

ЛВм.

3-15

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

ЗАДОРЖНИЙ Олександр Степанович

УДК 343.977

**КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА
УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ІНШИХ
ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ ТА ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ
ЇХ РОЗСЛІДУВАННЯ**

Спеціальність 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика;
судова експертиза

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків - 2006

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишаються в Україні одним з найбільш поширених економічних злочинів. На даний час є підстави стверджувати, що ухилення від платежів до бюджету стало нормою поведінки багатьох керівників суб'єктів оподаткування. Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм. За оцінками спеціалістів, близько 40 % коштів, які повинні були б надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки.

Але справа не тільки у тому, що держава недоодержує належних їй коштів. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає ще й у тому, що цим посилюється економічний базис організованої злочинності. Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона із економіко-соціальної проблеми поступово перетворюється в проблему економічної безпеки держави.

Злочини, передбачені ст. 212 КК України, були предметом дослідження у наукових роботах П.П. Андрушка, Л.П. Брич, В.М. Вересова, П.Т. Геги, Д.І. Голосніченка, А.Є. Гутника, О.О. Дудорова, Я.М. Кураш, В.Р. Мойсика, В.В. Молодика, В.М. Поповича, Г.О. Усатого та інших. У роботах вказаних вчених ця проблематика розглядалася з точки зору кримінально-правової кваліфікації, відмежування ухилень від сплати податків від інших злочинів, їх профілактики. Це є досить важливим оскільки створює теоретичні основи боротьби з даним видом економічних злочинів. Разом з тим, питанням розслідування ухилень від сплати податків приділялося явно недостатньо уваги. Ця проблема була предметом дослідження лише однієї кандидатської дисертації В. В. Лисенка (1997 р.). З того часу значно змінилося податкове законодавство, а разом з ним і механізм злочинної діяльності у сфері оподаткування, з'явилися нові злочинні технології ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Статистика свідчить про те, що у судах розглядається лише незначна частина кримінальних справ, порушених за ст. 212 КК України. Так, у 2005 р. слідчими підрозділами податкової міліції було закінчено провадженням 2227 кримінальних справ даної категорії і лише 1 539 з них були направлені до суду з обвинувальними висновками. Такий стан очевидно пояснюється як недосконалістю чинного податкового законодавства, так і відсутністю сучасних апробованих методик виявлення і розслідування

ухилень від сплати податків. На думку практичних працівників підрозділів податкової міліції, існуючі криміналістичні методики не враховують останніх змін в механізмах (технологіях) вказаної злочинної діяльності.

Зазначені вище обставини зумовлюють, на наш погляд, актуальність обраної теми дисертації та визначають її мету і завдання дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження проводилося у відповідності з напрямками, які визначені Комплексною цільовою програмою боротьби зі злочинністю на 1996-2000 рр. (розділ VII, пункт 54/2), затвердженої Указом Президента України №837/96 від 17 вересня 1996 р., Комплексною програмою профілактики злочинності на 2001-2005 рр. (п.21, п.38, п.39), затвердженої Указом Президента України №1376 від 25 грудня 2000 р. Дослідження виконано відповідно до тематики наукових досліджень ДПА України на 2003 р. та Тематики пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних досліджень вищих навчальних закладів та науково-дослідних установ МВС України на період 2002-2005 років (п.2.8), Головними напрямками наукових досліджень Національного університету внутрішніх справ на 2001-2005 роки, затвердженими Вченою радою Національного університету внутрішніх справ (протокол №3 від 23 березня 2001 р.).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є розробка криміналістичної характеристики сучасних податкових злочинів в Україні і формулювання на цій основі рекомендацій щодо їх розслідування.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені такі завдання:

- 1) розробити криміналістичну класифікацію способів ухиленнь від сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- 2) визначити особливості осіб – суб'єктів ухиленнь від сплати податків та їх вплив на розслідування зазначених злочинів;
- 3) доповнити і розвинути положення щодо типових слідів ухиленнь від сплати податків;
- 4) визначити особливості порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків і вплив типових слідчих ситуацій на розслідування;
- 5) визначити найбільш ефективні способи отримання документів від суб'єктів підприємництва у справах про ухилення від сплати податків;
- 6) розробити криміналістичну класифікацію осіб – носіїв інформації про обставини ухилення від сплати податків, які підлягають допиту;

7) розробити рекомендації з підготовки та тактики проведення окремих слідчих дій (допитів ревізора, головного бухгалтера і керівника підприємства, виїмки та слідчого огляду документів).

Об'єктом дослідження є кримінально-процесуальні відносини, що виникають в ході розслідування злочину, передбаченого ст. 212 КК України, а також діяльність правоохоронних органів щодо виявлення та розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є окремі елементи механізму ухилень від сплати податків, а також тактичні аспекти діяльності слідчого у кримінальних справах даної категорії.

Методи дослідження. В основі методологічної бази дисертації знаходиться загальний діалектичний метод наукового пізнання реально існуючих суспільно-правових явищ та їх зв'язку з практичною діяльністю правоохоронних органів. В процесі дослідження застосовувались наступні методи:

- методи логіки (аналіз, синтез, індукція, дедукція) використані при дослідженні нормативних актів, матеріалів кримінальних справ, аналітичних матеріалів, концепцій, точок зору авторів з окремих питань, що входять у предмет дослідження;
- історичний метод використаний в процесі дослідження криміналістичних теорій, поглядів вчених на проблеми формування криміналістичної характеристики, криміналістичної класифікації, тактики проведення окремих слідчих дій;
- соціологічні методи (опитування, анкетування) були застосовані для збору додаткової інформації про: а) способи ухилення від сплати податків; б) особливості осіб, які вчиняють ухилення від сплати податків; в) проблемні питання проведення окремих слідчих дій;
- системно-структурний метод застосовувався, зокрема, при дослідженні способів ухилень від сплати податків та їх зв'язку з іншими елементами механізму вчинення злочинів даної категорії.

У процесі дослідження піддавалися аналізу закони і підзаконні нормативні акти, що регулюють порядок здійснення підприємницької діяльності та її оподаткування, діяльність правоохоронних і контролюючих органів, використані статистичні дані, огляди практики, аналітичні матеріали з питань що стосувалися предмету дослідження.

При написанні дисертації були вивчені і використані роботи українських і російських вчених, що стосувалися предмету дослідження: В.П. Бахіна, Р.С. Белкіна, В.Д. Берназа, А.Ф. Волобуєва, В.І. Галагана, В.А. Журавля, В.С. Зеленецького, А.В. Іщенка, Н.І. Клименко, О.Н. Ко-

лесніченка, В.О. Коновалової, В.С. Кузьмічова, В.К. Лисиченка, В.Г. Лукашевича, Г.А. Матусовського, М.В. Салтевського, В.Ю. Шепітька, М.П. Яблокова та інших.

У дисертації використані результати вивчення та узагальнення 165 кримінальних справ про ухилення від сплати податків, опитування 150 співробітників оперативних та слідчих підрозділів податкової міліції різних областей України, які спеціалізуються на виявленні та розслідуванні ухилень від сплати податків. Був використаний також особистий багаторічний досвід автора, набутий під час роботи у підрозділах органів внутрішніх справ та податкової міліції.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що дисертація являє собою комплексне монографічне дослідження механізму вчинення ухилень від сплати податків, особливостей порушення кримінальних справ зазначеної категорії, тактики проведення окремих слідчих дій. У дисертації сформульовані наступні положення, що мають певний ступінь новизни.

1. Удосконалена криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зокрема:

а) вперше виявлені і визначені окремі способи вчинення злочинів цього виду, розроблена їх класифікація;

б) дістали подальший розвиток положення щодо слідів ухилень від сплати податків, зокрема, розроблена криміналістична класифікація документів–джерел доказів;

в) дістали подальший розвиток положення щодо особливостей осіб-суб'єктів ухилень від сплати податків.

2. Удосконалено положення і рекомендації щодо порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків і впливу типових слідчих ситуацій на розслідування.

3. Удосконалено положення і рекомендації щодо способів отримання документів від суб'єктів підприємництва у ході досудового слідства.

4. Удосконалено положення і рекомендації щодо предмету та тактики допиту осіб, які проводили документальну перевірку (ревізію).

5. Вперше розроблено криміналістичну класифікацію осіб – носіїв інформації про обставини ухилення від сплати податків, які підлягають допиту.

6. Удосконалено рекомендації щодо особливостей тактики проведення допиту в залежності від займаної посади і правового статусу службової особи (головного бухгалтера, керівника підприємства, приватного підприємця).

7. Дістали подальший розвиток положення щодо особливостей підготовки і тактики проведення виїмки документів, вилучення документів під час обшуку, слідчого огляду документів та сформульовані відповідні рекомендації.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані у дисертації положення, висновки і рекомендації можуть бути використані:

- безпосередньо практичними працівниками правоохоронних органів при розслідуванні ухилень від сплати податків;
- при проведенні наукових досліджень, спрямованих на розробку і вдосконалення методик розслідування економічних злочинів;
- для удосконалення програм викладання криміналістики (відповідної теми) і спеціальних курсів з розслідування економічних злочинів у навчальних юридичних закладах.

Результати дисертаційного дослідження впроваджені у практичну діяльність слідчих та оперативних підрозділів, які займаються виявленням та розслідуванням ухилень від сплати податків, а також у навчальний процес Національної академії державної податкової служби України при викладенні спеціального курсу з криміналістики „Виявлення та розслідування податкових злочинів”, Харківського національного університету внутрішніх справ при викладенні спеціального курсу з криміналістики „Розслідування економічних злочинів”, у наукову діяльність Науково-дослідного центру з проблем оподаткування, що підтверджується відповідними актами впровадження.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертаційного дослідження доповідалися, обговорювалися і в цілому мали підтримку на засіданнях кафедри криміналістики Харківського національного університету внутрішніх справ, а також на 5 міжнародних та регіональних науково-практичних конференціях і семінарах в 2003-2004 р. (Донецьк, Ірпінь, Львів, Луганськ).

Публікації. Основні положення і висновки за темою дисертації опубліковано у 6 статтях у наукових фахових виданнях, 3 статті у збірниках наукових праць, а також тезах виступів, доповідей на конференціях, круглих столах і семінарах.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, які поділені на 10 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (290 найменувань), 8 додатків. Загальний обсяг дисертації становить 220 сторінок, із них основного тексту 186 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, визначаються її зв'язок з науковими програмами, мета і завдання дослідження, викладається наукова новизна та практична значимість одержаних результатів.

Розділ 1 „Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” складається із п'яти підрозділів, в яких розглядаються структурні елементи криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків з урахуванням сучасних тенденцій їх вчинення.

У підрозділі 1.1. „*Особливості структури криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів*” на підставі існуючих наукових розробок з цієї проблематики проаналізовані структурні елементи криміналістичної характеристики даного виду злочинів.

Криміналістична характеристика злочинів, віддзеркалюючи зміст злочинної діяльності, створює об'єктивні передумови ефективного виявлення та розслідування злочинів. У дисертації підкреслюється, що напрямки діяльності слідчих підрозділів і, відповідно, структура методики розслідування ухилень від сплати податків базується на сутності цього суспільно-небезпечного діяння та його відображенні у навколишньому середовищі. Спираючись на праці науковців зазначається, що у криміналістичну характеристику ухилень від сплати податків повинні бути включені такі узагальнені відомості про механізм вчинення цього злочину, які створюють умови для успішного його виявлення та розслідування. Стверджується, що у криміналістичній характеристиці ухилень від сплати податків найбільше значення мають такі її елементи: 1) способи підготовки, вчинення та приховування злочину; 2) особливості суб'єкта злочину; 3) особливості механізму відображення ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів у документах і свідомості людей.

У підрозділі 1.2. „*Способи ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів*” на підставі аналізу слідчо-судової практики розкрито зміст найбільш поширених у сучасних умовах способів злочинів даної категорії. Наведено схематичне зображення способів злочинної діяльності, руху грошових коштів, матеріальних цінностей, а також слідів, які утворюються в результаті злочинної діяльності.

Аналіз слідчої практики показує, що в Україні найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) – 34 %; приховування грошових коштів,

У підрозділі 1.3. „Особливості суб'єкта ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” на підставі аналізу матеріалів кримінальних справ і літературних джерел проаналізовано особистість суб'єкта злочинів даного виду з формулюванням його соціально-психологічного портрету.

Аналіз статистичних даних свідчить, що за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, до судів у 2005 р. було передано кримінальних справ: 1) з обвинувальним висновком – щодо 1539 осіб; 2) для звільнення від кримінальної відповідальності – щодо 334 осіб; 3) закрито справ за відсутністю події чи складу злочину – щодо 354 осіб. У дисертації зазначається, що до позбавлення волі засуджується не більше 6% від загальної кількості засуджених за ухилення від сплати податків.

Аналіз 300 обвинувальних висновків у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, які розслідувалися за період з 1999 р. до 2005 р. у різних регіонах України, дозволив встановити наступні дані про суб'єкта ухилення від сплати податків: 1) вік особи, яка вчинила злочин: а) 18-30 р. – 8%; б) 30-40 р. – 17%; в) 40-50 р. – 62%; г) більше 50 р. – 13 %; 2) освіта осіб, які вчинили ухилення від сплати податків: а) вища – 48%; б) середня 6%; в) середня-спеціальна – 24%; середня технічна – 22 %.

Виходячи із аналізу матеріалів кримінальних справ, результатів опитування співробітників правоохоронних органів типовими соціально-психологічними рисами (властивостями) осіб даної категорії є: 1) високий рівень освіти, соціального статусу, матеріального достатку; 2) високий рівень самоконтролю та витримки; 3) самовпевненість, прагнення до лідерства; 3) наявність зв'язків у різних сферах суспільного життя, підприємницької діяльності і злочинному світі; 4) наявність корумпованих зв'язків з особами, які прикривають злочинну діяльність (співробітники правоохоронних органів, органів влади та управління); 5) стійка життєва позиція щодо отримання доходу з використанням протизаконних методів; 6) чіткі знання особливостей підприємницької діяльності, які можуть бути використані у механізмі вчинення злочинних діянь (технологічні процеси, списання сировини, заниження обсягів виготовлення продукції); 7) знання особливостей діяльності слідчих та оперативних підрозділів.

Наведені дані створюють передумови вибору правильної тактики проведення таких слідчих дій, а також проведенню профілактичної роботи у кримінальних справах даної категорії.

отриманих від реалізації товарів – 21 %; завищення собівартості продукції – 47 %; підробка фінансово-розрахункових документів – 6 %; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18 %.

Для приховування ухилень від сплати податків вчиняються комплекси таких дій, які утворюють певні злочинні технології: 1) неподання чи несвоєчасне подання податкової декларації, розрахунку податків та інших документів звітності, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків; 2) надання податкової декларації про відсутність об'єктів оподаткування; 3) проведення господарських операцій з використанням готівкового обігу; 4) надання письмової інформації до податкових органів про відсутність фінансово-господарської діяльності та об'єктів оподаткування; 5) відображення у бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій пізніше звітного періоду; 6) відкриття та використання декількох розрахункових рахунків у банківських установах; 7) проведення розрахунків за виконані господарські операції з використанням особистих рахунків у банківських установах; 8) дострокове припинення дії договору страхування працівників підприємства; 9) сплата грошових коштів в адресу страхової компанії як взаємозалік з іншим підприємством; 10) реалізація товару (продукції) під виглядом благодійності; 11) використання можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва тощо.

В залежності від технології заниження або приховування об'єктів оподаткування способи вчинення цього злочину класифіковані наступним чином: 1) ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів шляхом приховування (заниження) сум грошових коштів, отриманих від реалізації продукції; 2) ухилення від сплати податків шляхом перерахування доходу від реалізації продукції з використанням інших розрахункових рахунків, про які не повідомлені податкові органи; 3) ухилення від сплати податків шляхом завищення витрат, які відносяться до собівартості продукції; 4) ухилення від сплати податків та вчинення інших злочинів з використанням можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва; 5) ухилення від сплати податків шляхом підробки документів; 6) ухилення від сплати податків шляхом повного приховування об'єктів оподаткування; 7) ухилення від сплати податків шляхом вчинення нікчемного (ст.215 ЦК України), фіктивного (ст. 234 ЦК України) чи удаваного (ст. 235 ЦК України) правочину; 8) ухилення від сплати податків шляхом безпідставного користування пільгами з оподаткування; 9) припинення діяльності суб'єкта підприємницької діяльності з метою ухилення від сплати податків.

У підрозділі 1.4. „Типові сліди вчинення ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів” проаналізовано особливості механізму слідоутворення та змісту типових слідів злочинів даної категорії.

Найбільш характерні сліди ухилення від сплати податків залишають у документах. Це пояснюється тим, що характер і зміст діяльності суб'єктів підприємництва знаходять своє відображення у документах бухгалтерського обліку та звітності. Кожна дія, яка пов'язана з виготовленням продукції та її реалізацією знаходить багаторазове відображення у: 1) первинних документах (накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-здачі, наряд на виконання робіт, рахунок-фактура, платіжне доручення тощо); 2) документах бухгалтерського оформлення (відомості аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками бухгалтерського обліку); 3) бухгалтерської звітності; 4) податкової звітності (декларації з податку на прибуток підприємства, декларації з ПДВ, розрахунки комунального податку тощо).

На ознаки ухилень від сплати податків можуть вказувати суперечливості у документах бухгалтерського обліку, зокрема: невідповідність даних про вартість товару, що має номери заводу виробника із даними документів, згідно яких такі товари оприбутковані; невідповідність даних про кількість та вартість товару у документах, згідно яких він оприбуткований в підприємстві, з даними документів, які були надані транспортній організації для перевезення; неспівпадання даних про кількість та вартість продукції, зазначених у різних екземплярах одного і того ж документу (наприклад, накладна на відпуск товару); невідповідність даних, зазначених у засновницькому договорі суб'єкта підприємництва про засновників; невідповідність розміру обігу грошових коштів у підприємницькій діяльності із обсягами сплачених податків (дані звітності свідчать про значні суми обігових грошових коштів при незначних сумах сплачених податків); невідповідність дати виготовлення бланку документу із датою проведення фінансово-господарської операції (дата проведення фінансово-господарської операції значно раніше від дати виготовлення бланку документа) тощо.

Розділ 2 “Особливості порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків” складається із двох підрозділів, в яких детально розглянуто структуру первинного матеріалу про злочин та його оцінку у стадії порушення кримінальної справи, типові слідчі ситуації.

У підрозділі 2.1. “Структура первинного матеріалу про злочин та його оцінка в стадії порушення кримінальної справи” проаналізовані

проблемні питання попередньої перевірки матеріалів про порушення податкового законодавства.

Аналіз практики розслідування злочинів, передбачених ст.212 КК України, свідчить, що значна кількість кримінальних справ закривається за відсутністю складу злочину чи події злочину. Головною причиною цього є те, що в стадії порушення кримінальної справи не були зібрані всі необхідні документи, які б забезпечили подальше успішне розслідування злочинів.

Приводами для порушення кримінальних справ за ст. 212 КК України є: повідомлення підрозділів органів державної податкової служби – 15 %; безпосереднє виявлення оперативними підрозділами (податкової міліції, органів внутрішніх справ, Служби безпеки України), слідчим, прокурором чи судом ознак злочину – 85 %. Підставами для порушення кримінальної справи є ознаки злочину, які відображені у наступних документах: 1) повідомленні, підписаному керівником податкової міліції про виявлені порушення податкового; 2) акті документальної перевірки (оригінал) із відповідними додатками: таблицями, довідками тощо; 3) розписці керівника і головного бухгалтера підприємства, яке перевіряється, про надання для перевірки усіх необхідних документів; 4) поясненні посадових осіб, відповідальних за правильне і своєчасне обчислення та сплату податків, інших платежів з приводу виявлених порушень; 5) висновках спеціаліста податкової інспекції щодо пояснень платників податків; 6) наказах про призначення на посаду, посадових інструкціях; 7) документах, наданих посадовими і матеріально - відповідальними особами у виправданні виявлених порушень; 8) висновках спеціаліста щодо поданих документів. Разом з названими у дисертації дається перелік й інших документів, які подаються слідчому для вирішення питання про порушення кримінальної (реєстраційні, майнові тощо), визначається їх місце і значимість у первинному матеріалі.

Підкреслюється, що однією з головних проблем оцінки первинних матеріалів про порушення податкового законодавства, є встановлення наявності прямого умислу в діях осіб, на яких законодавством покладено обов'язок обчислення та сплати податків та інших податкових платежів. Дається приблизний перелік фактів, які можуть бути доказами наявності такого умислу. Робиться висновок про доцільність використання досвіду Російської Федерації, податкові органи якої за чинним законодавством мають право складати протоколи опитування свідків, протоколи огляду (обстеження) виробничих та інших приміщень, ініціювати проведення експертиз у стадії порушення кримінальної справи.

У підрозділі 2.2. "Типові слідчі ситуації початкового етапу розслі-

дування” аналізуються слідчі ситуації, які найчастіше складаються на початковому етапі розслідування ухилень від сплати податків, тактичні завдання і відповідні засоби їх вирішення.

Аналіз практики розслідування ухилень від сплати податків дозволяє визначити типові слідчі ситуації в залежності від того, який орган надає матеріали про порушення податкового законодавства до слідчих підрозділів: 1) дані про вчинений злочин отримані в результаті проведення документальної перевірки співробітниками податкової інспекції або відділів податкової міліції; 2) дані про вчинений злочин отримані в результаті здійснення оперативних заходів підрозділами податкової міліції; 3) інформація про вчинений злочин отримана в результаті спільних дій податкової міліції і податкової інспекції (співробітниками Пенсійного фонду України, контрольно-ревізійного управління); 4) інформація про вчинений злочин отримана при , розслідуванні інших злочинів.

У дисертації підкреслюється необхідність проведення у зазначених слідчих ситуаціях не одиночних слідчих дій, а комплексів взаємопов’язаних слідчих дій, оперативно-розшукових та інших організаційних заходів (тактичних операцій). Наведено зміст тактичних операцій “Збір первинної інформації”, “Викриття злочинця” та інших з визначенням переліку конкретних дій, які підлягають виконанню.

Розділ 3. “Особливості тактики проведення окремих слідчих дій у справах про ухилення від сплати податків” складається із чотирьох підрозділів, в яких детально розглянуті проблемні питання тактики проведення допиту головного бухгалтера (керівника) підприємства, свідків, а також виїмки та огляду документів і предметів.

У підрозділі 3.1. “Особливості тактики допиту осіб, які володіють спеціальними знаннями у справах про ухилення від сплати податків” розглянуто особливості допиту осіб, які проводять документальні перевірки дотримання суб’єктами підприємництва вимог податкового законодавства.

Допит осіб, які проводили документальну перевірку, є поширеною слідчою дією (98% вивчених кримінальних справ). Необхідність у допиті зазначених осіб виникає у зв’язку з потребами розкриття змісту акту документальної перевірки (ревізії), роз’яснення окремих положень порядку ведення бухгалтерського і податкового обліку, доповнення окремих положень акту документальної перевірки. Предметом допиту є питання, пов’язані з: веденням бухгалтерського і податкового обліку; складанням бухгалтерської і податкової звітності; документальним віддзеркаленням виконаних фінансово-господарських операцій; методами, вживаними фахівцями (ревізорами) у ході здійснення документальної перевірки (ревізії).

Значно рідше проводяться допити експерта і спеціаліста. Спеціаліст може бути допитаний щодо: 1) особливостей оформлення певних документів; 2) особливостей технології виготовлення певної продукції (алкогольних напоїв, тютюнових виробів); 3) можливостей виконання окремих господарських операцій.

У дисертації визначається зміст підготовчих заходів до проведення допиту осіб, які володіють спеціальними знаннями, наведено особливості використання тактичних прийомів щодо встановлення психологічного контакту з ревізором, усунення емоційного бар'єру, отримання повних та достовірних показів.

Підрозділ 3.2. „Тактичні особливості допиту головного бухгалтера (керівника) підприємства у справах про ухилення від сплати податків” складається із двох пунктів, у яких детально розглянуто підготовчий етап та особливості використання тактичних прийомів у ході допиту головного бухгалтера (керівника) підприємства, приватного підприємця.

У пункті 3.2.1. *„Особливості підготовчого етапу допиту головного бухгалтера і керівника підприємства”* проаналізовані підготовчі заходи допиту головного бухгалтера, керівника підприємства (приватного підприємця) обумовлені специфічністю суб'єкта злочину і характером наявної інформації про обставини його вчинення. У практиці розслідування ухилень від сплати податків допит даної категорії осіб здійснюється у 98% випадків після допиту ревізора. Це викликано тим, що у ході допиту ревізора слідчий одержує необхідну інформацію про правопорушення у діяльності названих службових осіб (ознаки злочинної діяльності), усвідомлює її значимість для їх допиту.

Результативність допиту названих осіб залежить саме від готовності слідчого здійснити аргументований вплив на допитуваного з метою спонукання його до правдивих і повних свідчень.

У пункті 3.2.2. *„Особливості тактики допиту головного бухгалтера, керівника підприємства як свідка, обвинуваченого (підозрюваного)”* розглянуто особливості застосування тактичних прийомів у різних ситуаціях допиту названих службових осіб з метою отримання повних та достовірних даних про обставини вчинення злочинних дій.

Особливості у застосуванні тактичних прийомів головного бухгалтера, керівника підприємства викликані специфічністю складу злочину, а також складністю механізму ухилень від сплати податків. Важливу роль у даному процесі відіграє врахування соціально-психологічних особливостей особи, яка вчинила злочин (його освітній рівень, наявність досвіду ведення підприємницької діяльності, знання особливостей відо-

браження фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку, наявність злочинного досвіду вчинення ухилень від сплати податків і т.п.). Аналіз слідчої практики дає підстави для висновку про те, що у першу чергу слід допитувати головного бухгалтера підприємства (вказали 75% опитаних слідчих). Це обумовлено тим, що ця службова особа, з одного боку, є більш сприйнятливою щодо документальних аргументів, а з другого – є підлеглою особою.

У дисертації розкривається зміст ситуацій, які найчастіше зустрічаються при допиті головного бухгалтера і керівника підприємства. Підкреслюється, що у ході допиту слідчий повинен не тільки пред'являти певні документи для ознайомлення, але й розкривати їх зміст, звертаючи увагу на їх доказове значення.

У підрозділі 3.3. „*Особливості тактики допиту свідків у справах про ухилення від сплати податків*” на підставі аналізу практики розслідування ухилень від сплати податків визначені класифікаційні групи свідків, особливості яких повинні враховуватися при допиті: 1) співробітники податкової інспекції, податкової міліції та інших контролюючих, правоохоронних органів, що брали участь у проведенні документальних та інших перевірок діяльності суб'єкта підприємництва; 2) особи, що приймають участь у здійсненні фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємництва (бухгалтер, експедитор, водій, обслуговуючий персонал тощо); 3) особи, які є співробітниками інших суб'єктів підприємництва – партнерів взаємовідносин (фінансових, господарських) із підприємством, діяльність якого перевіряється (керівник, головний бухгалтер, експедитор, водій тощо); 4) керівники та інші особи вищестоящих організацій та установ, яким підпорядкований суб'єкт підприємництва, діяльність якого перевіряється; 5) співробітники органів державного казначейства; 6) співробітники банківських установ, де здійснюється розрахунково-касове обслуговування (керівник, головний бухгалтер, начальники відділів, особи, що безпосередньо здійснюють розрахунково-касові операції); 7) особи, які можуть повідомити необхідну інформацію про особистість правопорушника, обставини ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктом підприємництва (сусіди, знайомі, звільнені з різних підстав співробітники, особи, що здають в оренду приміщення тощо).

Щодо кожної із виділених класифікаційних груп свідків розглянуті особливості тактики проведення їх допиту у різних слідчих ситуаціях та наведені обставини, що підлягають встановленню.

У підрозділі 3.4. „*Особливості тактики витмки (вилучення під час обшуку) і слідчого огляду документів у справах про ухилення від сплати*

податків" досліджуються особливості отримання інформації про обставини вчинення ухилень від сплати податків, яка міститься у документах (письмових актах, записах тощо). Наведено перелік документів, які можуть містити докази, серед них: 1) первинні документи (накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-здачі, наряд на виконання робіт, рахунок-фактура, платіжне доручення тощо); 2) документи бухгалтерського оформлення (відомості аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками бухгалтерського обліку); 3) бухгалтерська звітність; 4) податкова звітність (декларації з податку на прибуток підприємства, декларації з ПДВ, розрахунки комунального податку тощо); 5) реєстраційні документи (як державної реєстрації суб'єкта підприємництва, так і податкового обліку); 6) документи, що дозволяють здійснення певних видів підприємницької діяльності (реалізація алкогольних напоїв, тютюнових виробів тощо); 7) ділове листування; 8) чорнові записи.

У дисертації сформульовані рекомендації щодо вилучення таких документів та проведення огляду.

У „Висновках” сформульовані основні підсумки проведеного дослідження, наголошено на практичному значенні розробленої проблеми, визначені шляхи вдосконалення діяльності щодо зазначеної категорії злочинів. Зокрема, констатується, що:

- у структурі криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів виключно важливе значення мають відомості про способи злочинної діяльності, які є надзвичайно чутливими до змін у податковому законодавстві, особливостей нормативно-правового регулювання і документообігу в окремих видах підприємницької діяльності;

- важливе значення для розслідування ухилень від сплати податків має врахування особливостей їх суб'єктів – осіб, на яких, відповідно до чинного законодавства, покладені обов'язки щодо повного, своєчасного обчислення та сплати податків;

- головними носіями матеріальних слідів у справах про ухилення від сплати податків є документи, різноманітність яких обумовлює потребу у виділенні кількох класифікаційних груп;

- особливості порушення кримінальних справ і тактики проведення окремих слідчих дій обумовлюються специфічним змістом злочинної діяльності у сфері оподаткування.

АНОТАЦІЇ

Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування. – *Рукопис*.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.09 – кримінальний процес і криміналістика; судова експертиза. – Харківський національний університет внутрішніх справ. – Харків, 2005.

Дисертація присвячена теоретичним і практичним проблемам розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у сучасних умовах. Проведено комплексний аналіз елементів криміналістичної характеристики (способів злочинної діяльності, особи злочинця, типових слідів злочину), виділені криміналістично значимі ознаки злочинної діяльності.

Розкрито зміст діяльності правоохоронних органів на початковому етапі розслідування ухилень від сплати податків з урахуванням особливостей типових слідчих ситуацій. Запропоновано комплекс найбільш ефективних засобів вирішення тактичних завдань.

Запропоновано найбільш ефективні тактичні прийоми проведення окремих слідчих дій та тактичні операції (комплекси), які мають специфічний характер у справах про ухилення від сплати податків.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів; криміналістична характеристика злочинів; порушення кримінальної справи; слідчі ситуації; тактичні операції, виїмка та огляд документів.

Задорожний А.С. Криминалистическая характеристика уклонений от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей и основные положения их расследования. – *Рукопись*.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.09 – уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза. – Харьковский национальный университет внутренних дел. – Харьков, 2005.

Диссертация посвящена теоретическим и практическим вопросам, связанным с расследованием уклонений от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей в современных условиях. Проведен комплексный анализ элементов криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов. Детально раскрыто содержание

способов совершения преступлений в сфере налогообложения, получивших распространение в последнее время. Приведена криминалистическая классификация способов совершения уклонений от уплаты налогов. Проанализированы особенности лиц - субъектов совершения налоговых преступлений, определены их социально-психологические особенности. На основе материалов практики расследования преступлений определены особенности типичных следов совершения уклонений от уплаты налогов – в документах и памяти людей, дана их классификация.

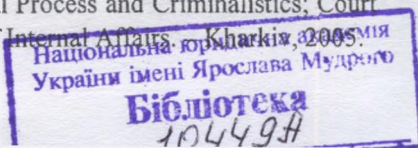
Проведен комплексный анализ деятельности правоохранительных органов в ходе сбора первичных материалов о нарушении налогового законодательства. Определен перечень первичных материалов о преступлении, проанализированы обстоятельства, которые подлежат доказыванию в ходе расследования уклонений от уплаты налогов. Раскрыто содержание деятельности правоохранительных органов на начальном этапе расследования уклонений от уплаты налогов с учетом особенностей типовых следственных ситуаций.

На основе анализа материалов практики расследования предложено наиболее эффективные тактические приемы, которые используются в ходе допроса главного бухгалтера (руководителя) предприятия, лиц обладающих специальными познаниями по делам об уклонении от уплаты налогов. Приведена криминалистическая классификация свидетелей, рассмотрены особенности их допроса. Определены особенности проведения выемки и обыска. Предложены наиболее эффективные приемы проведения отдельных следственных действий и тактических операций, которые имеют специфический характер при расследовании уклонений от уплаты налогов.

Ключевые слова: уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей; криминалистическая характеристика преступлений; возбуждение уголовного дела; следственные ситуации; тактические операции; выемка и осмотр документов.

Zadorozhniy O.S. Criminalistics characteristic of tax, dues and other compulsory payments avoiding and basic principles of their investigation. – *Manuscript.*

The dissertation on obtaining of scientific degree of Candidate of Science (Law); speciality 12.00.09 – Criminal Process and Criminalistics; Court Expertise.- Kharkiv National University of Internal Affairs, Kharkiv, 2005.



The dissertation is devoted to the theoretical and practical problems of tax, dues and other compulsory payments avoiding. The complex analysis of the elements of criminalistics characteristic (ways of criminal activity, identity of the criminal, typical traces of a crime) and criminalistically relevant traits of criminal activity are characterized.

Law enforcement agencies activity at the initial stage of investigation of tax avoiding considering the peculiarities of typical investigative situations are revealed in the dissertation.

The range of the most effective means of tactical tasks solving, tactical methods of special investigative action performing and tactical operations of special character in the tax avoiding cases are also offered.

Key words: tax, dues and other compulsory payments avoiding; criminalistics characteristic of the crimes; to initiate a criminal case; investigative actions; tactical operations; suppression and inspection of documents.

Відповідальний за випуск
кандидат юридичних наук Степанюк Р.Л.

