарських відносин, у вигляді основних та допоміжних способів, мотиваційно-віктимологічної мети і механізмів вчинення, рівня латентності та впливу на зростання традиційної і виникнення нової раніше невідомої злочинності);

2) кримінологічної характеристики особи злочинця (через призму типізації осіб – суб'єктів вчинення фіктивного підприємництва та супутніх з ним злочинів);

3) Причин та умов вчинення фіктивного підприємництва (тобто причин вчинення злочинів на рівні таких віктимологічних взаємозв'язків, як залежність поведінки злочинця від провокатив-

ної поведінки жертви злочину, умов глобалізації конкретних злочинів і продукування основних, допоміжних та супутніх видів злочинів та злочинності, пов'язаних з фіктивним підприємництвом;

4) Запобігання фіктивному підприємництву (стан наявної і необхідної організаційної, правової та правоохоронної інфраструктури протидії як засобу запобігання злочинності у сфері реєстраційно-дозвільної, контрольної («дахування» фіктивних підприємств) та інших видах діяльності, сфері податкових та інших економічних відносин у цілому).

Зазначимо, що система екстраполяції елементів предмета кримінології на фіктивне підприємництво свідчить про те, що предмет будь-якого дослідження впливає не лише на структуру та зміст кримінологічної характеристики, а й відіграє визначальну роль при формуванні методологічних засад дослідження, а саме: на вибір методів, методик, технічних засобів дослідження, а також визначення системи їх інтерпретації (порядку застосування окресленого методологічного інструментарію) у процесі проведення дослідження.

Тобто очевидним є той факт, що предмет, структурний зміст, методи дослідження і система їх інтерпретації у процесі дослідження фіктивного підприємництва, як і при дослідженні основних, допоміжних супутніх з ним злочинів, буде відрізнятися від предмета, структурного змісту, методів та системи їх інтерпретації (порядку застосування) при дослідженні грабежу, крадіжки зі зломом і таке інше.

Наприклад, у першому випадку – при вивченні фіктивного підприємництва та супутніх з ним злочинів ми застосовуємо методи: екстраполяції, компіляції, адаптації, абстрагування, аналізу, синтезу, зустрічних перевірок, порівняння, експертизи форми та змісту документів на предмет їх відповідності і достовірності; проводимо інвентаризацію матеріальних цінностей, об'єктів інтелектуальної власності, що можуть мати стосунок до оподаткування в межах операцій роялті; вивчаємо та порівнюємо реєстраційно-дозвільні та реєстраційно-посвідчувальні функції, права, обов'язки і повноваження службових осіб посадовців, ідентифікацію зроблених ними підписів на документах, перевіряємо бухгалтерські проводки, зміст статутних документів та їх відповідність фактичній діяльності тощо.

У другому випадку – при вивченні крадіжок зі зломом, будуть застосовуватися методи, притаманні пошуку, вилученню і проведенню технічних експертиз слідів і засобів злomu, відбитків пальців,

слідів взуття, слідів технічних чи транспортних засобів та інших матеріальних слідів, залишених на місці проникнення на об'єкт зі зломом.

Можливість і коректність наведення у кримінологічному дослідженні криміналістичної, кримінально-процесуальної, фінансово-правової та інших видів інформації як аргументації про рівень впливу предмета дослідження на визначення структури, змісту, методологічних підходів до визначення параметрів і методології проведення кримінологічної характеристики також свідчить про природний взаємозв'язок кримінології з усіма кримінально-правовими науками, а також про загальнометодологічне значення кримінології як для практичного застосування, так і для розвитку запобіжного потенціалу не лише кримінально-правового, а й фінансово-правового та інших наук, що можуть бути залучені до запобігання та протидії злочинності²⁴⁹. До фінансово-правових наук можна віднести податкознавство, бухгалтерський облік, правове регулювання банківської справи та деякі інші сфери знань з питань нормативно-правового забезпечення контрольно-ревізійної та обліково-емісійної діяльності тощо, де, безумовно, можна і необхідно формувати превентивно-запобіжні механізми профілактики основних, допоміжних та супутніх фіктивному підприємству злочинів.

Із викладеного випливає, що запропонований методологічний підхід щодо шляхів визначення структури кримінологічної характеристики фіктивного підприємства, методів і методик його дослідження та формування змісту структурних елементів кримінологічної характеристики має значення не тільки для науковців (які отримують гносеологічні орієнтири про шляхи вдосконалення теоретико-методологічних підходів до проведення наукових досліджень щодо можливих методології та напрямів підвищення запобіжного потенціалу різних наук з питань протидії злочинності), а й для практичних працівників оперативних і слідчих підрозділів правоохоронних органів, які можуть цей підхід використати для визначення і проведення аналітично-пошукових заходів щодо виявлення, кримінально-процесуального документування і розслідування фіктивного підприємства та прихованих під його виглядом супутніх йому інших економічних злочинів.

²⁴⁹ Попович В. М. Методологічне значення кримінології для розвитку запобіжного потенціалу кримінально-правового циклу наук / В. М. Попович // Вісник Академії адвокатури України. 2009. – № 2. – С. 70–90.

Тобто закладені у окреслених вище елементах предмета кримінології методологічні підходи можуть орієнтувати співробітників правоохоронних органів про напрями, методи і порядок оперативно-аналітичного пошуку, починаючи:

- з висування версій (щодо мети, можливих видів, способів і облікових технологій вчинення фіктивного підприємства та інших злочинів, завуальованих під псевдолегальною діяльністю фіктивних фірм чи конвертаційних центрів);
- визначення та типізації осіб – суб'єктів вчинення основних, допоміжних та супутніх фіктивному підприємству злочинів;
- встановлення причин та умов вчинення конкретних фактів фіктивного підприємства;
- визначення шляхів усунення причин та умов (як основного засобу запобігання фіктивному підприємству);
- вибір тактики профілактики, попередження, виявлення, документування та розслідування фіктивного підприємства і завуальованих за його допомогою податкових злочинів, службових підроблень тощо.

На цих питаннях дещо детально ми зупинимося нижче, при здійсненні класифікації основних, допоміжних та супутніх злочинів, пов'язаних з фіктивним підприємством. Нині доцільно хоча б окреслити загальноісторичні обставини виникнення та поширення фіктивного підприємства, тим більше, що цей досвід указує на причини його виникнення, а відповідно й на основні шляхи його локалізації.

2.3.2. Історія виникнення, стан, тенденції та проблеми кримінально-правової кваліфікації фіктивного підприємства

Історичний аналіз виникнення фіктивного підприємства свідчить, що цей та ряд інших злочинів у сфері податкових, трудових, службових, реєстраційно-дозвільних, контрольно-посвідчувальних та пов'язаних з ними економічних відносин виникає на підґрунті впровадження ринкових відносин та приватної власності на засоби виробництва і зникає при переході до планових методів управління економікою. Так, уперше у радянський період фіктивне підприємство виникло під час впровадження в СРСР нової економічної політики (непу). КК України 1927 року статтею 135 встановлював

кримінальну відповідальність «... за утворення фіктивного кооперативу з метою отримання кредитів на пільгових умовах, приховування порушень законодавства про охорону праці, ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів шляхом використання наданих кооперативам пільг»²⁵⁰. Після відмови від непу, у кінці тридцятих років, і впровадження планової економіки фіктивне підприємництво зникло і з'явилося знову у дев'яності, після перебудови, з упровадженням ринкових відносин та приватної власності на засоби виробництва. У зв'язку з масовою появою фіктивного підприємництва, податкових та інших фінансових псевдогосподарських об'єктів згідно з Законом України від 28.06.1994 р., до КК України внесена ст. 148–4, яка передбачала кримінальну відповідальність за створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) без наміру здійснювати статутну діяльність, якщо це спричинило матеріальні збитки державі, кредитній установі іншим юридичним особам чи громадянам.

З прийняттям Кримінального кодексу України 2001 року ст. 205 КК дещо змінена і передбачає кримінальну відповідальність також за створення або придбання юридичної особи-суб'єкта підприємницької діяльності, але вже не без наміру здійснювати статутну діяльність, а з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

Частина 2 ст. 205 КК України передбачає кримінальну відповідальність за «ті ж самі дії (що і в ч. 1 ст. 205 КК), якщо це спричинило матеріальні збитки державі, кредитній установі іншим юридичним особам чи громадянам».

У контексті кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва ми зобов'язані розглянути загальний стан, тенденції і проблеми виявлення, розслідування та судового розгляду фіктивного підприємництва. Однак розгляд усіх цих питань так чи інакше пов'язаний з кримінально-правовою кваліфікацією фіктивного підприємництва. Водночас без загального окреслення проблем

²⁵⁰ Попович В. М. Методологічне значення кримінології для розвитку запобіжного потенціалу кримінально-правового циклу наук / В. М. Попович // Вісник Академії адвокатури України – 2009. – № 2 (15). – С. 70–90; Дудоров А. А. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [Монографія]. / А. А. Дудоров – К.: Юридична практика, 2003. – С. 466; Кундурушкин И. С. Частный капитал перед советским судом. Пути и методы накопления по судебным и ревизионным делам. / И. С. Кундурушкин – М.-Л.: Госиздат, 1927. – С. 119–126.

кримінально-правової кваліфікації фіктивного підприємництва ми не зможемо не лише зробити кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва, але й не зможемо взагалі пояснити той факт, що виявлені масові факти конвертаційної та інших видів псевдопідприємницької діяльності фіктивних підприємств не мають своєї кримінально-правової оцінки оскільки порушити кримінальні справи за цими фактами практично неможливо. А отже, неможливо їх розслідувати та розглянути в суді, типізувати осіб – суб'єктів вчинення фіктивного підприємництва, визначити стан тенденції та динаміку їх поширення, тобто дати їм кримінологічну характеристику. Проблеми кваліфікації фіктивного підприємництва хоча б у загальному вигляді розглянути необхідно.

Перед розглядом цих питань потрібно відзначити, що фіктивне підприємництво за своєю природою є високолатентним, оскільки об'єктивна сторона його вчинення завуальовується під звичайну підприємницьку діяльність, а фінансово-господарські технології його скоєння зовні нічим не відрізняються від звичайних облікових та інших фінансово-господарських операцій, що здійснюються в процесі виконання виробничих процесів та підприємницьких угод.

Латентність фіктивного підприємництва впливає також із недоліків конструкції диспозиції ст. 205 КК України щодо ознак, зазначених у диспозиції даного складу злочину, оскільки «створення чи придбання підприємства» має збігатися «з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона». Оскільки фіктивне підприємництво, по суті, спрямоване на прикриття фактів вчинення самостійних, досить небезпечних податкових, службових та деяких інших економічних злочинів, і всі учасники утворення, реєстрації зацікавлені у завуальованні істинної мети його створення. Це є ще одним мотивом щодо підвищення рівня латентності даного злочину. Саме з цих причин фіктивне підприємництво має високий рівень суспільної небезпеки, що й стало приводом його відзначення у посланні Президента України до Верховної Ради. Ще у 1999 році Президент країни у «Стратегії економічної та соціальної політики на 2000–2004 роки» указував на необхідність «... усунення появи та функціонування фіктивних фірм, за допомогою яких здійснюється переважна частина правопорушень у сфері оподаткування...»²⁵¹.

²⁵¹ Україна: поступ у XXI століття // Урядовий кур'єр. – 2001. – 28 січня. – № 16.

Орієнтуючись на таку гостру оцінку та підвищену суспільну небезпеку даного злочину, органи ДПС завжди приділяли увагу виявленню конвертаційних центрів та інших фіктивних підприємств. Так, за даними ДПА України, у 2007, 2008 та 2009 роках підрозділами податкової служби відповідно виявлено 4013, 3454 та 3734 фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності, припинено діяльніст. 288, 244 та 225 конвертаційних центрів, попереджено 4819, 2732 та 2172 випадки незаконного відшкодування ПДВ на суму 4 млрд 412 млн грн, 4 млрд 537 млн грн та 7 млрд 436 млн грн, які зняті з карток платників податків.

Орієнтовно такі приблизно цифри боротьби з фіктивним підприємництвом можна наводити і в дев'яності роки, після його впровадження у КК України²⁵². Однак незмінною всі ці роки є кримінально-правова практика щодо застосування даної норми. Так, за даними ДПА України, у 2007 році за ст. 205 КК України порушено 379 кримінальних справ, у 2008 році – 137, у 2009 році – 81. У дев'яності роки статистика виявлення зазначених діянь та порушення кримінальних справ за фіктивне підприємництво суттєво не відрізнялася. У зв'язку з цим О. О. Дудоров відзначав: «У підготовленому Верховним Судом України Узагальненні практики розгляду судами справ про злочини у сфері господарської діяльності... констатується, що практика застосування ст. 205 КК України 2001 року у судах України, за винятком поодиноких випадків (4–5 осіб), відсутня, що унеможливило виявлення якихось тенденцій і формулювання висновків щодо практики застосування цієї кримінально-правової норми»²⁵³.

Як оцінити розбіжності між наведеними даними у відповідних номерах «Вісника податкової служби України» про тисячі виявлених фіктивних підприємств²⁵⁴ та встановленим фактом Верховного Суду України про поодинокі випадки розгляду судами (від 4-х до 5-ти) справ на рік за статтею 205 КК України – «Фіктивне підприємництво»²⁵⁵. У даному випадку обидві сторони праві, бо «Фіктивне підприємництво» у контексті ст. 205 КК України і ви-

²⁵² Вісник податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 3; Бізнес. – 1999. – 1 лютого.

²⁵³ Дудоров А. А. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [Монографія]. / Дудоров А. А. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 466.

²⁵⁴ Вісник податкової служби України. – 2001. – № 4. – С. 3; Бізнес. – 1999. – 1 лютого.

²⁵⁵ Дудоров А. А. Злочини у сфері господарської діяльності: кримінально-правова характеристика: [Монографія]. / Дудоров А. А. – К.: Юридична практика, 2003. – С. 466.

явлені органами ДПС фіктивні підприємства, конвертаційні центри та їх псевдопідприємницька діяльність – це різні речі. Фіктивні підприємства та конвертаційні центри просто не охоплюються ознаками складу злочину, фіктивне підприємництво передбачене ст. 205 КК України.

Так, фіктивне підприємництво за старим і новим КК України – це створення або придбання підприємств (юридичних осіб) – суб'єктів підприємницької діяльності – (КК 1960 р.) без мети займатися статутною діяльністю; (КК 2001 р.) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. Тобто диспозиція ч. 1 ст. 205 КК України «створення чи придбання підприємств з метою... чи без мети...» в етимологічному плані охоплює лише процес приготування до фіктивного підприємництва, а не саме фіктивне підприємництво як псевдопідприємницьку діяльність. Відповідно, фіктивні підприємства, які викривають органи ДПС при виявленні численних фактів незаконного відшкодування ПДВ, конвертаційних операціях, виведенні коштів з-під оподаткування, згідно зі ст. 205 КК не є караними, оскільки дана норма не містить такої ознаки, як використання підприємств у нестатутній діяльності, оборудках чи видах діяльності, щодо яких є заборона. Якщо вдасться довести підготовку до злочину чи замах на ухилення від сплати податків, то кримінальну справу порушують за ст. 212, а не за ст. 205 КК України. Водночас довести, що ці підприємства створювалися або придбалися без вказаної вище мети (старий КК) чи з вказаною вище метою (новий КК), практично неможливо. Тому ст. 205 КК України є мертвонародженою – існує сама собою, а органи ДПС займаються «війною з повітряними млинами» – виявленням реально фіктивних підприємств, які, відповідно до чинного закону не є фіктивним підприємництвом.

Однак, реальною метою таких фіктивних підприємств є: обслуговування СПД щодо виведення їх коштів з-під оподаткування шляхом проведення службових підроблень та конвертаційних операцій; легалізація (відмивання) коштів злочинного походження; вилучення і привласнення цінностей у юридичних чи фізичних осіб у шахрайський спосіб або шляхом привласнення; вилучення коштів з бюджету держави за допомогою незаконного відшкодування ПДВ за допомогою службових підроблень; приховування фактів зайняття забороненими видами підприємництва, тощо.

Ці реальні злочини і виявляють органи ДПС. Так, за даними ДПА України, у 2007 році у сфері господарської та службової діяльності виявлено 7018 злочинів, за 2008 рік – 6068, за 2009 рік – 4913, у тому числі:

– ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за 2007, 2008, 2009 роки відповідно виявлено – 2 030, 2 054 та 2 107 злочинів;

– ухилення від повернення виручки в іноземній валюті та незаконне відкриття або використання валютних рахунків за межами України у 2007, 2008 та 2009 роках відповідно виявлено – 86, 67 та 37 злочинів;

– незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів та незаконне використання марок акцизного збору, у 2007, 2008 та 2009 роках відповідно виявлено 885, 1335, 1708 злочинів.

За 2007, 2008 та 2009 роки відповідно ліквідовано – 408, 472 та 408 підпільних цехів, фіктивне підприємство яких було спрямоване на виробництво фальсифікованих алкогольних виробів.

Разом з тим, проблема виникає також при кваліфікації фіктивного підприємства, коли дії з прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, вчиняє підприсець-фізична особа²⁵⁶.

Щодо класичної кримінально-правової практики кваліфікації таких злочинів, як фіктивне підприємство, у контексті ознак диспозиції ст. 205 КК України, по суті, відсутній, оскільки навіть порушена незначна частина справ до суду майже не доходить. Цей висновок підтверджує наведене вище Узагальнення Верховного Суду України, де відзначено, що, згідно зі ст. 205 КК, судами України розглядаються поодинокі злочини, по 4–5 справ на рік.

Разом з тим, незважаючи на те, що за чинною статтею 205 КК кримінальних справ за фіктивне підприємство майже не порушується, як бути з тим, що правоохоронна практика виявляє так звані фіктивні фірми, фірми-прокладки, буферні фірми, штучно збиткові підприємства, транзитні підприємства, конвертаційні центри загального користування, спеціалізовані конвертаційні центри, міжбанківські конвертаційні центри, банківські конвертаційні центри тощо. Службові особи

²⁵⁶ Белецький В. Предприниматели или преступники? / В. Белецкий // Закон и Бизнес. – 1996. – № 45; Опалінський Ю. В. Кримінальна відповідальність за фіктивне підприємство: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата юрид. наук. – К., 1998. – С. 8.

таких фірм беруть пряму участь у вчиненні псевдопідприємницьких оборудок або створюють умови іншим СПД для масового скоєння таких оборудок, а це в контексті ст. 205 КК України неможливо кваліфікувати як фіктивне підприємство. Як бути? Сказати, що фіктивного підприємства у нас немає і вважати, що всі наші проблеми з суцільним псевдопідприємством існують лише у нашій уяві?

Ураховуючи велику суспільну небезпеку фіктивних фірм припиняти їх діяльність необхідно. Опікуючись цими проблемами, ДПА України листом № 365/6/26–5215 від 14.01.2005 р. «Щодо роз'яснення поняття “фіктивна фірма” відзначає, що у зв'язку з відсутністю такого визначення у законодавстві фіктивною фірмою потрібно вважати суб'єктів підприємницької діяльності, які:

а) зареєстровані на втрачений, вкрадений, позичений паспорт або на підставних, інколи померлих осіб;

б) не розміщуються за юридичною та фактичною адресою;

в) не подають звітності;

г) не сплачують податків тощо.

Підвищена увага ДПС України до діяльності фіктивних фірм є обґрунтованою, оскільки співробітники вказаних вище фіктивних фірм напружували безліч способів псевдопідприємницьких операцій, спрямованих на прикриття незаконної діяльності відповідних СПД або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

До найбільш поширених способів псевдопідприємницьких оборудок фіктивних підприємств можна віднести:

– переведення прибуткових підприємств у категорію збиткових з метою мінімізації сплати податку на прибуток;

– проведення безтоварних псевдозакупок за завищеними цінами з метою виведення з-під оподаткування прибутків підприємств та штучного збільшення податкового кредиту для незаконного відшкодування ПДВ;

– відкриття офшорних компаній для залишення на їх рахунках коштів, отриманих із псевдо демпінгових експортних штучно завищених угод з імпортних операцій;

– проведення конвертаційних операцій з метою їх відправлення на рахунки офшорних компаній та одночасного зменшення податку з прибутку підприємств;

– імпорт товарно-матеріальних цінностей (далі-ТМЦ) через створені фіктивними підприємцями офшорні посередницькі ком-

панії за явно завищеною ціною із залишенням надлишків перерахованих з України за імпортом коштів на рахунках за кордоном;

– реалізація через фіктивні фірми-перевізники на території України ТМЦ, виготовлених з давальницької сировини під виглядом їх відправлення за кордон постачальнику сировини;

– реалізація ТМЦ імпортного транзиту через фіктивні фірми на території України з метою ухилення від оподаткування, ухилення від сплати митних зборів або вилучення товарів від власників перерваного транзиту шляхом: крадіжки, шахрайства чи привласнення (залежно від статусу суб'єкта незаконного вилучення ТМЦ та його відносин з власником ТМЦ перерваного транзиту);

– мінімізація сплати податку на прибуток та ввізного мита за рахунок псевдодемпінгового експорту ТМЦ із залишенням надлишків реально виручених від експорту сум на рахунках власних офшорних компаній;

– привласнення кредиту псевдопідприємцями чи фізичними особами, які при укладанні кредитної угоди з банком надають фіктивні (підроблені) документи, що свідчать про платоспроможність та надійні гарантії з боку отримувача кредиту щодо його повернення. Суб'єктом злочину виступають представники фіктивного суб'єкта підприємницької діяльності або шахраї-фізичні особи, що підробляли та надавали кредиторі фіктивні документи під час отримання кредиту;

– привласнення фіктивними фірмами кредитів, отриманих на підставі банківських гарантій, одержаних фіктивними підприємствами в іншого банку, як забезпечення для отримання кредиту, повертати який позичальники збиралися саме за рахунок банку-гаранта;

– виведення з-під оподаткування прибутків банку, що надходять від процентів за надані кредити, шляхом переведення частини кредитного портфеля за активними операціями (розміщення кредитів), на позабалансові рахунки банку або на рахунки фіктивних фірм, створених банком для проведення відзначених фіктивних операцій.

Це далеко не всі способи псевдооборудок фіктивних фірм, оскільки вони можуть робити безліч їх комбінацій залежно від специфіки діяльності СПД та технологій документообігу відповідних фінансово-господарських операцій.

Таким чином, відповідно до чинного кримінального закону (ст. 205 КК України) наведені вище способи фіктивного підприєм-

ництва нібито не існують, а фіктивні підприємства та псевдопідприємницькі операції набули масового характеру. Про це свідчать наведені вище способи мінімізації податків та статистика про виявлені фіктивні фірми та вилучені від їх незаконної діяльності кошти.

Вихід з цієї ситуації на перший погляд є один – змінити конструкцію розглядуваної нами ст. 205 КК України, виходячи з наявних способів вчинення фіктивного підприємництва та з урахуванням пропозицій учених. При усуненні таким чином проблеми кримінально-правової кваліфікації, зазначених діянь нібито підвищиться рівень боротьби з цим суспільнонебезпечним явищем.

Однак так можна міркувати з погляду кримінального права, яке, незважаючи на своє центральне місце серед кримінально-правового циклу наук, засноване на юридико-догматичному методі²⁵⁷, відповідно, дослідження не може виходити за межі встановленого (ч. 2 ст. 1 КК України) змісту предмета кримінального права, а саме визначення, які суспільно небезпечні діяння є злочинами та які покарання застосовуються до осіб, що їх вчинили²⁵⁸.

Кримінологічна наука, на відміну від кримінального права, у межах елементів свого предмета може вивчати не криміналізовані, але за своєю природою суспільно небезпечні криміногенні явища. Тому не можна не звернути увагу на загрозливу, наведену вище статистику. Ці масові та вкрай суспільно небезпечні прояви псевдопідприємницької діяльності в щодо кваліфікації потрібно розглядати в контексті вдосконалення кримінально-правової конструкції диспозиції ч. 1. ст. 205 КК. Поряд з цим, як буде показано нижче, подібні проблеми одними засобами кримінально-правової репресії не вирішити. Можливо, розв'язання цих проблем буде більш продуктивним з позиції кримінологічної науки щодо усунення причин та умов, що детермінують скоєння тих чи інших способів та видів злочинів.

Наведені способи псевдопідприємницької діяльності необхідно відокремити від законної підприємницької діяльності, встановити причинно-наслідкові механізми та мету їх вчинення, структуру та взаємозв'язки з податковими та іншими економічними злочинами.

²⁵⁷ Даньшин І. Н. Введение в криминологическую науку. / Даньшин И. Н. – Х.: Право, 1998. – С. 25.

²⁵⁸ Попович В. М. Методологічне значення кримінології для розвитку запобіжного потенціалу кримінально-правового циклу наук / В. М. Попович // Вісник Академії адвокатури України. – 2009. – № 2 (15). – С. 70–90.

А звідси визначити причини, чому до введення чинної системи оподаткування України у КК України не існувало ні фіктивного підприємництва, ні ухилення від сплати податків, ні ще понад півтори сотні новоутворених складів злочину, що з'явилися з упровадженням нової системи оподаткування, ліберально-ринкових методів управління економікою та нових соціально-економічних відносин.

Саме заради цього й потрібно зробити подальшу кримінологічну характеристику різноманітних фіктивних підприємств та фактичних (псевдопідприємницьких) видів фіктивного підприємництва. А головне – необхідно визначити конкретні причини та умови виникнення і розширеного відтворення фіктивних підприємств та скоєння ними псевдопідприємницьких операцій, встановити шляхи усунення причин та умов псевдопідприємницької діяльності як основного напрямку превентивного попередження фіктивного підприємництва.

Окреслені напрями аналізу ми розпочнемо з визначення структури псевдопідприємницьких відносин, що дасть можливість встановити причинно-мотиваційні механізми вчинення фактично існуючих способів фіктивного підприємництва – псевдопідприємницької діяльності, взаємопов'язаної з основними, допоміжними та супутніми злочинами. Поряд зі встановленням причинно-мотиваційних механізмів скоєння наведених вище діянь це зорієнтує практичних працівників органів ДПС на виявлення не лише псевдопідприємницьких операцій фіктивних підприємств, а й податкових та інших, пов'язаних з псевдопідприємницькою діяльністю, злочинів.

2.3.3. Класифікація основних, допоміжних та супутніх злочинів, пов'язаних з фіктивним підприємництвом

Наведений кримінологічний аналіз загальної структури псевдопідприємницьких відносин свідчить, що реальною метою вчинення фіктивного підприємництва є завуальовання податкових чи інших економічних злочинів (шахрайське заволодіння або привласнення цінностей підприємств тощо). Виходячи з цього та враховуючи необхідність увизначенні тактики профілактики, попередження, повноти виявлення, документування та розслідування всієї сукупності зазначених злочинів, їх можна поділити на основні, допоміжні та супутні з фіктивним підприємництвом злочини.

До основних злочинів належать податкові та деякі інші економічні злочини (шахрайське вилучення товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів у підприємств-партнерів), завуальовані під підприємницьку діяльність фіктивних підприємств.

Допоміжними злочинами є злочини, за допомогою яких вчиняється фіктивне підприємництво, податкові та інші основні та супутні їм злочини – службові підроблення, різні види тиску, шантажу з метою усунення свідків, контрагентів та партнерів по бізнесу тощо.

Супутні фіктивному підприємництву та податкових злочинів виникають у зв'язку з виявленням основних та допоміжних злочинів з мотивів укривати виявленій злочин – вимагання хабара, вимагання чужого майна давання хабара, одержання хабара тощо.

Запропонована класифікація злочинів, пов'язаних з фіктивним підприємництвом, дає досить повне уявлення про можливу структуру реальних псевдопідприємницьких відносин та криміногенних процесів, на прикриття яких спрямоване фіктивне підприємництво. Уявлення про структуру основних, допоміжних та супутніх фіктивному підприємництву злочинів дає нам уявлення про можливі види, способи, облікові технології та суб'єктів вчинення основних, допоміжних та супутніх злочинів, визначення тактики їх виявлення, документування та розслідування. Ця класифікація може бути також використана як методологічний підхід до моніторингу податкових відносин, де обов'язково є основні податкові злочини, допоміжні, за допомогою яких скоюються основні, а також є ті чи інші злочини, що є супутніми для фіктивного підприємництва та податкових злочинів.

Однак виявлення та розслідування податкових злочинів, що вчиняються за допомогою фіктивних підприємств, не буде повним, якщо не відзначити, що наведені види податкових злочинів у деяких випадках потребують скоєння таких допоміжних видів злочинів, як:

- підроблення та використання підроблених документів (ст. 358 КК);
- службові підроблення (ст. 366 КК);
- незаконні дії з документами на переказ та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнанням для їх виготовлення (ст. 200 КК);
- порушення порядку зайняття господарською діяльністю та діяльністю з надання фінансових послуг (ст. 202 КК);

- зловживання владою або службовим становищем (ст. 364 КК);
- службова недбалість (ст. 367 КК);
- створення злочинної організації (ст. 255 КК);
- різні способи усунення (шантаж, компрометація, замовне фізичне усунення тощо) свідків, контрагентів, партнерів по бізнесу і т. ін.

При визначенні способів вчинення, тактики виявлення та повноти розслідування податкових злочинів потрібно також мати на увазі, що супутніми при їх вчиненні можуть бути такі види основних економічних злочинів, як:

- одержання та давання хабара (ст. 368–369 КК);
- шахрайство (ст. 190 КК);
- привласнення майна шляхом зловживання службовим становищем (ст. 191 КК);
- контрабанда (ст. 201 КК);
- зайняття забороненими видами господарської діяльності (ст. 203);
- доведення до банкрутства (ст. 219 КК) та деякі інші економічні злочини.

Розглянута класифікація основних, допоміжних та супутніх злочинів має вагоме ґносеологічне значення, оскільки надає нам величезний масив об'єктивної, ґносеологічно значимої інформації, яка є орієнтиром для визначення напрямів наукової, оперативної пошукової та слідчої роботи. Дана класифікація злочинів орієнтує співробітників правоохоронних органів на те, що за наявності інформації про основні злочини потрібно спрямовувати свої пошукові заходи на встановлення допоміжних та супутніх злочинів.

Встановлення допоміжних злочинів стане найпершим доказом щодо мотивів та учасників скоєння основного злочину. І навпаки при встановленні допоміжних злочинів виникає питання, заради завуальовання якого основного злочину вчинено службове підроблення, чи мотивується удавана службова недбалість. Зроблений класифікаційний підхід дає нам інформаційні підстави для висунення більш повного діапазону версій щодо видів, способів, особи злочинця та співвиконавців фіктивного підприємництва.

2.3.4. Кримінологічна характеристика особи злочинця – суб'єкта фіктивного підприємництва: проблеми кримінальної відповідальності

Здійснення кримінологічної характеристики осіб – суб'єктів вчинення фіктивного підприємництва – справа досить складна, оскільки фіктивні підприємства оформляються на спеціально відібраних підставних осіб, які, як правило, нічого не знають про зареєстроване на них підприємство. Така реєстрація може бути здійснена навіть на померлих осіб.

Ці фірми можуть бути зареєстровані на осіб, що втратили паспорт, або у яких вкрали паспорт. Мали місце випадки реєстрації фіктивних фірм також на пенсіонерів, у яких за незначну винагороду або й без такої реальні засновники підприємства позичали паспорт, але пенсіонери нічого не знали, що стали власником тої чи іншої фірми. Ці паспорти можуть належати особам, які не мають постійного місця проживання, відбувають покарання в місцях позбавлення волі, а то й померлим особам. Відповідно, зробити кримінологічну типізацію таких осіб практично неможливо, оскільки основною ознакою таких осіб є те, що реальна особа-власник фірми відсутня. Фіктивну фірму «очолоє» або померла, або підставлена в інший спосіб особа.

Більш складною є організаційна, а відповідно і кадрова структура конвертаційних центрів, які надають досить широкий спектр послуг, часто об'єднані в мережу конвертаційних фірм, створених при певних банківських установах. Ці фіктивні підприємства охоплюють організовані групи з чіткою ієрархією, побудованою на відповідній системі конспірації, що ґрунтується на обмеженні інформації про організаційну та функціональну структури фірми, персоналії її кадрового складу як по її структурній вертикалі так і по горизонталі. Той чи інший співробітник фіктивного конвертаційного центру може знати лише своїх безпосередніх функціональних партнерів як по вертикалі так по горизонталі. Така конспірація супроводжується чітким розмежуванням, знанням та виконанням своїх функціональних обов'язків усіма членами фіктивного псевдопідприємницького утворення. Ці конспіративні та

організаційні заходи дають можливість таким псевдопідприємницьким утворенням не лише тривалий час функціонувати, а й оперативно перереєструватися та відновлювати свою протиправну діяльність при їх виявленні та ліквідації офіційної надбудови фірми. Правоохоронні органи виявляють лише підставну верхівку піраміди, яку ділки-організатори фіктивної фірми застосовують, як правило, без її відома, використовуючи лише паспорти підставних або померлих осіб, яких до кримінальної відповідальності не притягнеш. Підставна верхівка, а, посуті, назва фіктивного утворення через суд ліквідовується, а фундамент і скрита організаційна вертикаль айсбергу залишається, і навіть продовжує функціонувати. А через короткий час на скриту частину фіктивного утворення надбудують (зареєструють) нову підставну верхівку, просто з іншою назвою, і вона успішно продовжить свою роботу з розбудови «світлого капіталістичного майбутнього» шахраїв аферистів, хабарників та корупціонерів.

Якщо підвести підсумок кримінологічної характеристики суб'єктного комплексу фіктивних підприємницьких утворень, то потрібно відзначити, що типовий конвертаційний центр складається з керівної верхівки (організатора), координаторів (дилерів), працівників низових ланок (диспетчерів, касирів, посильних) та мережі постійних клієнтів, для яких за відповідну нагороду регулярно здійснюється конвертація коштів, виведення доходів з-під оподаткування, відправлення конвертованих коштів на рахунки у офшорні компанії тощо. Сума винагороди в різний час становила різні проценти. Наприклад, на час проведення дослідження «чорні фіктивні фірми», які вже засвічені і можуть бути викриті, беруть за свої послуги 4–5% від суми оборудки. «Чисті», тобто незасвічені фіктивні підприємства, з більш високим рівнем гарантій щодо прикриття їх протиправної діяльності, беруть за свої послуги до 10%, а раніше було і до 12% від суми оборудки.

Очолюють таку діяльність, як правило, добре підготовлені в економічно, юридично та організаційно ділки, які, як правило, мають вищу освіту, індивідуально активні, знаються непогано на правилах конспірації, яку застосовують при формуванні організаційної та кадрової структури фірми, а також при її оформленні і реєстрації, мають корупційні зв'язки у владних, правоохоронних структурах та банківських установах.

Організатор забезпечує реєстрацію мережі фіктивних підприємств і відкриття кореспондентських рахунків на підставних осіб і здійснює прикриття їх діяльності від правоохоронних органів. З тих самих мотивів конспірації оформлення документів і реєстрацію конвертаційних центрів здійснюють спеціальні фірми, що спеціалізуються на оформленні та реєстрації підприємств.

До осіб – суб'єктів вчинення фіктивного підприємництва, податкових чи інших основних, допоміжних та супутніх фіктивному підприємству злочинів можна віднести керівників, головних бухгалтерів та обліково-бухгалтерських працівників підприємств, які є клієнтами фіктивних фірм. Вони разом з відповідними представниками фіктивних фірм чи конвертаційних центрів є співучасниками псевдо підприємницьких, операцій спрямованих на: виведення з-під оподаткування доходів підприємств; завищення податкового кредиту за рахунок безтоварних або завищених товарних закупок ТМЦ; незаконне відшкодування ПДВ з державного бюджету, відмивання коштів злочинного походження та прикриття інших наведених вище основних, допоміжних та супутніх фіктивному підприємству злочинів.

Проблеми кваліфікації фіктивного підприємництва та псевдопідприємницьких дій працівників фіктивних підприємств ми вище визначили і встановили, що йдеться про недосконалу структуру диспозиції ст. 205 КК України. При цьому ми встановили, що у диспозицію норми потрібно внести таку ознаку, як використання підприємств, неприбуткових організацій чи фізичних осіб у псевдопідприємницькій діяльності, спрямованій на прикриття незаконної діяльності чи видів діяльності, на які є заборона.

Разом з тим подібні прогалини у нормах матеріального чи кримінально-процесуального права або прорахунки в роботі судової чи правоохоронної системи держави інколи викликають неадекватні пропозиції. Наприклад, про необхідність у наданні Верховному Суду України права усувати прогалини та суперечності у законодавстві²⁵⁹

²⁵⁹ *Хавронюк М. І.* Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації: [монографія]. / Хавронюк М. І. – К.: Юрисконсульт, 2006. – 1048 с. – (С. 135–157).

або про потребу у впровадженні в Україні кримінальної відповідальності юридичних осіб тощо²⁶⁰.

Ураховуючи методологічні, етимологічні та праксеологічні проблеми, що можуть виникнути при впровадженні кримінальної відповідальності юридичних осіб це питання доцільно розглянути детально, оскільки воно не тільки не розв'яже проблем протидії діяльності фіктивних підприємств, а й викличе новий виток хабарництва, корупції, рейдерства та ряд інших методологічних та практичних проблем²⁶¹.

Між тим у юридичній літературі все частіше виникає питання про кримінальну відповідальність юридичних осіб²⁶². Однак, ставлення до цієї проблеми є неоднозначним. Академік АПрН України Баулін Ю. В. відзначає, що відповідно до існуючої вітчизняної традиції існує однозначне негативне ставлення до проблеми кримінальної відповідальності юридичних осіб. Разом з тим «участь держави у ряді міжнародних конвенцій знову повертає нас до необхідності обговорення й, імовірно, у майбутньому до позитивного вирішення питання щодо кримінальної відповідальності юридичних осіб за участь у злочинах, до яких причетна організована група чи злочинна організація»²⁶³.

²⁶⁰ *Хавронюк М. І.* Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації: [монографія]. / Хавронюк М. І. – К.: Юрисконсулт, 2006. – 1048 с.; Попович В. М. Актуальні проблеми кримінального права: курс лекцій та навчально-методичний посібник. / Попович В. М. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 256 с.; Ситковський І. Проблемы ответственности юридических лиц в уголовном законодательстве / Ситковский // Уголовное право. – 2002. – № 4. – С. 42–44; Баулін Ю. В. Виклик нової злочинності і проблеми кримінального права / Ю. В. Баулін // Кримінальне право України. – 2006. – № 1. – С. 5–9; Вереша Р. В. Суб'єкт злочинного діяння за кримінальним законодавством зарубіжних держав / Р. В. Вереша // Кримінальне право України. – 2006. – № 3. – С. 40–49; Гришук В. К., Загалні засади відповідальності юридичних осіб за кримінальним законодавством Франції / В. К. Гришук, І. В. Красницький // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – 2003. – № 3. – С. 66–75.

²⁶¹ *Попович В. М.* Актуальні проблеми кримінального права: курс лекцій та навчально-методичний посібник. / В. М. Попович – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 256 с. – С. 158–180.

²⁶² *Вереша Р. В.* Суб'єкт злочинного діяння за кримінальним законодавством зарубіжних держав / Р. В. Вереша // Кримінальне право України. – 2006. – № 3. – С. 40–49; Гришук В. К., Загалні засади відповідальності юридичних осіб за кримінальним законодавством Франції / В. К. Гришук, І. В. Красницький // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – 2003. – № 3. – С. 66–75; Романюк О. Інститут кримінальної відповідальності юридичних осіб: Міф чи реальність? // Вісник прокуратури. – 2003. – № 12. – С. 44–47.

²⁶³ *Баулін Ю. В.* Виклик нової злочинності і проблеми кримінального права / Ю. В. Баулін // Кримінальне право України. – 2006. – № 1. – С. 5–9.

Головні заперечення щодо введення інституту кримінальної відповідальності юридичних осіб пов'язані з принципами і положеннями кримінально-правової доктрини про основні ознаки суб'єкта злочину й підстави його притягнення до відповідальності. Так, провідні вчені-криміналісти: Н. Ф. Кузнецова, М. І. Бажанов, Л. Д. Єрмакова, Т. В. Кондрашова, Л. К. Савюк та ін., акцентують увагу на тому, що встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб не відповідає фундаментальним принципам кримінального права і вимагає значних змін основних його інститутів²⁶⁴. Як відомо, кримінальній відповідальності підлягають лише винні особи, які умисно чи з необережності вчинили суспільно небезпечні діяння, що містять склад злочину. Тобто суб'єкти злочину повинні бути здатними усвідомлювати свої дії та керувати ними, а цією якістю наділена лише людина, а не юридичні особи²⁶⁵.

Російський учений І. Сітковський²⁶⁶ наводить аргументи прихильників введення кримінальної відповідальності юридичних осіб. С. Г. Келіна, А. В. Наумов, Б. В. Волженкин, А. С. Никифоров, В. С. Устинов, С. І. Нікелін та ін. пояснюють необхідність у впровадженні даного інституту такими причинами:

1. Кримінальний «імунітет» юридичних осіб, який існував в умовах державної монополії на господарську діяльність, не відповідає нинішньому стану економічного життя країни, за якого саме юридичні особи є основними суб'єктами підприємницької діяльності і саме їх діяльність пов'язана з найбільш значимими за руйнівними наслідками посяганнями на об'єкти, що охороняються кримінальним правом.

2. Підкреслюючи зв'язок адміністративного та кримінального права, ці автори вказують на те, що адміністративне право давно містить норми, що передбачають відповідальність організацій за різні правопорушення (неякісну будову та ремонт доріг, потрапу посівів та ін.).

3. Окремі елементи відповідальності колективних суб'єктів уже містяться в чинному кримінальному законодавстві (ідеться

²⁶⁴ Кримінальне право України: Загална частина: підручник / Бажанов М. І., Баулін Ю. В., Борисов В. І. та ін.; за ред. проф. М. І. Баженова, В. В. Сташиса, В. Я. Тація. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: Изд Юрінком Інтер, 2005. – С. 25–26.

²⁶⁵ *Попович В. М.* Актуальні проблеми кримінального права: курс лекцій та навчально-методичний посібник. / Попович В. М. – К.: Юрінком Інтер, 2009. – 256 с. – С. 164.

²⁶⁶ *Сітковський І.* Проблемы ответственности юридических лиц в уголовном законодательстве / И. Ситковский // Уголовное право. – 2002. – № 4. – С. 42–44.

ся про відповідальність за скоєння злочину злочинною групою). Якщо в принципі можливе визнання колективного об'єднання суб'єктом кримінальної відповідальності, то чому б не визнати таким суб'єктом юридичну особу.

Прийняття об'єктивного рішення «за» чи «проти» упровадження кримінальної відповідальності юридичних осіб може сприяти розгляд питань, якою є кримінальна відповідальність юридичних осіб за кримінальним правом зарубіжних держав. Це можна встановити за допомогою розгляду матеріалів дослідника Г. Хайне²⁶⁷, який наголошує на тому, що санкції до корпорацій не повинні мати репресивно-знищуючу мету. Необхідно залишати юридичній особі можливість привести свою діяльність у відповідність до закону в майбутньому. Така позиція зрозуміла, оскільки руйнація підприємства – це втрата робочих місць та створення ряду соціальних проблем при ліквідації цих робочих місць. У цьому контексті автор відзначає наявність таких видів кримінальної відповідальності юридичних осіб:

1) *штрафи та грошові стягнення*: компенсація і відшкодування збитків; штраф; повна конфіскація. У деяких державах штраф, що накладається на компанію, обчислюється як багаторазовий штраф за правопорушення фізичних осіб. В одних державах встановлені штрафи від \$ 1 до 20 млн, в інших – набагато нижче, наприклад, у Швейцарії до 5 000 швейцарських франків, але за порушення антимонопольного законодавства штраф значно більший.

2) *обмеження волі*: призупинення частини прав (Голландія, Фінляндія, Литва); заборона певної діяльності (Польща, Фінляндія, ЄС, Литва); регулювання випуску продукції (Голландія); усунення директора (ЄС); призначення довірчого керуючого (Голландія, Фінляндія); позбавлення ліцензії; заборона виконання певних дій (обмеження: участі у публічних конкурсах на підряд, випуску конкретних товарів, укладання контрактів, рекламної діяльності); позбавлення наданих пільг, зокрема субсидій або податкових переваг (Франція, Голландія); закриття діяльності підприємства чи його окремих підрозділів (ЄС, Голландія, Литва); припинення діяльності підприємства (ЄС, Польща);

²⁶⁷ Хайне Г. Коллективная уголовная ответственность: проблемы санкций [Электронный ресурс] / Г. Хайне – Режим доступа: http://www.nbpublish.com/lpmag/single_mag.php?id=52Esmnth7Esyecar=2001

3) *інші види відповідальності*: попередження, догана, винесення рішення про відповідальність (ЄС); публікація судового рішення (Фінляндія, Голландія, Литва)²⁶⁸.

Ми розглянули наявні види кримінальної відповідальності у європейських країнах. В Україні всі ці види відповідальності також є, але вони віднесені до адміністративно-правових стягнень. І як буде показано нижче, у цьому є наша перевага, оскільки при винесенні рішення про адміністративне стягнення не потрібно витрачати час на довготривалу, складну, природно бюрократизовану слідчу кримінально-процесуальну процедуру, притаманну розслідуванню кримінальних справ і невинновано затяжну для призначення адміністративного стягнення. Адміністративно-процесуальний розгляд правопорушень, за які передбачаються розглянуті санкції, дає можливість СПД своєчасно виправити порушення і привести свою діяльність відповідно до закону або, якщо це рейдерська атака конкурентів, опротестувати рішення в суді і, якщо воно не правомірне, відмінити його без зайвого зволікання. Крім таких суто практичних переваг, варто звернути увагу на методологічні, етимологічні та праксеологічні проблеми кримінальної відповідальності юридичних осіб та спрогнозувати, до чого можуть призвести запропоновані нововведення.

2.3.5. Фіктивне підприємництво та кримінальна відповідальність юридичних осіб: методологічні, етимологічні і праксеологічні проблеми та шляхи їх розв'язання

Аналіз проблем кваліфікації фіктивного підприємництва показав, що розв'язання питань щодо посилення відповідальності юридичних осіб полягає не у впровадженні кримінальної відповідальності юридичних осіб, а у внесенні відповідних кваліфікуючих ознак у диспозицію ст. 205 КК України. Якщо метою введення кримінальної відповідальності юридичних осіб є **необхідність посилити систему стягнень на юридичних осіб** (а її потрібно посилити), то цього можна досягти в межах галузей адміністративного, цивільного, фінансового та господарського права чи антимонопольного

²⁶⁸ Хайне Г. Коллективная уголовная ответственность: проблемы санкций [Электронный ресурс] / Г. Хайне – Режим доступа: http://www.nbpublish.com/lpmag/single_mag.php?id=52Esmnth7Esyecar=2001

законодавства. При цьому шкідливу діяльність юридичної особи більш ефективно можна припинити і переорієнтувати на суспільно корисну діяльність за допомогою адміністративних та інших вказаних вище правових засобів, ніж упровадженням у даному випадку руйнівної кримінальної відповідальності юридичних осіб.

Непродуктивна модель економічних відносин, закладена в системі оподаткування України, кредитній, депозитній та монетарній політиці держави, продукує детермінанти, що виштовхують підприємницьку діяльність у тінь.

Реально зменшити масштаби фіктивного підприємництва, як і знизити рівень ухилень від сплати податків, незаконного відшкодування ПДВ та пов'язаних з цими злочинами видів корупції, можна завдяки лише **усуненню із чинної системи оподаткування причинно-мотиваційних складових, що зумовлюють відтворення детермінант скоєння податкових злочинів, корупції, псевдокредитних і псевдодепозитних обороток, які за своїм псевдопідприємницьким змістом, у фінансово-правовому, обліково-технологічному та етимологічному аспектах є фіктивним підприємництвом.**

Подібних питань можна поставити ще багато, однак, відповідь на них є майже очевидною. Разом з тим розглянемо ці питання більш детально.

1.1. Насамперед наголосимо на тому, що встановлення кримінальної відповідальності юридичних осіб порушує весь категоріальний устрій, усю методологію інституту кримінальної відповідальності, оскільки визнання юридичної особи суб'єктом злочину суперечить принципам особистої винної відповідальності, індивідуалізації покарання, не узгоджується з цілями категорії покарання. А як можна віднести до юридичних осіб категорії прямого чи необережного умислу, свідомості, здатності усвідомлювати свої дії та керувати ними тощо. В етимологічному плані всі наведені якості притаманні лише людям, і навряд чи їх можна пристосувати до юридичних осіб.

Крім того, серед розглянутих вище санкцій щодо реалізації кримінальної відповідальності юридичних осіб є така, як обмеження волі²⁶⁹. Однак, воля є категорією, яка також належить лише людині.

²⁶⁹ Хайне Г. Коллективная уголовная ответственность: проблемы санкций [Электронный ресурс] / Г. Хайне – Режим доступа: //www.nbpublish.com/lpimag/single_mag.php?id=52Esmnth7Esyscar=2001

Зокрема, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови²⁷⁰ термін «воля» визначається як «одна з функцій людської психіки, яка полягає, насамперед, у владі над собою, здатності усвідомлювати та керувати своїми діями й свідомо вибирати свою поведінку». Ці категорії не можуть належати фабриці, заводу, фіктивній фірмі «Рога і копита», тобто юридичним особам.

Ідея визнання юридичних осіб суб'єктом злочину обґрунтовується тим, що це нібито посилить їх відповідальність. Чию відповідальність можна посилити? Офісу? Статутних документів? Стільця, крісла чи посадовців-фізичних осіб, які на свій розсуд, за своєю волею, використовуючи ці речі, вчиняють благовидні справи або злочини. Тобто, так чи інакше, злочини скоюють конкретні живі люди, фізичні, а не юридичні особи. Відповідно, їх потрібно і карати суворо відповідно до закону, із заборобою обіймати відповідні посади, що і не дасть їм можливості використовувати підприємство як засіб прикриття чи вчинення злочину. Саме підприємство, особливо сфери матеріального виробництва, не варто руйнувати, оскільки це робочі місця для трудового колективу, за якими стоять сім'ї, які необхідно утримувати. Відповідно, підприємство потрібно зберегти та переорієнтувати його діяльність на користь трудового колективу.

2.1. Що саме пропонується передати під кримінально-правову юрисдикцію? Питання притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб за економічні делікти, фіктивне підприємство, незаконну банківську діяльність, порушення правил конкуренції та інші делікти²⁷¹, які (порівняно з громіздким процесом кримінального розслідування) сьогодні вирішуються за відносно спрощеною адміністративно-правовою процедурою, у результаті якої може бути прийнято рішення про примусову санацію, обмеження чи відкликання ліцензії або ліквідацію юридичної особи-порушника. Якщо розгляд і призначення цих адміністративних санкцій визнати як кримінально-правову відповідальність, то не важко собі уявити, як зросте масив непритаманної і непродуктивної роботи для оперативного-слідчого апарату правоохоронних органів. Розслідування цього значного масиву адміністративних деліктів

²⁷⁰ Великий тлумачний словник сучасної української мови / [укл. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К.; Ірпін: Перун, 2003. – С. 157.

²⁷¹ Хавронюк М. І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації [монографія] / Хавронюк М. І. – К.: Юрисконсульт, 2006. – С. 451.

у межах природно-громіздкої кримінально-процесуальної процедури розслідування кримінальних справ збільшить непродуктивне навантаження на оперативно-слідчий апарат, що, безумовно, викличе його непомірне збільшення, з одного боку, з іншого – зумовить бездіяльність персоналу нині існуючих відомчих контрольних структур НБУ, Антимонопольного комітету та інших адміністративно-контрольних органів.

3. Неприродно забюрократизовані процесуальні процедури розслідування вказаних вище банківських правопорушень чи правопорушень антимонопольного законодавства або інших **адміністративних деліктів** призведе до непомірного навантаження і відповідного зростання слідчого апарату, з одного боку, і зумовить бездіяльність інших контролерів, звільнених від відповідальності за належне документування. Непомірне зростання одного апарату і бездіяльність звільненого від відповідальності іншого – контрольного апарату, стануть новими джерелами відтворення корупції, рейдерства та криміногенного потенціалу у всіх сферах суспільних відносин.

Наприклад, підрозділи банківського нагляду, аудиту та інші контрольні структури Національного банку України не лише контролюють різні питання, у т. ч. і незаконну банківську діяльність. Вони можуть і ставлять перед правлінням НБУ питання про обмеження правопорушникам ліцензованих обсягів банківських операцій. Можуть відкликати ліцензію, накласти штраф, призначити санацію банку, примусити підвищити резервні фонди або у певних, передбачених законом ситуаціях і встановленому порядку прийняти рішення про санацію, націоналізацію чи ліквідацію банку. Усі заходи впливу здійснюються через відповідні адміністративні, адміністративно-процесуальні, фінансово-правові та обліково-бухгалтерські чітко регламентовані, взаємовідповідальні та взаємопідконтрольні процедури, аж до оспорювання неправомірних рішень у суді.

Ми розглянули лише банківську діяльність. Якщо додати до цього делікти та відповідальність за порушення антимонопольного законодавства, корупцію та інші види правопорушень, за які пропонується встановити кримінальну відповідальність юридичних осіб²⁷², то це вимагатиме кратного зростання слідчих та судів,

²⁷² Хавронюк М.І. Кримінальне законодавство України та інших держав континентальної Європи: порівняльний аналіз, проблеми гармонізації [монографія] / Хавронюк М.І. – К.: Юрисконсульт, 2006. – С. 451.

а на початковому етапі, доки не буде збільшено слідчий апарат, паралізує роботу цих державних установ.

4.1. При цьому варто підкреслити, що сучасний адміністративний порядок розгляду цієї категорії справ дає можливість юридичним особам оперативно оскаржити дії посадовця НБУ (чи інших) у суді. У випадку незаконності накладеного стягнення можна також оперативно отримати позитивне рішення суду і продовжити роботу підприємства, організації, установи. Як уже згадувалося вище, кримінально-процесуальна процедура розслідування через відомі об'єктивні причини, є досить громіздкою, може тягтися декілька місяців, а інколи, як показує світова і вітчизняна практика, – і по декілька років. У кінці слідства юридична особа може й не буде «покарана» – ліквідована чи обмежена в ліцензованому обсязі операцій чи послуг. Але оперативно опротестувати в суді рейдерську атаку, що (можливо) здійснюється під виглядом слідства, оперативно оскаржити в суді не вийде, бо йде слідство, регламентоване кримінально-процесуальною процедурою. Якщо наведені вище адміністративно-правові категорії відповідальності будуть переведені у кримінальну відповідальність юридичних осіб, то це автоматично зумовить за такими деліктами розслідування, що не лише відволікатиме, а й провокуватиме втягнення оперативно-слідчого апарату до співучасті у рейдерстві, корупції, відтворенні криміногенного потенціалу не лише у сфері тої чи іншої підприємницької діяльності, а й у самих оперативно-слідчих апаратах, як це нині відбувається за участю суддів при проведенні рейдерських атак.

При введенні кримінальної відповідальності юридичних осіб вона буде виражена саме у **викладених вище адміністративних санкціях** (не обмежуватимуть, врешті-решт, волю юридичних осіб, бо вони і за визначенням, і за етимологією цього терміна волі не мають). Тобто практика країн, що ввели кримінальну відповідальність юридичних осіб свідчить що це будуть штрафи, обмеження чи відкликання ліцензії, примусова санація чи ліквідація юридичних осіб та ін.

Таким чином, при введенні кримінальної відповідальності юридичних осіб програє: держава, суспільство, юридична особа-підприємство, фізична особа-громадянин, правопорядок, економічний розвиток. При цьому виграє злочинність, корупція, тіньові суспільно-економічні відносини. Розкриємо у чому саме програють:

- держава – у вигляді фінансових витрат на багатократно збільшений оперативно-слідчий апарат; підриву і паралічу оперативно-слідчої роботи в державі на етапі підбору та формування кадрового потенціалу у зв'язку з введенням нових функцій у зазначених органах;
- суспільство – у вигляді непродуктивних витрат фінансових і людських ресурсів; зниження боротьби з реальною злочинністю; підриву основ розвитку економіки держави за рахунок збільшення можливостей до рейдерських атак, призупинення роботи підприємств, у процесі громіздкої для таких категорій справ кримінально-процесуальної процедури розслідування;
- підприємство – у вигляді зниження темпів виробництва, його призупинення у зв'язку з неможливістю оперативного оскарження в суді неправомірного втручання в його діяльність конкурентів-рейдерів, що змогли використати довготривалу кримінально-процесуальну слідчу процедуру в усуненні конкурентів чи у рейдерства;
- громадяни України – у вигляді втрати робочих місць; не заробленої заробітної плати; життя у корумпованій країні, де сама держава створює передумови, коли довкола продукується вимагання, корупція, відтворюється кримінальний потенціал у суспільстві.

Програє також запобіжний потенціал науки «Кримінальне право», яка втрачає роками напрацьовану методологію, відповідний категоріальний апарат, методологічно вивірену систему кримінального права, кримінальної відповідальності, нехай ще не зовсім досконале, але кодифіковане законодавство, що є методологічним фундаментом його подальшого вдосконалення.

Таким чином, упроваджувати кримінальну відповідальність юридичних осіб не можна ні з теоретико-методологічних, ні з етимологічних, ні з праксеологічних мотивів. Причому кримінальну відповідальність юридичних осіб у вигляді притаманних їм видів уже існуючих адмінстягнень (обмеження чи відкликання ліцензії, санація чи ліквідація юридичних осіб) через вказані вище методологічні, етимологічні та ряд праксеологічних причин не можна встановлювати як додаткове «покарання» юридичних осіб за вже криміналізовані суспільно небезпечні діяння відносно конкретних

суб'єктів злочину – фізичних осіб. Наприклад, до чого тут відповідальність юридичних осіб, за дії хабарників, розкрадачів, службовців банку, що вчинили службовий підлог, зробили несанкціоноване проникнення до електронних мереж чи рахунків клієнтів тощо. У зв'язку із складною природою досліджуваної кримінально-правової матерії, а також із надзвичайною суперечливістю досліджуваних явищ і процесів подібні рішення у країнах з формалізованою системою права, декодифікація, або, якщо можна так сказати, значна десистематизація кримінального права в країнах традиційно-формалізованої системи права, – це результат більше ніж вікового впливу на них конвенційних та інших об'єднувально-інтеграційних процесів з країнами традиційно прецедентною системою права.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Наведена кримінологічна, кримінально-правова та криміналістична характеристика фіктивного підприємництва свідчить про існуючий поверховий підхід до визначення та усунення проблем протидії фіктивному підприємництву, ухиленню від сплати податків, детінізації економіки тощо, який продукує аналогічні формальні підходи до пояснення та розв'язання цих проблем.

2. Такі формальні підходи були застосовані при формуванні диспозиції ст. 205 Кримінального кодексу України, інших законодавчих та нормативно-правових актів і державних програм з протидії корупції, фіктивному підприємництву та детінізації економіки. У результаті неврахування етимологічного змісту таких понять, як «фіктивне підприємництво» «фіктивні підприємства», «конвертаційні центри», «фіктивні економічні відносини», «псевдопідприємництво», ст. 205 КК України створює видимість протидії фіктивному підприємництву, а, по суті, передбачає кримінальну відповідальність за створення та придбання підприємства з метою вчинення фіктивного підприємництва, а не за саму фіктивну підприємницьку діяльність.

Просто намір вчинити щось протиправне, усупереч логіці, став більш суспільно небезпечним, ніж скоєння самої псевдопідприємницької діяльності. Звідси під кваліфікацію фіктивного підприєм-

ництва не підпадає така ознака використання підприємств для вчинення псевдопідприємницьких операцій, як прикриття податкових злочинів, протиправних експортно-імпорتنих операцій та вказаних вище інших економічних злочинів.

Інколи проблеми протидії податковим, зовнішньоекономічним та іншим злочинам, пов'язаним з фіктивним підприємництвом, намагаються вирішувати шляхом прийняття поверхових указів щодо так званої податкової амністії, удосконалення механізму валютного контролю²⁷³.

Однак після прийняття таких нормативно-правових актів механізми протидії ухиленням від сплати податків, відпливу валютних коштів за кордон та іншим, супутнім фіктивному підприємництву, злочинам лише ускладнюються²⁷⁴.

3. Відповідно, такі закони, державні програми та урядові рішення не можуть утворити комплексної організаційно-правової інфраструктури превентивної протидії фіктивному підприємництву. У результаті цей злочин залишається головним інструментом виведення коштів з-під оподаткування та основним засобом прикриття тіншового капіталообороту²⁷⁵.

Проблема ускладнюється тим, що фіктивна підприємницька діяльність та пов'язаний з нею весь зазначений деструктивно-руйнівний масив криміногенних економічних відносин стрімко поширюється, а підходи до усунення причин та умов, що породжують ці проблеми, як і до вдосконалення організаційно-правової, контрольної, технічної та технологічної інфраструктури протидії фіктивному підприємництву та детінізації суспільних відносин, напружуються занадто повільно. Крім того, напрацювання науковців щодо розв'язання вказаних проблем практично не впроваджуються²⁷⁶.

Виходячи з наведеної кримінологічної характеристики фіктивного підприємництва, можна зробити такі висновки:

Фіктивне підприємництво вчиняється з метою прикриття ухилень від сплати податків, незаконного повернення ПДВ, зловжи-

²⁷³ Міжнародні економічні відносини – кримінологічний аспект. / [Попович В. М. та ін.] – К.: Правові джерела, 1997.– С. 106.

²⁷⁴ Термінаторы валютного регулирования. // Закон і бізнес. – 1995.– № 7 – С. 37.

²⁷⁵ Про Державну програму детінізації економіки [В. М. Попович та ін.] – Ірпінь, 2000. – 49 с.

²⁷⁶ Актуальні проблеми реформування податкової системи України: огляд НДР НДЦ 1999–2007. – Ірпінь, 2007. – 412 с.

вань з підакцизними товарами та акцизними марками, ухилення від повернення валютної виручки, незаконного відкриття або використання за межами України валютних рахунків, легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, розкрадання коштів підприємств шляхом шахрайства та привласнення, фіктивного банкрутства, доведення до банкрутства, шахрайства з фінансовими ресурсами та прикриття деяких інших злочинів;

Однак фіктивне підприємництво може і буде застосовуватися для: прикриття легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом; розкрадання коштів підприємств за допомогою шахрайства та привласнення; фіктивного банкрутства; доведення до банкрутства; шахрайства з фінансовими ресурсами та прикриття деяких інших злочинів.

Тому розробку проблем підвищення ефективності протидії фіктивному підприємництву необхідно продовжити насамперед у частині вдосконалення диспозиції ст. 205 КК України.

Тобто, якщо у диспозицію ст. 205 чинного КК України, поряд з ознаками «створення», «придбання», внести ознаку «фактичне використання підприємств чи статусу підприємця-фізичної особи для прикриття псевдопідприємницької діяльності», то таке формулювання диспозиції досліджуваної статті охопить і такі ознаки, як «використання неприбуткових організацій (громадських організацій, благодійних фондів, кредитних чи творчих спілок тощо), для прикриття псевдопідприємницької діяльності. При зазначеному формулюванні диспозиція ст. 205 КК також охопить і такі діяння, як вчинення фіктивного підприємництва підприємцем-фізичною особою для прикриття псевдопідприємницької діяльності».

Однак для більш повного конструювання наведеної організаційно-правової інфраструктури протидії фіктивному підприємництву, особливо його взаємозв'язку з відмиванням доходів злочинного походження (далі ДЗП), розкрадань завдяки шахрайству, привласненню, іншим можливим злочинам, що можуть скоюватися за допомогою фіктивних підприємств та псевдопідприємницької діяльності (далі ППД), необхідно провести такі кримінально-правові розвідки:

– визначити діапазон фінансово-господарських відносин, у межах яких може здійснюватися фіктивне підприємництво (далі ФП), основні, допоміжні та супутні йому злочини;

- встановити суб'єктний склад зазначених фінансово-господарських відносин (перелік осіб-учасників фіктивного підприємництва, відмивання ДЗП та інших супутніх ФП злочинів;

- визначити ознаки суб'єктивної сторони ФП, відмивання ДЗП та інших злочинів, пов'язаних з ФП;

- визначити об'єктний комплекс (перелік об'єктів посягань і родових ознак конкретних дій, що становлять об'єктивну сторону ФП, пов'язаного з ним відмиванням ДЗП та інших злочинів, що мають стосунок до процесу скоєння псевдопідприємницьких операцій;

- розробити необхідний понятійний апарат, здатний відобразити весь комплекс фінансово-господарських технологій та процедурних механізмів, під які завуальовується фіктивне підприємництво, що дало б можливість сформувати комплексну фінансово-правову, організаційну та інформаційну інфраструктуру протидії ФП та пов'язаних з ним відмиванням ДЗП та інших злочинів.

Проведена кримінально-правова та криміналістична характеристика фіктивного підприємництва свідчить про таке:

- підстави криміналізації діянь, що утворюють фіктивне підприємництво, – це система соціально-економічних, юридичних та політичних чинників, достатніх і необхідних для криміналізації відповідних діянь на підставі загально визнаних, теоретично обґрунтованих принципів;

- об'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, є суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення підприємницької діяльності;

- суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа – це організація, створена у формі, встановленій законом, а також зареєстрована у відповідному порядку, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем і відповідачем у суді, є суб'єктом господарювання і здійснює самостійну, на власний ризик, систематичну господарську комерційну діяльність з метою одержання прибутку;

- під створенням юридичної особи необхідно розуміти її державну реєстрацію у встановленому законом порядку;

- під придбанням суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) щодо відповідальності, згідно зі ст. 205 КК України, потрібно розуміти придбання права власності, а також купівлю від-

повідного пакета акцій товариства, що дозволяє фактично керувати діяльністю цього підприємства та впливати на прийняття рішень його керівними органами;

- злочин, кримінальна відповідальність за який передбачена ч. 1 ст. 205 КК України, вважається закінченим з моменту створення (державної реєстрації) суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи або його придбання (набуття права власності на нього);

- суб'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, можуть бути: фізичні особи, які засновники суб'єкта підприємницької діяльності-юридичну особу або зареєстрували чи придбали за підробленими, викраденими, втраченими паспортами, за паспортами померлих осіб на їх ім'я юридичну особу-суб'єкта підприємницької діяльності; службові особи-відповідних підприємств, установ та організацій, що прийняли рішення про створення чи придбання юридичної особи; власники юридичної особи; особи, які за підробленими документами зареєстрували чи придбали на ім'я інших фізичних та юридичних осіб суб'єкта підприємництва-юридичну особу;

- під прикриттям незаконної діяльності необхідно розуміти здійснення дій (приховування), які завуальовують таку незаконну діяльність, а саме: легалізацію доходів, отриманих злочинним шляхом; ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; монополізацію ринку товарів і послуг тощо;

- суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України, характеризується прямим умислом, корисливим мотивом та спеціальною метою – прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона;

- наведено та проаналізовано схему приховування факту реалізації продукції за готівку, а також виведення з-під оподаткування торгової націнки.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ, ІНФОРМАЦІЙНІ ТА ПРАВОВІ ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФСПД

3.1. ЗАХОДИ ПРОТИДІЇ РЕЄСТРАЦІЇ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ І ВЧИНЕННЮ ЗЛОЧИНІВ ЗА ЇХ УЧАСТЮ

Категорія «реєстрація» (від латин. *regesta* – списки, перелік) має кілька значень. З одного боку, її розглядають як внесення когось-або чого-небудь до списку, книги для запису справ, документів, майна, земельних володінь тощо з метою обліку або надання йому законної чинності. З іншого – фіксування (як правило, за допомогою приладів) якогось-небудь явища, спостереження, факту, автоматичний запис значення вимірюваної величини, що змінюється в часі²⁷⁷. Близької позиції дотримуються й інші вчені. Зокрема, звертаючись до онтологічного значення категорії «реєстрація», С.І. Ожегов зазначає, що вона є похідною від слова «реєструвати», що означає: записувати, відмічати з метою обліку, надання чинності, наукового спостереження тощо²⁷⁸. Зважаючи на багатоаспектність явища, що нами розглядається, важливо при побудові категоріального апарату унеможливити викривлення семантичного значення терміна «реєстрація», гранично чітко визначити його «природні кордони». Адже необґрунтоване звуження сутності категорії, відтинання того або іншого сегмента призведуть до викривлення істинного розуміння та порушать цілісність сприйняття її змісту.

²⁷⁷ Нечволод Л.І. Сучасний словник іншомовних слів. / Нечволод Л.І. – Х.: ТОР-СІНГ ПЛЮС, – 2009. – С. 584.

²⁷⁸ Ожегов С.И. Словарь русского языка / Ожегов С.И. // 4-е, изд. испр. и доп. – М.: Государственное издательство иностранных и национальных словарей, 1961. – С. 665.

Цілком зрозуміло, що реєстрація застосовується в багатьох сферах людської діяльності (виробництві, комерції, медицині, освіті, науці тощо). Те саме можна стверджувати й стосовно ролі реєстрації в державній діяльності, вона посідає провідне місце в державному управлінні як специфічній діяльності органів публічної адміністрації.

Серед існуючих різновидів державної реєстрації, залежності від обраного критерію, можна виокремити такі основні модифікації: 1) за предметом (об'єктом) реєстрації. Керуючись визначеною підставою, державна реєстрація може підрозділятися на: а) реєстрацію земельних ділянок; б) реєстрацію транспортних засобів; в) реєстрацію баз персональних даних; г) реєстрацію нормативно-правових актів міністерств, інших органів виконавчої влади; д) реєстрацію виробів медичного призначення тощо; 2) за наданим (отриманим) правом. Спираючись на цей критерій, можна виділити, наприклад, реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень; 3) за фактами (діями, подіями), що є предметом реєстраційного провадження. Виходячи з наведеної ознаки, можна диференціювати, наприклад: а) реєстрацію актів цивільного стану; б) реєстрацію громадянства України; 4) за суб'єктами. Ця підстава дозволяє розрізнити: а) реєстрацію торгово-промислових палат; б) реєстрацію друкованих засобів масової інформації та інформаційних агентств; в) реєстрацію благодійних організацій тощо. При цьому зазначені критерії часто пересікаються (а іноді – нерозривно пов'язані), утворюючи варіативні конгломераційно-реєстраційні конструкції.

Особливе місце в державно-реєстраційній системі України посідає державна реєстрація суб'єктів господарювання. Вона спрямована на практичну реалізацію права на підприємницьку діяльність, закріпленого ст. 42 Конституції України, слугує першим кроком на шляху до легітимації факту створення бізнес-суб'єктів.

Однак, варто звернути увагу й на певні негативні моменти, що притаманні державній реєстрації суб'єктів господарювання в сучасних вітчизняних реаліях. Відзначимо два з них. По-перше. До ухвалення Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», за даними голови Ліцензійної палати України, державна реєстрація регулювалася 57 нормативно-правовими актами (23 законами, 10 указами Президента України, декретом та 12 постановами Кабінету Міністрів України, 6 поста-

новами Національного банку України і 5 наказами центральних органів влади). Проте й нині розпорошеність нормативної регламентації є характерною рисою державно-реєстраційної діяльності. По-друге, не сприяють упорядкуванню суспільних відносин наявні в різних нормативно-правових актах термінологічні різночитання, адже вживаються різні словосполучення – «державна реєстрація», «державна реєстрація СПД», «державна реєстрація підприємства», «державна реєстрація підприємництва», «державна реєстрація статуту». При цьому в Україні, на відміну від західних держав, реєстрацією СПД займаються численні органи – 764 місцевих органів влади (532 районні державні адміністрації та 232 органи місцевого самоврядування)²⁷⁹.

Ухвалення 15 травня 2003 року Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755-IV²⁸⁰ спеціалізованого законодавчого акта, що набув чинності 1 липня 2004 року, регулює основні моменти реєстрації. Водночас варто зауважити, що прийняття цього Закону могло та повинно було запровадити реальний механізм протидії створенню та проникненню в бізнес-середовище суб'єктів господарювання, які мають ознаки фіктивності.

Статистичні дані правоохоронних органів свідчать, що близько 90 відсотків фіктивних підприємств реєструються на підставних осіб. Зазначена обставина дозволяє стверджувати, що на момент їх легалізації державний реєстратор уже має справу з фіктивним суб'єктом господарювання. Псевдосуб'єкт господарювання може створюватися для використання в цілком конкретній злочинній схемі, а може організовуватися на всяк випадок, як певний резервний варіант, що задіюється в будь-який зручний момент. Щодо дій суб'єктів з ознаками фіктивності, то саме при державній реєстрації вони, хоч і маскуючись, виходять з тіні, стають досяжними для реальної контрольної діяльності. Саме ця обставина нібито повинна була б спростувати їх виявлення, проте з'ясування специфіки цього реєстраційного провадження пояснює, чому так не сталося, чому легкість, з якою повинні були б викриватися фіктивні суб'єкти господарювання, є уявною. Проблеми, що супроводжують виявлення

²⁷⁹ Марков В.І. Створення та реєстрація суб'єктів підприємництва недержавного сектору економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступення канд. юрид. наук. / В.І. Марков – Донецьк, 2004. – С. 1

²⁸⁰ Офіційний вісник України 2003. – № 25. – С. 12. – Ст. 1172.

псевдосуб'єктів підприємництва при державній реєстрації та роблять це завдання найскладнішим, є наслідком таких чинників:

1) за своїм механізмом це короткотривала та разова операція. Строк державної реєстрації юридичних осіб не повинен перевищувати три робочих дні, а строк державної реєстрації фізичної особи-підприємця не повинен перевищувати два робочих дні з дати надходження документів для її проведення; 2) на цей момент перевірку інформації та документів, що надаються державному реєстратору, можна визначити як формальну та поверхову. Чинна редакція статті 4 Закону № 755 передбачає, що порядок проведення державної реєстрації охоплює, зокрема: перевірку комплектності документів, які подаються державному реєстратору, та повноти відомостей, що вказані в реєстраційній картці, а також перевірку документів, які подаються державному реєстратору на відсутність підстав для відмови у проведенні державної реєстрації. При цьому державному реєстратору забороняється вимагати додаткові документи, якщо вони не передбачені Законом № 755; 3) правопорушниками застосовуються різноманітні прийоми маскування, приховування дійсних намірів. Взагалі фіктивному підприємству притаманна висока латентність; 4) тяжко довести наявність складу правопорушення саме на момент державної реєстрації, адже тільки створений суб'єкт господарської діяльності практично не здійснював.

Чинна редакція Закону № 755 передбачає та регулює шість форм державної реєстрації: а) реєстрацію юридичної особи (засвідчується факт створення юридичної особи); б) реєстрацію фізичної особи, яка має намір стати підприємцем (засвідчується факт набуття статусу підприємця фізичною особою); в) реєстрацію змін до установчих документів юридичних осіб; г) реєстрацію припинення юридичної особи; ґ) реєстрацію змін до відомостей про фізичну особу-підприємця, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі ЄДР): зміна щодо імені фізичної особи (прізвища та/або імені, та/або по батькові), місця її проживання, реєстраційного номера облікової картки платника податків або номера та серії паспорта фізичної особи, яка через свої релігійні або інші переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідні органи державної влади і має відмітку у паспорті; д) реєстрацію припинення під-

приємницької діяльності фізичної особи-підприємця (позбавлення статусу підприємця). До того ж законом передбачено вчинення й інших реєстраційних дій. До них, зокрема, можна віднести відмову у проведенні державної реєстрації або залишення документів, які подані для здійснення державної реєстрації, без розгляду.

На нашу думку, до нових заходів щодо підвищення ефективності протидії реєстрації фіктивних суб'єктів підприємництва, які у сукупності з уже передбаченими чинним законодавством перевірочними діями, що здійснюються державними реєстраторами, повинні забезпечити системність та комплексність цього протистояння, потрібно віднести:

1. Упровадження «біометричних» паспортів, що нині активно обговорюється урядовцями та експертами. Використання цього типу документів при державній реєстрації дозволить більш точно ідентифікувати особу заявника, зменшити кількість помилок та зловживань посадових осіб.

2. Напрацювання Регламенту державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і затвердження його наказом Державної реєстраційної служби України. Зазначений документ повинен чітко визначити алгоритм діяльності посадових осіб при здійсненні всіх форм державної реєстрації, можливу варіативність їх дій. Саме встановлення послідовності та твердих меж реєстраційної операції в конкретній типовій ситуації сприятиме забезпеченню законності під час здійснення державної реєстрації бізнес-суб'єктів. Порушення посадовцями передбаченої реєстраційної процедури, вчинення дій, що виходять за окреслений периметр, повинні терміново та неминуче зумовлювати службову перевірку та за наявності підстав тягнути за собою дисциплінарну (чи іншу, передбачену законом) відповідальність.

3. Реформування інформаційних відносин у сфері державної реєстрації суб'єктів господарювання. Її метою потрібно визначити забезпечення продуктивного інформаційного обміну між компетентними державними органами. Інформаційна складова в реєстрації настільки важлива, що дає підстави окремим ученим стверджувати, що «основною функцією системи реєстрації має бути не безпосередньо реєстраційна, а інформаційна – публічне розкриття інформації про юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців»²⁸¹.

²⁸¹ Кібенко О. Р. Сучасний стан та перспективи правового регулювання корпоративних відносин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора юрид. наук: спец. 12.00.041 / О. Р. Кібенко. – Х., 2006. – С. 6.

Зазначимо, що ми не є прихильниками такої категоричної позиції. Адже державна реєстрація спрямована на реалізацію кількох функцій. На нашу думку, інформаційна функція є тільки однією з основних, проте ніяк не головною. Пріоритет все-таки залишається за реєстраційною функцією. Саме тому вже традиційно відповідне процесуальне провадження визначається як реєстраційне.

На реалізацію інформаційної складової державної реєстрації бізнес-суб'єктів спрямоване створення Єдиного державного реєстру, який ведеться на електронних носіях відповідно до державних стандартів, що становлять його сумісність і взаємодію з іншими системами та мережами, що складають інформаційний ресурс держави. Його метою є забезпечення органів державної влади, а також учасників цивільного обороту достовірною інформацією про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців з ЄДР. Закон № 755 передбачає, що технічні та програмні засоби ведення ЄДР повинні забезпечувати, зокрема, передачу відповідним органам статистики, Державної податкової служби України, Пенсійного фонду України повідомлень та відомостей з реєстраційних карток при вчиненні реєстраційних дій, що передбачені цим Законом, у тому числі для взяття на облік, зняття з обліку юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Також передбачено отримання даних у порядку взаємообміну інформацією відомчих реєстрів органів статистики, Державної податкової служби України, Пенсійного фонду України. Деталізація процедури та умов обміну відомостями (повідомленнями) про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (зняття з обліку) юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців передбачена в Порядку взаємодії суб'єктів інформаційного обміну щодо надання та використання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців²⁸² (далі-Порядок). У процесі взаємного обміну задіюються електронні інформаційні ресурси державних органів (від ДПС України насамперед це Єдиний банк даних про платників податків юридичних осіб та Реєстр фізичних осіб-платників податків підприємців, який є складовою Державного реєстру фізичних осіб- платників податків та інших обов'язкових платежів). Структура, формат відомостей та

²⁸² Наказ Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету статистики України: від 07.12.2005 р. № 121/560/406.

вимоги до їх контролю, процедури взаємодії інформаційних систем та зміни до них визначаються суб'єктами інформаційного обміну відповідними спільними рішеннями, які оформлюються окремими протоколами, підготовленими на підставі наведеного Порядку.

Інформаційний обмін здійснюється на центральному та регіональному рівнях. На цей час передбачено, що операція з передачі з бази даних ЄДР повідомлень та відомостей з реєстраційних карток про вчинення реєстраційних дій та підтвердження відомостей про юридичну особу або фізичну особу-підприємця, що надходять до цієї бази від державних реєстраторів, здійснюється протягом дня, але не пізніше 10 год. 00 х в. наступного робочого дня. Зауважимо, що, на нашу думку, у цьому випадку краще застосувати формулювання – «протягом доби, але не пізніше 10 год. 00 х в.» і далі за текстом.

Застосований в Україні підхід щодо інформаційного обміну у сфері державної реєстрації суб'єктів господарювання призводить до створення ситуації, коли зазвичай з'ясування їх фіктивного характеру відбувається вже після реєстрації. Проте інакше і не могло статися, адже чинне законодавство виписано таким чином, що боротьба з фіктивним підприємництвом не є пріоритетною метою реєстраційної діяльності. Державний реєстратор надає інформацію іншим державним органам уже після того, як реєстрація відбулася. Тому навіть в разі викриття суб'єкта з ознаками фіктивності, який здійснив спробу легалізувати своє створення, реакція держави на цю протиправну дію передбачено буде запізнілою. У подальшому це змушує звертатися до суду для постановлення рішення щодо припинення юридичної особи або припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, у тому числі визнання реєстраційних документів недійсними (відповідно до ст. 55–1 Господарського кодексу України), та даремно втрачати час.

Серед реальних кроків, що мають сприяти стримуванню реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання за допомогою інформаційної складової, можна визначити: – здійснення інформаційного обміну між державним реєстратором та органами міліції в режимі он-лайн. При цьому важливо забезпечити не просто пряму трансляцію прийнятого рішення, а головне – реалізувати надання електронних копій документів (виготовлених державним реєстратором шляхом сканування).

Реформування чинного законодавства, насамперед Закону № 755, щодо протидії реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності є самим дієвим сегментом цієї діяльності. При цьому не варто лякатися звинувачень у повороті до «репресивного» регулювання. Вони залишаться деклараціями, якщо зміни та доповнення не створюватимуть більш складні умови реєстрації, а будуть спрямовані на досягнення компромісу між державними та приватними інтересами, забезпечать адекватне вирішення наявних проблем.

Серед напрямк удосконалення Закону № 755 першочерговими можна визначити встановлення адміністративної відповідальності за надання заявником державному реєстратору установчих документів або інших документів з неправдивими відомостями, які підлягають внесенню до ЄДР.

3.2 ТАКТИКА ОПЕРАТИВНОГО ПОШУКУ ОЗНАК ЗЛОЧИНІВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З НЕСПЛАТОЮ ПОДАТКІВ, ЯКІ ВЧИНЕНІ СУБ'ЄКТАМИ ПІДПРИЄМНИЦТВА З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ

Злочини, які скоюються суб'єктами підприємництва з ознаками фіктивності, за своїм змістом характеризуються високим ступенем латентності. Для їх ефективного виявлення та розслідування необхідне проведення комплексу спеціальних заходів різного спрямування: контрольно-перевірочні заходи; оперативно-розшукові заходи; комплекс аналітичних заходів з використанням ресурсів інформаційно-пошукових систем; комплекс слідчих дій та оперативно-розшукових заходів.

Складність у встановленні змісту злочинної діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності викликана тим, що при вчиненні таких злочинів (ухилення від сплати податків, легалізація коштів злочинного походження, незаконне відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість тощо) фактично відсутня потерпіла сторона, яка могла б безпосередньо після спри-

чинення матеріальної шкоди звернутися за допомогою до правоохоронних органів щодо захисту порушених прав. Така злочинна діяльність здійснюється приховано, правопорушниками виконується цілий комплекс спеціальних заходів для приховування змісту злочинної діяльності та її слідів, що створює певні проблеми для їх встановлення співробітниками правоохоронних органів. Нерідко встановлюються корупційні зв'язки співробітників правоохоронних та контролюючих органів, які прикривають злочинну діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва, а в окремих випадках безпосередньо керують злочинною діяльністю таких суб'єктів.

Правопорушниками виконується комплекс заходів для створення уяви про правомірну та легальну поведінку окремих суб'єктів підприємництва: реєстрація підприємства в органах державної реєстрації; взяття платника податків на облік у податкових органах; офіційне, після реєстрації в податкових органах та підрозділах Пенсійного фонду України, відкриття поточного рахунку в банківських установах; взяття на облік в органах статистики, фондах соціального страхування. Безпосередньо під час скоєння злочинів виконуються дії, які створюють уяву про фактичне виконання фінансово-господарських операцій: укладення угоди; перерахування грошових коштів через банківські установи; складання документів про відвантаження та перевезення товарів, будівельних матеріалів; складаються акти про прийняття робіт тощо.

Для успішного виявлення фактів злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва необхідний ретельний аналіз їх діяльності та встановлення окремих ознак, які можуть свідчити про можливість віднесення того чи іншого суб'єкта підприємництва до категорії фіктивних підприємств. Про наявність діяльності фіктивних суб'єктів господарювання можуть свідчити такі ознаки: 1) незначний статутний фонд зареєстрованого суб'єкта підприємництва та визначення у статуті таких напрямів підприємницької діяльності, які потребують значних фінансових ресурсів; 2) надходження на поточний рахунок підприємництва, безпосередньо після його державної реєстрації, значних сум грошових коштів; 3) укладання підприємством угод на виконання специфічних робіт (будівельних, ремонтних, конструкторських, дослідницьких тощо), за відсутності спеціального обладнання та фахового персоналу; 4) надання підприємством виключно інформаційно-довідкових послуг; 5) надання до податкових органів,

безпосередньо після державної реєстрації суб'єкта підприємництва, податкової звітності про відсутність ведення підприємницької діяльності та відповідних об'єктів оподаткування; 6) участь у державній реєстрації суб'єкта підприємництва як засновників осіб, що викликають підозру у співробітників правоохоронних органів (осіб, які раніше брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності; осіб, які виконували обов'язки керівника підприємства, яке у подальшому було визнано фіктивним; осіб похилого віку; осіб, які страждають на тяжкі захворювання; студентів; осіб без постійного місця проживання; осіб, які були причетні до фіктивного банкрутства підприємств тощо); 7) сплата незначної суми податків при значних фінансових надходженнях на поточний рахунок підприємства; 8) виконання одночасно різних за спрямуванням видів підприємницької діяльності (будівництво, інформаційно-довідкове забезпечення; закупівля сільськогосподарської сировини від населення, виконання проектно-конструкторських робіт тощо); 9) фактична відсутність суб'єкта підприємницької діяльності за адресою, яка була зазначена під час державної реєстрації підприємства; 10) використання для державної реєстрації суб'єкта підприємництва юридичних адрес масової реєстрації підприємств; 11) формування безпосередньо після державної реєстрації значних зобов'язань з податку на додану вартість.

Труднощі у виявленні правоохоронними органами діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності викликані як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. *До об'єктивних факторів можуть бути віднесені:*

- 1) неочевидність вчинення злочинної діяльності та відсутність потерпілої сторони, яка б могла повідомити про спричинення шкоди в результаті скоєння злочину;
- 2) неочевидність джерел інформації про обставини вчинення злочину та осіб, які його скоїли;
- 3) наявність фрагментарної інформації у правоохоронних органах про обставини вчинення злочину;
- 4) виконання правопорушниками комплексу спеціальних заходів для приховування слідів злочину та в цілому злочинної діяльності;
- 5) протидія правоохоронним органам у встановленні даних про зміст злочинної діяльності;

- 6) труднощі в отриманні та вилученні інформації про зміст злочинної діяльності у суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності на етапі збору первинних матеріалів про порушення податкового законодавства до порушення кримінальної справи (отримання документів обліку фінансово-господарської діяльності; отримання з банківських установ інформації, що містить банківську таємницю, тощо);
- 7) труднощі в оперативному документуванні змісту злочинної діяльності, оскільки така діяльність здійснюється приховано від оточуючих.

До суб'єктивних чинників, які впливають на ефективність правоохоронних органів щодо виявлення діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, можна віднести:

- 1) недостатній рівень професійної підготовки осіб, які задіяні в проведенні оперативно-розшукових заходів та досудового слідства, контрольно-перевірочної діяльності;
- 2) високий рівень корупції співробітників правоохоронних та контролюючих органів, прикриття ними змісту злочинної діяльності, протидія виявленню та розслідуванню злочинів, скоєних із використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва;
- 3) безпосередня участь окремих співробітників правоохоронних органів у діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності.

Варто погодитися з думкою колективу авторів науково-практичного посібника (Ніколаюк С. І., Никифорчук Д. Й., Семчук А. Г.), які зазначають, що загальна криміналізація економічних процесів призвела до загальноприйнятої практики використання з корисливою метою службового становища і здійснення операцій на межі закону і злочину. Це спричинило до небажання посадових осіб комерційних банків привертати увагу правоохоронних органів до діяльності своєї організації і до своїх клієнтів²⁸³.

Зазначені вище чинники впливають на своєчасність та повноту отримання інформації про зміст злочинної діяльності та свідчить

²⁸³ Протидія злочинам, що пов'язані з легалізацією доходів, одержаних злочинним шляхом: науково-практичний посібник / [С. І. Ніколаюк, Д. Й. Никифорчук, А. Г. Семчук та ін.]. – К.: КНТ, 2006. – 374 с.

про потребу в належному кадровому (професійному) забезпеченні підрозділів податкової міліції для збору та аналізу необхідної доказової інформації про діяльність фіктивних підприємств.

За наявності перерахованих вище умов, які ускладнюють виявлення фактів злочинної діяльності за участю суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, актуальним є питання вдосконалення організаційних засад і тактики здійснення оперативно-розшукової діяльності. Така діяльність правоохоронних органів має спрямування на встановлення фактів про діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва (пошук ознак злочинів) і встановлення кола осіб, які становлять оперативний інтерес, отримання інформації, що може бути використана як докази у ході досудового слідства.

Встановлення первинної інформації про діяльність фіктивних підприємств, на наш погляд, можливе за умови здійснення відповідних організаційно-тактичних заходів, які визначають напрями оперативного пошуку та його відповідної тактики, забезпечення таких оперативно-розшукових заходів необхідними й достатніми силами та засобами, спільної узгодженої участі різних підрозділів податкової міліції, а в окремих випадках належної взаємодії з оперативними підрозділами органів внутрішніх справ, Служби безпеки України, контролюючими органами. Ефективна діяльність підрозділів податкової міліції щодо виявлення змісту злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання можлива за умови своєчасного отримання оперативної інформації про такі факти. Варто погодитися з думкою науковців, які зазначають, що для того, щоб успішно здійснювати пошукову роботу, співробітники оперативних підрозділів повинні мати уявлення про сутність та завдання пошукової роботи, місця її здійснення, способи використання агентури, можливості інших оперативних підрозділів, володіти навичками ведення особистого пошуку щодо виявлення осіб, фактів та предметів (документів), які становлять оперативний інтерес²⁸⁴.

²⁸⁴ Семчук А. Г. Створення єдиної державної інформаційної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, як ефективний шлях протидії корупції / Семчук А. Г., Ніколаюк С. І., Шаповалов О. О. // матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції [«Спеціальна техніка у правоохоронній діяльності»], (Київ, 22–23 листопада 2005 р.) / МВС, Київський національний університет внутрішніх справ. – Київ: КНУВС, 2006. – С. 178–186.

Проблемі виявлення, розкриття злочинів, оперативного пошуку злочинів, оперативного пошуку ознак злочинів, оперативно-розшуковому та криміналістичному забезпеченню виявлення злочинів у наукових дослідженнях приділена значна увага²⁸⁵.

Загальні теоретичні положення щодо визначення поняття, структури та безпосереднього змісту оперативного пошуку ознак злочинів досить повно відображенні у наукових дослідженнях з теорії оперативно-розшукової діяльності стосовно:

- 1) організації та тактики оперативного пошуку у ході оперативного обслуговування об'єктів економіки²⁸⁶;
- 2) інформаційного забезпечення пошукової діяльності²⁸⁷;

²⁸⁵ Белоглазов Е. Г. Выявление признаков экономических преступлений на основе моделирования показателей «черной бухгалтерии» / Е. Г. Белоглазов // Вестник Московского университета МВД России. – 2006. – № 3. – С. 92–94; Бусол О. Ю. Методи аналізу оперативних даних / О. Ю. Бусол // Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. – К., 2006. – № 2. – Ч. 2. – С. 116–124; Василичук В. І. Організація оперативної роботи підрозділів ДСБЕЗ щодо виявлення та розкриття злочинів у сфері економіки / В. І. Василичук // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – К., 2003. – № 1. – Ч. 2. – С. 70–79; Дідоренко Е. О. До питання про порядок, умови перевірки первинної інформації, що становить оперативний інтерес для успішної боротьби з проявами групової організованої злочинності / Е. О. Дідоренко // Актуальні проблеми оперативно-розшукової діяльності. – Луганськ: ЛІВС, 2000. – С. 3–13; Долженков О. Ф. Основи розвідки у середовищі та інфраструктурі злочинності: [монографія] / Долженков О. Ф., Некрасов В. А., Черкасов Ю. Е. – Одеса: НДРВВ ОЮІ НУВС, 2003. – 190 с.; Ключ В. В. Основи виявлення і розслідування злочинів, пов'язаних з порушенням порядку зайняття підприємницькою діяльністю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Вадим Валерійович Ключ. – Одеса, 2004. – 228 с.; Кондратьєв Я. Ю. Тактика проведення оперативно-розшукових заходів та особливості легалізації оперативної розшукової інформації: [навч.-практ. посіб.] / [Я. Ю. Кондратьєв, Д. Й. Никифорчук, О. М. Сніцар, С. І. Николаюк]. – К.: НАВСУ, 2004. – 60 с.; Некрасов В. А. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (оперативно-розшуковий аспект): [навчальний практичний посібник] / [В. А. Некрасов, Л. В. Борещ, С. Ю. Мироненко]. – К.: Видавничий дім «Скіф», КНТ, 2008. – 88 с.; Організація роботи по виявленню, документуванню та розслідуванню злочинів, пов'язаних з відмиванням грошових коштів з використанням фіктивних підприємств: навчальний посібник. / [Антипов В. І., Баліна С. Н., Данченко О. І. та ін.]; за ред. М. В. Джиги, Я. Ю. Кондратьєва. – К.: НАВСУ, 2000. – 64 с.

²⁸⁶ Перепелиця М. М. Тактика пошуку та збору оперативно-розшукової інформації у процесі оперативного обслуговування / М. М. Перепелиця // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – 1999. – № 10. – С. 112–116.

²⁸⁷ Берлач А. І. Інформаційне забезпечення оперативних підрозділів як основа оперативно-розшукового супроводження фінансових правовідносин / А. І. Берлач // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2000. – № 3. – С. 3–12; Перепелиця М. М. Деякі теоретичні аспекти інформаційного забезпечення оперативно-розшукової діяльності органів внутрішніх справ / М. М. Перепелиця, В. Ю. Журавльов // Вісник Університету внутрішніх справ, 1999. – № 1. – С. 34–49.

3) особливостей оперативного пошуку ознак злочинів в окремих сферах та об'єктах економічної діяльності²⁸⁸.

Особливостям організації роботи оперативних та слідчих підрозділів органів внутрішніх справ, податкової міліції щодо виявлення змісту злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарської діяльності присвячені лише окремі публікації²⁸⁹.

До існування окремої теорії виявлення та розкриття злочинів науковці ставляться по-різному. Одні дослідники вважають, що не може бути самостійної теорії розкриття злочинів, а також, що розкриття (виявлення) злочинів стосується лише оперативно-розшукової діяльності, а не криміналістики²⁹⁰. Ми поділяємо погляди точки зору дослідників, які визнають наявність самостійної криміналістичної теорії (вчення) про виявлення та розкриття злочинів²⁹¹.

На думку І. Ф. Герасимова, під виявленням злочинів необхідно розуміти певну поінформованість правоохоронних органів про вчинен-

²⁸⁸ Скалозуб Л. П. Попередження та викриття підрозділами ДСБЕЗ МВС України злочинів, пов'язаних з відшкодуванням податку на додану вартість / Скалозуб Л. П., Василичук В. І., Сливенко В. Р. – Вінниця: Консоль, 2010. – 231 с.; Скалозуб Л. П. Протидія підрозділами міліції незаконному відшкодуванню податку на додану вартість / Л. П. Скалозуб. – Чернівці: Прут, 2009. – 302 с.; Скалозуб Л. П. Збірник методичних рекомендацій з документування та викриття злочинів у пріоритетних напрямках та галузях економіки. Ч. 4 / Л. П. Скалозуб, В. І. Василичук; за ред. О. М. Джузи. – К.: ДП «Друкарня МВС України», 2009. – 468 с.

²⁸⁹ Николаюк С. І. Алгоритм як основа документування злочинів, що вчинюються у сфері господарської діяльності / С. І. Николаюк // Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. – К., 2008. – № 3. – Ч. 2. – С. 93–100; Руденко О. О. Незаконна господарська діяльність – засоби запобігання та викриття / Руденко О. О., Николаюк С. І., Никифорчук Д. Й. – К.: КНТ, 2009. – 160 с.; Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія та практика / В. В. Лисенко. – К.: Логос, 2004. – 324 с.; Лисенко В. В. Незаконне відшкодування із державного бюджету ПДВ / В. В. Лисенко, О. П. Дзісяк // Вісник прокуратури. – 2007. – № 3 (75). – С. 96–104; Лисенко В. В. Загальні умови виявлення, розкриття та розслідування ухилень від сплати податків // Науковий вісник Академії державної податкової служби України. – 2002. – № 3 (17). – С. 189–198; Лисенко В. В. Організаційні і тактичні основи виявлення злочинів, які входять до підслідності податкової міліції // Підприємство, господарство і право. – 2003. – № 7. – С. 104–107.

²⁹⁰ Белкин Р. С. Курс криминалистики / Р. С. Белкин. – М.: Юнити, 2001. – С. 792.

²⁹¹ Герасимов И. Ф. Проблемы общей теории раскрытия преступлений / И. Ф. Герасимов // Актуальные проблемы современной криминалистики. – 1980. – С. 28–31; Кокурин Г. А. Криминалистические и оперативно-розыскные основы поисковой деятельности в процессе раскрытия и расследования преступлений / Г. А. Кокурин. – Екатеринбург: Урал. юрид. ин-т, 1999. – 213 с.; Анушат Э. Искусство раскрытия преступлений и законы логики / Э. Анушат. – М.: ЛексЭст. 2001. – 112 с.

ня протиправного діяння²⁹². Під виявленням злочинів В. О. Ледащев розуміє виявлення ознак злочину за результатами пізнавальної діяльності органів дізнання та досудового слідства, що здійснюється криміналістичними методами та документально зафіксовані²⁹³. На думку М. Г. Шурухнова, пошукова діяльність характеризується комплексом процесуальних і непроцесуальних засобів, які реалізуються у ході розслідування з метою забезпечення збирання доказів та встановлення обставин, які значимі для правильного вирішення справи²⁹⁴.

На проблему виявлення злочинів звертав увагу у своїх дослідженнях В. І. Галаган²⁹⁵. Під пошуковими заходами І. П. Козаченко та Я. Ю. Кондратьєв розуміють дії оперативних працівників щодо встановлення невідомих подій злочину і винних осіб, а також злочинів, які готуються до вчинення або вчинені невстановленими особам²⁹⁶. Д. І. Сулейманов зазначає, що основу пошуку криміналістично значимих джерел становить комплекс слідчих дій та оперативно-розшукових заходів²⁹⁷. На думку В. В. Лисенка, О. С. Задорожного виявлення та розкриття злочинів повинне мати відповідне криміналістичне забезпечення (техніко-криміналістичними засобами, тактичними прийомами, методичними рекомендаціями)²⁹⁸.

²⁹² Герасимов И. Ф. Выявление преступлений – начальный этап борьбы с преступностью / (И. Ф. Герасимов // Проблемы оптимизации первоначального этапа расследования преступлений. – Свердловск, 1988. – С. 25.

²⁹³ Ледащев В. О. Своевременное обнаружение преступления: понятие, методы и профилактическое значение / В. О. Ледащев // Правовые организационные вопросы предварительного расследования. – Волгоград: ВСШ, 1977. – С. 20.

²⁹⁴ Вольинский А. Ф. Криминалистика / Вольинский А. Ф., Аверьянова Т. В., Александрова И. Л. – М.: Закон и право, ЮНИТИ – ДАНА, 1999. – загална 615 с. – С. 261.

²⁹⁵ Галаган В. І. Проблеми вдосконалення кримінально-процесуальної діяльності органів внутрішніх справ / Галаган В. І. – К.: Національна академія внутрішніх справ України, 2002. – 300 с.

²⁹⁶ Кондратьев Я. Ю. Научно-практический комментарий к Закону Украины «Про оперативно-розшукову діяльність». / Я. Ю. Кондратьев, І. П. Козаченко. – К.: РВВ МВС України, 1993. – С. 15.

²⁹⁷ Сулейманов Д. И. Концептуальные основы использования информации при раскрытии преступлений: автореф. дис. на соискание учен. степени доктора юрид. наук: 12.00.09 / Джаваншир Ислам оглы Сулейманов. – К.: КГУ имени Тараса Шевченко, 1997. – С. 25.

²⁹⁸ Лисенко В. В. Проблеми виявлення злочинів, пов'язаних з несплатою податків / В. В. Лисенко, О. С. Задорожний // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – 2007. – № 2 (37). – С. 212.; Лисенко В. В. Загальні умови виявлення, розкриття та розслідування ухилень від сплати податків / В. В. Лисенко // Науковий вісник Академії державної податкової служби України. – 2002. – № 3 (17). – С. 189–198.

Виявлення злочинів є цілеспрямованою діяльністю оперативних та слідчих підрозділів для встановлення, фіксації фактів, обставин скоєння злочинів та осіб, які причетні до їх вчинення та отримання інформації, що може бути використана як докази у ході досудового слідства. Варто відмежовувати виявлення злочинів від розкриття злочинів, а також від встановлення правоохоронними органами ознак злочинного діяння. Відмінність діяльності правоохоронних органів щодо розкриття злочинів від діяльності з виявлення злочинів полягає у наявності інформації у співробітників правоохоронних органів щодо факту й обставин вчинення злочину та в окремих випадках щодо осіб, які його скоїли. Відповідних заходів щодо розкриття злочинів вживають за умови, коли вже стало відомо (від потерпілих, за результатами оперативно-розшукової діяльності тощо) про вчинений злочин та про обставини його скоєння. Тобто в такому разі проводяться спеціальні заходи щодо встановлення осіб, які вчинили злочин та встановлення причетності таких осіб до його скоєння. Виявлення злочинів – це діяльність правоохоронних органів на встановлення інформації про злочини, про які не було відомо правоохоронним органам та вони не стали надбанням офіційної статистики (даних про зареєстрований злочин). Необхідність у проведенні спеціальних заходів для виявлення злочинів викликана тим, що окремі злочини скоюються в умовах неочевидності і про обставини вчинення яких не було відомо до того моменту, доки не буде вжито заходів правоохоронними органами з їх виявлення. Це більшою мірою пов'язано з тим, що фактично відсутня потерпіла сторона від скоєного злочину. Як раніше зазначалося, високим ступенем латентності характеризуються злочини у сфері господарської діяльності, а також вчинення злочинів, пов'язаних з несплатою податків з використанням фіктивних суб'єктів господарювання. Причиною високої латентності злочинів у сфері господарської діяльності, на думку Б. М. Грека, є відсутність «потерпілої» сторони, а також відсутність осіб, які зацікавлені у викритті таких злочинів²⁹⁹.

На думку В. В. Лисенка, факторами, які впливають на рівень латентності злочинів, пов'язаних з несплатою податків, можуть бути різні обставини: виконання певних дій, спрямованих на приховування

²⁹⁹ Грек Б. М. Кримінально-права відповідальність за фіктивне банкрутство та доведення до банкрутства: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.08 / Грек Борис Михайлович – К., 2005. – С. 148.

злочину та його слідів; скоєння злочину в умовах неочевидності; відсутність сторони, «потерпілої» від злочину, а також відсутність офіційних звернень громадян чи посадових осіб про порушення прав та законних інтересів; недоліки системи обліку злочинів та інших правопорушень, у тому числі і в податковій міліції; недостатній рівень підготовки співробітників, на яких покладені обов'язки щодо виявлення злочинів; службові зловживання; службова недбалість тощо³⁰⁰.

Наявність зазначених вище факторів потребує розробки відповідних рекомендацій щодо організації роботи оперативних підрозділів податкової міліції у ході виявлення злочинної діяльності таких суб'єктів господарювання. Необхідно враховувати, що виявлення злочинів від встановлення правоохоронними органами ознак злочину відрізняється тим, що виявлення злочинів є активною і цілеспрямованою діяльністю щодо встановлення інформації про факти скоєння злочинів. Встановлення ознак злочину є пасивною діяльністю правоохоронних органів, оскільки в такому разі інформація про вчинений злочин отримується не в результаті активних заходів, а від фізичних чи юридичних осіб (повідомлення про крадіжку невідомими особами, повідомлення про знайдене тіло з ознаками насильства тощо).

Оперативний пошук злочинів (ознак злочинів) певною мірою відрізняється від виявлення чи розкриття злочинів лише за організацією та спрямуванням такої діяльності. На наш погляд, виявлення та розкриття злочинів за змістом більш місткі категорії, оскільки до їх зміст може охоплювати не лише проведення оперативно-розшукових заходів.

У наукових дослідженнях до визначення поняття оперативно-го пошуку ознак злочинів (виявлення злочинів) різне ставлення. На думку В. А. Некрасова, Л. В. Борець, С. Ю. Мироненка така діяльність має містити взаємопов'язані системи: 1) обґрунтовану систему ознак, які вказують на наявність певного виду злочинів; 2) систему гласних і негласних оперативно-розшукових заходів, що дозволяють виявити такі злочини³⁰¹. А. Г. Семчук вважає, що опе-

³⁰⁰ Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія та практика / В. В. Лисенко. – К.: Логос, 2004. – 324 с.

³⁰¹ Некрасов В. А. Виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (оперативно-розшуковий аспект): навчальний практичний посібник / [Некрасов В. А., Борець Л. В., Мироненко С. Ю.]. – К.: Видавничий дім «Скіф», КНТ, 2008. – С. 51.

ративний пошук злочинів, пов'язаних з легалізацією доходів, здобутих злочинним шляхом, – це здійснюваний підрозділами ДСБЕЗ органів внутрішніх справ комплекс ініціативних оперативно-розшукових та інших заходів, спрямованих на збір, перевірку, аналіз та використання первинної інформації про факти вчинення злочинів, а також встановлення осіб, причетних до їх скоєння³⁰².

На думку О. О. Шевчука, оперативний пошук ознак злочинів у процесі банкрутства – це здійснюваний оперативними підрозділами ДСБЕЗ комплекс оперативних та розвідувальних заходів, що спрямовані на активне отримання, перевірку, систематизацію і використання інформації про ознаки злочинів (що пов'язані з порушенням нормативно-правових актів, які регулюють процедуру банкрутства), а також осіб, що до них причетні³⁰³.

В. Є. Ткаліч пропонує у комплексі заходів щодо оперативного пошуку інформації про злочинну діяльність застосовувати розвідувальний аналіз (комп'ютерну розвідку), знімання інформації з радіоэфіру й телефонних ліній, накопичення даних оперативно-розробки (фіксація подій, де з'являються підозрювані, аналіз їх зв'язків тощо), аналіз послідовності малозначущих на перший погляд подій (наприклад, невелике перерахування невеликих сум різними особами на один рахунок) з метою виявлення прихованих закономірностей³⁰⁴.

Виходячи зі змісту наведених вище визначень оперативного пошуку злочинів стосовно діяльності правоохоронних органів щодо виявлення злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, можна зазначити, що це цілеспрямоване здійснення комплексу оперативно-розшукових заходів для встановлення фактів державної реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання, встановлення фактів використання таких суб'єктів для вчинення чи приховування злочинної діяльності, встановлення осіб, які причет-

³⁰² Семчук А. Г. Протидія підрозділами ДСБЕЗ МВС України легалізації через банківські установи доходів, одержаних злочинним шляхом: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.09 / Семчук А. Г. – К., 2009. – С. 145.

³⁰³ Шевчук О. О. Діяльність оперативних підрозділів ДСБЕЗ МВС України по протидії злочинам, що пов'язані з процесом банкрутства: дис. ... кандидата юрид. наук: 21.07.04 / Шевчук О. О. – К., 2008. – С. 151.

³⁰⁴ Ткаліч В. Є. Тактика використання інформаційних технологій і засобів масової інформації при розкритті і розслідування злочинів, вчинених організованими злочинними угрупованнями: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Ткаліч В. Є. – Одеса, 2008. – С. 155.

ні до державної реєстрації та скоєння чи приховування злочинів, встановлення інформації (даних), що може бути використана у доказовому процесі у ході досудового слідства.

Існування перерахованих раніше об'єктивних та суб'єктивних факторів, що утруднюють виявлення діяльності фіктивних підприємств, зумовлює потребу у здійсненні цілеспрямованої активної пошукової діяльності інформації про ознаки злочинів та осіб, які їх скоюють. Зазначене вище вимагає розробки відповідної тактики діяльності співробітників оперативних підрозділів щодо оперативного пошуку інформації про приховану діяльність фіктивних суб'єктів господарювання, осіб, які здійснюють їх державну реєстрацію та організацію і управління злочинною діяльністю.

Загальновідомо, що оперативний пошук, як самостійна форма оперативно-розшукової діяльності, містить такі складові: 1) виявлення інформації (даних) про скоєні злочини або про підготовку до вчинення злочинів; 2) виявлення (встановлення) документів та предметів, які свідчать про зміст злочинної діяльності чи містять ознаки такої діяльності; 3) виявлення (встановлення) осіб (у т.ч. юридичних), які причетні до вчинення чи підготовки злочинної діяльності чи можуть бути віднесені до категорії підозрюваних, свідків або потерпілих.

Щодо незаконної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання, то оперативний пошук підрозділів правоохоронних органів може здійснюватися за такими напрямками: 1) встановлення фактів державної реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання; 2) встановлення фактів використання легальними суб'єктами підприємництва можливостей фіктивних суб'єктів господарювання для зниження податкових зобов'язань; 3) встановлення фактів використання фіктивних суб'єктів господарювання для створення уяви про виконання фінансово-господарських операцій та безпідставного завищення податкового кредиту з податку на додану вартість та наступного його відшкодування з державного бюджету чи врахування сум такого податку у розрахунку податкових зобов'язань звітного податкового періоду; 4) встановлення фактів незаконної діяльності організованих груп – конвертаційних центрів; 5) встановлення фактів діяльності організованих злочинних угруповань щодо надання можливості отримання «податкової вигоди» у вигляді ухилення від сплати податку на додану вартість, незаконного

відшкодування із державного бюджету такого податку (так званих податкових ям); 6) встановлення фактів діяльності «транзитних» підприємств, які задіяні у механізмі прикриття злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання; 7) встановлення фактів зловживань співробітників органів Державної податкової служби України, які приховують інформацію про виявлену діяльність фіктивних суб'єктів господарювання або надавали допомогу у приховуванні злочинної діяльності таких суб'єктів господарювання; 8) виявлення (отримання) документів, які будуть свідчити про незаконну державну реєстрацію фіктивних суб'єктів господарювання, про виконані фінансово-господарські операції, перераховані грошові кошти тощо; 9) виявлення предметів, які будуть свідчити про незаконну діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; 10) встановлення осіб, які причетні до державної реєстрації суб'єктів господарювання та незаконної їх діяльності; 11) встановлення осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності як засновники та адміністрація такого суб'єкта господарювання; 12) встановлення осіб, які причетні до виконання фінансово-господарських операцій за участю суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; 13) встановлення інших осіб, які володіють певною інформацією про діяльність фіктивних підприємств.

Для отримання оперативної інформації про діяльність організованих злочинних угруповань В.С. Ткаліч пропонує розширити можливості оперативних підрозділів органів внутрішніх справ, які здійснюють моніторинг мережі Інтернет щодо пошуку відомостей стосовно кримінальної активності осіб та груп і з дозволу суду здійснювати «оперативний хакінг» (негласне отримання доступу через комп'ютерну мережу до певного віддаленого комп'ютера шляхом злому системи логічного захисту на дистанційному знятті або знищенні (спотворенні) інформації, яка міститься в ньому)³⁰⁵.

На цьому також наголошується в рішенні Колегії МВС України № 29 КМ/1/1 т від 10.07.2007 року (п. 10.3) щодо необхідності в організації систематичного поповнення відомостями інформаційно-довідкового банку даних про моніторинги абонентських телеко-

³⁰⁵ Ткаліч В. С. Тактика використання інформаційних технологій і засобів масової інформації при розкритті і розслідуванні злочинів, вчинених організованими злочинними угрупованнями: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.09 / Ткаліч В. С. – Одеса, 2008. – С. 146.

мунікацій, абонентських номерів осіб, які становлять оперативний інтерес, створення можливості віддаленого доступу операторів систем перехоплення інформації та забезпечення належного використання можливостей аналітично-інформаційних підрозділів ОТЗ та їх відповідного матеріально-технічного забезпечення³⁰⁶.

Характер та зміст злочинної діяльності відповідним чином визначають спрямування та зміст діяльності правоохоронних органів щодо виявлення (встановлення) злочинів та в цілому особливості тактики оперативного пошуку злочинів. Це повною мірою стосується діяльності щодо встановлення суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності. Специфіка такого напрямку має прояв у тому, що в даному разі увазі оперативних підрозділів підлягає не лише фінансово-господарська діяльність таких суб'єктів підприємництва, а також і процес їх державної реєстрації. Проведене дослідження дозволило виділити ряд особливостей, які впливають на особливості тактики оперативного пошуку злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання: 1) на момент здійснення державної реєстрації суб'єктів господарювання створюється уява про законність виконуваних дій та бажання створити організаційно-правову форму підприємництва; 2) процес державної реєстрації суб'єктів господарювання, відповідно до норм чинного законодавства, контролюється безпосередньо органами державної реєстрації, підрозділами податкової інспекції та лише фактично після державної реєстрації та взяття його на податковий облік у податкових органах такі суб'єкти господарювання з'являються у сфері контролю оперативних підрозділів податкової міліції; 3) напрями діяльності оперативних підрозділів щодо оперативного пошуку фіктивного підприємництва, скоєння злочинів, пов'язаних з несплатою податків, вчинених з використанням фіктивних суб'єктів господарювання, перетинається з напрямом оперативного обслуговування іншими оперативними підрозділами, оскільки діяльність суб'єктів господарювання може перебувати у сфері їх оперативних інтересів та пошуку (наприклад, легальних суб'єктів підприємництва, які використовують можливості фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань, збільшення податкового кредиту з ПДВ); 4) інформація про злочинну діяльність фіктивних підприємств отримується фак-

³⁰⁶ «Про оголошення рішення розширеної колегії МВС України»: Наказ МВС України: від 12.07.2007 р. № 06 № 29.

тично після виконання певних фінансово-господарських операцій; 5) грошові кошти, які є змістом злочинної діяльності, проходять через виконання ряду фінансових операцій, що створюють уяву про законний характер діяльності суб'єктів підприємництва; 6) для прикриття змісту злочинної діяльності грошові кошти проходять через поточні рахунки ряду суб'єктів господарювання, які формально не беруть участі у здійсненні злочинної діяльності, а використовуються лише як інструмент розірвання зв'язку між легальним та фіктивним суб'єктом підприємництва; 7) формально відсутні підстави для проведення оперативної розробки осіб, які виконували роль «транзиту» грошових коштів через поточний рахунок підприємства, оскільки їх дії не містять складу злочину чи фактично не можна довести їх участь у спільному скоєнні злочинів; 8) організатори, які координують процес державної реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання, залишаються безкарними, оскільки використовують підставних осіб як засновників суб'єкта господарювання та залишаються поза увагою оперативних підрозділів; 9) організатори та керівники фіктивних суб'єктів господарювання фактично залишаються поза увагою оперативних підрозділів, оскільки використовують значну кількість осіб як виконавців окремих, незлочинних дій; 10) складність у доведенні вини учасників організованих груп, що виконують самостійні дії, які у більшості випадків є правомірними чи не містять ознак злочину (фіктивного підприємництва, ухилення від сплати податків, легалізації коштів злочинного походження); 11) необхідність у визнанні у суді нечинними окремих виконаних фінансово-господарських операцій суб'єктами господарювання; 12) використання сучасних технологій та платіжних систем (система «банк-клієнт», платіжні картки тощо) для здійснення перерахування, отримання та контролю за рухом грошових коштів, що унеможливує застосування традиційних (класичних) методів оперативно-розшукової діяльності.

Перераховані вище особливості змісту злочинної діяльності та фактори, що утруднюють виявлення та оперативне документування фактів злочинної діяльності, потребують принципово нових підходів до тактики оперативного пошуку таких злочинів, які потребують розширення сфери застосування оперативно-розшукових заходів та комплексного вирішення завдань оперативно-розшукової діяльності.

Організаційно-тактична модель діяльності оперативних підрозділів податкової міліції щодо встановлення злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності містить такі елементи: 1) сфери пошуку інформації (даних); 2) об'єкти пошуку (інформації (даних), документів, предметів, осіб); 3) суб'єктів оперативного пошуку; 4) методи оперативного пошуку; 5) заходи щодо отримання оперативної інформації; 6) використання отриманої інформації.

Одним із головних елементів оперативного пошуку злочинів є сфери пошуку інформації (даних). Необхідно відзначити, що в даному разі нами буде розглядатися як сфера пошуку інформації про суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності не лише місця вчинення злочинів такими суб'єктами, а також місця, де може міститися та чи інша інформація, що може бути використана у ході пошукового процесу.

Перш за все до сфер пошуку інформації про фіктивних суб'єктів підприємництва можуть бути віднесені:

1) інформаційні ресурси органів державної реєстрації, де містяться дані щодо осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємництва як засновники; документи, які були надані у ході державної реєстрації; дані про організаційно-правові форми підприємництва; дані щодо підприємств чи фізичних осіб, які за дорученням клієнтів здійснювали державну реєстрацію підприємств;

2) інформаційно-пошукові масиви органів державної податкової служби, використовуючи які, можна отримати інформацію про: а) фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання; б) осіб, які керують діяльністю суб'єкта підприємництва; в) місцезнаходження платників податків; г) дані податкових звітів за окремі звітні періоди; д) сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі; е) відомості про податковий кредит, податкові зобов'язання з ПДВ та суми фактично відшкодованого з державного бюджету податку на додану вартість; ж) контрагентів, які були задіяні у формуванні податкового кредиту з податку на додану вартість (додаток № 5 до декларації з ПДВ); з) поточні рахунки, які відкриті в установах банків; к) отримання дозволів і ліцензій на здійснення окремих видів підприємницької діяльності; л) встановлених підрозділами податкової міліції фіктивних суб'єктів підприємництва (АРМ «ФСПД») та дані щодо осіб, які були причетні до державної реєстрації таких суб'єктів підприємництва та змісту злочинної ді-

яльності; м) суб'єктів підприємництва та осіб, які причетні до фіктивного банкрутства; н) проведені перевірки діяльності платників (документальні перевірки, камеральні перевірки) та їх результати;

3) банківські установи: інформація щодо наявності поточних рахунків; руху коштів на таких поточних рахунках; інформація щодо отримання кредитних ресурсів суб'єктами підприємництва; дані щодо осіб, які розпоряджались грошовими коштами суб'єкта підприємництва; дані щодо наявності карткового рахунка та дані щодо випуску платіжних карток; дані щодо використання суб'єктом підприємництва системи дистанційного управління поточним рахунком «банк-клієнт»;

4) дані контролюючих органів (контрольно-ревізійна служба, податкові органи) щодо проведених перевірок та їх результати;

5) кримінальні справи, що перебувають у провадженні слідчих підрозділів;

б) оперативно-розшукові матеріали;

7) дані НЦБ Інтерполу;

8) дані податкових органів інших країн про діяльність суб'єктів підприємництва на їх митній території;

9) дані інформаційно-пошукових систем Державної митної служби про зміст експортно-імпорتنих операцій, здійснених конкретним суб'єктом підприємництва (дані вантажних митних декларацій тощо);

10) дані інформаційно-пошукових систем органів внутрішніх справ: щодо осіб, які притягнуті до кримінальної, адміністративної відповідальності; наявності непогашеної судимості про відбування особами та перебування їх у місцях позбавлення волі; дані щодо осіб, які перебувають в розшуку та переховуються від слідства; дані щодо порушених кримінальних справ стосовно конкретних осіб; відомості, щодо осіб, які зникли безвісти; відомості щодо надання дозволу на виготовлення штампів, печаток (об'єкти дозвільної системи);

11) інформаційні ресурси Державної прикордонної служби України про перетин конкретними особами державного кордону, у тому числі на транспортних засобах;

12) інформаційні ресурси Служби безпеки України щодо встановлених фактів контрабанди товарів, легалізації коштів злочинного походження; виявлення конвертаційних центрів;

13) Фонд державного майна України щодо змісту укладених договорів про продаж державного майна;

14) інформаційні ресурси Єдиної державної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів і фінансуванню тероризму (Державний комітет фінансового моніторингу України).

Під об'єктами оперативного пошуку щодо злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва нами розуміються фізичні особи, що мають стосунок до створення чи діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, чи які володіють певною інформацією про зміст злочинної діяльності, документи чи інші предмети, що містять доказову й іншу інформацію про діяльність таких суб'єктів.

Осіб, як об'єктів оперативного пошуку, можна розподілити на такі групи:

- 1) особи, які організують державну реєстрацію фіктивних суб'єктів підприємництва (такими особами можуть бути фізичні особи, посадові особи чи представники юридичних компаній, які реєструють суб'єктів підприємництва «під ключ»);
- 2) особи, які фактично керують діяльністю фіктивного суб'єкта підприємництва;
- 3) посадові особи органів державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, які задіяні у механізмі прийому документів для державної реєстрації та прийнятті рішення про державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, та особи, які сприяли реєстрації фіктивних підприємств;
- 4) фізичні особи, які запрошуються для участі у державній реєстрації суб'єктів підприємництва як засновники (мало-забезпечені, пенсіонери, студенти, тяжкохворі, особи без визначеного місця проживання тощо);
- 5) особи, які запрошуються організаторами злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва для виконання функцій адміністрації підприємства (керівник, головний бухгалтер тощо);
- 6) особи, які запрошуються організаторами злочинної діяльності для участі у діяльності фіктивних підприємств (виконання окремих доручень; охорона приміщення; переве-

знення товарів; перевезення готівкових грошових коштів; виготовлення підроблених документів; підбір клієнтів для переведення грошових коштів у готівку);

- 7) посадові особи, які здійснюють взяття платників податків-юридичних осіб на облік в органах державної податкової служби та які сприяли взяттю на облік таких суб'єктів підприємництва;
- 8) співробітники банківських установ, які з порушенням існуючого порядку надали допомогу у відкритті поточного рахунку фіктивним суб'єктам підприємництва;
- 9) особи суб'єктів первинного фінансового моніторингу, на яких відповідно до існуючого порядку покладені обов'язки щодо контролю за фінансовими операціями, що сприяли чи приховували злочинну діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва з відмивання (легалізації) доходів злочинного походження;
- 10) особи, які мають відповідну злочинну спеціалізацію щодо створення та діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва (притягувалися до кримінальної відповідальності за такі злочини, проходили фігурантами за оперативно-розшуковими справами, щодо їх діяльності проводилося досудове слідство тощо);
- 11) особи, що є працівниками юридичних компаній, які здійснюють юридичний супровід реєстрації та діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва;
- 12) особи, що є близьким оточенням організаторів та керівників злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва.

До наступної групи осіб, як об'єктів оперативного пошуку, входять особи, які є співробітниками контролюючих та правоохоронних органів, що здійснюють контроль за діяльністю суб'єктів підприємництва, повнотою та правильністю сплати податків, правильністю використання бюджетних коштів тощо. До цієї групи можуть бути віднесені такі особи:

- 1) співробітники територіальних органів державної податкової служби, що здійснюють контроль за діяльністю платників податків, своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та наданням відповідної податкової звітності;

- 2) посадові особи, що проводять документальні перевірки діяльності платників податків, камеральні перевірки податкової звітності тощо;
- 3) співробітники податкової міліції, які, відповідно до існуючого порядку, після отримання інформації з органів державної реєстрації про зареєстрованого суб'єкта підприємства проводили заходи оперативного характеру щодо правосуб'єктності зареєстрованого підприємства;
- 4) співробітники слідчих підрозділів, які здійснювали розслідування злочинів, пов'язаних з використанням легальними суб'єктами можливостей фіктивних підприємств;
- 5) співробітники оперативних підрозділів (податкової міліції, органів внутрішніх справ, Служби безпеки України), які здійснюють оперативну розробку осіб, що належать до злочинних угруповань (фіктивних суб'єктів підприємства);
- 6) співробітники підрозділів контрольно-ревізійної служби щодо перевірки правильності використання бюджетних коштів;
- 7) співробітники дозвільної системи органів внутрішніх справ, які надають дозволи на виготовлення печаток, штампів.

До наступної групи осіб, як об'єктів оперативного пошуку, належать:

- 1) співробітники юридичних осіб, які є суб'єктами первинного фінансового моніторингу, що здійснюють контроль за фінансовою діяльністю;
- 2) посадові особи підрозділів Державного комітету фінансового моніторингу України;
- 3) співробітники органів виконавчої влади, які здійснюють нагляд за діяльністю суб'єктів первинного фінансового моніторингу;
- 4) особи, що контролюють діяльність банківських установ;
- 5) особи, які здійснюють внутрішній контроль та аудит у банківських установах щодо дотримання вимог законодавства до суб'єктів первинного фінансового моніторингу.

Зазначені вище особи, як джерела оперативної інформації, можуть бути залучені до негласного співробітництва, а також використані як короткостроковий оперативний контакт.

Наступним об'єктом оперативного пошуку у справах про фіктивне підприємництво є документи. До таких об'єктів можуть бути віднесені:

- 1) документи, надані до органів державної реєстрації суб'єктів підприємництва;
- 2) документобіг існуючої процедури органів державної реєстрації;
- 3) документи, що надійшли до податкових органів для взяття на податковий облік;
- 4) документи, надані при отриманні в податкових органах довідки про взяття на податковий облік;
- 5) документи, надані до банківських установ для відкриття банківського рахунку;
- 6) документи, надані до соціальних фондів та підрозділів Пенсійного фонду;
- 7) документи, надані до органів внутрішній справ під час отримання дозволу на виготовлення печаток, штампів;
- 8) документи щодо оренди приміщень суб'єктом підприємництва.

До наступної групи документів, як об'єктів оперативного пошуку, можуть бути віднесені документи, які складаються за результатами контрольно-перевірочної роботи правоохоронними та контролюючими органами:

- 1) акти документальних перевірок діяльності суб'єктів підприємництва;
- 2) акти камеральних перевірок наданої податкової звітності;
- 3) матеріали контролюючих та правоохоронних органів щодо притягнення до адміністративної відповідальності за порушення вимог податкового законодавства;
- 4) матеріали підрозділів контрольно-ревізійної служби про перевірки дотримання вимог використання бюджетних коштів суб'єктами підприємництва;
- 5) матеріали перевірки суб'єктів підприємництва іншими контролюючими органами (щодо дотримання правил пожежної безпеки, енергонадзор тощо);
- 6) матеріали документальних перевірок, ревізій, які призначені слідчими підрозділами;
- 7) матеріали експертних досліджень у кримінальних справах.

Окрему групу документів, як об'єктів оперативного пошуку, можуть становити документи, які стосуються процедури первинного фінансового моніторингу, оскільки фіктивні суб'єкти підприємництва є найбільш поширеним інструментарієм вчинення та приховування легалізації (відмивання) коштів злочинного походження. До документів, як об'єктів оперативного пошуку, у таких випадках можуть бути віднесені:

- 1) узагальнені матеріали Державного департаменту фінансового моніторингу України, які складаються за результатами інформації, наданої суб'єктами первинного фінансового моніторингу;
- 2) матеріали, надані суб'єктами первинного фінансового моніторингу до підрозділів Держфінмоніторингу;
- 3) матеріали перевірок банків та інших суб'єктів первинного фінансового моніторингу щодо дотримання вимог чинного законодавства при здійсненні контролю за фінансовими операціями;
- 4) загальні звіти про інспектування банківських установ та інших суб'єктів первинного фінансового моніторингу;
- 5) акти про виявлені правопорушення, які вчинені суб'єктами первинного фінансового моніторингу.

Наступну групу документів, як об'єктів оперативного пошуку, становлять первинні документи, які містять інформацію про зміст та характер фінансово-господарських операцій, що здійснюються легальними суб'єктами підприємництва з використанням можливостей фіктивних підприємств. До таких документів належать:

- 1) банківські документи, які містять інформацію про взаємовідносини суб'єкта підприємництва з банківською установою (угода про розрахунково-касове обслуговування; угода про використання віддаленого управління поточним рахунком «банк-клієнт»; кредитні угоди; платіжні доручення про перерахування грошових коштів; банківські виписки та інші документи, що свідчать про взаємовідносини суб'єкта підприємництва та банківської установи);
- 2) документи, які підтверджують виконання фінансово-господарських угод (виконання робіт, надання послуг, продаж товарів), перерахування грошових коштів, первинні докумен-

ти, документи бухгалтерського оформлення, бухгалтерської та податкової звітності.

Наступну групу документів, як об'єктів оперативного пошуку, становлять супутні документи, які не належать до офіційних документів, однак можуть містити інформацію, корисну для процесу виявлення та документування злочинів, пов'язаних із використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва. До таких документів можуть бути віднесені: чорнові записи, чорнова бухгалтерія, проекти угод щодо виконання фінансово-господарських операцій; записні книжки; електронні записні книжки; факсові повідомлення; роздруківки даних про міжміські телефонні розмови; дані щодо обсягів використання електроенергії; дані щодо використання системи віддаленого доступу управління поточним рахунком «банк-клієнт»; файли протоколів роботи комп'ютерних систем; список осіб, які обслуговують технічні засоби комп'ютерного забезпечення; журнали реєстрації процесів (аварійних збоїв у системі, використання інформаційних ресурсів комп'ютерних систем) тощо.

До предметів, як об'єктів оперативного пошуку, можуть бути віднесені: підроблені документи про виконання безтоварних операцій; підроблені печатки, штампи, що використовувалися у ході злочинної діяльності; факсиміле підписів, які використовувалися для оформлення документів; засоби комп'ютерної техніки, які можуть містити інформацію про зміст фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва та зміст злочинної діяльності; грошові кошти, матеріальні цінності, автомобілі, квартири, будинки тощо, якими володіють особи, що беруть участь у злочинній діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва та щодо яких може бути застосована конфіскація майна; засоби зв'язку, які використовуються у ході злочинної діяльності; технічні засоби, які використовуються для прослуховування телефонних розмов, тощо.

Наступним елементом системи оперативного пошуку ми виділимо суб'єктів оперативного пошуку. Першу групу таких суб'єктів становлять співробітники оперативних підрозділів, які проводять спеціальні заходи щодо виявлення та документування злочинної діяльності осіб, які здійснюють державну реєстрацію суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, та їх злочинної діяльності й документування діяльності легальних суб'єктів підприємництва, які використовують можливості фіктивних підприємств для змен-

шення податкових зобов'язань, завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. В основному до таких суб'єктів можуть бути віднесені: оперативні підрозділи податкової міліції; спеціальні оперативні підрозділи податкової міліції, які за дорученням співробітників оперативних підрозділів здійснюють документування окремих дій злочинців; оперативні підрозділи органів внутрішніх справ, які спеціалізуються на документуванні фіктивного підприємництва; оперативні підрозділи органів внутрішніх справ, які спеціалізуються на виявленні та документуванні фактів легалізації (відмивання) коштів, одержаних злочинним шляхом; спеціальні оперативні підрозділи органів внутрішніх справ, які за дорученням оперативних співробітників здійснюють оперативне документування окремих дій, осіб, що скоюють чи готують вчинення злочину; оперативні підрозділи Служби безпеки України.

Зазначене вище пов'язане з тим, що, відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства, підслідність злочинів (ст. 191, 205, 209 та інших) належить як до підрозділів податкової міліції, органів внутрішніх справ, так і підрозділів Служби безпеки України.

До суб'єктів оперативного пошуку стосовно незаконної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва, а також легальних суб'єктів підприємництва, які використовують можливості таких суб'єктів, можуть бути віднесені особи, що здійснюють конфіденційне співробітництво або які виконують окремі завдання оперативно-розшукової діяльності.

Фіктивне підприємництво, скоєння злочинів з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва можливі у різних сферах та напрямках (ухилення від сплати податків, легалізація коштів злочинного походження, незаконне відшкодування податку на додану вартість, зловживання у використанні бюджетних коштів), зазначене відповідно, потребує залучення до конфіденційного співробітництва значної кількості осіб, що можуть забезпечити оперативний контроль у різних сферах та об'єктів економічної діяльності.

Наступною групою осіб, які можуть бути залучені до конфіденційного співробітництва, є агентура, яка вербується чи розміщується в установах, що здійснюють державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, банківських установах, установах, які, відповідно до чинного законодавства, належать до суб'єктів первинного

фінансового моніторингу. До зазначеної групи можуть бути також віднесені посадові особи органів державної податкової служби, які здійснюють взяття на податковий облік суб'єктів підприємництва. З метою оперативного контролю за процесом реєстрації фіктивних суб'єктів підприємництва особи для конфіденційного співробітництва залучаються з працюючих у зазначених установах, що дозволить оперативно отримувати інформацію про злочинні наміри окремих осіб.

До наступної групи осіб, які можуть бути залучені до конфіденційного співробітництва, можна віднести співробітників органів Державної податкової служби України, які здійснюють перевірки діяльності суб'єктів підприємництва, приймають податкову звітність, проводять камеральні перевірки діяльності, оскільки вони володіють значним обсягом офіційної та неофіційної інформації про діяльність суб'єктів підприємництва, у тому числі і про діяльність фіктивних підприємств. До зазначеної групи можуть також бути віднесені співробітники підрозділів Державного комітету фінансового моніторингу України, оскільки вони володіють значним обсягом інформації, що надходить від суб'єктів первинного фінансового моніторингу. До цієї групи належать також співробітники фондів соціального страхування, підрозділів Пенсійного фонду України та органів статистики.

Специфіка змісту злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва викликає потребу у застосуванні специфічних методів оперативно-розшукової діяльності для отримання первинної інформації про факти злочинної діяльності. Такі методи мають застосовуватися у комплексі та з урахуванням специфіки діяльності підприємств й установ, де отримується первинна інформація. Оскільки злочинцями проводиться комплекс заходів щодо приховування змісту злочинної діяльності, ретельної перевірки осіб, що залучаються до скоєння злочинів, оперативним підрозділам необхідно звертати особливу увагу на аналітичні методи, які дозволяють визначити напрями та спрямування оперативно-розшукових заходів щодо отримання первинної інформації.

Для отримання інформації про діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва та використання легальними суб'єктами підприємства їх можливостей для зменшення податкових зобов'язань, незаконного відшкодування податку на додану вартість, незаконно-

го переведення безготівкових коштів у готівкові кошти оперативними підрозділами податкової міліції застосовуються такі способи отримання первинної інформації про обставини діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва та ознаки скоєння злочинів: 1) використання можливостей конфіденційного співробітництва осіб, які беруть участь у забезпеченні діяльності суб'єктів підприємництва чи які за своєю професійною спрямованістю володіють інформацією про зміст діяльності суб'єктів підприємництва; 2) знання інформації з каналів зв'язку; 3) аналіз оперативно-розшукових справ щодо злочинної діяльності окремих осіб, які раніше вчиняли злочини з використанням фіктивних суб'єктів підприємництва; 4) аналіз матеріалів кримінальних справ, порушених щодо легальних суб'єктів підприємництва, які використовували можливості фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань, незаконного відшкодування податку на додану вартість тощо; 5) використання інформаційних баз даних щодо зареєстрованих суб'єктів підприємництва, надання податкової звітності, даних щодо податкового кредиту та податкових зобов'язань з податку на додану вартість, результатів проведення документальних та інших перевірок суб'єктів підприємництва, інформації, що міститься в інформаційних ресурсах АРМу «Фіктивні суб'єкти підприємницької діяльності»; 6) аналіз інформації, що міститься в інформаційних ресурсах інших контролюючих та правоохоронних органів (зокрема: органів внутрішніх справ АІПС «Скорпіон», ІАС «Оріон»; Державного комітету фінансового моніторингу України – Єдиної комп'ютерної інформаційної системи щодо виявлення джерел злочинних доходів); 7) участь у перевірках діяльності суб'єктів підприємництва, які здійснюються підрозділами органів Державної податкової служби України, без розкриття належності особи до оперативних підрозділів; 8) аналіз матеріалів документальних перевірок діяльності суб'єктів підприємництва про порушення податкового законодавства та інші порушення, які встановлені органами Державної податкової служби України та іншими контролюючими органами; 9) запити до підрозділів Державного комітету фінансового моніторингу України; 10) аналіз узагальненої інформації про сумнівні фінансові операції; 11) запити до суб'єктів первинного фінансового моніторингу; 12) аналіз банківської інформації про рух грошових коштів; 13) аналіз документів, що відображають зміст фінансо-

во-господарської діяльності суб'єктів підприємництва; 14) проведення оперативно-розшукових заходів стосовно конкретних суб'єктів підприємництва, щодо яких наявна інформація про використання можливостей фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань тощо; 15) метод економічного моделювання діяльності окремих суб'єктів підприємництва (аналіз руху коштів та товарів; обсяги відшкодування податку на додану вартість; аналіз змісту зовнішньоекономічних операцій; аналіз виробничих потужностей; аналіз податкової звітності; порівняння діяльності підприємств, які займаються аналогічною діяльністю та мають схожі виробничі ознаки й потенціал; порівняння даних щодо отриманих доходів та сплачених податків; аналіз даних щодо кредитування підприємницької діяльності та терміну повернення кредитних коштів банківській установі); 16) аналіз повідомлень, що містяться в мережі Інтернет щодо пропозицій: з реєстрації фіктивних суб'єктів підприємництва; надання допомоги у зменшенні податкових зобов'язань; створення податкового кредиту з ПДВ; надання допомоги у відшкодуванні податку на додану вартість; надання послуг щодо переведення безготівкових грошових коштів у готівку; надання послуг підприємств, що розміщуються в офшорних юрисдикціях; надання послуг щодо реєстрації суб'єктів підприємництва; надання послуг щодо адрес масового розташування суб'єктів підприємництва у ході їх державної реєстрації.

Специфічність злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання вимагає широкого використання у діяльності підрозділів податкової міліції моделювання змісту злочинної діяльності на підставі як внутрішніх, так і зовнішніх показників фінансово-господарської діяльності, а також урахування напрацювання практики стосовно можливого розвитку змісту злочинної діяльності. Позитивні результати моделювання можуть бути досягнені у ході використання спеціальних комп'ютерних програм, які надають можливість інтегрованого використання наявних інформаційних ресурсів.

3.3. ДОКУМЕНТУВАННЯ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ ТА ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ МАТЕРІАЛІВ ОПЕРАТИВНОЇ РОЗРОБКИ ДЛЯ ПОТРЕБ КРИМІНАЛЬНОГО СУДОЧИНСТВА

Труднощі у документуванні злочинної діяльності, високий злочинний професіоналізм вимагають проведення комплексу спеціальних заходів та зумовлюють необхідність у веденні відповідних оперативно-розшукових справ. Зазначене дозволяє відповідно спланувати проведення комплексу оперативно-розшукових заходів та накопичувати дані про джерела (носії) інформації, які можуть бути у подальшому використані як докази у кримінальному судочинстві.

На наш погляд, успішно та ефективно вирішити завдання, що стоять перед кримінальним судочинством щодо протидії фіктивному підприємництву та вчиненню з використання суб'єктів господарювання злочинів у сфері господарської діяльності, можна лише за умови оперативно-розшукового забезпечення розслідування зазначених злочинів. Так, С.М. Щербаковський справедливо зазначає, що оперативно-розшукове супроводження розслідування злочинів є особливим організаційно-правовим різновидом взаємодії оперативно-розшукових підрозділів із слідчими органами, прокурором, судом, який починається до порушення кримінальної справи і закінчується після винесення вироку³⁰⁷.

Виявлення фактів злочинної діяльності ще не гарантує порушення кримінальної справи та передачі її до суду для притягнення до кримінальної відповідальності осіб, які скоїли злочини. Встановлення оперативно-розшуковими засобами інформації про зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності з ознаками фіктивності та виявлення ознак злочинів, які вчинені за їх участю, – це лише початковий етап оперативно-розшукової діяльності

³⁰⁷ Щербаковський С.М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С.М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 11.

ті. Одним із важливих завдань оперативно-розшукової діяльності щодо протидії фіктивному підприємництву, діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності є фіксація джерел (носіїв) інформації про факти злочинної діяльності осіб, які беруть участь у скоєнні злочинів та користуються послугами фіктивних підприємств для зниження податкових зобов'язань, переведення безготівкових грошових коштів у готівку, вчинення інших злочинів у сфері господарської діяльності. Важливими є також фіксація (документування) окремих фактів злочинної діяльності, розробка та реалізація оперативно-тактичних комбінацій з метою затримання злочинців у ході здійснення незаконних фінансово-господарських операцій, незаконного отримання готівки в банківських установах, передавання готівкових грошових коштів замовникам тощо. Перспективним напрямом діяльності правоохоронних органів на сучасному етапі є також встановлення місць розміщення так званих конвертаційних центрів, «податкових ям», затримання осіб, які беруть участь у скоєнні злочинів, та подальше вилучення документів, печаток, інформації, що міститься на лазерних, оптичних й інших носіях та свідчить про зміст і характер злочинної діяльності.

Оскільки вчинення злочинів у сфері господарської діяльності з використанням суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності пов'язане зі значними сумами грошових коштів, отриманими завдяки незаконному відшкодуванню податку на додану вартість, відмиванню коштів, отриманих злочинним шляхом, відповідно, виникає також необхідність у встановленні та фіксації інформації про місцезнаходження коштів, цінностей, які отримані за результатами скоєння злочинної діяльності.

Складність та обтяжливість загальної системи оподаткування, що спонукає окремих суб'єктів господарювання знаходити можливі шляхи мінімізації сплати податкових зобов'язань, загальне фінансове навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності (податки, комісійні і некомісійні внески, збори тощо) не стимулюють розвиток їх діяльності та призводять до тінізації економічних процесів, зниження конкурентоспроможності як на внутрішніх, так і на зовнішніх ринках³⁰⁸.

³⁰⁸ Варналій З.С. Протидія схемам мінімізації сплати податків як пріоритет податкової політики України / З.С. Варналій / Мінімізація сплати податків: збірник тез. – Ірпін: Національний університет державної податкової служби України, 2010. – С. 9.

Не менш важливим напрямом у документуванні змісту злочинної діяльності з використанням фіктивних підприємств є фіксація зв'язків між учасниками організованих груп, які створюють та забезпечують діяльність таких суб'єктів господарювання.

Знання про джерела інформації, що можуть так чи інакше свідчити про можливу діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, є важливими для організації оперативно-розшукової діяльності та потреб досудового слідства. Однак встановлення джерел інформації є лише початковим етапом діяльності щодо виявлення злочинів, змісту злочинної діяльності. Більш складним у діяльності правоохоронних органів є отримання (встановлення) такої інформації, її фіксація і зберігання, а також використання такої інформації для забезпечення потреб кримінального судочинства у ході вирішення питання щодо порушення кримінальної справи (реалізація матеріалів, отриманих за результатами оперативно-розшукової діяльності, для потреб кримінального судочинства); забезпечення оперативно-розшуковою інформацією проведення окремих слідчих дій; оперативно-розшуковий супровід провадження у кримінальній справі; оперативно-розшукове забезпечення кримінального судочинства.

Документування змісту злочинної діяльності за участю суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності характеризується певними особливостями. Аналіз матеріалів практики підрозділів податкової міліції та результати опитування (67% опитаних співробітників податкової міліції) свідчать про складність організації оперативно-розшукової діяльності щодо збору первинної інформації про діяльність таких суб'єктів господарювання та відсутність теоретичних узагальнень позитивного досвіду діяльності оперативних і слідчих підрозділів податкової міліції та інших правоохоронних органів (органів внутрішніх справ, Служби безпеки України).

Складність документування змісту злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва викликана чинниками як об'єктивного, так і суб'єктивного спрямування. *До об'єктивних чинників* можуть бути віднесені такі: 1) прихований (латентний) характер злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; 2) короткочасний період діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності для вчинення злочинів та постійне оновлення «арсеналу» таких суб'єктів для скоєння і при-

ховування злочинів; 3) вжиття комплексу заходів для створення уяви про законний характер фінансово-господарської діяльності та приховування реального змісту виконаних операцій; 4) виконання комплексу заходів протидії правоохоронним органам з виявлення діяльності фіктивних підприємств; 5) використання корупційних зв'язків співробітників податкової інспекції, податкової міліції, інших контролюючих та правоохоронних органів для прикриття (приховування) змісту злочинної діяльності; 6) складність отримання попередньої інформації про діяльність суб'єктів підприємництва, зміст фінансово-господарської діяльності, оскільки така інформація більшою мірою належить до комерційної чи банківської таємниці та потребує дотримання встановленої процедури отримання такої інформації; 7) складність встановлення реальних осіб, які створюють та керують діяльністю фіктивних суб'єктів господарювання; 8) використання у злочинній діяльності підроблених документів та підставних осіб, що ускладнює встановлення виконавців та пособників злочинної діяльності; 9) використання у змісті злочинної діяльності сучасних технічних засобів щодо управління грошовими коштами на банківських рахунках без відвідування банківських установ та можливість розпоряджатися такими коштами з використанням віддаленого доступу до банківських рахунків за допомогою комп'ютерної техніки; 10) використання сучасних банківських продуктів, які дозволяють отримувати готівкові грошові кошти поза банківськими установами (банківські платіжні картки тощо); 11) відсутність узагальнень позитивного досвіду діяльності оперативних та слідчих підрозділів податкової міліції щодо особливостей виявлення фіктивних суб'єктів господарювання; 12) відсутність належної організації взаємодії між окремими правоохоронними органами та належного обміну інформацією (у т. ч. інформацією оперативно-розшукового характеру).

До суб'єктивних чинників, які впливають на ефективність документування змісту злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, можуть бути віднесені такі: 1) відсутність належного досвіду співробітників оперативних та слідчих підрозділів податкової міліції з виявлення і документування змісту злочинної діяльності таких суб'єктів господарювання; 2) використання позитивного досвіду з виявлення таких злочинів лише на рівні регіонів (областей); 3) відсутність спеціальних наукових досліджень

з питань організації діяльності правоохоронних органів щодо документування злочинної діяльності, реалізації матеріалів оперативно-розшукової діяльності для потреб кримінального судочинства. Документування злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності є проведення комплексу взаємопов'язаних гласних та негласних заходів оперативно-розшукового характеру й слідчих дій, відповідно до вимог чинного законодавства, з пошуку, дослідження, фіксацій та перевірки фактичних даних про обставини скоєння, приховування злочинної діяльності, зміст діяльності осіб, причетних до вчинення злочинів та можливості використання отриманої інформації як доказів у кримінальному судочинстві згідно з вимогами кримінально-процесуального законодавства. На думку Б.Є. Лук'яничкова, документування процесу розслідування набуває особливого значення серед проблем, пов'язаних із закономірностями виявлення, дослідження та фіксації слідів злочину і формування на цій основі судових доказів. На його думку, основними завданнями документування є повнота, об'єктивність закріплення відомостей з метою можливості подальшого їх використання в доказуванні. При цьому Б.Є. Лук'яничков під документуванням процесу отримання інформації про обставини злочину і осіб, які його скоїли розуміє систему передбачених законом дій щодо закріплення у визначених формах фактичних даних, які мають значення для вирішення справи, а також умов, засобів та способів їх виявлення і закріплення³⁰⁹.

Щодо розслідування злочинів, що В.К. Лисиченко та З.Т. Гулкевич визначають документування як сукупність операцій із закріплення змісту і результатів слідчих дій, умов їх проведення і встановлених фактичних даних, фіксацій і вилучення виявлених слідів та інших об'єктів, що є речовими доказами, оформлення протоколів згідно з нормами кримінально-процесуального законодавства, що регламентують провадження слідчих дій³¹⁰.

Наукові дослідження та практика діяльності правоохоронних органів свідчить про те, що найбільш активною формою, яка створює належні умови для документування змісту злочинної діяльності суб'єктів

³⁰⁹ Лук'яничков Б.Є. Документування як форма фіксації криміналістичної інформації / Б.Є. Лук'яничков // Науковий вісник КНУВС. – 2006. – № 5. – С. 168–170.

³¹⁰ Лисиченко В.К. Документирование производства следственных действий / В.К. Лисиченко, З.Т. Гулкевич // Криминалистика и судебная экспертиза. – 1987. – Вып. 35. – С. 31.

господарювання з ознаками фіктивності, їх відповідну реалізацію для потреб кримінального судочинства, є оперативна розробка³¹¹.

Не вдаючись до детального аналізу наявних поглядів щодо змісту поняття оперативної розробки, необхідно відзначити, що оперативна розробка має на меті ті самі завдання, що й кримінальне судочинство, оскільки її спрямуванням є отримання інформації та даних про джерела інформації, які можуть бути використані у ході досудового слідства як докази. Відмінністю, на нашу думку, є те, що змістом оперативної розробки є використання як гласних, так і негласних оперативно-розшукових заходів для пошуку і фіксації фактичних даних про протиправні діяння окремих осіб та груп і в інтересах кримінального судочинства.

Особливості змісту здійснення оперативної розробки визначаються відповідними відомчими нормативно-правовими актами обмеженого доступу, оскільки вони містять спеціальні заходи оперативно-розшукової діяльності. Основним змістом оперативної розробки щодо злочинної діяльності осіб, які використовують фіктивні підприємства для вчинення та приховування злочинів, є здійснення комплексу оперативно-розшукових заходів здебільшого негласного характеру, із застосування спеціальних оперативно-тактичних операцій для встановлення даних про осіб, які створюють фіктивні підприємства, а також інших осіб, причетних до скоєння злочинів (осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємництва чи виконували обов'язки адміністрації підприємства); накопичення та перевірку отриманої інформації та реалізації матеріалів оперативно-розшукової діяльності і використання їх для потреб кримінального судочинства. Варто погодитися з думкою В.Є. Ткаліч стосовно того, що подальше вдосконалення процесу доказування пов'язане з теоретичним осмисленням складних залежностей між виникненням інформації про злочини, її пере-

³¹¹ Семчук А.Г. Особливості оперативної розробки осіб, які здійснюють легалізацію коштів, здобутих злочинним шляхом / А.Г. Семчук // Науковий вісник КНУВС. – К., 2008. – № 3 – Ч. 2. – С. 70–78; Сущенко В.Д. Проблеми документування незаконної конвертації грошових коштів / В.Д. Сущенко, С.І. Ніколаюк, І.М. Пустовіт // Науковий вісник КНУВС. – К., 2007. – № 1. – Ч. 2. – С. 3–17; Євтушок В.П. Організація оперативного забезпечення збору, аналізу та оцінки оперативних відомостей / В.П. Євтушок // Вісник Львівського інституту внутрішніх справ. – Львів, 2003. – Вип. № 3 (1). – С. 17–29; Скалозуб Л.П. Організаційні засади протидії підрозділами ДСБЕЗ МВС України злочинам у процесі державних закупівель / Скалозуб Л.П., Василичук В.І., Сливенко В.Р. // Науковий вісник КНУВС, 2009. – № 5/66. – С. 83–91.

творення на оперативно-розшукову інформацію, а надалі – на докази³¹². С. М. Щербаковський використання результатів оперативно-розшукової діяльності у кримінальному судочинстві розглядає як процесуальне та тактичне оперування інформацією, отриманою при проведенні оперативно-розшукових заходів³¹³.

Одним із проблемних питань організації оперативно-розшукового забезпечення процесу досудового слідства щодо злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання є можливість використання як доказів протоколів з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів згідно з вимогами ч. 2 ст. 65 КПК України. Теорія та практика доказового процесу по-різному підходять до вирішення зазначених вище питань³¹⁴. Варто погодитися з думкою І. В. Строкова, який зазначає про те, що потреби практики розслідування злочинів спричинили зміни кримінально-процесуального законодавства (розширення кола слідчих дій і можливості отримання інформації про злочин, введення нових інститутів кримінального процесу тощо). У зв'язку із зазначеним коло проблем розвитку криміналістики має розглядатися у тісному взаємозв'язку з завданнями, які ставить практика³¹⁵.

³¹² Ткаліч В. С. Тактика використання інформаційних технологій і засобів масової інформації при розкритті і розслідуванні злочинів, вчинених організованими злочинними угрупованнями: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Ткаліч В. С. – Одеса, 2008. – С. 163.

³¹³ Щербаковський С. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С. М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 8.

³¹⁴ Дідоренко Е. О. Процесуальний статус ОРД у кримінальному судочинстві/Дідоренко Е. О., Кириченко С. О., Розовський В. Г. – МВС України, Луганський ін-т внутрішніх справ. – Луганськ, 2000. – 95 с.; Зайковський В. Н. Использование результатов оперативно-розыскной деятельности в ходе доказывания по уголовному делу: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс; криминалистика; теория оперативно-розыскной деятельности» / В. Н. Зайковский. – СПб., 1996. – 21 с.; Кленов Д. И. Процесуальний порядок использования результатов оперативно-розыскной деятельности на досудебных стадиях производства по уголовным делам: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Уголовный процесс; криминалистика; теория оперативно-розыскной деятельности» / Д. И. Кленов. – Ижевск, 2005. – 20 с.; Сергеева Д. Б. Правові та криміналістичні засади зняття інформації з каналів зв'язку/Д. Б. Сергеева. – Х.: Арсіс, ЛТД, 2009. – 203 с.

³¹⁵ Строков І. В. Завдання та тенденції розвитку криміналістики на сучасному етапі / І. В. Строков // Науковий вісник НАВСУ. – 2004. – № 3. – С. 36.

Опитування співробітників податкової міліції свідчить про відсутність напрацьовань практики щодо можливостей використання протоколів з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів як докази у кримінальних справах. Серед опитаних 86% заявили, що питання використання як доказів протоколів з відповідними додатками взагалі не є актуальним, оскільки практика (слідча, прокурорська, судова) не визнає їх як докази, незалежно від прямої вказівки у кримінально-процесуальному законодавстві. Іншою причиною (на думку 92% опитаних) є відсутність відповідних напрацьовань та відповідних методичних рекомендацій щодо форми протоколу, складеного за результатами проведення оперативно-розшукових заходів, особливостей їх складення та надання у слідчі підрозділи для використання як доказів у кримінальному судочинстві. У зв'язку із зазначеним вище варто погодитися з думкою професора С. М. Стахівського, який зазначає, що докази належать до фундаментальних категорій у кримінальному процесі, адже від правильного розуміння цього поняття залежить і напрям їх пошуку, і вміння використовувати в процесі встановлення істини³¹⁶.

За результатами наукового дослідження С. М. Щербаковського 96% опитаних слідчих органів внутрішніх справ, які спеціалізуються на розслідуванні злочинів, пов'язаних з незаконним обігом наркотичних засобів, вважають, що протоколи ОРД із додатками (на підставі положень ч. 2 ст. 65 КПК України) вимагають додаткових процесуальних процедур для введення їх у матеріали кримінальної справи як доказів, оскільки не визначена їх форма, суб'єкти складання, порядок приєднання до справи тощо³¹⁷.

Заслужують на увагу результати наукового дослідження Д. Б. Сергеевої щодо правових та криміналістичних засад зняття інформації з каналів зв'язку³¹⁸ та анкетування працівників слідчих та оперативних підрозділів, слідчих і прокурорів прокуратури

³¹⁶ Стахівський С. М. Кримінально-процесуальні засоби доказування: дис... д-ра. юрид. наук: спец. 12.00.09 / Стахівський С. М. – К., 2005. – С. 139.

³¹⁷ Щербаковський С. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С. М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 10.

³¹⁸ Сергеева Д. Б. Правові та криміналістичні засади зняття інформації з каналів зв'язку / Сергеева Д. Б. – Х.: Арсіс, ЛТД, 2009. – 203 с.

Харківської області, а також суддів апеляційних та районних судів Харківської області з виявлення причин незастосування положень ч. 2 ст. 65 КПК України (щодо використання протоколів з відповідними додатками як доказів у кримінальному судочинстві), яке здійснено професором М. А. Погорецьким³¹⁹. Результати зазначеного вище анкетування такі: 65,2% анкетованих слідчих ОВС; 60,5% оперативних працівників ОВС, 62,1% слідчих прокуратури; 54,4% прокурорів та 35,1% суддів назвали основною причиною цього відсутність у чинному законодавстві вказівки на те, хто й у якому порядку повинен складати такий протокол, який його зміст, а також відсутність норм, які б закріплювали порядок доручення таких протоколів до кримінальної справи, порядок їх перевірки й оцінки, через що, з погляду кримінального процесу виникають проблемні питання його перевірки для визнання доказом у кримінальній справі; 30,4% анкетованих слідчих ОВС, 34% оперативних працівників ОВС, 36,4% слідчих прокуратури, 40,3% прокурорів та 64,9% суддів вказали на принципову неможливість використання таких протоколів як доказів у кримінальній справі через таємність оперативно-розшукових заходів, неможливість перевірки способу й джерела отримання фактичних даних у ході їх проведення процесуальним шляхом та забезпечення безпеки учасників ОРД³²⁰.

На думку Д. Б. Сергєєвої, чинний Кримінально-процесуальний кодекс України і законодавство, що регулює оперативно-розшукову діяльність не містять спеціальних норм, які б встановлювали вимоги до протоколів оперативно-розшукових заходів з відповідними додатками, порядок їх складання та введення в у кримінальний процес³²¹.

На наш погляд, форма протоколу, у якому відображається зміст проведення оперативно-розшукового заходу, урахувавши те, що такі протоколи, відповідно до вимог ч. 2 ст. 65 КПК України, є доказами у кримінальних справах, його зміст має відповідати протоколу, який складається за результатами проведення слідчої дії. Щодо суб'єктів складання протоколів за результатами проведення

³¹⁹ Погорецький М. А. Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі / Погорецький М. А. – Х.: Арсіс, ЛТД, 2007. – С. 306–307.

³²⁰ Погорецький М. А. Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі / Погорецький М. А. – Х.: Арсіс, ЛТД, 2007. – С. 306–307.

³²¹ Сергєєва Д. Б. Правові та криміналістичні засади зняття інформації з каналів зв'язку / Сергєєва Д. Б. – Х.: Арсіс, ЛТД, 2009. – С. 137.

оперативно-розшукових заходів не виникає проблем, оскільки вони мають складатися співробітниками оперативних підрозділів, які здійснюють провадження в оперативно-розшукових справах.

Стосовно особливостей приєднання до матеріалів кримінальної справи даних, отриманих за результатами оперативно-розшукової діяльності, необхідно зазначити, що протокол проведення ОРЗ додається до матеріалів кримінальної справи (чи первинних матеріалів до порушення кримінальної справи) на підставі супровідного листа керівника органу дізнання. У подальшому додатки до протоколу проведення оперативно-розшукового заходу, відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства, можуть бути визнані речовими доказами.

У контексті розгляду вказаної проблеми складно погодитися з думкою С. М. Щербаковського, який зазначає, що при використанні результатів оперативно-розшукової діяльності для формування доказів при розслідуванні незаконного обігу наркотиків, оперативно-розшукова інформація жодним чином не може бути визнана доказовою, оскільки збувається способами, не передбаченими кримінально-процесуальним законом. На його думку, результати оперативно-розшукової діяльності можуть бути основою для формування (створення) доказів шляхом проведення слідчих або судових дій³²².

З такою думкою важко погодитися. Необхідно враховувати те, що не у всіх випадках можна провести слідчі дії, за результатами проведення яких можна отримати таку саму інформацію, яка була отримана раніше у ході проведення оперативно-розшукових заходів. Так, наприклад, неможливо задокументувати таким чином розмову чи спілкування по телефону, яке відбулося раніше. І тому, отримана таким чином інформація (наприклад, зняття інформації з каналів зв'язку в ході проведення оперативно-розшукових заходів з дотриманням законодавчо встановлених вимог) може бути використана у ході досудового слідства як докази. У даному випадку за результатами проведення оперативно-розшукових заходів має бути складений протокол, у якому відображаються підстави та хід проведення оперативно-розшукового заходу, а також його результа-

³²² Щербаковський С. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С. М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 9.

ти. Для використання у доказовому процесі в розпорядження слідчого необхідно надати зазначений протокол про здійснення оперативно-розшукового заходу, відповідні додатки (у даному випадку носії інформації із записами телефонних розмов).

Необхідно враховувати, що для використання у доказовому процесі у кримінальному судочинстві мають бути надані оригінали носіїв інформації, що дозволить у подальшому провести відповідне експертне дослідження (судово-акустичну експертизу) з метою визначення змісту та ідентифікації голосу учасників розмови, а також технічних засобів, які використовувалися при проведенні оперативно-розшукового заходу, відсутності електронного монтажу тощо. У такому разі додатком до протоколу може бути копія дозволу суду про здійснення оперативно-розшукового заходу щодо зняття інформації з каналів зв'язку.

На наш погляд, можливість використання у доказовому процесі як доказів результатів проведення оперативно-розшукових заходів є лише у разі використання відповідних технічних засобів, що дозволяють зафіксувати певну інформацію (відеозапис, фотографія, звукозапис тощо), яка стосується обставин скоєння злочинів. На думку С. М. Щербаковського, умовами допустимості використання результатів оперативно-розшукової діяльності для формування доказів є такі властивості оперативно-розшукової інформації: 1) відображення обставин і фактів, що входять до предмета доказування (ст. 64 КПК України); 2) отримання інформації відповідно до порядку проведення оперативно-розшукових заходів; 3) представлення за допомогою процесуальних засобів отримання доказів; 4) можливість перевірки й оцінки у ході розслідування злочинів; 5) використання як основи для створення (отримання, формування судових доказів згідно з кримінально-процесуальним законодавством, що регламентує збирання доказів)³²³.

Щодо змісту протоколу, у якому відображається зміст проведення певного оперативно-розшукового заходу, то необхідно відзначити, що він має містити назву проведеного оперативно-розшукового заходу; дату; місце складання; дані щодо особи, яка склала протокол проведення конкретного оперативно-розшукового

³²³ Щербаковський С. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С. М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 9.

заходу; підстави для проведення оперативно-розшукових заходів; посилання на положення Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», Закону України «Про державну податкову службу в Україні», Закону України «Про Службу безпеки України», Закону України «Про міліцію» тощо; дані щодо технічних засобів, які використовувалися у ході проведення оперативно-розшукових заходів; дані щодо результатів проведення оперативно-розшукових заходів; інформація щодо додатків – носіїв інформації, на яких відображено певні події (розмова, відеозапис тощо); підпис особи, яка склала протокол проведення оперативно-розшукового заходу.

Необхідно враховувати, що протокол з відповідними додатками, складений за результатами проведення оперативно-розшукових заходів, може бути використаний на стадії порушення кримінальної справи, у т. ч. як підстава для порушення кримінальної справи, а також використаний як самостійний доказ безпосередньо у ході досудового слідства, для організації та планування окремих слідчих дій чи в цілому процесу досудового слідства.

У розпорядження слідчих підрозділів податкової міліції протокол проведення оперативно-розшукового заходу надсилається із супровідним листом, у якому зазначається про встановлені обставини скоєння злочинних діянь та необхідність у розгляді питання про порушення кримінальної справи. Протокол проведення оперативно-розшукових заходів (з відповідними додатками) буде додатком до супровідного листа. Зміст супровідного листа буде фактично повідомленням органу дізнання про злочин, тобто приводом для порушення кримінальної справи. До матеріалів оперативно-розшукової діяльності, які містять оперативно-розшукову інформацію С. М. Щербаковський відносить: 1) оперативно-службові документи, складені оперативними працівниками; 2) матеріальні носії результатів застосування оперативно-технічних засобів відеозапису, аудіозапису, фотозйомки; 3) предмети й документи, отримані в результаті проведення оперативно-розшукових заходів; 4) документи, що містять результати дослідження матеріальних носіїв інформації³²⁴.

³²⁴ Щербаковський С. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні незаконного обігу наркотиків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність» / С. М. Щербаковський. – Х., 2010. – С. 8.

Підставами для організації проведення оперативно-розшукових заходів щодо встановлення змісту злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва можуть бути:

- 1) матеріали оперативно-розшукової діяльності стосовно злочинної діяльності окремих осіб;
- 2) матеріали кримінальних справ щодо фактів використання легальними суб'єктами підприємництва можливостей суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності для зменшення податкових зобов'язань (легалізація витрат), завищення податкового кредиту з податку на додану вартість, вчинення та приховування інших злочинних діянь тощо;
- 3) матеріали проведених документальних та інших перевірок діяльності суб'єктів підприємництва щодо дотримання вимог податкового законодавства та встановлення фактів зменшення податкових зобов'язань, завищення податкового кредиту з податку на додану вартість тощо;
- 4) матеріали перевірки щодо обґрунтованості державної реєстрації суб'єктів господарювання та наданих для реєстрації відповідних документів;
- 5) запити правоохоронних та контролюючих органів інших держав щодо діяльності суб'єктів підприємництва-резидентів України на митній території інших держав;
- 6) матеріали обміну інформації між окремими правоохоронними органами (Служба безпеки України, органи внутрішніх справ, підрозділи податкової міліції);
- 7) дані, отримані від фізичних та юридичних осіб, які потерпіли від злочинних дій суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності.

Виходячи з теоретичних положень оперативно-розшукової діяльності³²⁵ та узагальнень результатів опитування співробітників

³²⁵ Збірник методичних рекомендацій з викриття злочинів у сфері економіки / [Л. П. Скалозуб, В. І. Василичук, В. Д. Сапсай та ін.]. / Департамент державної служби боротьби з економічною злочинністю. – К., 2009. – Ч. 1. – 190 с.; Збірник методичних рекомендацій з викриття та документування злочинів у бюджетній сфері / [Л. П. Скалозуб, В. І. Василичук, В. Р. Сливенко та ін.]. / МВС України; Департамент державної служби боротьби з економічною злочинністю. – К., 2009. – Ч. 3. – 427 с.; Скалозуб Л. П. Збірник методичних рекомендацій з документування та викриття злочинів у пріоритетних напрямках та галузях економіки / Л. П. Скалозуб, В. І. Василичук. – К.: ДП «Друкарня МВС України», 2009. – Ч. 4. – 468 с.; Документування злочинів у сфері використання електронно-обчислюваних машин (комп'ютерів) систем та комп'ютерних мереж і мереж електров'язку при проведенні дослідчої перевірки / [Л. П. Скалозуб, В. М. Бутузів та ін.]. – К.: ЧП «Тимченко», 2010. – 195 с.

оперативних підрозділів та враховуючи власний практичний досвід щодо виявлення та документування злочинної діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, можна виділити окремі ситуації, які виникають на підставі аналізу і перевірки оперативної інформації та відповідно вимагають проведення комплексу взаємопов'язаних оперативно-розшукових заходів для вирішення завдань ОРД та завдань кримінального судочинства в цілому. На визначення алгоритму оперативно-розшукових заходів та відповідних дій співробітників оперативних підрозділів впливають різні фактори: спосіб державної реєстрації суб'єкта підприємництва з ознаками фіктивності; спосіб скоєння злочинів з використанням фіктивних підприємств; особливості оперативно-розшукової характеристики злочинів; джерел отримання оперативної інформації, наявність практичного досвіду співробітників, які задіяні у виявленні та розслідуванні таких злочинних діянь тощо. У комплексі заходів щодо протидії схемам мінімізації сплати податків З. С. Варналій запропонував внести зміни до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» у частині законодавчого врахування механізму припинення діяльності суб'єктів господарювання³²⁶.

Аналіз практики протидії фіктивному підприємству та вчиненню і приховуванню злочинної діяльності з використанням суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності дозволяє виділити такі оперативно-тактичні ситуації, виникнення яких тісно пов'язане із способами злочинної діяльності, особливостями державної реєстрації таких суб'єктів підприємництва, джерел отримання інформації про їх злочинну діяльність.

Перша оперативно-тактична ситуація складається за результатами перевірки первинної оперативної інформації про здійснення державної реєстрації суб'єкта підприємництва з ознаками фіктивності та вчинення з їх використанням злочинів, пов'язаних з несплатою податків. Така ситуація може характеризуватися різним обсягом інформації про злочинну діяльність таких суб'єктів та специфіку злочинної діяльності. За результатами оперативно-розшукової діяльності може бути встановлена злочинна діяльність суб'єкта

³²⁶ Варналій З. С. Протидія схемам мінімізації сплати податків як пріоритет податкової політики України / З. С. Варналій / Мінімізація сплати податків в: збірник тез. – Ірпін: Національний університет державної податкової служби України, 2010. – С. 11

підприємництва з ознаками фіктивності, який зареєстрований для епізодичного використання у фінансово-господарській діяльності з метою податкових зобов'язань. Часто фіктивні підприємства реєструються лише для використання у власному бізнесі, тобто зменшення податкових зобов'язань, приховування змісту злочинної діяльності власних легальних суб'єктів підприємництва. По-іншому виділена вище оперативно-тактична ситуація буде характеризуватися у випадку, коли легальні суб'єкти підприємництва використовують можливості так званих конвертаційних центрів та «податкових ям». У даному випадку злочинна діяльність таких суб'єктів підприємництва характеризується високим рівнем організованості та прикриття змісту злочинної діяльності.

Для вирішення завдань оперативно-тактичної ситуації та документування змісту злочинної діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності підлягає виконанню таких комплексів оперативно-розшукових заходів:

– використати можливості автоматизованої інформаційної системи «Аудит», окремим елементом якої є автоматизований реєстр схем мінімальної сплати податків³²⁷;

– зафіксувати факт державної реєстрації суб'єкта підприємництва, звернувшись з відповідним запитом до органу державної реєстрації за місцем проживання чи перебування суб'єкта господарювання;

– за результатами отримання інформації з органів державної реєстрації про зареєстрованого суб'єкта підприємництва здійснити комплекс заходів щодо перевірки осіб, які брали участь у державній реєстрації як засновники суб'єкта підприємництва, адміністрацію суб'єкта підприємництва (керівника, головного бухгалтера) за наявними оперативними та криміналістичними обліками щодо причетності їх до вчинення аналогічних злочинних діянь, участі у державній реєстрації інших суб'єктів підприємницької діяльності тощо;

– зафіксувати факт взяття на податковий облік у територіальній податковій інспекції та інформацію щодо осіб, які особисто отримували довідку форми № 4 про взяття на податковий облік платника податків;

³²⁷ Про затвердження Порядку формування та подання органами державної податкової служби описів схем мінімізації (оптимізації) податкових зобов'язань платників податків до Автоматизованого реєстру схем: наказ ДПА України: від 29.07.2007 р. № 406.

– отримати копії документів, які були надані до органу державної реєстрації та податкової інспекції у ході державної реєстрації суб'єкта підприємництва та взяття на податковий облік;

– зафіксувати факт відкриття у банківській установі поточного рахунку та отримати копії документів, які були надані до банківської установи суб'єктом підприємницької діяльності;

– зафіксувати факт отримання суб'єктом господарювання відповідних ліцензій чи дозволів на здійснення певних видів підприємницької діяльності;

– здійснити оперативне опитування осіб, які за відповідну плату, брали участь як засновники у державній реєстрації суб'єктів підприємництва;

– провести оперативну установку на осіб, які контролюють процес державної реєстрації суб'єкта підприємництва та його діяльності;

– провести оперативну установку на осіб, які задіяні у діяльності суб'єкта підприємництва з ознаками фіктивності (виконання різних доручень);

– визначити коло легальних суб'єктів підприємницької діяльності, які користуються послугами конкретного суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності для зменшення податкових зобов'язань, переведення безготівкових грошових коштів у готівкові грошові кошти, завищення податкового кредиту з податку на додану вартість тощо;

– визначити фактичне місцезнаходження офісу суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності та встановити особливості порядку взаємовідносин з фізичними особами та суб'єктами підприємництва, які користуються їх послугами;

– визначити умови та порядок поширення інформації серед легальних суб'єктів підприємницької діяльності щодо «надання послуг» фіктивним підприємством зі зменшення податкових зобов'язань;

– визначення ієрархічної побудови організованого злочинного угруповання (керівник, диспетчер, дилер тощо) та особливостей їх зв'язку у ході здійснення злочинної діяльності;

– визначити особливості способів злочинної діяльності зі зменшення податкових зобов'язань та механізмів підробки документів, управління поточними рахунками в банківській установі, особливостей отримання та перерахування грошових коштів тощо;

– встановити у банківських установах інформацію про використання для управління поточним рахунком дистанційного комп'ютерного комплексу «банк-клієнт»;

– встановити у банківських установах інформацію стосовно особливостей механізму отримання суб'єктом підприємництва готівкових коштів та можливість використання банківських платіжних карткових рахунків з подальшим отриманням готівкових грошових коштів у банкоматах;

– проаналізувати наявну оперативну інформацію стосовно попередньої злочинної діяльності фіктивних підприємств та можливість скоєння злочинної діяльності тією самою групою осіб з використанням інших зареєстрованих фіктивних суб'єктів господарювання;

– проаналізувати наявну оперативну інформацію про злочинну діяльність «покинутих» фіктивних суб'єктів підприємництва та переліку клієнтів (легальних суб'єктів господарювання), які користувалися послугами таких фіктивних підприємств з метою визначення через аналіз фінансово-господарської діяльності легальних суб'єктів підприємства фіктивних суб'єктів господарювання, послугами яких вони користуються на сьогодні;

– провести комплекс спеціальних оперативно-розшукових заходів щодо фіксації змісту дій злочинної групи, яка контролює діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності шляхом зняття інформації з каналів зв'язку та застосування інших технічних засобів отримання інформації (п. 9 ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»), здійснювати проникнення у злочинну групу негласного працівника оперативного підрозділу або особи, яка співробітничав з останніми, із збереженням таємниці достовірних даних щодо їх особистості (п. 8 ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»), встановити конфіденційне співробітництво з особами, які беруть участь у діяльності суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності на засадах добровільності (п. 13 ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність»);

– для належного документування змісту злочинної діяльності організованих груп оперативні підрозділи податкової міліції можуть використовувати можливості легендарованих підприємств на підставі положень п. 16 ст. 8 Закону України «Про оперативно-

розшукову діяльність» щодо можливості створення з метою конспірації підприємств, організацій, використання документів, які зашифрують особу чи відомчу належність працівників, приміщень і транспортних засобів оперативних підрозділів³²⁸;

– проаналізувати зміст податкової звітності, яка надається до територіальних податкових інспекцій як легальними суб'єктами підприємництва, так і суб'єктами підприємства з ознаками фіктивності (у разі її надання);

– проаналізувати документи, які відображають характер, зміст фінансово-господарської діяльності легальних суб'єктів підприємства, які користуються можливостями фіктивних підприємств

³²⁸ Лисенко В. В. Використання легендарованих підприємств у протидії фіктивним суб'єктам підприємства / В. В. Лисенко, О. В. Лисенко // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 44–49; Галючек А. А. Проблеми правового регулювання створення та використання легендарованих підприємств в ОРД / А. А. Галючек // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 15–20; Долженков О. Ф. Легендоване підприємства як елемент інфраструктури оперативно-розшукової діяльності / О. Ф. Долженков // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 25–28; Користін О. Є. Легендоване підприємство в системі заходів протидії відмиванню коштів / О. Є. Користін // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 35–41; Некрасов В. А. Окремі підходи щодо визначення поняття та завдань легендарованих підприємств як інституту оперативно-розшукової діяльності / В. А. Некрасов // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 53–57; Пеньков С. В. Отдельные вопросы тактики использования легендарованных предприятий с целью противодействия налоговым преступлениям / С. В. Пеньков // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 57–61; Пічуренко С. І. Тактика забезпечення конспірації під час створення та використання легендарованих підприємств / С. І. Пічуренко // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 61–67; Розум О. М. Створення з метою конспірації підприємств, організацій та їх використання в практичній діяльності оперативних підрозділів органів внутрішніх справ / О. М. Розум // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 88–91; Удачина І. М. Порядок та підстави проведення контрольно-перевірочних заходів суб'єктів господарювання підрозділами податкової служби та застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства (у контексті можливості використання легендарованих підприємств у діяльності правоохоронних органів) / І. М. Удачина // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 100–106; Юхно О. О. Теоретичні та практичні аспекти використання легендарованих підприємств при оперативно-розшуковому попередженні і припиненні економічних злочинів / О. О. Юхно // Проблеми створення та використання легендарованих підприємств в оперативно-розшуковій діяльності. – Одеса: ОДУВС, 2010. – С. 130–142.

для зменшення податкових зобов'язань під час проведення планових та позапланових перевірок платників податків щодо дотримання вимог податкового законодавства;

– отримати копії та проаналізувати документи, які надаються легальними суб'єктами підприємницької діяльності до банківських установ для перерахування грошових коштів на адресу суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності;

– отримати інформацію стосовно суб'єктів підприємництва, які були використані як транзитні підприємства для перерахування грошових коштів легальними суб'єктами господарювання на адресу фіктивних підприємств;

– провести оперативно-розшукові заходи для встановлення злочинних зв'язків осіб, які контролюють діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності та співробітників банківських установ;

– провести оперативно-розшукові заходи для встановлення можливих корупційних зв'язків зі співробітниками правоохоронних та контролюючих органів, які здійснюють прикриття змісту злочинної діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, зокрема щодо участі у проведенні перевірок діяльності суб'єктів підприємництва, прийнятті податкової звітності, виявленні фактів порушення вимог податкової законодавства тощо;

– провести розвідувальне опитування посадових осіб суб'єктів підприємництва, які вступали у фінансово-господарські взаємовідносини з суб'єктами підприємництва з ознаками фіктивності щодо встановлення безтоварних угод і можливості фіксації та вилучення копій документів, що свідчать про зміст та спрямування виконаних фінансово-господарських операцій;

– орієнтувати осіб, з якими встановлено конфіденційне співробітництво, щодо визначення фіктивного змісту угод, які укладалися посадовими особами легального суб'єкта підприємництва з фіктивним підприємством, та фіксації документів, які підтверджують факт виконання конкретної фінансово-господарської операції;

– проаналізувати існуючі інформаційно-пошукові ресурси (АРМи, АІПС тощо) на наявність інформації щодо конкретних суб'єктів підприємництва чи фізичних осіб, яка може бути використана в організації та плануванні оперативно-розшукових заходів та плануванні розслідування злочинів;

– за наявності у приміщенні, що використовується особами, які контролюють діяльність фіктивних суб'єктів господарювання як офіс, мобільного зв'язку з банківською установою (комп'ютерний програмний комплекс «банк-клієнт») для безпосереднього доступу до банківського рахунку – з використанням спеціальних технічних засобів забезпечити зняття інформації в постійному режимі з метою фіксації змісту злочинної діяльності;

– оформити відповідні дозвільні документи та на підставі положень, визначених п. 7 ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність», здійснити негласне проникнення у приміщення (офіс фіктивного підприємства) з метою виявлення та фіксації предметів і документів (які можуть свідчити про спрямування злочинної діяльності), а також з метою встановлення спеціальних технічних засобів для зняття інформації з засобів зв'язку та відеофіксації дій осіб, які перебувають у приміщенні;

– встановити візуальне спостереження за приміщенням, яке використовується організованою групою як офіс фіктивного підприємства для проведення розвідувально-пошукових заходів оперативними підрозділами з метою встановлення особливостей здійснення діяльності в приміщенні, особливостей охоронних заходів та доступу персоналу і відвідувачів у приміщення, фіксації осіб, що відвідують конкретне приміщення, визначення особливостей негласного проникнення в приміщення для отримання оперативної інформації та особливостей проникнення в приміщення у разі затримання учасників організованої групи;

– визначити особливості схеми побудови приміщення, особливості енергопостачання, водопостачання, газопостачання, особливості підключення каналів зв'язку до приміщення (телефон, комп'ютерна мережа тощо);

– встановити візуальне спостереження за особами, які беруть участь у незаконній діяльності фіктивного суб'єкта підприємництва та задіяні у підборі клієнтів (легальних суб'єктів підприємництва), отриманні в банківських установах готівкових грошових коштів та транспортуванні їх до офісу фіктивного суб'єкта підприємництва чи безпосередньо до клієнтів, встановити місця зберігання грошових коштів, штампів, печаток, підроблених документів, які надаються для підтвердження виконаних фінансово-господарських операцій, визначити місця зустрічей з клієнтами, встановити

можливі злочинні зв'язки зі співробітниками банківських установ, співробітниками правоохоронних та контролюючих органів;

– здійснити зняття інформації з каналів зв'язку (за наявності відповідних дозволів на проведення таких спеціальних заходів) за допомогою прослуховування телефонів (мобільних, робочих) осіб, які організують діяльність фіктивних суб'єктів господарювання з метою отримання додаткової інформації про банківські реквізити суб'єктів підприємницької діяльності, які задіяні в незаконних фінансових схемах, визначення схем руху грошових коштів на банківських рахунках, особливості механізму переведення безготівкових грошових коштів у готівку, визначення місць зберігання грошових котів та надання таких коштів у розпорядження легальних суб'єктів підприємництва;

– використати можливості конфіденційного співробітництва у банківських установах для визначення особливостей діяльності організованого злочинного угруповання з отримання готівкових коштів у банківській установі, встановлення особливостей структури злочинного угруповання та відносин між окремими особами; особливостей оформлення фіктивних операцій, участі співробітників банківських установ у діяльності організованого злочинного угруповання;

– провести розвідувальне опитування осіб, на яких покладено виконання обов'язків фінансового моніторингу з питань недоліків організації такої діяльності та визначення фактів, які дозволили використовувати конкретну банківську установу для здійснення легалізації коштів злочинного походження за участю фіктивного суб'єкта підприємництва;

– відповідно до вимог положень п. 3 ст. 8 Закону України «Про оперативно-розшукову діяльність» ініціювати проведення перевірок фінансово-господарської діяльності та дотримання вимог податкового законодавства суб'єктів підприємницької діяльності, які використовували можливості фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань, завищення податкового кредиту з податку на додану вартість, легалізацію коштів злочинного походження;

– отримати інформацію про наявність банківських рахунків фізичних осіб, які входять до складу організованої групи;

– отримати інформацію про зареєстровані транспортні засоби;

– отримати інформацію про наявність у власності квартир, домоволодінь;

– отримати від операторів мобільного зв'язку даних про номери контактних мобільних телефонів;

– отримати інформацію від банківських установ про отримання дозволу для відкриття валютного рахунку за кордоном;

– отримати інформацію про наявність зареєстрованої вогнепальної, мисливської зброї, зброї для відстрілу гумовими набоями тощо;

– отримати інформацію про наявність судимостей, порушених кримінальних справ стосовно конкретних осіб;

– встановити інформацію про участь осіб, діяльність яких перевіряється, у реєстрації чи управлінні інших суб'єктів підприємницької діяльності;

– здійснити оперативні установки за місцем проживання підозрюваних осіб, а також провести візуального спостереження;

– встановити та перевірити інформацію про суб'єктів підприємництва та банківські установи, які беруть участь у незаконних фінансових схемах переведення безготівкових грошових коштів у готівку; завищенні податкового кредиту з податку на додану вартість та його безпідставному відшкодуванні із державного бюджету; зниженні податкових зобов'язань; відмиванні коштів, отриманих злочинним шляхом;

– виявити, контролювати та задокументувати зміст злочинної діяльності суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності із застосуванням спеціальних технічних засобів телефонного, факсимільного та іншого зв'язку (модемний, «банк-клієнт», «клієнт-клієнт» тощо).

Інша тактична ситуація складатиметься внаслідок підтвердження первинної інформації про використання можливостей фіктивних суб'єктів господарювання легальними суб'єктами підприємництва, яка встановлена за результатами розслідування ухиленнь від сплати податків (зборів, інших обов'язкових платежів). На перший погляд вирішення завдань зазначеної тактичної ситуації щодо встановлення інформації про діяльність фіктивних підприємств не є складною, оскільки є можливість використання засобів, передбачених кримінально-процесуальним законодавством для отримання доказової інформації. Однак, як свідчить аналіз практичної діяльності підрозділів податкової міліції та результати опитування співробітників оперативних та слідчих підрозділів, які задіяні у виявленні

та розслідуванні таких злочинних проявів, надзвичайно складним є отримання доказової інформації та доведення факту навмисного використання легальними суб'єктами підприємництва можливостей фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань чи, наприклад, завищення податкового кредиту з податку на додану вартість. Не менш складним є встановлення осіб, які створили та організували діяльність фіктивного суб'єкта господарювання для скоєння та приховування злочинів. Це пов'язано з тим, що термін «життєдіяльності» фіктивних підприємств є незначним і після використання їх можливостей для вчинення злочинів організовані групи не використовують їх у подальшій злочинній діяльності, а на їх місце здійснюється державна реєстрація інших суб'єктів підприємництва, які характеризуються ознаками фіктивності. І тому у практичній діяльності правоохоронних органів встановлюються лише дані про зареєстрованого суб'єкта підприємництва та осіб, які за відповідну плату були запрошені як засновники підприємства. Вирішення завдань зазначеної тактичної ситуації фактично полягає у можливості затримання осіб, які керують діяльністю фіктивних підприємств, оскільки у такому разі вже вчинені всі необхідні дії для скоєння злочину.

Для отримання доказової інформації та доведення факту використання легальними суб'єктами господарювання у злочинній діяльності можливостей фіктивних підприємств підлягає виконанню комплекс взаємопов'язаних оперативних заходів та слідчих дій:

- виїмка документів, які свідчать про зміст процедури державної реєстрації суб'єкта підприємництва;
- допит осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності щодо обставин державної реєстрації підприємництва, а також осіб, за дорученням яких була здійснена державна реєстрація підприємства;
- проведення комплексу оперативно-розшукових заходів щодо встановлення фактичного місцезнаходження офісу фіктивного підприємства, проведення обшуку та вилучення документів та предметів (печаток, штампів, комп'ютерів), що свідчать про зміст та характер злочинної діяльності;
- у разі, коли фіктивне підприємство є покинутим і не використовується у злочинній діяльності, підлягає організації комплексу оперативно-розшукових заходів щодо становлення осіб, які фак-

тично здійснювали контроль та керування діяльністю фіктивного суб'єкта підприємництва;

- встановлення та допит осіб, які виконували обов'язки адміністрації (керівник, головний бухгалтер) фіктивного підприємництва щодо особливостей їх діяльності та даних щодо осіб, які фактично управляли діяльністю фіктивного суб'єкта господарювання;
- вилучення у банківських установах документів, які свідчать про надходження грошових коштів на адресу фіктивного підприємства, даних щодо суб'єктів підприємництва, які перераховували грошові кошти на адресу фіктивних підприємств, інформацію про подальший рух грошових коштів на поточних рахунках фіктивного підприємства;
- вилучення документів, які були надані до банківської установи для відкриття поточного рахунку фіктивним підприємствам;
- встановлення за банківськими реквізитами інформації щодо транзитних підприємств, які були задіяні в механізмі перерахування грошових коштів від легальних суб'єктів підприємництва на адресу фіктивних підприємств;
- допит посадових осіб транзитних підприємств щодо обставин перерахування коштів та умов укладених угод, а також щодо осіб, які укладали угоди;
- вилучення документів, які свідчать про взаємовідносини транзитного підприємництва з легальним суб'єктом підприємництва та фіктивним підприємством;
- вилучення документів у територіальній податковій інспекції, які свідчать про взяття на податковий облік суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності, документів звітності, які надавалися таким підприємством до податкових органів;
- допит співробітників банківських установ щодо обставин надання документів посадовими особами фіктивних підприємств; перевірки та встановлення особи, що надавала розрахункові документи; використання фіктивним підприємством засобів модемного зв'язку «банк-клієнт», «клієнт-клієнт»; особливостей отримання готівкових грошових коштів фіктивним підприємством у банківській установі;
- допит посадових осіб, які здійснювали взяття на податковий облік суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності, та осіб, які здійснювали перевірку обґрунтованості наданих документальних даних для здійснення державної реєстрації підприємницької діяльності;

– встановлення інформації за даними руху грошових коштів на банківських рахунках фіктивних підприємств та транзитних підприємств, про легальних суб'єктів господарювання, які користувалися можливостями фіктивних підприємств для вчинення та приховування злочинів у сфері господарської діяльності;

– вилучення документів у суб'єктів господарювання, які користувалися послугами фіктивних підприємств і свідчать про характер та зміст виконаних фінансово-господарських операцій і допит посадових осіб про обставини виконання таких операцій та осіб, які брали участь у ході укладання угод і виконання фінансово-господарських операцій;

– призначення та проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання щодо визначення розміру матеріальної шкоди, спричиненої безпідставним зменшенням податкових зобов'язань, завищенням сум податкового кредиту з податку на додану вартість та безпідставного відшкодування податку на додану вартість із державного бюджету;

– проведення комплексу оперативно-аналітичних заходів з використанням інформаційних масивів органів Державної податкової служби України (наприклад, АРМу «Фіктивні суб'єкти підприємницької діяльності») та інших правоохоронних і контролюючих органів щодо встановлення даних про осіб, які зареєстрували та контролювали діяльність фіктивного суб'єкта підприємництва;

– проведення комплексу оперативно-розшукових заходів, у тому числі з використанням осіб, залучених до конфіденційного співробітництва щодо встановлення осіб, які фактично управляли діяльністю фіктивного підприємства;

– проведення оперативно-аналітичних заходів, з використанням даних про легальних суб'єктів підприємства, які використовували можливість фіктивних підприємств з метою визначення серед клієнтів таких підприємств фіктивного суб'єкта підприємництва, послугами якого на сьогодні користується конкретний суб'єкт підприємництва (практика свідчить про постійний зв'язок з особами, які надають такі послуги та через деякий час змінюють назви та реквізити фіктивних підприємств);

– проведення спеціальних оперативно-розшукових заходів, з дотриманням вимог чинного законодавства, щодо зняття інформації з каналів зв'язку (прослуховування мобільних, стаціонарних телефонів) осіб, які брали участь у державній реєстрації фіктивних суб'єктів підприємництва чи номінально виконували обов'язки керівника підприємства;

– у разі продовження діяльності фіктивним підприємством підлягає організації проведення тактичної операції щодо затримання злочинців у банківській установі під час отримання готівкових грошових коштів чи при передаванні таких грошових коштів клієнтам-суб'єктам підприємництва, які користуються послугами фіктивних підприємств, чи затримання учасників групи у місці розташування офісу конвертаційного центру, «податкової ями»;

– проведення обшуку та вилучення документів і предметів, які можуть свідчити про зміст та спрямування злочинної діяльності фіктивних суб'єктів підприємництва.

Тактична ситуація, коли інформація про можливу діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва отримана за результатами проведення документальних перевірок діяльності суб'єктів підприємництва щодо дотримання вимог податкового законодавства, є певною мірою поєднанням виділених раніше першої та другої тактичних ситуацій. З одного боку виникає потреба у проведенні цілого комплексу оперативно-розшукових заходів для встановлення та фіксації обставин діяльності фіктивних підприємств. З іншого боку, фактично присутні приводи та підстави для порушення кримінальної справи стосовно фактів скоєння злочинних діянь службовими особами легальних суб'єктів підприємництва.

Документування змісту злочинної діяльності фіктивних підприємств з використанням інструментарію кримінального судочинства створює належні умови для отримання доказової інформації. Переваги зазначеної ситуації мають прояв у тому, що паралельно проводяться слідчі дії та оперативно-розшукові заходи, а їх комплексне поєднання створює умови для проведення тактичних операцій «Затримання злочинців», «Встановлення та документування інших епізодів злочинної діяльності», «Встановлення місць зберігання грошових коштів та цінностей» тощо.

Зміст завдань та комплекс взаємопов'язаних слідчих дій, оперативно-розшукових заходів, інших організаційних та процесуальних заходів багато в чому залежать від обсягу наявної первинної інформації, наявності інформації у злочинців про зміст діяльності правоохоронних та контролюючих органів, а також від того, чи продовжує на сьогодні злочинну діяльність фіктивне підприємство.

Інша тактична ситуація складається внаслідок аналізу даних, які містяться у запитах правоохоронних чи контролюючих органів інших

держав щодо змісту діяльності суб'єктів підприємництва-резидентів України на митній території інших держав. Така ситуація за спрямуванням завдань, які підлягають виконанню, схожа з тактичною ситуацією, коли інформація про діяльність фіктивних суб'єктів господарювання отримана за результатами проведення оперативно-розшукових заходів. Складність вирішення завдань може викликати отримання інформації від правоохоронних органів інших держав, вилучення документів та проведення інших слідчих дій на території інших держав.

Майже аналогічною щодо особливостей вирішення завдань є тактична ситуація, коли інформація про діяльність фіктивних суб'єктів підприємництва отримана за результатами обміну оперативною інформацією між оперативними підрозділами податкової міліції, органів внутрішніх справ та підрозділів Служби безпеки України. Практика свідчить про високу ефективність проведення спільних тактичних операцій із затримання учасників організованих груп під час отримання грошових коштів у банківських установах, вилученні грошових коштів, документів, предметів, що свідчать про зміст злочинної діяльності у місцях розміщення так званих конвертаційних центрів, «податкових ям» тощо³²⁹.

За результатами аналізу діяльності правоохоронних органів (як підрозділів податкової міліції, так і органів внутрішніх справ) щодо протидії фіктивному підприємству (ст. 205 КК України) та вчиненню і приховуванню злочинів із використанням суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності може бути виділена тактична ситуація, коли первинна інформація про діяльність фіктивного підприємства, отримана від фізичних чи юридичних осіб, які потерпіли від злочинних дій фіктивних підприємств та звернулися

³²⁹ Про чергові виявлені факти підпільної підприємницької діяльності повідомляють податкові міліціонери Житомирської області. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.berdichev.info/forum/viewtopic.php?f=15&t=349&start=30>; Викрито «конвертаційний» центр, який мав навіть власну товарну біржу та третейський суд. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=260709&cat_id=45661; ДПА виявила і закрила черговий конвертаційний центр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.11channel.dp.ua/news/dp/2010/04/23/17802.html>; На Сумщині викрили товарну біржу та третейський центр з обігом у 140 мільйонів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.ua/index.php?id=328204>; ДПА: Ліквідовано конвертаційний центр, який відмив понад 300 мільйонів гривень. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.ligazakon.ua/news/2010/8/12/28627.htm>; На Львівщині викрили міжрегіональний конвертаційний центр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mobus.com/lviv/294850.html>; У Донецьку накрили «пальню», оборот якої перевищив 6 мільярдів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://unian.net/ukr/news/news-388744.html>

до правоохоронних органів з відповідною заявою. У таких випадках здебільшого скоюються шахрайські дії щодо грошових коштів чи матеріальних цінностей легальних суб'єктів підприємництва. Для вирішення завдань тактичної операції може бути проведений комплекс таких заходів (слідчих дій, оперативно-розшукових заходів, організаційних заходів):

- вилучення документів у легального суб'єкта підприємництва, які свідчать про перерахування грошових коштів на адресу інших суб'єктів підприємництва як попередня оплата постачання товарів, виконання робіт, надання послуг;
- допит посадових осіб легального суб'єкта підприємництва щодо обставин укладання угод з фіктивним підприємством, перерахування грошових коштів чи відвантаження матеріальних цінностей;
- отримання інформації з органів державної реєстрації щодо обставин державної реєстрації фіктивного суб'єкта підприємництва;
- отримання інформації з територіальної податкової інспекції щодо обставин взяття на податковий облік суб'єкта господарювання з ознаками фіктивності та причин, за наявності яких на момент взяття на облік не виявлені ознаки фіктивних підприємств;
- проведення комплексу оперативно-розшукових заходів щодо встановлення осіб, які контролюють діяльність фіктивного підприємства;
- встановлення та візуальне спостереження за фактичним місцем розташування приміщення фіктивного підприємства;
- встановлення візуального спостереження за особами, які забезпечують діяльність фіктивного підприємства (охорона, кур'єри, дилери тощо);
- зняття інформації з каналів зв'язку (мобільний, стаціонарний телефон, факсимільний, модемний зв'язок, повідомлення електронної пошти тощо);
- візуальне спостереження за діями окремих осіб, які отримують готівку в банківських установах, супроводжують перевезення матеріальних цінностей, передають готівкові кошти клієнтам тощо;
- організація та проведення тактичної операції «Затримання злочинців».

Одним із перспективних напрямів діяльності оперативних підрозділів правоохоронних органів є проведення комплексу оперативно-розшукових заходів щодо виявлення та документування

вчинених, з використанням суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності, фактів завищення сум податкового кредиту з податку на додану вартість та його подальше безпідставне відшкодування з державного бюджету. Складність зазначеного напрямку діяльності правоохоронних органів викликана значною кількістю існуючих незаконних фінансових схем зловживань у сфері відшкодування податку на додану вартість та високим рівнем корумпованості службових осіб, які задіяні у процесі відшкодування податку на додану вартість. Проблеми у виявленні фіктивних підприємств, які створюють фактично з повітря значні суми грошових коштів у вигляді кредиту з податку на додану вартість, викликані також і тим, що не завжди суб'єкти підприємництва заявляють безпосередньо відшкодування податку на додану вартість із державного бюджету шляхом надання відповідних документів до податкових органів. Нерідко суб'єкти підприємництва, використовуючи можливості фіктивних суб'єктів господарювання, шляхом безпідставного завищення податкового кредиту з податку на додану вартість зменшують на відповідну суму податкові зобов'язання з податку на додану вартість, які виникають у поточному податковому періоді.

Поширеність існуючих фінансових схем безпідставного відшкодування податку на додану вартість вимагає відповідного спрямування оперативно-розшукових заходів правоохоронних органів для виявлення та документування злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання. У цьому напрямі існують окремі наукові напрацювання щодо особливостей змісту злочинної діяльності, особливостей проведення окремих слідчих дій тощо³³⁰ Умовно

³³⁰ Лысенко В. В. Незаконное возмещение налога на добавленную стоимость: криминалистическая характеристика преступной деятельности / В. В. Лысенко // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – № 21. – С. 8–16; Лысенко В. В. Фиктивные предприятия в преступном механизме уклонения от уплаты налогов и отмиывания средств, полученных преступным путем / В. В. Лысенко // Право і безпека. – 2003. – № 2. – С. 162–168; Лысенко В. В. Незаконне відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями: проблеми кримінально-правової кваліфікації / Лысенко В. В. // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – 2003. – № 1 (19). – С. 131–140; Білоконь О. С. Незаконне відшкодування податку на додану вартість за експортними операціями: характеристика способів вчинення злочинів / О. С. Білоконь // Фінансове право. – 2009. – № 2 (8). – С. 16–21. Білоконь О. С. Незаконне відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість: сучасний стан і проблеми протидії / О. С. Білоконь // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2009. – № 2 (45). – С. 243–250; Чернявський С. С. Протидія злочинам, пов'язаним з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість / С. С. Чернявський., Р. С. Довбаш. – К.: Хай-Тек-Прес, 2009. – 216 с.

можна виділити два напрями організації діяльності з документування злочинів зі створення штучного податку на додану вартість за внутрішніми операціями (які здійснені суб'єктами господарювання на митній території України) та експортними операціями (постачання товарів, виконання робіт, надання послуг за межі митної території України). Комплекс заходів щодо документування змісту злочинної діяльності буде визначатися з урахуванням виділених напрямів створення безпідставних сум податку на додану вартість.

Щодо документування злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання при створенні безпідставних сум податку на додану вартість за внутрішніми фінансово-господарськими операціями, то необхідно здійснити комплекс заходів:

1. Проведення оперативно-розшукових заходів та використання методів економічного аналізу для встановлення суб'єктів підприємництва, які задіяні в фінансових схемах створення уяви про виконання робіт, надання послуг, постачання товарно-матеріальних цінностей. Встановленню та перевірці підлягають усі суб'єкти господарювання: як фіктивні, так і легальні, а також транзитні підприємства, які «розривають» безпосередній зв'язок у фінансово-господарських відносинах між легальними та фіктивними суб'єктами підприємництва. Практика правоохоронних органів свідчить про використання значної кількості підприємств в механізмі створення завищеного податку на додану вартість. У більшості випадків сума завищеного податку на додану вартість створюється фіктивними підприємствами, а транзитні підприємства відображають у звітності незначні суми прибутку від виконаних фінансово-господарських операцій.

2. Опитування (допит) службових осіб підприємства, яке заявило до відшкодування з державного бюджету податку на додану вартість, безпідставно створеного із використанням фіктивних суб'єктів господарювання. У ході опитування (допиту) підлягають встановленню такі обставини:

– дані щодо обставин укладання угоди про постачання товарів (виконання робіт, надання послуг);

– чим було викликано придбання товарів (робіт, послуг) за цінами, що значно були вищими від цін, які існували на період укладання угоди;

– чи була викликана необхідність у придбанні товарів (робіт, послуг) виробничими потребами суб'єкта господарювання;

- чим була викликана потреба у придбанні нетипової (нехарактерної) продукції для діяльності суб'єкта підприємництва;
- яким чином було здійснено постачання товарів, з використанням яких транспортних засобів та якими документами підтверджується факт постачання товарів (виконання робіт, надання послуг);
- де здійснювалося зберігання поставлених суб'єкту підприємництва товарів (продукції), які документи підтверджують виконання операцій зі зберігання та подальшого руху товарів (продукції);
- що стало підставою для укладання угоди про постачання товарів (реклама; комерційна пропозиція; безпосереднє звернення до суб'єкта господарювання тощо);
- чи встановлювалися особи та перевірялися документи осіб, які укладали угоди про постачання товарів, надання послуг, виконання робіт;
- чи укладалися раніше угоди про постачання товарів, надання послуг, виконання робіт з конкретними постачальниками;
- в якій формі було здійснено оплату за постачання товарів, надання послуг, виконання робіт;
- чи оформлялася кредитна угода з банківською установою для оплати постачання товарів, надання послуг, виконання робіт;
- у який термін був погашений кредит банківській установі;
- у якій сумі, за даними бухгалтерського обліку, були враховані витрати на постачання товарів, надання послуг, виконання робіт;
- яка сума податку на додану вартість врахована як податковий кредит за конкретною угодою суб'єкта господарювання.

3. Вилучення документів, які свідчать про укладання та виконання угоди з постачання суб'єкту господарювання товарів, надання послуг, виконання робіт вилучення документів, які свідчать про оплату виконаної угоди; вилучення документів, які свідчать про транспортування та зберігання поставлених товарів (продукції); вилучення документів бухгалтерської та податкової звітності, у яких знайшла відображення виконана фінансово-господарська операція, яка дозволила безпідставно суб'єкту підприємницької діяльності завищити податковий кредит з податку на додану вартість.

4. Перевірка фактичної наявності товарів (продукції), виконаних робіт, наданих послуг, встановлення наявності складських приміщень та реальної можливості розміщення певної кількості товарів; перевірка складських приміщень інших суб'єктів господа-

рювання у разі орендування складських приміщень чи надання для зберігання товарів; перевірка наявності специфічних складських приміщень, призначених для зберігання продукції, що швидко псується, холодильних камер тощо.

5. Встановлення фактичного постачання товарів, продукції шляхом перевірки транспортних організацій, які за документальними даними значаться як такі, що забезпечували постачання товарів; перевірка наявності специфічних транспортних засобів, які необхідно було використати для постачання товарів (холодильні камери; великотоннажний вантаж; великогабаритний вантаж); наявність дозволів державної автомобільної інспекції на здійснення перевезення певних видів вантажів тощо.

6. Вилучення документів банківських установ, що свідчать про виконання оплати постачання товарів; вилучення документів, що свідчать про отримання кредиту в банківській установі для оплати постачання товарів; термін погашення кредиту; вилучення документів, які свідчать про рух грошових коштів на поточному рахунку фіктивних суб'єктів господарювання, транзитних підприємств.

7. Вилучення документів у територіальній податковій інспекції, які були надані як підстава для відшкодування податку на додану вартість, у тому числі додаток № 5 до декларації з податку на додану вартість (чи додаток № 2 для скороченої декларації з ПДВ), у якій відображаються дані про контрагентів постачання товарів, на яких було сформовано від'ємне значення податку на додану вартість; вилучення документів звітності суб'єкта господарювання за попередні податкові періоди; вилучення документів звітності фіктивного суб'єкта господарювання (у разі надання такої звітності).

8. Встановлення суб'єктів підприємництва, які були посередниками у виконанні фінансово-господарських операцій (транзитних підприємств) та виявлення причин, чому не була укладена угода безпосередньо з постачальником товарів (фіктивним суб'єктом господарювання); допит службових осіб підприємства посередника з обставин, які стосуються укладання та виконання угод, оплати угод безпосереднього постачання товарів, зберігання товарів, наявності складських приміщень, відповідних транспортних засобів тощо. Проведення вилучення документів, які стосуються обставин виконання угод постачання товарів, виконання робіт, надання послуг.

9. Проведення комплексу оперативно-розшукових заходів щодо встановлення злочинних зв'язків між керівниками легального суб'єкта господарювання та особами, що контролюють діяльність підприємства посередника (транзитного підприємства) й фіктивного суб'єкта господарювання.

10. Встановлення фактичного місця знаходження фіктивного суб'єкта господарювання та проведення комплексу оперативно-розшукових заходів і слідчих дій (тактичних операцій з отримання доказів (проведення обшуку вилучення документів, предметів, печаток, штампів, комп'ютерної техніки тощо), які свідчать про характер та спрямування діяльності суб'єкта господарювання з ознака фіктивності.

11. Встановлення в одних чи різних банківських установах відкриті поточні рахунки суб'єктів підприємництва, які задіяні у фінансових схемах формування безпідставного податкового кредиту з податку на додану вартість.

12. У який термін були здійснені перерахунки грошових коштів між учасниками фінансової схеми та чи не були використані кредитні кошти банківських установ для створення уяви перерахування грошових коштів між суб'єктами підприємництва. Необхідність у перевірці викликана наявністю на практиці так званих «каруселей», коли одні і ті самі кредитні грошові кошти перераховуються декілька разів між учасниками фінансової схеми.

13. Вилучення даних, які свідчать про використання управління коштами на поточному банківському рахунку комп'ютерного комплексу «банк-клієнт».

14. Проведення заходів щодо встановлення номерів контактних телефонів, з використанням яких здійснювалося управління рухом грошових коштів на поточному рахунку підприємства.

15. Проведення заходів щодо перевірки фактичного руху товарно-матеріальних цінностей між усіма учасниками угоди про постачання товарів.

Додатково до зазначених вище заходів у ході збору первинних матеріалів чи проведення розслідування злочинів підлягає виконанню такий комплекс заходів:

1. Встановити всіх суб'єктів господарювання, які були задіяні у фінансовій схемі завищення сум податку на додану вартість від виробника до суб'єкта господарювання, який офіційно експортував

за межі митної території товари, роботи, послуги.

2. Проаналізувати рух товарно-матеріальні цінності між усіма учасниками фінансово-господарських відносин з метою виявлення фіктивних та транзитних суб'єктів підприємництва.

3. Встановити дані щодо виробника продукції, яка була експортована за межі України, дані щодо номерних агрегатів та іншого обладнання, з використанням якого може бути ідентифікована продукція.

4. Вилучити документи, що свідчать про виготовлення та реалізацію конкретної продукції.

5. Встановити кількість виробленої продукції та порівняння зазначеної інформації з даними експортованої продукції.

6. Перевірити всіх контрагентів, які брали участь у виконанні фінансово-господарських операцій щодо сплати ними до державного бюджету належних платежів з податку на додану вартість.

7. Перевірити достовірність інформації, що міститься у вантажних митних деклараціях.

8. Встановити, чи були фактично вивезені за межі митної території України товарно-матеріальні цінності чи було здійснено операцію фіктивного експорту без фактичного постачання товарів за межі митної території України.

9. Встановити наявність корупційних зв'язків із співробітниками митних органів, які фактично забезпечували супровід безтоварних експортних операцій за межі митної території України.

10. На підставі аналізу банківської інформації встановити, чи отримувався кредит у банківській установі для здійснення оплати товарів (продукції), яка у подальшому була експортована за межі України; встановити наявність та вид застави, умови застави тощо.

11. Проаналізувати рух кредитних коштів та термін їх повернення банківській установі, встановити можливість декількох перерахувань між учасниками фінансово-господарських відносин грошових коштів, які отримані як кредит у банківській установі для створення уяви про виконанні фінансово-господарської операції.

12. Вилучити документи, які свідчать про перерахування грошових коштів та постачання товарів на митній території України між усіма учасниками фінансово-господарських відносин.

13. Для встановлення факту завищення ціни експортованої продукції і відповідно завищення сум податку на додану вартість,

який заявлено до відшкодування із державного бюджету, направити запит до Торгово-промислової палати, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики, Державного інформаційно-аналітичного центру моніторингу зовнішніх товарних ринків.

14. Призначити у разі необхідності призначити проведення відповідних експертних досліджень щодо встановлення фактичної ціни експортованого товару (продукції) за межі митної території України.

15. Проаналізувати маршрут руху товарно-матеріальних цінностей від постачальника до експортера товарів за межі України, встановити підприємства та транспортні засоби, які здійснювали перевезення товарно-матеріальних цінностей, перевірити складські приміщення, де здійснювалось зберігання товару.

16. Вилучити документи, які свідчать про придбання товарів у постачальника, про його зберігання, перевезення.

17. Отримати інформацію з митних органів держави, куди були експортовані товари, щодо зареєстрованого факту за кількістю та найменуванням товарів (продукції) і транспортних засобів, які здійснювали постачання товарів.

18. Вилучити документи у банківських установах, які свідчать про здійснення оплати за придбані товари у постачальника та оплати підприємства-нерезидента України за експортовані товари.

19. Проаналізувати рух грошових коштів, які надійшли від підприємства-нерезидента України та чи не були у подальшому зазначені кошти повернені контрагенту.

20. Вилучити документи, які свідчать про проходження митних процедур у ході експортування товарів за межі України.

21. З використання можливостей НЦБ Інтерполу в Україні та інших правових інструментів (можливості міжнародних європейських конвенцій, укладених угод про усунення подвійного оподаткування, укладених угод про співпрацю податкових органів України та інших держав) направляються запити для встановлення наявності на території іноземної держави підприємства-нерезидента, на адресу якого було експортовано товарно-матеріальні цінності чи виконані роботи чи надані послуги, отримується інформація про сплату за поставлений товар, допитуються відповідні особи про обставини експортування товарів на їх адресу тощо.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Труднощі у виявленні правоохоронними органами діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності викликані як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. *До об'єктивних факторів можуть бути віднесені:*

– неочевидність скоєння злочинної діяльності та відсутність потерпілої сторони, яка б могла повідомити про спричинення шкоди в результаті вчинення злочину;

– неочевидність джерел інформації про обставини вчинення злочину та осіб, які його скоїли;

– наявність фрагментарної інформації у правоохоронних органах про обставини вчинення злочину;

– виконання правопорушниками комплексу спеціальних заходів для приховування слідів злочину та в цілому злочинної діяльності;

– протидія правоохоронним органам у встановленні даних про зміст злочинної діяльності;

– труднощі в отриманні та вилученні інформації про зміст злочинної діяльності у суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності на етапі збору первинних матеріалів про порушення податкового законодавства до порушення кримінальної справи (отримання документів обліку фінансово-господарської діяльності; отримання з банківських установ інформації, що містить банківську таємницю тощо);

– труднощі в оперативному документуванні змісту злочинної діяльності, оскільки така діяльність здійснюється приховано від оточуючих.

До суб'єктивних чинників, які впливають на ефективність правоохоронних органів щодо виявлення діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності, можна віднести:

– недостатній рівень професійної підготовки осіб, які задіяні у проведенні оперативно-розшукових заходів та досудового слідства, контрольно-перевірочної діяльності;

– високий рівень корупції співробітників правоохоронних та контролюючих органів, прикриття ними змісту злочинної діяльності, протидія виявленню та розслідуванню злочинів, вчинених з використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва;

– безпосередня участь окремих співробітників правоохоронних органів у діяльності суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності.

Щодо незаконної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання, то зміст оперативний пошук підрозділів правоохоронних органів може здійснюватися за такими напрямками: 1) встановлення фактів державної реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання; 2) встановлення фактів використання легальними суб'єктами підприємництва можливостей фіктивних суб'єктів господарювання для зниження податкових зобов'язань; 3) встановлення фактів використання фіктивних суб'єктів господарювання для створення уяви про виконання фінансово-господарських операцій та безпідставного завищення податкового кредиту з податку на додану вартість і наступного його відшкодування з державного бюджету чи врахування сум такого податку у розрахунку податкових зобов'язань звітного податкового періоду; 4) встановлення фактів незаконної діяльності організованих груп – конвертаційних центрів; 5) встановлення фактів діяльності організованих груп щодо надання можливості отримання «податкової вигоди» у вигляді ухилення від сплати податку на додану вартість, незаконного відшкодування із державного бюджету такого податку (так званих «податкових ям»); 6) встановлення фактів діяльності «транзитних» підприємств, які задіяні у механізмі прикриття злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання; 7) встановлення фактів зловживань співробітників органів Державної податкової служби України, які приховують інформацію про виявлену діяльність фіктивних суб'єктів господарювання або надавали допомогу у приховуванні злочинної діяльності таких суб'єктів господарювання; 8) виявлення (отримання) документів, які будуть свідчити про незаконну державну реєстрацію фіктивних суб'єктів господарювання, про виконані фінансово-господарські операції, перераховані грошові кошти тощо; 9) виявлення предметів, які будуть свідчити про незаконну діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; 10) встановлення осіб, які причетні до державної реєстрації суб'єктів господарювання та незаконної їх діяльності; 11) встановлення осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності як засновники та адміністрація такого суб'єкта господарювання; 12) встановлення осіб, які причетні до виконання фінансово-господарських операцій за участю суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності; 13) встановлення інших осіб, які володіють певною інформацією про діяльність фіктивних підприємств.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Суб'єкт господарської (підприємницької) діяльності – це юридична або фізична особа-суб'єкт підприємницької діяльності, що зареєстрований (перереєстрований) на підставну особу із дотриманням норм чинного законодавства з метою організації протиправної діяльності, спрямованої на надання послуг реальним суб'єктам господарювання з мінімізації податкових зобов'язань, конвертації, а також легалізації грошових коштів, отриманих злочинним шляхом.

2. Фіктивне підприємництво вчиняється з метою прикриття ухилень від сплати податків, незаконного повернення ПДВ, зловживань з підакцизними товарами та акцизними марками, ухилення від повернення валютної виручки, незаконного відкриття або використання за межами України валютних рахунків, легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, розкрадання коштів підприємств шляхом шахрайства та привласнення, фіктивного банкрутства, доведення до банкрутства, шахрайства з фінансовими ресурсами та прикриття деяких інших злочинів.

3. Об'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, є суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення підприємницької діяльності.

4. У диспозицію норми потрібно внести таку ознаку, як використання підприємств, неприбуткових організацій чи фізичних осіб у псевдо-підприємницькій діяльності, спрямованій на прикриття незаконної діяльності чи видів діяльності, на які є заборона.

5. Злочин, кримінальна відповідальність за який передбачена ч. 1 ст. 205 КК України, вважається закінченим з моменту створення (державної реєстрації) суб'єкта підприємницької діяльності-юридичної особи, або його придбання (набуття права власності на нього).

6. Суб'єктом злочину, передбаченого ст. 205 КК України, можуть бути: фізичні особи – засновники суб'єкта підприємницької діяльності юридичної особи або зареєстрували чи придбали за підробленими, викраденими, втраченими паспортами за паспортами померлих осіб на їх ім'я юридичну особу-суб'єкта підприємниць-

кої діяльності; службові особи – відповідних підприємств, установ та організацій, що прийняли рішення про створення чи придбання юридичної особи; власники юридичної особи; особи, які за підробленими документами зареєстрували чи придбали на ім'я інших фізичних та юридичних осіб суб'єкт підприємництва-юридичну особу.

7. Суб'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 205 КК України, характеризується прямим умислом, корисливим мотивом та спеціальною метою – прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона.

8. Про наявність діяльності фіктивних суб'єктів господарювання можуть свідчити такі ознаки: 1) незначний статутний фонд зареєстрованого суб'єкта підприємництва та визначення у статуті таких напрямів підприємницької діяльності, які потребують значних фінансових ресурсів; 2) надходження на поточний рахунок підприємництва, безпосередньо після його державної реєстрації, значних сум грошових коштів; 3) укладання підприємством угод на виконання специфічних робіт (будівельних, ремонтних, конструкторських, дослідницьких тощо), за відсутності спеціального обладнання та фахового персоналу; 4) надання підприємством виключно інформаційно-довідкових послуг; 5) надання до податкових органів, безпосередньо після державної реєстрації суб'єкта підприємництва, податкової звітності про відсутність ведення підприємницької діяльності та відповідних об'єктів оподаткування; 6) участь у державній реєстрації суб'єкта підприємництва як засновників осіб, які викликають підозру у співробітників правоохоронних органів (осіб, які раніше брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємництва з ознаками фіктивності; осіб, які виконували обов'язки керівника підприємства, яке у подальшому було визнано фіктивним; осіб похилого віку; осіб, які страждають на тяжкі захворювання; студентів; осіб без постійного місця проживання; осіб, що були причетні до фіктивного банкрутства підприємств тощо); 7) сплата незначної суми податків при значних фінансових надходженнях на поточний рахунок підприємства; 8) виконання одночасно різних за спрямуванням видів підприємницької діяльності (будівництво, інформаційно-довідкове забезпечення; закупівля сільськогосподарської сировини від населення, виконання проектно-конструкторських робіт тощо); 9) фактична відсутність

суб'єкта підприємницької діяльності за адресою, яка була зазначена під час державної реєстрації підприємства; 10) використання для державної реєстрації суб'єкта підприємництва юридичних адрес масової реєстрації підприємств; 11) формування, безпосередньо після державної реєстрації, значних зобов'язань з податку на додану вартість.

9. Проведене дослідження дозволило виділити ряд особливостей, які впливають на особливості тактики оперативного пошуку злочинної діяльності фіктивних суб'єктів господарювання: 1) на момент здійснення державної реєстрації суб'єктів господарювання створюється уява про законність виконуваних дій та бажання створити організаційно-правову форму підприємництва; 2) процес державної реєстрації суб'єктів господарювання, відповідно до норм чинного законодавства, контролюється безпосередньо органами державної реєстрації, підрозділами податкової інспекції та лише фактично після державної реєстрації та взяття його на податковий облік у податкових органах такі суб'єкти господарювання з'являються у сфері контролю оперативних підрозділів податкової міліції; 3) напрями діяльності оперативних підрозділів щодо оперативного пошуку фіктивного підприємництва, вчинення злочинів, пов'язаних з несплатою податків, скоєних з використанням фіктивних суб'єктів господарювання перетинається з напрямом оперативного обслуговування іншими оперативними підрозділами, оскільки діяльність суб'єктів господарювання може перебувати в сфері їх оперативних інтересів та пошуку (наприклад, легальних суб'єктів підприємства, які використовують можливості фіктивних підприємств для зменшення податкових зобов'язань, збільшення податкового кредиту з ПДВ); 4) інформація про злочинну діяльність фіктивних підприємств отримується фактично після виконання певних фінансово-господарських операцій; 5) грошові кошти, які є змістом злочинної діяльності, проходять через виконання ряду фінансових операцій, що створюють уяву про законний характер діяльності суб'єктів підприємництва; 6) для прикриття змісту злочинної діяльності грошові кошти проходять через поточні рахунки ряду суб'єктів господарювання, які формально не беруть участі у здійсненні злочинної діяльності, а використовуються лише як інструмент розірвання зв'язку між легальним та фіктивним суб'єктом підприємництва; 7) формально відсутні підстави для проведення

оперативної розробки осіб, які виконували роль «транзиту» грошових коштів через поточний рахунок підприємства, оскільки їх дії не містять складу злочину чи фактично не можна довести їх участь у спільному вчиненні злочинів; 8) організатори, які координують процес державної реєстрації фіктивних суб'єктів господарювання, залишаються безкарними, оскільки використовують підставних осіб як засновників суб'єкта господарювання та залишаються поза увагою оперативних підрозділів; 9) організатори та керівники фіктивних суб'єктів господарювання фактично залишаються поза увагою оперативних підрозділів, оскільки використовують значну кількість осіб, як виконавців окремих, незлочинних дій; 10) складність доведення вини учасників організованих груп, що виконують самостійні дії, які у більшості випадків є правомірними чи не містять ознак злочину (фіктивного підприємництва, ухилення від сплати податків, легалізації коштів злочинного походження); 11) необхідність у визнанні у суді нечинними окремих виконаних фінансово-господарських операцій суб'єктами господарювання; 12) використання сучасних технологій та платіжних систем (система «банк-клієнт», платіжні картки тощо) для здійснення перерахування, отримання та контролю за рухом грошових коштів, що унеможливує застосування традиційних (класичних) методів оперативно-розшукової діяльності.

10. До сфер пошуку інформації про фіктивних суб'єктів підприємництва можуть бути віднесені:

1) інформаційні ресурси органів державної реєстрації, де містяться дані щодо осіб, які брали участь у державній реєстрації суб'єктів підприємництва, як засновники; документи, які були надані у ході державної реєстрації; дані про організаційно-правові форми підприємництва; дані щодо підприємств чи фізичних осіб, які за дорученням клієнтів здійснювали державну реєстрацію підприємств;

2) інформаційно-пошукові масиви органів державної податкової служби, використовуючи які, можна отримати інформацію про: а) фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання; б) осіб, які керують діяльністю суб'єкта підприємництва; в) місцезнаходження платників податків; г) дані податкових звітів за окремі звітні періоди; д) сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі; е) податковий кредит, податкові зобов'язання з ПДВ та суми фак-

тично відшкодованого з державного бюджету податку на додану вартість; ж) контрагентів, які були задіяні у формуванні податкового кредиту з податку на додану вартість (додаток № 5 до декларації з ПДВ); з) поточні рахунки, які відкриті в установах банків; к) отримання дозволів і ліцензій на здійснення окремих видів підприємницької діяльності; л) встановлені підрозділами податкової міліції фіктивних суб'єктів підприємництва (АРМ «ФСПД») та дані щодо осіб, які були причетні до державної реєстрації таких суб'єктів підприємництва та змісту злочинної діяльності; м) суб'єктів підприємництва та осіб, які причетні до фіктивного банкрутства; н) проведені перевірки діяльності платників (документальні перевірки, камеральні перевірки) та їх результати;

3) банківські установи: інформація щодо наявності поточних рахунків; руху коштів на таких рахунках; інформація щодо отримання кредитних ресурсів суб'єктами підприємництва; дані щодо осіб, які розпоряджалися грошовими коштами суб'єкта підприємництва; дані щодо наявності карткового рахунка та дані щодо випуску платіжних карток; дані щодо використання суб'єктом підприємництва системи дистанційного управління поточним рахунком «банк-клієнт»;

4) дані контролюючих органів (контрольно-ревізійна служба, податкові органи) щодо проведених перевірок та їх результати;

5) кримінальні справи, що перебувають у провадженні слідчих підрозділів;

6) оперативно-розшукові матеріали;

7) дані НЦБ Інтерполу;

8) дані податкових органів інших країн про діяльність суб'єктів підприємництва на їх митній території;

9) дані інформаційно-пошукових систем Державної митної служби про зміст експортно-імпортних операцій, що здійсненні конкретним суб'єктом підприємництва (дані вантажних митних декларацій тощо);

10) дані інформаційно-пошукових систем органів внутрішніх справ: щодо осіб, які притягнуті до кримінальної, адміністративної відповідальності; наявності непогашеної судимості про відбування особами та знаходження їх у місцях позбавлення волі; дані щодо осіб, які знаходяться в розшуку та переховуються від слідства; дані щодо порушених кримінальних справ стосовно конкретних осіб;

відомості, щодо осіб, які зникли безвісти; відомості щодо надання дозволу на виготовлення штампів, печаток (об'єкти дозвільної системи);

11) інформаційні ресурси Державної прикордонної служби України про перетин конкретними особами державного кордону, в тому числі на транспортних засобах;

12) інформаційні ресурси Служби безпеки України щодо встановлених фактів контрабанди товарів, легалізації коштів злочинного походження; виявлення конвертаційних центрів;

13) Фонд державного майна України про зміст укладених договорів про продаж державного майна;

14) інформаційні ресурси Єдиної державної системи у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів і фінансуванню тероризму (Державна служба фінансового моніторингу України).

Наукове видання

**ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОТИДІЇ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ
З ОЗНАКАМИ ФІКТИВНОСТІ**

Монографія

Відповідальний за випуск
Літературний редактор
Комп'ютерна верстка
Обкладинка

О. В. Діордійчук
Т. А. Габорак
Д. М. Алексєєв
Д. М. Алексєєв

Підписано до друку **. **.2012. Формат 60 x 84 ¹/₁₆.

Папір офсетний. Гарнітура «Гаймс».

Друк офсетний.

Обл.-видав. арк. 117,32. Умовн.-друк. арк. 14,78.

Наклад 300 прим. Зам.

Видавництво “Алерта”

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223-15-25, 223-15-30.

E-mail: alerta@ukr.net, веб-сайт: www.alerta.kiev.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002 р.