

**І.В. СУКАЧ**

(Волинський національний університет
імені Лесі Українки)

(Науковий керівник доцент М.І. Колетюк)

ПРАВОВІ АСПЕКТИ І КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: *правові аспекти, криміналістична характеристика, злочини, сфера оподаткування.*

Перехід до ринкової економіки, розвиток підприємництва, виникнення нових організаційних структур підприємств та різноманітність форм власності сприяє активному розвитку податкового законодавства і формування податкових правовідносин. Для виконання відповідних завдань і функцій, безумовно, держава повинна мати у своєму розпорядженні достатню кількість фінансових ресурсів, основним джерелом яких, звичайно, є податки, збори, інші обов'язкові платежі. Проблеми оподаткування завжди були й будуть актуальними для будь-якої держави, у тому числі і для України.

Прийняттям численних законів та підзаконних нормативно-правових актів із питань оподаткування створена система загальнодержавних і місцевих податків, зборів, інших обов'язкових податкових платежів, тобто фіскальних інструментів, за допомогою яких держава має змогу забезпечувати себе необхідними фінансовими ресурсами для фінансування сфер своєї діяльності. Однак створення податкової системи не позбавило її і певних недоліків та прорахунків, основними з яких є збільшення фактів несплати податків та приховування доходів від оподаткування, що являє собою порушення податкового законодавства з метою ухилення від сплати

податків, зборів, інших обов'язкових платежів, яке зумовлює застосування до винних засобів юридичної, у тому числі і кримінальної, відповідальності.

Кримінальним та кримінально-процесуальним законодавством з метою захисту прав та законних інтересів особи і держави здійснюється регулювання багатьох сфер життєдіяльності суспільства. Не є винятком і сфера оподаткування. З'явився новий вид злочинів — ухилення від сплати податків. Враховуючи специфіку даної сфери, законодавець намагається захистити економіку країни шляхом введення в новий Кримінальний кодекс України (набрав чинності з 1 вересня 2001 р.) ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» [2, 119—120], і однією з важливих характеристик, як розслідування цього злочину, так і судового розгляду кримінальної справи, є правильна характеристика злочину, уміння проникнути не тільки в кримінально-правову, але й криміналістичну його сутність. Знання криміналістичної характеристики цього злочину, тобто системи загальних фактичних даних та наукових висновків, які на них ґрунтуються, рекомендації про більш типові криміналістично значущі ознаки злочину, необхідні як слідчому, який розслідує злочин (для належної організації

розслідування), так і прокуророві, який підтримує державне обвинувачення в суді по цій категорії злочинів.

Однак слід зауважити, що в юридичній науці до теперішнього часу немає у науковців єдності поглядів щодо поняття, змісту і значення правової і криміналістичної характеристики злочину цієї категорії.

Значну увагу цій проблемі надавали такі юристи-науковці як Р.С. Белкін, О.М. Васильєв, І.Ф. Герасимов, О.Н. Колісніченко, В.О. Коновалова, В.О. Образцова, М.В. Салтевський, А.А. Сергєєв, В.Г. Таневич та ін. [5], з яких О.Н. Колісніченко та А.А. Сергєєв вважаються першопочатківцями поняття криміналістичної характеристики цієї категорії злочинів.

На думку переважної більшості вчених, яку ми повністю поділяємо, криміналістичну характеристику злочинів можна визначити як систему узагальнених даних про найбільш типові ознаки певного виду злочинів, які проявляються у способі і механізмі діяння, обстановці вчинення, особі суб'єкта злочину, інших обставинах, закономірний зв'язок яких служить як науковою основою, так і практичним вирішенням завдань щодо і розслідування злочинів цієї категорії.

До змісту криміналістичної характеристики злочинів, але не стільки як наукової категорії криміналістичного дослідження, а насамперед як практичного інструменту розслідування злочину і судового розгляду кримінальної справи, необхідно віднести тільки ті елементи, які відрізняються чітким спрямуванням пошуково-розшукового напрямку. Правопорушення і злочини у сфері оподаткування посягають на суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування. У більшості випадків визначається об'єкт податкових злочинів, а щодо предмета, на який посягає суб'єкт злочину, практично науковцями не вказується. Однак слід погодитись з думкою окремих авторів, що «не кожний предмет обстановки, який знаходиться у процесі взаємодії з суб'єктом злочину, можна віднести до предмета посягання, а тільки

той, з яким зв'язане настання шкідливих наслідків». Загалом, у випадку ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, шкода, заподіяна злочином полягає у недоотриманні або в неотриманні державою грошових коштів, котрі повинні бути сплачені згідно із чинним законодавством. Однак грошові кошти неможливо виділити у вигляді окремої речі чи речей. А тому прослідковується думка про те, що як предмет злочину необхідно розуміти «податок», який означає, що — це складна система, котра включає в себе певний ряд елементів, зокрема: об'єкт оподаткування, податкова база, податкова ставка, порядок обчислення тощо. І враховуючи дану специфіку предмета необхідно насамперед розглядати усі основні елементи оподаткування, на які впливає злочинець (ухиляється, викривляє тощо).

Однак, на нашу думку, предметом злочинного посягання передусім є грошові кошти, майно підприємств, додана вартість продукції, використані ресурси і інші об'єкти, що приховуються від оподаткування. Звідси — особливість криміналістичної оцінки предмета злочинного посягання, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає у тому, що вона може бути належним чином здійснена лише в результаті нормативно-правових актів і бухгалтерських документів. А тому, з врахуванням своєрідності безпосереднього предмета посягання, як правило, вибирається і спосіб вчинення таких злочинів. Хоча як спосіб вчинення злочину він є центральним елементом криміналістичної характеристики, який є найбільш пов'язаний з іншими елементами криміналістичної характеристики — із властивостями суб'єкта та слідовою картиною. Тобто, за допомогою моделі способу безумовно можна прогнозувати сліди злочинної діяльності. Але необхідним елементом криміналістичної характеристики будь-якого виду злочину є особа злочинця. Проблема особи злочинця (суб'єкта злочину) відноситься до найбільш складних проблем криміналіс-

тики в системі практичних рекомендацій, оскільки особа злочинця є важливою, навіть основною ланкою всього механізму злочинної поведінки. Відомості про особу, яка вчинила злочин цієї категорії, є одним із центральних структурних елементів криміналістичної характеристики, бо вона є головною фігурою у змісті злочинної діяльності. А результати злочинної діяльності можуть містити сліди, що свідчать про соціально-психологічні властивості та якості особи, її професію та досвід роботи, спеціальні знання, вік тощо.

Специфіка правових відносин полягає у тому, що вони виникають у процесі обрахування і сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та здійснення контролю за своєчасним і повним виконанням платниками податків своїх обов'язків. Це пов'язано з тим, що з одного боку завжди виступає держава (в особі фінансових, податкових, митних та інших органів), а з іншого — платники податків. А тому суб'єкти злочинів у сфері оподаткування є специфічними суб'єктами. Необхідність дослідження даних, що характеризують особу злочинця, зумовлена певними факторами. Головним у цьому напрямі є вимоги кримінально-процесуального законодавства. Згідно зі ст. 64 КПК України, встановлення даних, які характеризують особу обвинуваченого, є одним із елементів предмета доказування, який згідно ч. 4 ст. 223 КПК має знайти відображення у обвинувальному висновку [3, 52, 141]. А вивчення особи «податкового» злочинця, з точки зору криміналістичних досліджень, є одним із напрямів аналізу різноманітних аспектів його діяльності (громадської, професійної тощо). У ході розслідування злочину, а також судового розгляду справи дослідженню підлягають також інші питання: вина у вчиненні злочину; особистісні якості обвинуваченого (підсудного); способи злочинної діяльності тощо. Людина, як суб'єкт злочину, має розглядатися як сукупний носій значимих та відносно постійних властивостей і якостей, які формуються під впливом різних обставин

її життєдіяльності (особливості характеру, професійна діяльність, освіта тощо). Як вважає Е.А. Трішкіна, при розгляді суб'єктів податкових злочинів елемент криміналістичної характеристики злочинів у сфері оподаткування є системою ознак особи винного [6, 10]. Особу, яка вчинила злочин, зокрема ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, треба розглядати системно, тобто як єдине цілісне явище, яке характеризується взаємообумовленими та взаємопов'язаними діями і в цілому поведінкою. Остання характерна як у звичайному житті, так і під час певних подій, зокрема при вчиненні злочину, а сукупність певних ознак (біологічних, фізичних, соціальних), що характеризують особу, знаходить своє відображення у вигляді матеріальних чи ідеальних слідів. Тому під час вивчення особи як суб'єкта злочину цієї категорії нелегко виділити інформацію або дані, які мають безпосереднє відношення лише до криміналістично значимих відомостей, хоча у науковому плані правомірною є постановка питання щодо криміналістичного аспекту вивчення особи обвинуваченого (підсудного), тобто особи, яка вчинила злочин. Як слушно зазначає А.М. Кустов, у криміналістичному плані важливою є вказівка на обов'язкову сукупність знань у винного, виходячи зі сфери його діяльності, включаючи злочинну сферу [4, 17].

Торкаючись мотивації вчинення цієї категорії злочинів, на думку Г.М. Дашковської, головною ознакою мотивації при вчиненні ухилення від сплати податків є корислива зацікавленість. Розглядаючи проблему характеристики особи, яка вчинила податковий злочин, вона виокремлює такі їх види: а) корисливий; б) непослідовно корисливий; в) інтелектуальний; г) ситуативний [1, 21—23].

Для успішного виявлення, розслідування злочинів у сфері оподаткування і в подальшому судового розгляду кримінальних справ цієї категорії, необхідно знання характеру первинної інформації щодо даного виду злочинів, засобів, прийомів

та способів її отримання і перевірки достовірності; способів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і особливості відображення у матеріальних носіях інформації, а також розмір спричиненої злочином матеріальної шкоди; характеристику особистості платника податків; умов, що сприяли вчиненню даного злочину й інші обставини, які в їх сукупності і взаємозв'язку складають криміналістичну характеристику злочинів у сфері оподаткування загалом і щодо ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зокрема.

Звичайно, у ході розслідування (і судового розгляду) злочинів у сфері оподаткування виникає необхідність спеціальних знань у галузі технічного дослідження відповідних документів, почеркознавства тощо. А об'єктом такого дослідження виступають документи, що відображають фінансово-господарські й інші операції підприємств, установ, організацій, зокрема: товарно-транспортні накладні, ордери, рахунки-фактури, накладні на приймання та відпуск продукції, платіжні доручення, податкові декларації тощо. Однак, крім цього, за необхідності, має проводитись експертиза матеріалів, з яких виготовлені документи, технічні засоби та пристрої для виготовлення офіційних документів та їх реквізити (печатки, штампи, пристрої друку, компостери, інструменти для письма і т. ін.). І важливість криміналістичного дослідження цих документів при розслідуванні злочинів зазначеної категорії полягає в тому, що вони є носіями інформації про обставини вчинення злочинів і матеріальними фіксаторами слідів впливу на них різних предметів, на підставі чого можна прийти до висновків про зміну, наприклад, реквізитів та змісту документів, печаток, штампів, записів, підписів. Звідси — техніко-криміналістична та почеркознавча експертизи документів можуть виступати як слідчі дії, за допомогою яких можуть бути отримані докази при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування і судовому розгляді кримінальних справ цієї категорії.

Отже, матеріали техніко-криміналістичної експертизи у сукупності з іншими (судово-бухгалтерською, фінансово-економічною, іншими сучасними експертними дослідженнями) доказами повинні бути використані в кримінальному судочинстві для встановлення істини у кримінальних справах про ухилення від оподаткування.

Аналіз кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та опитування співробітників органів дізнання та досудового слідства податкової міліції свідчить про сформованість злочинної спрямованості осіб, які вчиняють цю категорію злочинів. А як свідчить мій власний досвід (співробітника податкової міліції) щодо виявлення та розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, проведення запобіжно-профілактичних заходів щодо добровільності сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів не дає позитивних результатів. У більшості випадків сплата податків зумовлюється неможливістю приховати характер і обсяги фінансово-господарських операцій. Вбачається, що спрямування злочинної діяльності у сфері оподаткування певним чином обумовлене об'єктивними причинами. Так, держава не стимулює добровільність та повну сплату податків, зборів, інших платежів та майже не підтримує розвиток підприємницької діяльності (відсутність належного кредитування тощо). З одного боку, платники податків мають лише обов'язок щодо сплати податків, з іншого — несплата податків не призводить до громадського засудження вчинків таких суб'єктів. Навпаки громадська думка підтримує діяльність осіб, які ухиляються від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Це пояснюється і тим, що платники податків не бачать реальних результатів сплачених податків.

Однак, як висновок можна зазначити, що для розкриття змісту злочинної діяльності у сфері оподаткування (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів) важливе значення

мають дані про суб'єктів, які вчиняють такі злочини. Знання криміналістичної характеристики і психологічних особливостей та інших даних, які характеризують ухилення від сплати податків, зборів, інших

обов'язкових платежів, сприяють вибору правильної тактики проведення слідчих і судових дій щодо якісного і ефективного розслідування злочинів і судового розгляду кримінальних справ цієї категорії.

Список літератури:

1. *Дашковская Г.М.* Криминологическая характеристика субъекта и мотивация налоговых преступлений / Г.М. Дашковская. — Российский следователь. — 2002. — № 3.
2. Кримінальний кодекс України. — Харків: ТОВ «Одіссей», 2009. — 288 с.
3. Кримінально-процесуальний кодекс України. — Харків: ТОВ «Одіссей», 2009. — 264 с.
4. *Кустов А.М.* Механизм преступления и противодействие его расследованию / А.М. Кустов. — Ставрополь, 1997
5. *Салтевський М.В.* Криміналістика: підруч. / М.В. Салтевський. — К.: Кондор, 2005.— 588 с.
6. *Тришкина Е.А.* Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. / Е.А. Тришкина. — Волгоград, 1999.

РЕЗЮМЕ

В статье рассматриваются правовые аспекты и криминалистическая характеристика преступлений в налоговой сфере, в частности, уклонения от уплаты налогов, сборов, иных обязательных платежей; предложено свое виденье некоторых аспектов качественного и эффективного расследования преступлений и судебного рассмотрения уголовных дел этой категории.

SUMMARY

The article deals with legal aspects and criminal in the sphere of tax just to avoid paying collection of taxes and other obligatory payments. Some aspects of qualitative and effective investigation of crimes and trial cases of these categories are suggested by author.

*Рекомендовано кафедрою
кримінального процесу та криміналістики*

Подано 27.12.2010.