

## **КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ТА КРИМІНАЛІСТИКА. ПРОБЛЕМИ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

УДК 343.98

**Н.В. Гоч**

аспірант

Національний університет державної податкової служби України

### **ХАРАКТЕРИСТИКА СПОСОБІВ ВЧИНЕННЯ УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ЄДИНОГО ВНЕСКУ ТА ЇХ ТИПОВІ СЛІДИ**

*У статті висвітлено способи вчинення ухилень від сплати внесків до системи загально-обов'язкового державного соціального страхування як одного із елементів криміналістичної характеристики злочину. Визначено поняття способу вчинення злочину, розглянуто типові способи ухилень від сплати єдиного внеску, а також сліди, які супроводжують вчинення цього злочину.*

**Ключові слова:** спосіб вчинення злочину; ухилення від сплати єдиного внеску; єдиний внесок; загальнообов'язкове державне соціальне страхування; сліди ухилень від сплати єдиного внеску.

#### **I. Вступ**

При розслідуванні ухилень від сплати єдиного внеску та страхових внесків максимально точно встановлюються обставини їх вчинення. Серед таких обставин слід виділити спосіб вчинення, оскільки, як зазначав Я. Брайнін, немає жодного злочину без властивого йому способу його вчинення [3, с. 182].

Інформація про спосіб вчинення злочину та його сліди дає змогу виявити взаємозв'язок між структурними елементами криміналістичної характеристики злочину (спосіб вчинення – особа злочинця; спосіб вчинення – сліди злочину тощо), змодельувати типову ситуацію, висунути відповідні слідчі версії, спланувати розслідування, прогнозувати механізм вчинення злочину тощо.

У наукових дослідженнях існує багато точок зору щодо визначення поняття способу вчинення злочину. Цій проблемі присвячено наукові праці Р.С. Бєлкіна, Г.Г. Зуйкова, О.Н. Колесніченко, О.Ф. Лубіна, Г.А. Матусовського, М.І. Панова [2; 6; 7; 8; 12; 14] та ін. У криміналістичних дослідженнях значна увага приділена способам злочинної діяльності щодо ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [11]. Що ж стосується способів ухилення від сплати єдиного внеску, то дослідження цієї проблематики не знайшло належного відображення у криміналістичній літературі.

#### **II. Постановка завдання**

Метою цієї статті є висвітлення типових способів ухилення від сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та їх слідів.

#### **III. Результати**

Криміналістичне розуміння способу злочину як елемента криміналістичної характеристики являє собою систему дій суб'єкта, об'єднану єдністю задуму та мети (конкретного бажаного результату) [6, с. 13–18].

Слід погодитися з О.Ф. Лубіним, який розглядає спосіб злочину з точки зору злочинної діяльності, до якої включає підготовку, вчинення, відтворення такої діяльності [12, с. 13]. Спосіб вчинення злочину містить у собі відомості про слідову картину суспільно небезпечного діяння.

Вивчення способу ухилень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в криміналістичному аспекті має важливе значення, оскільки він містить сукупність кількісних і якісних ознак, що забезпечують розроблення та вибір прийомів, засобів і методів, спрямованих на виявлення, розслідування та попередження цього злочину.

Ознаки способу займають особливе, домінуюче місце в системі криміналістичної характеристики. Це пояснюється, по-перше, тим, що спосіб злочину певним чином детермінований, що дає змогу з'ясувати взаємозв'язок елементів криміналістичної характеристики і, по-друге, його ознаки важливі для відшукування слідів злочину та самого злочинця [8, с. 22].

Спосіб вчинення злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, може бути визначений як сукупність дій платників єдиного внеску (юридичних чи фізичних осіб), спрямованих на порушення вимог законодавства про за-

гальнообов'язкове державне соціальне страхування з метою зниження об'єктів нарахування страхових сум (сум заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, сум винагороди фізичних осіб за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами; а також суми доходу (прибутку), отриманого від господарської та незалежної професійної діяльності, що підлягає оподаткуванню доходів фізичних осіб тощо) та в цілому несплати страхових внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Матеріали слідчої та судової практики свідчать про наявність значної кількості способів ухиленя від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, які застосовуються платниками цих внесків. Аналіз способів вчинення та приховування злочинів у сфері господарської діяльності показує, що в багатьох випадках злочинці вдаються до залучення легальних організаційно-правових форм та інститутів, притаманних ринковій економіці, для здійснення злочинної діяльності [13, с. 104].

Аналіз способів вчинення та приховування злочинів полягає не тільки в описі дій або бездіяльності, за допомогою яких досягається мета злочинного посягання, але і в описанні типових наслідків застосування того чи іншого способу, тобто залишених ними слідів його застосування і місць, де ці сліди ймовірніше всього можуть бути виявлені [2, с. 735].

До найбільш поширених способів вчинення злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати єдиного внеску чи страхових внесків, належать такі:

1. Приховування або зниження суми заробітної плати (виплат, доходу), на яку нараховуються єдиний внесок та страхові внески. У разі застосування позакасових (неофіційних) форм оплати праці найманих працівників відбувається не лише приховування або зниження страховальником-роботодавцем сум заробітної плати, на які нараховуються страхові внески, а й неутримання та неперерахування податковим агентом податку з доходів фізичних осіб [9, с. 161].

Найпоширенішим способом приховування або зниження суми заробітної плати є виплата роботодавцями "сірої" заробітної плати (коли працівник офіційно отримує мінімальну зарплату, а решту – неофіційно, тобто "у конверті").

У 90-х рр. ХХ ст. широке розповсюдження набули страхові схеми уникнення нарахувань та сплати відповідних виплат на заробітну плату. Так, різновидом таких схем є укладання працівником, на вимогу підприємства, угоди про страхування своєчасності виплати

заробітної плати. Підприємство перераховує грошові кошти на адресу страхової компанії, які виплачуються як страхове відшкодування у разі несвоечасної виплати заробітної плати на підприємстві. Страхова компанія у зазначеному способі ухилення виконує роль "буфера", тобто є засобом приховування фактичного змісту виконаних операцій [11, с. 43]. Проте страхові схеми були викриті, а податкові органи отримали роз'яснення як з ними боротися. Схеми перестали застосовуватися.

Також розповсюдженим способом зниження доходу, на який нараховується та сплачується єдиний внесок є використання методу поділу відносин, що ґрунтується на методі заміни. Метод заміни відносин полягає у тому, що, як правило, одна господарська операція (придбання майна, одержання прибутку тощо) може бути виконана кількома шляхами. Що ж стосується методу поділу, то в цьому випадку замінюється не вся господарська операція, а лише її частина. Метод поділу застосовується, як правило, тоді, коли повна заміна не дає змоги досягти результату, близького до мети первісної операції. Наприклад, поділ договору підряду з фізичною особою на договір підряду на виконання робіт і договір купівлі-продажу матеріалів. За домовленості з фізичною особою на виконання робіт з матеріалів виконавця (ремонт техніки, будівельні роботи тощо) укладається дві угоди – договір купівлі-продажу матеріалів і договір підряду на виконання робіт з матеріалів замовника. У цьому випадку базою для обчислення страхових внесків до позабюджетних фондів буде тільки сума винагороди за договором підряду (фактично, тільки оплата праці виконавця) [16, с. 637].

2. Порушення порядку нарахування й обчислення єдиного внеску та страхових внесків.

3. Порушення порядку сплати єдиного внеску та страхових внесків. Так, відповідно п. 12 ст. 9 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. №2464-VI, встановлено, що за наявності у платника єдиного внеску одночасно із зобов'язаннями зі сплати єдиного внеску зобов'язань зі сплати податків, інших обов'язкових платежів, передбачених законом, або зобов'язань перед іншими кредиторами зобов'язання зі сплати єдиного внеску виконуються в першу чергу і мають пріоритет перед усіма іншими зобов'язаннями, крім зобов'язань з виплати заробітної плати (доходу). Однак, сплата єдиного внеску не відбувається через умисні дії особи, що виражаються у скеруванні коштів на інші потреби (оплата комунальних послуг, оплата за паливно-мастильні матеріали, оплата за послуги зв'язку, оплата ремонтних робіт то-

що), усупереч обов'язку сплачувати єдиний внесок до Пенсійного фонду.

Також різновидом цього способу є порушення порядку одночасного перерахування єдиного внеску чи страхових внесків разом з видачею (перерахуванням) коштів для виплат заробітної плати, шляхом внесення недостовірних відомостей у платіжні документи про виплату заробітної плати працівникам товариства.

Так, керівник ТОВ, усвідомлюючи те, що в ході здійснення господарської діяльності у підприємства у зв'язку із нарахуванням і виплатою працівникам заробітної плати перед Пенсійним фондом виникають зобов'язання по сплаті обов'язкових внесків, достовірно знаючи, що банківські установи приймають від страхувальників платіжні доручення та інші платіжні документи на видачу (перерахування) коштів для виплати заробітної плати (доходу), на які нараховуються страхові внески, та здійснюють видачу (перерахування) зазначених коштів виключно лише за умови одночасного подання платіжних документів про перерахування коштів для сплати відповідних сум страхових внесків, умисно, з метою ухилення від сплати зазначених внесків, організував виплату заробітної плати працівникам через карткові рахунки та касу підприємства, із зазначенням у платіжних дорученнях призначення платежу "позика". При цьому, ТОВ жодних договорів-позик з працівниками товариства укладено не було, а в такий протиправний спосіб, під виглядом надання позик, фактично виплачувалася нарахована заробітна плата, без одночасного перерахування до Пенсійного фонду відповідних сум обов'язкових внесків [18].

4. Використання грошового обігу, який не знаходить відображення у бухгалтерському та податковому обліках. Фінансові схеми з використання готівкових грошових коштів застосовуються суб'єктами господарювання для ухилення від сплати податків, внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування України [11, с. 40–41].

5. Невключення до штатного розпису фактично працюючих на підприємстві осіб.

6. Використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин.

До способів ухилення від сплати податків чи страхових внесків у державні позабюджетні фонди відносять: способи ухилення від сплати податків чи страхових внесків, пов'язані з приховуванням прибутку (виручки, доходів); способи ухилення від сплати податків чи страхових внесків, пов'язані з використанням незареєстрованих у податкових органах розрахункових рахунків; способи ухилення від сплати податків чи страхових внесків, пов'язані з неправомірним застосуванням податкових пільг тощо [17, с. 15–16].

Ми погоджуємося з думкою Л.П. Брич, яка вважає, що в основі кожного способу вчинення ухилень від сплати єдиного внеску чи страхових внесків лежить дія чи бездіяльність у формі обману. Обман є найбільш загальним і універсальним способом ухилення від обов'язкових внесків державі [4, с. 34–41]. Предметом обману як способу вчинення злочину, передбаченого ст. 212-1 КК України, можуть виступати дані про події, які відбулися та відбуваються. Введення в оману відбувається шляхом неподання або подання неправдивої, перекрученої інформації органам доходів і зборів, органам Пенсійного фонду України.

Для криміналістів у способі вчинення злочину на перший план виступають ті його інформаційні сторони й риси, які є результатом прояву зовні закономірностей відображення основних властивостей обраного способу для досягнення злочинної мети. У зв'язку з цим, велику цінність становлять сліди, що вказують на те, як злочинець здійснив таке: потрапив на місце злочину, пішов з нього, подолав різні перешкоди, використовував своє посадове становище, виконав намічену злочинну мету, які підроблені документи, навички, знання і фізичні зусилля застосовував, намагався (чи не намагався) приховати сліди злочину. Не менш істотними є і сліди, що свідчать про характер зв'язку злочинця з предметом злочинного посягання та ін. [5, с. 89–90].

Існує закономірний зв'язок між способом вчинення злочину і створеними ним слідами, який допомагає розрізнити різні способи вчинення злочину [1, с. 16]. Такий зв'язок має вірогідний характер і може бути приводом для побудови системи типових версій, що використовуються з урахуванням фактичних даних у розслідуваній справі для висунення та перевірки робочих слідчих версій [10, с. 381].

Сліди відображають особливості механізму вчинення злочину, і тому належне вивчення та оцінка слідової картини дає змогу створити основу для розпізнання в початкових даних у справі того чи іншого характерного способу вчинення злочину лише за окремими ознаками [19, с. 45–46].

Кожна дія, яка виконується у ході здійснення діяльності з приводу нарахування та сплати єдиного внеску чи страхових внесків, знаходить своє відображення у певних слідах. Сліди знаходять відображення у певних документах, предметах, пам'яті людини.

Найбільш характерні сліди ухилення від сплати єдиного внеску чи страхових внесків, які застосовуються у кримінальному судочинстві, містяться у різноманітних документах. Це пояснюється тим, що характер і зміст діяльності суб'єктів господарювання знаходить своє відображення у документах

бухгалтерського обліку та звітності. Кожна дія, яка пов'язана з нарахуванням, обчисленням та сплатою єдиного внеску чи страхових внесків, визначенням бази нарахування єдиного внеску чи страхових внесків, знаходить висвітлення у відповідних документах: 1) первинних документах (табелі, наряди, облікові картки та ін.); 2) документах бухгалтерського обліку (особових рахунках, розрахунково-платіжних відомостях; розрахункових відомостях); 3) бухгалтерській звітності; 4) звітності щодо сум нарахованого єдиного внеску чи страхових внесків (звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) та суми нарахованого єдиного внеску до органів доходів і зборів, звіту про суми нарахованого доходу та суми нарахованого єдиного внеску тощо); 5) актах документальних перевірок. Також діяльність суб'єкта господарювання відображається і в інших документах: реєстраційних документах, діловому листуванні, чорнових записах, документах управлінського обліку.

Залежно від обраного способу вчинення ухилення від сплати єдиного внеску чи страхових внесків інформація про злочин може відобразитися по-різному. Так, перевернення відомостей про об'єкти нарахування єдиного внеску чи страхових внесків може розпочинатися зі складання первинних облікових документів, а може відбуватися й пізніше. В останньому випадку типові сліди злочину виявляються в ході зіставлення всіх бухгалтерських документів і виявлення невідповідності відображених у них даних. Якщо ж спосіб приховування бази нарахування єдиного внеску чи страхових внесків пов'язаний із внесенням матеріальних змін у облікові документи, то типовими слідами будуть дописки, підчистки, підробки підписів, відбитків печатки та ін.

#### IV. Висновки

Підводячи підсумки, зазначимо, що знання слідчими вищевказаних особливостей способів вчинення ухилення від сплати єдиного внеску чи страхових внесків та їх типових слідів дає змогу використовувати ефективні тактичні прийоми та методичні рекомендації щодо розслідування цього злочину, висувати та перевіряти версії про механізм злочину, його зв'язки з іншими елементами криміналістичної характеристики злочину.

#### Список використаної літератури

1. Бахин В.П. Предмет науки криминалистики : лекция / В.П. Бахин. – К., 1999. – 19 с.
2. Белкин Р.С. Курс криминалистики : учеб. пособ. / Р.С. Белкин. – 3-е изд. – М. : ЮНИТИ-Дана, 2001. – 837 с.
3. Брайнин Я.М. Уголовная ответственность и ее основание в советском уголовном праве / Я.М. Брайнин. – М. : 1963. – 275 с.
4. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі / Л.П. Брич. – Л. : Львівськ. держ. унів. ім. І. Франка, 1998. – 76 с.
5. Даньшин М.В. Класифікація способів приховування злочинів у криміналістиці: дис. ... канд. юрид. наук / М.В. Даньшин. – Х., 2000. – 210 с.
6. Зуйков Г.Г. Установление способа совершения преступления / Г.Г. Зуйков. – М., 1970. – 116 с.
7. Зуйков Г.Г. Поиск преступников по признакам совершения преступления: учеб. пособ. / Г.Г. Зуйков – М. : ВШ МВД СРСР, 1970. – 191 с.
8. Колесниченко А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений / А.Н. Колесниченко, В.Е. Коновалова. – Х. : Юридический институт, 1985. – 92 с.
9. Кошевський В. Відмежування ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування від суміжних складів злочину / В. Кошевський // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – № 12. – С. 159–161.
10. Криміналістика : підруч. для студ. юрид. спец. вищ. закл. освіти / [за ред. В.Ю. Шепітька]. – 3-те вид., перероб. і допов. – К. : Концерн Видавничий дім "Ін Юре", 2004. – 736 с.
11. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк. – К. : Істина, 2008. – 216 с.
12. Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики: понятие, формирование, использование / А.Ф. Лубин. – Новгород, 1991. – С. 13.
13. Марушев А.Д. Способы вчинення кримінального банкрутства / А.Д. Марушев // Теорія та практика судової експертизи та криміналістики. – 2000. Вип. 9. – С. 103–108.
14. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ / Г.А. Матусовский. – Х. : Консум, 1999. – 480 с.
15. Панов Н.И. Уголовно-правовое значение способа совершения преступления / Н.И. Панов. – Х., 1984. – 111 с.
16. Антипов В.І. Тіньова економіка та економічна злочинність: світові тенденції, українські реалії та правові засади контролю (теоретико-методичне узагальнення) / В.І. Антипов. – Вінниця : ДП ДКФ, 2006. – 1040 с.
17. Пальцева И.В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук /

- И.В. Пальцева. – Волгоград, 2000. – 29 с.
18. Ухвала Луцького міськрайонного суду Волинської області від 15.07.2013 р. №161/1118/13-к: [Електронний ресурс]. –

- Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32399488>.
19. Яблоков Н.П. Криминалистическая методика расследования / Н.П. Яблоков. – М., 1985. – 120 с.

Стаття надійшла до редакції 10.11.2013.

---

### **Гоч Н.В. Характеристика способов совершения уклонения от уплаты единого взноса и их типичные следы**

*В статье исследованы способы совершения уклонений от уплаты взносов в систему общеобязательного государственного социального страхования как один из элементов криминалистической характеристики преступления. Определено понятие способа совершения преступления, рассмотрены типичные способы уклонения от уплаты единого взноса, а также следы, сопровождающие совершение данного преступления.*

**Ключевые слова:** способ совершения преступления, уклонение от уплаты единого взноса; единый взнос; общеобязательное государственное социальное страхование; следы уклонения от уплаты единого взноса.

### **Hoch N. Characteristics of the ways of evasion of single fee payment and its typical signs**

*In course of investigating the cases of the single contribution and insurance contributions payment evasions the circumstances of their commitment are determined in the most detailed way.*

*The purpose of the article is to study the typical ways of mandatory state social insurance contributions evasion and their traces.*

*The way of committing the crime provided for by the art. 212-1 of the CC of Ukraine can be defined as cumulative actions of the single contribution payers (whether legal entities or individuals) aimed at violating legal requirements concerning mandatory state social insurance with purpose of understating the object of insurance proceeds charging (the sums of salaries, other incentive or compensation payments, the sums of individuals' fees due for works performed (services rendered) under civil contracts, as well as the sums of proceeds (income) that result from commercial and independent professional activity and that is subjected to individual income tax charging) and general non-payment of insurance contributions to mandatory state social insurance funds.*

*The most popular ways of committing the crimes related to evasion of single contribution or insurance contributions payment include the following:*

- 1. The concealment or underdeclaration of wages sums (payments, income) chargeable in respect of the single contribution and insurance contributions.*
- 2. Violation of the procedure of the single contribution and insurance contributions accounting and calculating.*
- 3. Violation of the procedure of the single contribution and insurance contributions payment.*
- 4. Usage of money turnover that is not reflected in one's books and tax accounting.*
- 5. Failure to include persons who actually work for the company into its personnel list.*
- 6. Usage of employees' job without proper arrangement of labor relationship.*

*Every action done in the course of committing criminal activity on evasion of the single contribution payment can be detected through various traces. The traces can be found in certain documents (primary documents (tables, orders, record cards etc.); book-keeping and accounting reporting documents; reports on the sums of the single contribution or insurance contributions accounted; desk review certificates), objects, individual memory. The traces reflect the particular features of the crime commitment mechanism.*

*The knowledge by criminal investigators of the aforementioned features of the ways of the single contribution or insurance contributions evasion and their typical traces enables usage of effective tactical options and best practices on investigating the given crime, advancing and verification of the versions concerning the mechanism of the crime.*

**Key words:** way of commission of a crime; evasion of single fee payment; single fee; compulsory state social insurance; signs of evasion of single fee payment.