

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

Барабаш Тетяна Миколаївна

УДК 343. 359.2 (043)

ПРЕДМЕТ ДОКАЗУВАННЯ У КРИМІНАЛЬНИХ  
СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ІНШИХ  
ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Спеціальність 12.00.09. – кримінальний процес та  
криміналістика; судова експертиза

АВТОРЕФЕРАТ  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Київ – 2002

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі кримінального права, процесу та криміналістики Академії державної податкової служби України

**Науковий керівник:** кандидат юридичних наук, доцент **Цимбал Петро Васильович**, завідувач кафедри кримінального права, процесу та криміналістики Академії державної податкової служби України.

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, професор, віце-президент Академії правових наук України **Грошевий Юрій Михайлович**, Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, завідувач кафедри кримінального процесу;

кандидат юридичних наук, професор, заслужений юрист України **Смітєнко Зінаїда Дмитрівна**, Академія зовнішньої торгівлі України, завідувач кафедри цивільних і кримінальних дисциплін.

Провідна установа: Національна академія внутрішніх справ України, кафедра кримінального процесу.

Захист відбудеться 20 січня 2002 року о 10 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д. 26.001.05 ВАК у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка (01033, м. Київ, вул. Володимирська, 60, ауд. 253).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного університету імені Тараса Шевченка (01033, м. Київ, вул. Володимирська, 58).

Автореферат розісланий 13 листопада 2002 року.

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради  
кандидат юридичних наук, доцент

В.П. Шибіко

## Загальна характеристика роботи

**Актуальність теми дослідження.** Сучасні економічні перетворення в Україні обумовили суттєві зміни у суспільних відносинах, пов'язаних з формуванням державного і місцевого бюджетів, дохідна частина яких утворюється за рахунок сплати фізичними та юридичними особами обов'язкових платежів та інших визначених законодавством джерел доходів. Сплата податків і зборів від трудової, інтелектуальної, творчої діяльності та інших джерел доходів є обов'язком усіх громадян, встановленим ст. 67 Конституції України.

Побудова діючої системи оподаткування в Україні, види податків та інших обов'язкових платежів, порядок їх обчислення, сплати і використання, перелік об'єктів оподаткування і платників податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства визначені Законом України "Про систему оподаткування", Постановою Верховної Ради України "Про основні положення податкової політики в Україні" та рядом галузевих законів і відповідними Постановами Кабінету Міністрів України.

Контроль за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення і своєчасною сплатою податків та інших обов'язкових платежів до державного і місцевого бюджетів та цільових фондів покладено на органи Державної податкової служби України. Їх функції і компетенція, в тому числі у питаннях притягнення неплатників податків до відповідальності, регулюється Законом України "Про Державну податкову службу в Україні" від 04.12.90 з наступними змінами і доповненнями до нього. Діюча система оподаткування щорічно забезпечує від 60 до 80 відсотків надходжень доходів до державного бюджету і повністю доходи до бюджетів органів місцевого самоврядування. У 2002 році частка надходжень, які контролюються ДПА, у Зведеному державному бюджеті України становить 70 відсотків, в тому числі у державному бюджеті – 61 % і у місцевих бюджетах – 94 %. За останні чотири роки щорічні обсяги надходжень зросли з 23,6 млрд. грн. до 38,3 млрд. грн., або в 1,5 раза.<sup>1</sup>

Однак, як свідчить практика справляння встановлених законодавством України платежів, конституційний обов'язок повної і своєчасної сплати податків і зборів виконується не завжди і не усіма суб'єктами оподаткування. Це обумовлюється різними причинами, з яких найбільш поширеними є навмисне ухилення від їх сплати та приховання фактично отриманих доходів.

У зв'язку з цим одним із шляхів забезпечення належного справляння податків і інших надходжень до бюджетів і цільових фондів є застосування встановлених законодавством України видів адміністративної та кримінальної відповідальності до осіб, які не виконують свої податкові обов'язки.

Про значну розповсюдженість правопорушень у сфері оподаткування, особливо неправильних обчислень встановлених видів податків і навмисних ухилень від їх сплати, свідчать щорічні дані статистичної звітності органів ДПА. Так, у 2000 році слідчими податкової міліції було прийнято до провадження 10199 кримінальні справи,

---

<sup>1</sup> Податківці визначають свої завдання // Урядовий кур'єр від 21.06.2002. – № 113.

з яких 4253 з обвинувальним висновком направлено до суду в порядку ст. 225 КПК України, у 2001 році відповідно порушено 8369 кримінальних справ, з яких 4475 з обвинувальним висновком направлено до суду, за вісім місяців 2002 року порушено 3323 кримінальні справи і 1582 – направлено до суду<sup>2</sup>. Узагальнення слідчої і судової практики свідчить про те, що в розслідуванні ухилень від сплати податків та інших обов'язкових платежів мають місце як певні недоліки, так і значні складності, обумовлені нестабільністю податкового законодавства, недостатнім досвідом працівників податкової міліції у проведенні досудового розслідування в цій порівняно новій категорії кримінальних справ, відсутністю науково розробленої криміналістичної методики розслідування протиправних дій у сфері обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів. Серед назрілих проблем, з розв'язанням яких пов'язане усунення недоліків і складностей у розслідуванні ухилень від сплати податків і зборів та підвищення його ефективності, важливе практичне значення має аналітичне дослідження особливостей предмета доказування в цих кримінальних справах.

У теорії кримінально-процесуального права під предметом доказування розуміють узагальнене вираження об'єкта пізнання, здійснюваного при провадженні в конкретних кримінальних справах шляхом збирання і дослідження доказів відносно обставин, перелік яких визначено в ст. 64 КПК України.

Визначення предмета доказування в кримінальному процесі і зміст обставин, які входять у нього в кримінальній справі, неодноразово піддавались аналітичному розгляду в юридичній літературі. Ці питання в різні часові періоди досліджувались у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Ю.І. Азарова, Н.С. Алексєєва, В.Д. Арсенєва, В.А. Баніна, М.Т. Ведерникова, Г.Ф. Горського, Ю.М. Грошевого, М.І. Гошовського, А.Я. Дубинського, В.С. Джатієва, О.О. Ейсмана, В.І. Зажицького, В.С. Зеленецького, Ц.М. Каза, Л.М. Карнеєвої, Л.Д. Кокорева, О.С. Коблікова, О.М. Ларіна, І.М. Лузгіна, П.А. Лупинської, Г.М. Миньковського, М.М. Михеєнко, В.Т. Нора, М.Н. Нокербєкова, В.О. Попелюшко, П.П. Підюкова, Р.Д. Рахунова, М.С. Строговича, В.М. Тертишника, Ф.Н. Фаткуліна, О.А. Хмирова, М.А. Шостак та інших авторів.

Поряд з цим, кримінально-правова характеристика складу злочину, який був передбачено ст. 148-2 КК України (ст. 212 КК України від 05.04.01 р.), вдосконалення змісту диспозиції цієї статті, а також питання розслідування і кваліфікації ухилень від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, як причини зростання правопорушень у сфері оподаткування та їх профілактики, висвітлювались і досліджуються у відповідних аспектах такими вченими як: П.П. Андрушко, Л.П. Брич, С.Ю. Василенко, В.М. Вересов, Л.Д. Гаухман, Д.П. Голосніченко, М.А. Йоффе, М.Й. Коржанський, Л.М. Кураш, І.І. Кучеров, В.В. Лисенко, В.В. Молодик, В.Р. Мойсик, Ю.М. Сухов та іншими авторами. Опубліковані праці використано автором як вихідні науково-теоретичні основи дослідження обраної теми.

---

<sup>2</sup> За статистичними даними слідчого управління податкової міліції ДПА України

Вивчення законодавства, літературних джерел і матеріалів практики органів податкової служби показує, що при значній увазі вдосконаленню нормативного регулювання діючої системи оподаткування та питанням юридичної відповідальності за відповідні правопорушення і розслідування ухилень від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і цільових фондів, у теорії кримінального процесу проблема предмета доказування у цій категорії справ, зміст обставин, з яких він складається, недостатньо досліджені, що породжує недоліки і суттєві складності в розслідуванні і судовому вирішенні цих справ. На думку автора, актуальність дослідження даної проблеми має соціально-політичну значущість у посиленні боротьби як з навмисними ухиленнями від сплати податків, так і з іншими порушеннями податкового законодавства й зумовлюється, перш за все, потребами вдосконалення досудового розслідування в даній категорії кримінальних справ.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Обраний напрямок дисертаційного дослідження належить до пріоритетних у науці кримінально-процесуального права. Тема узгоджується з положеннями комплексної цільової програми боротьби зі злочинністю на 1996-2000 рр., затвердженої Указом Президента України від 17.02.96 р., Посланням Президента України "Україна: поступ у ХХІ століття. Стратегія економічного і соціального розвитку на 2000 – 2004 роки". Проблема вдосконалення кримінально-процесуальних правовідносин в умовах судово-правової реформи в цілому, а також правовідносин, що виникають у сфері оподаткування, зокрема між суб'єктами кримінально-процесуальної діяльності у зв'язку з розслідуванням ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів входить у науково-дослідну проблематику кафедри кримінального права, процесу та криміналістики, є складовою частиною наукових планів Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Академії державної податкової служби України (номер державної реєстрації 0102V005028); узгоджується із завданнями ДПА України і планами методичної роботи слідчих управлінь податкової міліції щодо забезпечення відповідних надходжень до державного та місцевих бюджетів, в тому числі за рахунок підвищення рівня профілактики правопорушень у сфері оподаткування та дотримання прав громадян при розслідуванні ухилень від сплати податків, застосуванні кримінально-правових і процесуальних норм.

**Об'єкт, предмет, мета і завдання дослідження.**

**Об'єкт** дослідження складають кримінально-правова оцінка діянь, пов'язаних з несплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів згідно із ст. 212 КК України і з'ясування їх співвідношення з визначеними в ст. 64 КПК України обставинами, сукупність яких в теорії кримінального процесу розглядається як предмет доказування в кримінальних справах, а також особливості застосування цих статей у практиці розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку.

**Предметом** дисертаційного дослідження стали правові норми, що визначають юридичну природу предмета доказування та регламентують процесуальний порядок встановлення його структурних елементів при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування, що містяться у чинній Конституції України, в Кримінальному кодексі

України, у Кримінально-процесуальному кодексі України, Законах України “Про державну податкову службу”, “Про оперативно-розшукову діяльність”, “Про підприємництво”, інших законодавчих актах; накази, інструкції та інші нормативні акти ДПА України, нормативні акти Російської Федерації – у порівняльному аспекті. Предметом дослідження стали також постанови Пленуму Верховного Суду України та окремі норми проектів Кримінально-процесуального кодексу України, що торкаються зазначеної проблематики. Вищевказані документи є водночас **основним нормативно-інформативним джерелом** дисертаційної роботи.

**Основна мета дослідження** полягає у з’ясуванні пізнавальної сутності і юридичного змісту складових елементів предмета доказування в кримінальній справі взагалі, і при розслідуванні злочину, передбаченого ст. 212 КК України зокрема, а також узагальненні практики досудового розслідування і судового розгляду цієї категорії кримінальних справ, спираючись на положення науки кримінального права, кримінального процесу, криміналістики і кримінології, які відносяться до теми дисертації, зробити спробу розробити концепцію гносеологічної і кримінально-процесуальної сутності предмета доказування в кримінальній справі і згідно з нею визначити типову структуру обставин, що підлягають доказуванню при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів.

Відповідно до поставленої мети в дисертації зроблена спроба вирішити наступні вузлові питання і **розв’язати такі завдання:**

критичний огляд запропонованих у літературі визначень предмета доказування в кримінальному процесі і аналіз його гносеологічного та юридичного змісту як певної узагальненої інформаційної системи складових елементів і його значення при провадженні в кримінальній справі;

з урахуванням чинного законодавства і порівняння нормотворчого досвіду правоохоронних органів України і Російської Федерації та викладених у літературі думок вчених запропонувати власне кримінально-процесуальне визначення предмета доказування в кримінальній справі;

провести порівняльний аналіз структури процесуального предмета доказування (ст. 64 КПК України) з кримінально-правовим поняттям злочину (ст. 11 КК України, ст. 212 КК України) з метою їх міжгалузевого узгодження і конкретизації юридичного змісту складових елементів, що підлягають доказуванню;

на прикладі аналізу кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів показати ефективність практичного застосування виділених автором структурних елементів предмета доказування при їх розслідуванні; проаналізувати термінологію, що застосовується в кримінальному праві та кримінальному процесі при означенні елементів предмета доказування і запропонувати її уніфіковані варіанти;

визначити коло обставин, які підлягають встановленню в стадії порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів;

обґрунтувати пропозиції про необхідність усунення протиріч і прогалин у тлумаченні кримінально-правових і процесуальних норм та внесення, у зв'язку з цим, конкретних змін до чинного кримінально-процесуального законодавства.

**Методологічну основу** дослідження теми склали положення діалектичного матеріалізму про пізнання соціальних явищ, загальнонаукові методи узагальнення, порівняння та описання, а також галузеві методи кримінального і кримінально-процесуального права, криміналістики, соціології. Специфіка дослідження обумовлюється необхідністю комплексного підходу до вирішення основних завдань та застосування для їх вирішення історичного, системно-структурного, логіко-правового і порівняльного методів дослідження. У вивченні кримінальних справ і узагальненні зібраних матеріалів слідчої та судової практики використані методи: анкетування, класифікації, юридичного аналізу, статистичний та ін. Кожен із них у конкретному випадку використовувався у поєднанні з іншими методами.

**Емпірична база дослідження ґрунтується на:** даних, одержаних внаслідок вивчення 250 кримінальних справ, що розслідувались органами податкової міліції в Київській, Житомирській, Черкаській, Рівненській областях; матеріалах про відмову в порушенні кримінальних справ за ознаками правопорушень у сфері оподаткування; матеріалах закритих кримінальних справ про ухилення від сплати податків; узагальненні результатів анкетного опитування оперуповноважених та слідчих податкової міліції в Київській, Житомирській, Черкаській і Рівненській областях щодо правових проблем доказування структурних елементів предмета доказування при розслідуванні ухилень від сплати податків (всього опитано 160 респондентів); узагальненні результатів анкетування суб'єктів підприємницької діяльності відносно причин і умов, які сприяють ухиленню від сплати податків (опитано 90 респондентів); опублікованих матеріалах слідчої і судової практики про ухилення від сплати податків (В.Р. Мойсик, П.П. Андрушко).

**Наукова новизна дисертації** полягає в тому, що вона є теоретико-практичним монографічним дослідженням кримінально-правових, процесуальних та криміналістичних питань, які стосуються предмета доказування в кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; у ньому зроблено спробу на основі аналітичного огляду дискусійних у літературі питань визначити суть і структуру предмета доказування як узагальненого об'єкта кримінально-процесуального пізнання, значення і місце його в кримінальному судочинстві, в тому числі при провадженні у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

На основі проведеного дослідження сформульовано цілий ряд положень, обґрунтувань, висновків, які виносяться на захист:  
про два аспекти розгляду предмета доказування: ґносеологічний та кримінально-процесуальний, які змістовно не співпадають;  
про співвідношення елементів предмета доказування в кримінальному процесі зі структурою складу злочинів, передбачених в особливій частині Кримінального

кодексу та взаємозв'язок предметних понять і необхідність конкретизації текстової конструкції статті 64 КПК України;

про необхідність виваженої деталізації кожної обставини, що входить у предмет доказування, і в їх сукупності характеризує типові ознаки ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

про відокремлення таких юридично-значущих характеристик часу вчинення злочину, як момент вчинення злочину, тривалість діяння, межі в часі якого-небудь іншого явища, з яким злочин знаходиться в певному зв'язку з метою відмежування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів від суміжних злочинів, в тому числі вчинених з необережності;

про уніфікацію поняття способу вчинення злочину і однозначне його застосування в кримінальному праві та інших галузях юридичної науки (криміналістика, кримінальний процес, кримінологія);

про конкретизацію в структурі предмета доказування об'єкта злочину і необмеженість його процесуального аспекту встановленням фактичних засад для вирішення матеріально-правових питань;

про необхідність встановлення вичерпної інформації про предмет ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на відміну від кримінального закону;

про визначення умов, які підлягають доказуванню при з'ясуванні змісту і характеру шкоди, завданої ухиленням від сплати податків і необхідність встановлення єдиних критеріїв обчислення її розміру;

про конкретизацію ознак, які характеризують суб'єктів злочину, передбаченого ст. 212 КК України;

про усунення розбіжностей між нормами кримінального та кримінально-процесуального законів, які ускладнюють встановлення мотиву вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

про необхідність узгодження поняття винності у вчиненні злочину як елемента предмета доказування згідно з п. 2 ст. 64 КПК України з визначенням у Кримінальному кодексі України вини та її форм (ст.ст. 23-25 КК);

про недоцільність створення спеціального органу при кожному відділі податкової міліції, який би займався лише дослідженням причин і умов вчинення ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

про особливості процесуальних дій у стадії порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

про сукупність достатніх даних для прийняття рішення про порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків;

обґрунтовуються пропозиції про зміни і доповнення ст.ст. 64, 132 КПК України.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною завершеною науковою роботою. Сформульовані в ній положення, узагальнення, оцінки і висновки, пропозиції та рекомендації, одержані автором у результаті опрацювання і ґрунтового аналізу понад 200 наукових і нормативно-правових джерел, а також юридичної практики із проблем правової регламентації обставин, що підлягають доказуванню у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.



**Теоретичне і практичне значення результатів дослідження,** одержаних дисертантом, полягає у можливості використання їх для: вдосконалення нормотворчого процесу у сфері кримінально-процесуальної діяльності та завершення роботи над проектом Кримінально-процесуального кодексу України; практичної діяльності органів податкової міліції та інших правоохоронних органів і суду; подальших наукових досліджень цієї проблеми в сучасних умовах; навчально-методичних цілей у процесі підготовки студентів та курсантів у галузі кримінально-процесуального права.

**Апробація і впровадження результатів дослідження.** Дисертація виконана і обговорена на кафедрі кримінального права, процесу та криміналістики Академії державної податкової служби України. Окремі положення дисертаційного дослідження викладені у повідомленнях на II міжнародній науково-практичній конференції „Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці та бізнесі” (Ірпінь, 2001) та міжвузівській конференції „Податкова політика та її нормативно-правове забезпечення” (Ірпінь – 2000); використовувались при читанні лекційних курсів з кримінального процесу, спецкурсу „Актуальні проблеми кримінального права та кримінального процесу” для підготовки магістрів та при проведенні практичних занять на юридичному факультеті і факультеті податкової міліції Академії ДПС України, а також Національної академії внутрішніх справ України по темах: “Докази і доказування”, “Особливості провадження у справах про злочини, вчинені у сфері оподаткування”.

У Комітет Верховної Ради України з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності направлялись пропозиції до проектів Законів України „Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України (ст. 64, п. 3 ст. 43-1 КПК України)”; „Проекту Кримінально-процесуального кодексу України” та проекту Закону України „Про амністію осіб, які вчинили окремі господарські або посадові злочини і легалізацію доходів фізичними особами”, які враховано робочою групою при доопрацюванні зазначених законопроектів.

**Публікації.** По темі дисертації автором опубліковано у виданнях, що визнані ВАК України фаховими для спеціальності “Правознавство”, три одноосібні наукові статті та одна стаття у співавторстві, загальним обсягом 3 друкованих аркуші, а також тези доповідей, надрукованих за матеріалами двох конференцій.

**Структура дисертації** складається із вступу, трьох розділів, поділених на вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (200) та додатків. Загальний обсяг дисертації 210 сторінок, із яких: список використаних джерел – 17 сторінок, додатки – 10 сторінок.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

**У вступі** обґрунтовується актуальність теми дослідження, висвітлюється ступінь наукової розробки проблеми дослідження, його науково-теоретична основа; зв'язок дисертаційної роботи з науковими програмами, планами, темами; визначається об'єкт, предмет, основна мета і конкретні завдання дисертаційного дослідження, його основні нормативно-правові джерела, емпірична база, методологічна основа, особистий внесок

здобувача, показано її апробацію, опублікування та практичну реалізацію. У ньому сформульовані у сконцентрованому вигляді наукова новизна, теоретичне і практичне значення досягнутих у ході дослідження результатів, які виносяться на захист.

**Розділ 1 “Поняття та значення предмета доказування в кримінальному процесі України”** складається з трьох підрозділів. У підрозділі 1.1. “Гносеологічні основи предмета доказування в кримінальному процесі” предмет доказування розглядається як загальне вираження об’єкта пізнання, що здійснюється при провадженні в кримінальній справі шляхом збирання і перевірки доказів, тобто як певна інформаційна система, в якій центральне місце займають поняття складу злочину та його окремих елементів. Обсяг інформації дозволяє суб’єктам пізнання розподіляти факти, що встановлюються по кримінальній справі, на: обставини, які входять до предмета доказування, тобто факти, які є підставою для прийняття проміжних рішень і доказові факти (автор поділяє думку, що доказові факти не входять у предмет доказування, оскільки вони виступають лише засобом встановлення його складових елементів). Наголошується на тому, що при вживанні терміна “обставина” в науковій літературі і законодавстві слід конкретизувати його смислове значення. На думку автора, поняття предмета доказування включає в себе єдність об’єктивного і суб’єктивного. Об’єктивним його змістом є положення кримінально-процесуального закону стосовно кола обставин, які підлягають встановленню, і характеристика завдань, які необхідно вирішити в кожній кримінальній справі (ст. 2 КПК України). Суб’єктивність предмета доказування заключається в тому, що структурно він, як узагальнене вираження об’єкту пізнання в кримінальному процесі, є уявною схемою, яка в ході розслідування злочину функціонує у вигляді певної сукупності перелічених у ст. 64 КПК України практично значущих обставин, що підлягають згідно з процесуальними правилами доказуванню в кримінальній справі.

У законі не визначається поняття “предмет доказування”. Тому, на думку автора, це словосполучення застосовується в науковій літературі лише як номінативна одиниця мови, тобто мовний засіб означення узагальнено вираженого в гносеологічному смислі об’єкта кримінально-процесуального пізнання, нормативно закріпленого в ст. 64 КПК України у вигляді переліку обставин, що підлягають доказуванню в кримінальній справі. Саме в такому понятійному контексті автор розглядає предмет доказування як абстрактну категорію, як ідеальну теоретично текстову конструкцію, яка направляє і скеровує діяльність особи, яка провадить дізнання, слідчого, судді у відповідних напрямках дослідження перелічених у ст. 64 КПК України обставин, розслідуваного злочину і збирання доказів, структурує кримінально-процесуальну значущість інформації в кримінальній справі.

У другому підрозділі 1.2. “Кримінально-процесуальне поняття елементів предмета доказування” аналізуються різні підходи до переліку і змісту структурних елементів предмета доказування, закріплених у ст. 64 КПК України. Зазначається, що відмінності у визначеннях вказаних елементів пояснюються тим, що предмет доказування – багатогранне явище, а науковці відмічають лише ті сторони, які їм здаються головними в ньому. Більшість вчених погоджуються з тим, що предмет доказування загальний для всіх стадій кримінального процесу, крім стадії виконання вироку (М.М. Михеєнко,

В.Т. Нор, В.М. Тертишник, О.М. Ларін, Г.М. Міньковський та ін.). Деякі процесуалісти класифікують складові елементи предмета доказування на певні групи залежно від конкретного злочину (В.С. Зеленецький, В.О. Попелюшко, М.С. Строгович). Звичайно, враховуючи завдання кожної стадії кримінального процесу, можна стверджувати, що на деяких стадіях підлягає встановленню лише частина обставин, що входять до предмета доказування (стадія порушення кримінальної справи), в інших – вся сукупність обставин (стадії досудового розслідування, судового розгляду, розгляду справи за апеляцією, виключного провадження) або перевіряється встановлення цих обставин (стадії попереднього розгляду справи суддею, апеляційне, касаційне, виключне провадження). Зрозуміло, що визначення предмета доказування в кожній кримінальній справі залежить від особливостей цієї справи. Але не сам предмет доказування, а форми, способи, методи доказування в різних категоріях справ різні і конкретизація та індивідуалізація обставин відбувається в рамках загального предмета доказування й не означає його зміни: розширення чи звуження.

Вихідною позицією при визначенні предмета доказування є кримінальний і кримінально-процесуальний закони, норми яких взаємопов'язані та взаємообумовлені. Фактичні обставини конкретної кримінальної справи не охоплюються ні кримінальним законом, який окреслює склад злочину в узагальненому вигляді, ні кримінально-процесуальним законом, який визначає загальне коло обставин, що підлягають доказуванню по кримінальній справі. Кримінально-процесуальний закон, на думку дисертанта, повинен відображати основні ознаки об'єкта пізнання, передбаченого в нормах кримінального закону і у зв'язку з цим не обмежуватись лише переліченими в ст. 64 КПК України обставинами, що підлягають доказуванню, а враховувати теоретичну розробку поняття предмета доказування і зазначати, що підлягають встановленню його структурні елементи не лише на стадіях досудового розслідування і судового розгляду, а й на інших стадіях кримінального процесу. У підрозділі обґрунтовується пропозиція про включення в Кримінально-процесуальний кодекс поняття “предмет доказування” у кримінальній справі в такій текстовій реконструкції замість назви і змісту диспозиції ст. 64 чинного КПК:

“Стаття 64 Предмет доказування

Для вирішення кримінальної справи по суті підлягають доказуванню:

наявність злочинного діяння (дія або бездіяльність), час, місце, спосіб та інші обставини вчинення злочину, які мають значення для справи; причинний зв'язок між діянням і негативними наслідками, що наступили;

об'єкт і предмет злочину;

вид, розмір і характер шкоди, завданої злочином, а також розміри витрат закладу охорони здоров'я на стаціонарне лікування потерпілого від злочинного діяння;

суб'єкт злочину, вчинення злочину певною особою;

вина обвинуваченого (підсудного) у вчиненні злочину; мета і мотиви вчинення злочину;

обставини, які пом'якшують, обтяжують або виключають кримінальне покарання, а також є підставою для відмови в порушенні кримінальної справи, закриття її і виправдання підсудного.

Підлягають з'ясуванню та дослідженню причини і умови, що сприяли вчиненню злочину; обставини, які характеризують особу підозрюваного, обвинуваченого (підсудного) та які свідчать про стан його здоров'я (душевний стан під час вчинення злочину); обставини, що відносяться до особи потерпілого.”

Обґрунтовується положення, що запропонована редакція ст. 64 КПК України носить характер загальнообов'язкового припису для всіх кримінальних справ. А конкретизація обставин, що підлягають доказуванню сприятиме виконанню основних завдань кримінального судочинства, визначених у ст. 2 чинного КПК України.

Третій підрозділ 1.3. “Роль предмета доказування при розслідуванні кримінальних справ” розкриває значення досліджуваної процесуальної норми для потреб теорії і практики не лише кримінального процесу, а й криміналістики, кримінального права, кримінології. Законодавче визначення предмета доказування являє собою загальний правничий припис, із загальним обсягом знань, необхідних для прийняття кінцевого рішення у справі. Структура обставин предмета доказування є фактичною базою для основних процесуальних рішень по справі, оскільки закон вимагає встановлені обставини відображати в постанові про притягнення особи як обвинуваченого, обвинувальному висновку та вироку. Знання про обставини предмета доказування дозволяють прийняти проміжні рішення: про застосування запобіжного або іншого заходу процесуального примусу; про зупинення досудового розслідування, проведення слідчих дій; визначення підслідності та підсудності кримінальних справ. Правильне встановлення предмета доказування обумовлює правильну кваліфікацію злочинного діяння, яка в свою чергу має як суто кримінально-правове, так і кримінально-процесуальне значення, впливаючи на весь комплекс питань кримінальної відповідальності за певний вид злочину. Інформація про структурні елементи предмета доказування, її обсяг на певному етапі розслідування надають можливість слідчому висувати версії та планувати розслідування. Предмет доказування обумовлює вибір оперативно-розшукових та слідчих дій при розслідуванні конкретного злочину на певній стадії кримінального процесу. Функціональні зв'язки приписів предмета доказування різноманітні та різнопланові. Автор зазначає, що в плані з'ясування структури предмета доказування важливо показати, що функціональні зв'язки (координації) правових приписів такі, що в одних випадках один з них (або група) починає діяти під впливом якої-небудь іншої норми (або норм), в інших – спонукає до дії іншу норму (групу норм). Тобто кожна обставина, яка підлягає доказуванню, її значення відносно самостійні, специфічні, але водночас, пов'язані й обумовлені іншою обставиною, що також входить до предмета доказування.

Розділ 2 “Структура предмета доказування при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” складається з п'яти підрозділів, які характеризують і розкривають зміст кожного із структурних елементів предмета доказування. У першому підрозділі 2.1. “Наявність злочинного діяння. Предмет і об'єкт ухилення від сплати податків” аналізуються різні підходи до визначення поняття “подія злочину”, яке вживається в п.1 ст. 64 КПК України. Автор погоджується з тими процесуалістами, які вважають, що термін “подія злочину” є невдалим і

належить він лише кримінальному праву; в процесуальному праві його слід більш конкретизувати, зазначивши, що підлягає встановленню наявність злочинного діяння, місце, час, спосіб та інші обставини вчинення злочину; причинний зв'язок між діянням і наслідками.

Неоднозначне тлумачення норм, які стосуються об'єктивної сторони, зокрема, часу, і способу вчинення ухилень від сплати податків у кримінальному праві призводить до невиправданих помилок у правозастосовчій діяльності слідчих податкової міліції. Для предмета доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків важливим є відокремлення таких юридично значущих характеристик часу вчинення злочину як:

- момент вчинення (закінчення) злочину;
- тривалість діяння (досліджуваний злочин є продовжуваний, хоча в теорії кримінального права це питання є дискусійним);
- межі в часі іншого (не злочинного) процесу або явища, з яким злочин знаходиться в певному зв'язку (наприклад, порушення норм фінансового права).

Час вчинення злочину в складі предмета доказування являє собою універсальний кримінально-правовий елемент. Правильне його визначення дозволяє вирішити питання, який із кримінальних законів повинен застосовуватись до особи, яка вчинила злочин; визначити протиправність діяння; вирішити питання про давність притягнення до кримінальної відповідальності; встановити підстави кримінальної відповідальності. Кримінально-процесуальний закон, теорія доказів пред'являє до доказування часу вчинення злочину додаткову вимогу: конкретизація діяння в часі дозволяє індивідуалізувати подію, яка досліджується, що служить меті кримінального процесу. Наука кримінального права відносить спосіб вчинення злочину до факультативних ознак об'єктивної сторони складу злочину. Кримінально-процесуальний же закон визнає за необхідне встановлювати спосіб діяння по всіх кримінальних справах. Тобто спосіб вчинення злочину в предметі доказування є обов'язковим елементом, має універсальне процесуальне значення. У більшості випадків встановлення способу вчинення злочину не має значення для обґрунтування кримінальної відповідальності і його кваліфікації. Так, ступінь суспільної небезпеки ухилення від оподаткування не залежить від способу його вчинення (в статті 212 КК України нічого не говориться про способи). Вивчення слідчої і судової практики, аналіз анкетування показує, що однією із головних причин рідкого застосування норм про відповідальність за ухилення від сплати податків при значній поширеності відповідних діянь є те, що чинний Кримінальний кодекс не описує способи такого ухилення.

Процесуально-правове значення способу вчинення злочину важливе для реального забезпечення права обвинуваченого на захист, оскільки особа, яка притягується до кримінальної відповідальності, може ефективно захищатися від пред'явленого обвинувачення тільки в тому випадку, коли відомо, що саме їй інкримінується. Доцільно, на думку автора, спосіб вчинення злочину вказувати не лише в обвинувальному висновку і вирокі, а й в постанові про притягнення особи як обвинуваченого в тому обсязі, який відомий на даний момент.

Автором підводиться підсумок, що обов'язок з'ясування способу вчинення ухилення від сплати податків має найбільш повну процесуально-правову регламентацію у правилах предмета доказування. Ця регламентація термінологічно відрізняється від кримінально-правової і немає чіткої логічної побудови.

Дослідження суспільно-небезпечного діяння, часу і способу його вчинення має не лише теоретичне, а й прикладне значення як в аспекті формулювання рекомендацій правозастосовчої практики, так і пропозицій щодо вдосконалення законодавства. Суспільно-небезпечне діяння в складі аналізованого злочину, складне за формою, оскільки для з'ясування його змісту слід звернутися до нормативних актів, які регламентують обов'язки платників податків. Для того, щоб більш точно визначити об'єктивну сторону ухилення від оподаткування, потрібно дослідити зміст обов'язку, ухилення від виконання якого тягне кримінальну відповідальність. Він вичерпується сплатою обов'язкових внесків.

Обставини об'єктивної сторони в конкретних справах суттєві як для засудження обвинуваченого, так і для його реабілітації. Злочинне діяння ухилення від оподаткування, його основні, типові та факультативні кримінально-правові ознаки в складі предмета доказування являються відповідними процесуально-правовими елементами.

Завершуючи підрозділ, автор розглядає процесуальний аспект об'єкта і предмета злочину, зазначаючи, що він (аспект) не обмежується встановленням фактичних засад для вирішення матеріально-правових питань. Однією з основних процесуальних вимог є конкретизація, деталізація ознак об'єкта, тоді як з точки зору кримінального права достатньо з'ясувати лише видові ознаки тих чи інших обставин об'єкта. У кримінальному процесі конкретизація обставин об'єкта необхідна як умова реалізації норм щодо притягнення особи в якості обвинуваченого і формулювання обвинувачення. Предмет злочину, на думку автора, слід розглядати як одну із сторін об'єкта злочину і обставину, що підлягає доказуванню у справах про ухилення від сплати податків. На відміну від кримінального права, теоретики якого вважають, що при ухиленні від оподаткування вид платежів не має значення для визнання чи невизнання їх предметом аналізованого злочину, кримінально-процесуальне право повинно вимагати, щоб державні органи і посадові особи, які ведуть процес, встановлювали вичерпні дані щодо предмета злочинного посягання, а саме: які грошові суми обов'язкових внесків не були сплачені на користь держави, чи встановлені вони на підставі закону уповноваженим органом, чи дотримана передбачена законом процедура і чи входять вони у податкову систему України.

У другому підрозділі 2.2. "Вид, розмір і характер шкоди, завданої злочином" аналізуються різні погляди щодо встановлення наслідків вчинення злочину.

Наголошується на тому, що наслідки мають оціночний характер для визначення суспільної небезпеки злочинного діяння і особи, яка його вчинила. Водночас, вони є підставою для притягнення до відповідальності за шкоду, завдану злочином, і для визнання певних осіб учасниками кримінального процесу.

Злочинні наслідки ухилення від оподаткування проявляються у протиправних, шкідливих змінах суспільних відносин, що значно ускладнює або взагалі не дає

можливості суб'єктам цих відносин (державі) реалізувати свої суб'єктивні права і законні інтереси. Шкода в даному випадку є майновою у формі неотримання державою належних їй коштів. Автор наголошує, що слід розрізняти ціну (вартість) прихованого (заниженого) об'єкта оподаткування і суму несплаченого обов'язкового платежу як шкоду.

Розмір шкоди, завданої аналізованим складом злочину, зазначений у статті 212 КК України за допомогою оціночних понять. Він має вирішальне значення для визнання діяння злочинним і для визначення тяжкості злочину. Пропонується до фактів, які підлягають доказуванню при з'ясуванні змісту і характеру шкоди, завданої ухиленням від оподаткування, віднести:

- дії (бездіяльність), які заподіяли шкоду в їх конкретному виразі;
- наявність шкоди, заподіяної державі, причинний зв'язок між діянням і наслідками, які наступають у результаті цього діяння;
- майнове становище особи, яка заподіяла шкоду;
- розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню.

Специфічним можна назвати положення, згідно з яким даний злочин є закінченим з моменту настання суспільної небезпеки наслідків у вигляді ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів відповідних коштів. Тому не можна говорити про шкоду, яка могла бути заподіяна злочинцем.

У третьому підрозділі 2.3. “Суб'єкт і суб'єктивна сторона як елементи предмета доказування у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” звертається увага на дискусії, що ведуться в теорії кримінального права навколо визначення певних осіб суб'єктом ухилення від сплати податків. Автор підтримує точку зору, що багатьох труднощів і недоліків можна було б уникнути, сформулювавши поняття суб'єкта аналізованого злочину за принципом спеціально-конкретного (Л.П. Брич, О.В. Навроцький). Пропонується розробити зразковий перелік посад, при зайнятті яких особи можуть визнаватися суб'єктами ухилення від оподаткування. Обґрунтовується положення про важливість встановлення наступних обставин, які повинні бути з'ясовані і досліджені при доказуванні суб'єкта ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів:

Осудність.

Досягнення особою віку кримінальної відповідальності, встановленого кримінальним законом.

Ознаки спеціального суб'єкта:

- чи являється дана особа платником податку;
- від сплати якого саме податку ухилилась особа (чи входить він до системи обов'язкових платежів, встановлених законом України “Про систему оподаткування”);
- чи повинна вона була сплачувати цей податок (наявність пільг або доходу, одержаного незаконним чи злочинним шляхом);
- відповідність нормативних актів ДПА України, якими регламентується порядок застосування податкового законодавства, закону, положення, якого деталізуються в них;

– сума несплаченого податку.

Звертається також увага на те, що несплата в строк відповідного платежу визнається кримінально-караною лише в тому випадку, коли це призвело до ненадходження в бюджет або інший державний цільовий фонд коштів.

Вирішення питання про суб'єктивну сторону злочину є заключним етапом встановлення в діянні винного складу злочину. Вина обвинуваченого існує об'єктивно, вона не є універсальним елементом предмета доказування, оскільки кримінальне право відмежовує поняття вини і винності особи (ст. 11 та ст. 23 КК України), а в кримінальному процесі зазначається в предметі доказування винність особи, хоча розуміється встановлення вини як психічного ставлення особи до вчиненого діяння. Деякі вчені наголошують на тому, що слід чітко розрізняти поняття “вина” і “винність” особи (наприклад, В.А. Банін, В.К. Лисиченко); інші навпаки вважають, що не потрібно відроджувати спір щодо відмінності вказаних понять з процесуального погляду (М.М. Михеєнко, В.Т. Нор, В.П. Шибіко). Кримінально-процесуальні терміни повинні бути узгоджені з термінами кримінально-правовими, які позначають ознаки складу злочину, і повинні конкретизувати останні у відповідності із задачами доказування фактичних обставин кримінальної справи.

Автор дотримується точки зору тих процесуалістів, які вважають, що ухилення від сплати податків може бути вчинено як з прямим, так і непрямим умислом, але з адміністративною преюдицією (Л. Брич, О. Дудоров). Дисертант пропонує для правильного вирішення питання про зміст і форму вини обвинуваченого у кримінальних справах про ухилення від сплати податків встановлювати таку сукупність обставин:

- мотив і мету вчинення діяння;
- чи передбачала особа суспільно небезпечні наслідки своїх дій або бездіяльності?
- чи бажала вона настання таких наслідків?
- чи допускала настання таких наслідків?

Доказування вини особи у вчиненні злочину викликає труднощі, обумовлені перш за все психологічною сутністю цього елемента складу злочину як об'єкта пізнання. Це перетворює встановлення суб'єктивної сторони складу злочину в специфічне психологічне дослідження, яке здійснюється в рамках кримінального процесу.

Суб'єктивна сторона злочину відноситься до внутрішнього плану злочинної діяльності і складність її доказування обумовлена тим, що між свідомістю і поведінкою немає механічної однозначної відповідності. А щодо доказування ухилень від сплати обов'язкових внесків державі, то складність ще полягає і в недосконалому норм, які регулюють даний вид злочину.

Поряд з умислом і необережністю суб'єктивна сторона включає в себе мету і мотив вчинення злочину. Думка про вчинення якої-небудь дії, в тому числі і протиправної, завжди починається з усвідомлення мети, способу дії і наслідків. Дисертант зазначає, що з'ясування мотивів сприяє встановленню особи, яка вчинила злочин, форми вини у діянні цієї особи, їх суспільної небезпеки та інших обставин, які підлягають встановленню по справі. Мотив завжди виникає до вчинення злочину, він не може



безпосередньо спостерігатися і його доказування можливе лише на підставі виявлення і аналізу і об'єктивних проявів мотиву.

Чинний КПК (ст. 64) зобов'язує слідчого і особу, що провадить дізнання встановлювати мотиви злочинів по будь-якій кримінальній справі. Як показують результати проведеного анкетування, у практичних працівників склалася тенденція доказувати вказаний елемент суб'єктивної сторони перш за все по тих справах, де закон дає точну вказівку на той чи інший конкретний мотив. Диспозиція ст. 212 КПК України не вказує на мотив як на обов'язкову ознаку складу злочину, а на практиці існують випадки безпідставної відмови в порушенні кримінальної справи про ухилення від сплати податків. У зв'язку з цим обґрунтовується пропозиція, що мотив злочину повинен вказуватись не лише в обвинувальному висновку, а й в постанові про притягнення особи як обвинуваченого з тим, щоб особа мала змогу в повному обсязі реалізувати своє право на захист. У будь-якому випадку, коли в процесі досудового розслідування не встановлені мотиви злочину, кримінальна справа повинна бути повернута на додаткове розслідування у зв'язку з порушенням принципу всебічності, повноти і об'єктивності (ст. 22 КПК України).

Мотив визначає поведінку не сам по собі, а тільки у співвідношенні з метою, у зв'язку з тими результатами, до досягнення яких прагне особа, вчиняючи те чи інше діяння. Поняття мотиву та мети взаємопов'язані і взаємообумовлені, але повинні розглядатись як такі, що виконують різні функції в мотивації злочинної діяльності, різні форми вольового процесу. Мотив – є раціональною підставою і джерелом активності. Мета – уявна проекція досягнення певного результату. Автор не погоджується з висловленою в літературі думкою про те, що ухилення від сплати податків супроводжується лише корисливим мотивом і корисливою метою (П.П. Андрушко) і які виступають у зв'язку з цим обов'язковими ознаками даного виду злочину.

У підрозділі 2.4. „Обставини, які пом'якшують, обтяжують або виключають кримінальне покарання та які є підставою для відмови в порушенні кримінальної справи, закриття її і виправдання підсудного” аналізується редакція п. 4 ст. 64 КПК України і на його основі пропонується уточнення, конкретизація цього пункту шляхом об'єднання всіх передбачених законом обставин матеріально-правового і процесуально-правового характеру. Висловлюється міркування про недоцільність виділення в новому Кримінально-процесуальному кодексі України при визначенні предмета доказування окремо обставин, які виключають злочинність діяння – обставин матеріально-правового характеру, і які виключають провадження по справі – процесуального характеру (пропозиція В.О. Навроцького). Як і будь-яка класифікація, виділення в предметі доказування структурних елементів має умовний характер. І від більшої кількості таких елементів у структурі предмета доказування не покращується діяльність по розкриттю злочинів. Тим більш, що встановлення всіх вищевказаних обставин відбувається одночасно, залежно від стану інформації про їх наявність на певному етапі розслідування. Тому в практичній правозастосовчій діяльності слід враховувати положення про єдність предмета доказування, про взаємозалежність між окремими фактичними обставинами, ніж акцентувати увагу на самостійному призначенні його окремих елементів.

Всі обставини, які пропонується перерахувати в п. 4 ст. 64 КПК України об'єднує те, що для встановлення будь-якої з них потрібні дані, які характеризують особу обвинуваченого (підсудного). Такі дані розглядаються в підрозділі одночасно з позицій теорії кримінального права, процесу, криміналістики, кримінології, однак в теоретичному плані питання дослідження даних про особу обвинуваченого вивчається і аналізується виходячи із свого предмета, кожною наукою окремо або групою наук, пов'язаних між собою з врахуванням потреб і досягнень суміжних галузей знання. Особа, як правило, в кримінально-процесуальному праві характеризується не особистими якостями конкретного індивіда, а їх сукупністю, тобто соціально-значущими властивостями, які притаманні їй як суб'єкту кримінально-процесуальної діяльності.

У літературі, теорії кримінального процесу не викликає спору питання про те, що обставини, які характеризують особу обвинуваченого, виступають елементом предмета доказування. Немає однозначної думки щодо обсягу дослідження таких обставин. У підрозділі дисертантом аналізуються різні класифікації обставин, що характеризують особу обвинуваченого, зокрема, розроблені такими авторами, як Ю.І. Азаров, П.А. Лупинська, П.П. Цветков, В.В. Молодик, М.Т. Ведерников, і запропоновано з урахуванням дослідження кримінальних справ, аналізу практики доказування обставин, які характеризують особу обвинуваченого у вчиненні ухиленя від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів сукупність обставин, що стосуються особи, яка вчинила злочин, представити наступним чином:

- персонографічні дані;
- виробничо-побутова характеристика;
- відомості про стан здоров'я;
- ставлення обвинуваченого до вчиненого ним злочину і його поведінка в ході провадження по справі.

Дані, що характеризують особу обвинуваченого і впливають на правильне вирішення справи, не мають вичерпний характер. Одні з них встановлюються обов'язково, інші – факультативно, їх обсяг залежить від конкретних обставин справи. Тим більше, що відомості про особу, яка ухилилась від оподаткування, відомі у 95 % на момент порушення кримінальної справи.

У підрозділі 2.5. „Причини і умови, які сприяли вчиненню злочину” розглядається практика і проблеми встановлення даного елемента предмета доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків. У зв'язку з цим показано, що профілактична робота слідчих і суддів, здебільшого, обмежується констатацією причин і умов, які сприяли вчиненню злочину, посадові особи часто не конкретизують їх, не відрізняють причини від умов і не вдаються до аргументації, яка за загальним правилом використовується при доказуванні наявності складу злочину. Дисертант підтримує точку зору В.О. Попелюшко щодо вимоги встановлювати причини і умови, які сприяли вчиненню злочину у всіх кримінальних справах: як тих, що закінчуються постановленням обвинувального вироку, так і тих, що закриваються на різних стадіях кримінального процесу з нереабілітуючих підстав.

Питання включення причин і умов, що сприяли вчиненню злочину в предмет доказування, залишається дискусійним. Так, В.Т. Томін, П.Ф. Пашкевич, Ф.А. Лопушанський та інші процесуалісти вважають, що вказані обставини не є структурним елементом предмета доказування. В.В. Назаров наголошує на необхідності виявлення обставин, які можуть сприяти вчиненню злочину, але не були використані обвинуваченим. І.М. Ларін взагалі заперечує юридичну значимість причин і умов, що сприяли вчиненню злочину і відносить їх виявлення на розсуд суду. Одні вважають, що всі обставини, які підлягають доказуванню, мають суто матеріально правове значення (С.В. Курильов), інші – кримінально-процесуальне значення (О.О. Хмиров, В.О. Попелюшко, М.М. Михеєнко, І.Я. Фрідман); на думку третіх, деякі з них мають і процесуальний, і матеріальний характер (О.М. Ларін). На думку дисертанта, найбільш прийнятною здається точка зору щодо виключно кримінально-процесуального значення обставин, які сприяли вчиненню злочину, оскільки вимога встановлювати причини і умови впливає із ст. 23 КПК України, згідно з якою їх встановлення є процесуальним обов'язком органів дізнання, досудового слідства, прокурора і судді при розслідуванні кримінальних справ. У підрозділі автор умовно поділяє всі причини і умови, які сприяли вчиненню злочину, на дві групи:

- обставини, які пов'язані безпосередньо з особою, яка вчинила злочин;
- обставини, що існують незалежно від особи, яка вчинила злочин.

Обґрунтовується положення, що обставини першої групи можна з'ясувати лише після виявлення особи, яка вчинила злочин; обставини ж другої групи встановлюються вже за наявності події злочину і завдяки їм можна встановити особу, яка вчинила злочин. Аналізується зміст статей 23 і 64 КПК України щодо вимоги встановлення причин і умов, які сприяли вчиненню злочину. Дисертант приходить до висновку, що ст. 23 КПК України, має на увазі обставини, які процесуально існують незалежно від самого злочину і створюють окрему групу не передбачених кримінальним законом причин і умов. Правового значення вони набувають саме в силу зв'язку з вчиненням злочину і спрямовані на вирішення питання про заходи профілактичного характеру. Ст. 64 КПК України повинна зазначати обставини, які мають кримінально-правове значення, є структурними елементами предмета доказування і служать підставою для прийняття певного рішення по справі (ст.ст. 23-1, 23-2 КПК України).

Автором висловлюються міркування, що в предмет доказування по кожній кримінальній справі, в тому числі і про ухилення від оподаткування, не можна включати категоричну вимогу саме доказувати (беззаперечно доводити) причини і умови, які сприяли вчиненню злочину, оскільки не завжди можливо підтвердити доказами обставини життя особи до вчинення злочину (причини, які сприяли формуванню антисуспільної установки у свідомості особи) або негативне відношення платника податку до існуючої податкової системи тощо, наприклад при відмові особи давати показання.

Наголошується на тому, що діяльність по виявленню і дослідженню причин та умов, які сприяли вчиненню злочину, є процесуальною, діяльність же по фактичному їх

усуненню кримінально-процесуальним законом не регламентована, і відповідно, за своїм характером не процесуальна.

Завершується підрозділ висновком про те, що сьогодні кримінологами визначені певні групи факторів, які впливають на стан злочинності у сфері нарахування і сплати податків. Слідчого при розслідуванні конкретної кримінальної справи цікавить питання причин і умов, які сприяли вчиненню саме даного злочину. Дисертант вважає недоцільним створення в системі ОВС або податкової міліції спеціального органу з єдиним завданням – встановлення причин і умов, які сприяли вчиненню злочину (пропозиція В.Т. Томіна, О.М. Жукова). Створивши такий орган або підрозділ, йому слід надати можливість здійснювати свої функції і процесуальним шляхом. Фактично ж тоді роль цього органу прирівнюється до слідчого, але з більш вузькими повноваженнями в плані кримінального процесу і з більш широкими – в плані кримінологічного дослідження. Слідчі податкової міліції досить обізнані для встановлення детермінантів вчинення конкретного злочину. Займатися ж масштабними дослідженнями причин злочинності у сфері оподаткування слід залишити кримінологам, а на підставі розроблених ними рекомендацій слідчі мають вносити свої рекомендації – подання щодо усунення конкретних умов, які сприяли вчиненню злочину.

Подання слідчого повинно мати визначену законом форму і зміст, а також виконання його необхідно належним чином контролювати. Пропонується за неналежний контроль щодо виконання подання (окремої постанови чи ухвали) з боку органу чи особи, які його внесли, застосовувати до них адміністративну відповідальність у вигляді штрафу.

**У розділі 3 „Предмет доказування в стадії порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків, зборів інших обов’язкових платежів”** дається аналітичний огляд висловлених у літературі міркувань про особливості процесуальних дій на стадії порушення кримінальної справи і обґрунтовується у зв’язку з цим положення про можливість встановлення структурних елементів предмета доказування на початковій стадії кримінального процесу. Дисертант погоджується з тими вченими, які вважають, що при перевірці заяв і повідомлень про злочин, орган розслідування здійснює доказову діяльність, а отримані матеріали є доказами (А.Я. Дубінський, Л.М. Карнеєва, М.М. Михеєнко, В.Т. Нор). І не погоджується з думкою В.І. Зажицького, що пізнання на стадії порушення кримінальної справи принципово відрізняється від доказування за предметом, засобами та іншими процесуальними умовами. На першій стадії кримінального процесу присутні всі елементи доказування – збирання, перевірка й оцінка, а одержані результати виступають доказами, оскільки прийняти певне рішення (про порушення або відмову в порушенні кримінальної справи) можна лише на підставі достатніх даних. Не підтримується також точка зору Л.М. Масленнікової та М.М. Кипниса, які вважають, що в стадії порушення кримінальної справи слідчий робить лише обґрунтоване припущення, що ознаки злочину існують, але доказування починається вже в процесі розслідування. Якщо прийняти таку позицію, то як тоді щодо достатніх

фактичних даних, які вказують на наявність або відсутність ознак злочину? Або як щодо рішення про відмову в порушенні кримінальної справи на підставі припущення? Для того, щоб уникнути спірних думок щодо встановлення на стадії порушення кримінальної справи предмета доказування, висловлюється підтримка пропозиції М.М. Михеєнка, В.Т. Тертишника, В.О. Колодяжного та інших процесуалістів про реформування даної стадії кримінального процесу, наприклад, в стадію дослідчої перевірки, під час проведення якої дозволити компетентним органам і посадовим особам виконання ряду слідчих дій, які не мають ознак процесуального примусу. Автор вважає, що специфіка справ про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів заключається в тому, що прийняттю рішення про порушення кримінальної справи передують виконання ряду заходів по вивченню і перевірці матеріалів про порушення податкового законодавства, що надійшли до органів податкової міліції: вилучення, витребування документів, проведення документальної перевірки, відібрання пояснень, залучення спеціаліста тощо. Результати анкетування практичних працівників та вивчених статистичних даних свідчать про те, що у питаннях порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків у практичній діяльності мають місце недоліки і труднощі. Після проведених перевірок не завжди надається повний перелік необхідних документів і матеріалів, які відносяться до обставин предмета доказування, що суттєво впливає на предмет аналізу та обґрунтованість прийнятого рішення, тобто порушується вимога щодо достатності даних для прийняття відповідного рішення у справі. Специфічним є і те, що на момент порушення кримінальної справи завжди присутній такий елемент предмета доказування як характер і розмір шкоди, завданої ухиленням від оподаткування. Автором аналізуються статистичні дані щодо підстав відмови у порушенні кримінальної справи про ухилення від сплати податків.

Формулюється висновок, що для прийняття рішення про порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків матеріали, які подаються слідчому, повинні містити:

- привід про порушення кримінальної справи (заява або повідомлення, підписане керівником податкової міліції, тощо);
- акт документальної перевірки;
- пояснення (службових осіб підприємства, головного бухгалтера, громадянина - платника податків, спеціаліста);
- документи, виявлені під час перевірки; матеріали раніше проведених перевірок про притягнення до адміністративної відповідальності тощо;
- висновок спеціаліста, в якому він дає фахову оцінку поясненням і діям службових осіб при відображенні фінансово-господарської діяльності, які вплинули на процес нарахування та сплати податків.

При цьому основними недоліками в діяльності органів податкової міліції при здійсненні попередньої перевірки є те, що:

- вилучаються не всі документи, на яких ґрунтуються висновки документальної перевірки про ухилення від сплати податків;

– неповно, неякісно проведена документальна перевірка діяльності господарюючого суб'єкта;

– відсутні пояснення осіб, які проводили таку перевірку, або ж не розкрито зміст і результати перевірки, документально не обґрунтовані виявлені порушення податкового законодавства;

– пояснення формальні, не відображають обставин, що мають важливе значення для прийняття рішення про порушення кримінальної справи.

Як свідчить аналіз вивчених кримінальних справ, у більшості випадків на момент порушення кримінальної справи слідчий має тільки повідомлення керівників ДПП і акти документальних перевірок, які мають розрахунок різних видів податків та штрафних санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовувались у зв'язку з виявленими порушеннями. Тому відповідно до ст. 97 КПК України матеріали повертають у податкову інспекцію (адміністрацію) для доопрацювання і доповнення. Завершується розділ обґрунтуванням положення про те, що на момент порушення кримінальної справи про ухилення від оподаткування слід одержати такі документальні дані:

– наявність факту ухилення від сплати податків, іншого обов'язкового платежу;

– характеристику суб'єкта підприємницької діяльності (його реєстрацію);

– відомості про майно підприємства, установи, організації;

– час, спосіб злочинної діяльності;

– звітний період, за який вчинено ухилення від оподаткування;

– характер і розмір несплачених податків; загальний розмір нанесеної шкоди державі;

– обставини, які сприяли вчиненню злочину;

– коло осіб, які брали участь у виконанні конкретної фінансово-господарської операції, їх дії та характеристика;

– наявність у діях вказаних осіб ознак інших злочинів;

– наявність причинного зв'язку між діями і наслідками.

Дані обставини можуть мати безпосереднє відношення як до порушення кримінальної справи, так і до оперативного проведення досудового слідства.

**У висновках** викладені загальні підсумки та результати проведеного дисертаційного дослідження, сформульовані рекомендації та пропозиції щодо систематизації обставин, які входять до предмета доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів; удосконалення у зв'язку з цим діючого кримінального і кримінально-процесуального законодавства України.

**Список опублікованих автором праць за темою дисертації:**

Барабаш Т. Предмет доказування в стадії порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків // Науковий вісник: Зб. наукових праць Академії ДПС України, 2000 р. – № 2 (8). –С. 150-152.

Барабаш Т. Проблеми визначення предмета доказування у кримінальному судочинстві // Науковий вісник: Зб. наукових праць Академії ДПС України, 2000 р. – № 3 (9). –С. 163-167.

Барабаш Т. Предмет доказування при розслідуванні ухилень від сплати податків у порядку протокольної форми досудової підготовки матеріалів // Податкова політика

України та її нормативно-правове забезпечення: Тези доповідей II науково-практичної конференції. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2000. – грудень. – С. 122–124.

Барабаш Т. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати обов'язкових внесків державі як елемент предмета доказування по кримінальній справі // Вісник Запорізького юридичного інституту, 2001 р. – № 1 (4). – С. 159-172.

Барабаш Т.М. Значення інформаційної бази даних при встановленні предмета доказування у справах про ухилення від оподаткування // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці та бізнесі: Тези доповідей II міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – травень. – С. 98–99.

Барабаш Т., Цимбал П. Детермінанти вчинення ухилень від сплати податків як елемент предмета доказування по кримінальній справі // Науковий вісник: Зб. наукових праць Академії ДПС України, 2002 р. – № 2 (16), – С. 170–179.

## **АНОТАЦІЯ**

**Барабаш Т.М. Предмет доказування в кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук із спеціальності 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза. Академія державної податкової служби України, Ірпінь. 2002.

Дисертацію присвячено актуальним проблемам процесуальної діяльності по визначенню предмета доказування в кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, встановленню його структурних елементів. Досліджуються юридичні питання щодо сутності, змісту, структури і значення предмета доказування для розслідування справ про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів; розглядається механізм взаємодії матеріального і процесуального права в регламентації всіх структурних елементів предмета доказування у справах про ухилення від сплати податків, а також особливості предмета доказування в стадії порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Висловлюються пропозиції, даються рекомендації щодо вдосконалення правозастосовчої діяльності, запропоновано рекомендації законодавцю щодо вдосконалення кримінально-процесуального законодавства України з приводу введення в КПК поняття “предмет доказування” і застосування його структурних елементів при розслідуванні кримінальних справ взагалі, і справ про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів зокрема.

**Ключові слова:** предмет доказування у кримінальних справах; ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

## **АННОТАЦИЯ**

Барабаш Т.Н. Предмет доказывания в уголовных делах об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.09 – уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза. – Академия государственной налоговой службы Украины, Ирпень, 2002.

Диссертация посвящена актуальным проблемам процессуальной деятельности по определению предмета доказывания в уголовных делах об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, установлению его структурных элементов. В комплексном подходе исследуются юридические вопросы о сущности, содержании, структуре и значимости предмета доказывания для расследования уголовных дел об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей; исследуется механизм взаимодействия материального и процессуального права в регламентации всех структурных элементов предмета доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей; рассматриваются особенности предмета доказывания в стадии возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. Высказываются предложения, даются рекомендации по усовершенствованию уголовно-процессуального законодательства Украины в области определения предмета доказывания и применения его элементов при расследовании уголовных дел, в частности уклонений от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

Структурно диссертация состоит из вступления, трех разделов, поделенных на восемь подразделов, выводов, списка использованных источников и литературы, приложений. Во вступлении обосновывается актуальность темы диссертации, степень ее научной разработки, связь диссертационного исследования с научными программами, планами, темами; определены объект, предмет, основная цель и конкретные задачи диссертационной работы.

Первый раздел “Понятие и значение предмета доказывания в уголовном процессе Украины” состоит из трех подразделов: 1.1. “Гносеологические основы предмета доказывания в уголовном процессе”, 1.2. “Уголовно-процессуальное понятие структурных элементов предмета доказывания”, 1.3. “Роль предмета доказывания при расследовании уголовных дел”. Таким образом, весь первый раздел диссертации посвящен исследованию уголовно-правовой проблематики функционирования института предмета доказывания.

Второй раздел работы “Структура предмета доказывания при расследовании уголовных дел об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей” состоит из пяти подразделов: 2.1. “Наличие преступного деяния. Предмет и объект уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей”; 2.2. “Вид, размер и характер ущерба, причиненного преступлением”; 2.3. “Субъект и субъективная сторона как элементы предмета доказывания в делах об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей”; 2.4. “Обстоятельства, которые смягчают, отягощают или исключают уголовное наказание и являются основанием для отказа в возбуждении уголовного дела, закрытия его и оправдания подсудимого”; 2.5. “Причины и условия, которые способствуют совершению преступления”. Этот раздел диссертации посвящен комплексному исследованию с



точки зрения материального, процессуального права, криминалистики и криминологии предложенной системы элементов предмета доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. Третий раздел диссертации “Предмет доказывания в стадии возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей” посвящен исследованию указанной процессуальной нормы в начальной стадии уголовного процесса, вопросам существования предмета доказывания в стадии возбуждения уголовного дела и его установления в делах об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. В выводах изложены общие итоги и результаты проведенного диссертационного исследования, сформулированы рекомендации и предложения относительно систематизации обстоятельств, которые входят в предмет доказывания в уголовных делах об уклонении от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей; усовершенствования в связи с этим действующего уголовного и уголовно-процессуального законодательства Украины. Приложения содержат таблицы анализа исследованных уголовных дел, итоги проведенного анкетирования следователей и оперуполномоченных налоговой милиции; субъектов предпринимательской деятельности.

**Ключевые слова:** предмет доказывания в уголовном деле; уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей.

## SUMMARY

**Varabash T.N. The proveing subject in the criminal cases of deviation from taxes payment. – Manuscript.**

Thesis to obtain the academic degree of the candidate of juridical sciences in 12.00.09. speciality – Criminal procedure and criminalistics; Juridical Examination. – Academy of State tax service of Ukraine, Irpen, 2002.

The thesis is dedicated to the actual problems of the criminal procedure definition of the proveing subject in the criminal cases of deviation from taxes payment, find out it's elements of structure. The juridical nature of the questions about essence, maintenance, structure and significance proveing subject for investigation criminal cases about deviation from taxes payment are investigated. Investigating mechanism of interaction of material and trial law in the reglamentation of all structure elements of proveing subject in the criminal cases of deviation from taxes payment. The peculiaritys of the proveing subject are considers in the stage of excitement criminal cases in the deviation from taxes payment. The suggestions are being done as well as recommendations perfect criminal law activities, there are also recommendations connected with the perfection of criminal action proceedings of Ukraine in the sphere of determinate of proveing subject and it's elements application in investigation criminal cases in particular of deviation from taxes payment.

**The key words:** the proveing subject in the criminal cases, deviation from taxes payment.

Підписано до друку 04.11.2002 р. Формат 60x84/16

Папір офсетний. Друк офсетний.

Ум. друк. арк. 1,7. Тираж 100 прим.

Зам. № 580.

Видавництво та друк - друкарня Академії державної податкової служби України.  
08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. К. Маркса, 31.