

УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

На правах рукопису

ЛИСЕНКО

Володимир Васильович

УДК 343.977

РОЗСЛІДУВАННЯ УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Спеціальність: 12.00.09 - кримінальний процес і
криміналістика, судова експертиза

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Харків - 1997 р.



Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі криміналістики Університету внутрішніх справ МВС України.

Науковий керівник - кандидат юридичних наук, доцент, начальник кафедри криміналістики Університету внутрішніх справ Гасірко Володимир Іванович.

ОФІЦІЙНІ ОПОНЕНТИ:

доктор юридичних наук, професор кафедри криміналістики Національної юридичної академії ім. Ярослава Мудрого Матусовський Григорій Абрамович;

кандидат юридичних наук, доцент Компанієць Анатолій Михайлович.

Провідна установа: Національна академія внутрішніх справ, кафедра криміналістики (м. Київ).

Захист відбудеться "27" вересня 1997 р. о "10" годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 02.24.01 по присудженню наукового ступеня кандидата юридичних наук в Університеті внутрішніх справ (310080, м. Харків, пр-т 50-річчя СРСР, 27).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Університету внутрішніх справ (310080, м. Харків, пр-т 50-річчя СРСР, 27).

Автореферат розісланий "14" серпня 1997 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

В.С.Кириченко

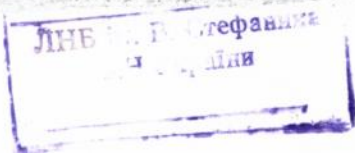
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Важливим фінансовим джерелом держави в сучасних умовах є різні види податків, які одержані з суб'єктів підприємницької діяльності. В умовах економічних перетворень в Україні податкова система покликана виконувати одну із найважливіших функцій у фінансово-господарській діяльності - забезпечення виконання державних програм. Податкова система виступає в ролі механізму здійснення функції перерозподілу доходів. Держава шляхом податкової політики повинна проявляти увагу не тільки розміру доходів, одержаних через їх розподіл, а також впливати на хід і результати підприємницької діяльності, збереженню стимулу працювати, вкладати капітал, розширювати виробництво.

Діяльність по обчисленню та оплаті податків, інших обов'язкових платежів і контролю за повнотою та своєчасністю їх сплати регулюється законодавчими та відомчими нормативними актами, основу серед яких становить Закон України "Про систему оподаткування".¹

Формування податкової системи України відбувається в умовах економічних перетворень, переходу до економіки ринкового типу. Сучасний стан протилежною ознакою є ухилені від сплати податків характеризується недосконалістю і нестабільністю податкового законодавства, слабким рівнем професіоналізму співробітників контролюючих органів, а також зловживаннями з їхнього боку. В 1996 році до кримінальної відповідальності було притягнуто 113 працівників податкової адміністрації. За 3 місяці 1997 року щодо податківців до суду направлено 18 кримінальних справ і виявлено 250 порушень чинного законодавства. Вказане вище впливає на широке розповсюдження порушень в сфері оподаткування.

¹ Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування". //Голос України. 25 березня 1997 року. №52 (1552). С. 6-7.



Аналіз статистичних даних показує, що в загальному обсязі скоєних злочинів значне місце займають правопорушення в сфері обчислення та сплати податків і інших обов'язкових платежів до бюджету. Протягом 1996 року за фактами ухилень від сплати податків по ст.148-2 КК України було порушено 5909 кримінальних справ. Створення перешкод запланованому надходженню податків до бюджету ставить під загрозу виконання і фінансове забезпечення державних програм, знижує ефективність податкової політики як регулюючого фактора економічної діяльності.

Вдосконалення діяльності органів попереднього слідства по розслідуванню даної категорії злочинів в сучасних умовах необхідно розглядати як важливе завдання. Узагальнення слідчої та судової практики показує, що розслідування злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є дуже складним. Відсутність методичних і практичних розробок, які ґрунтуються на науковому аналізі практики по попередженню, розкриттю і розслідуванню ухилень від сплати податків, викликало необхідність проведення наукового дослідження в цьому напрямку.

Проблемі вдосконалення методики розслідування окремих видів злочинів в сучасній криміналістичній літературі приділяється значна увага. Розробка теоретичних положень методики розслідування викликана потребами слідчої практики, необхідністю розробки комплексу рекомендацій методичного характеру, які сприяють ефективному розслідуванню злочинів.

З початком економічних перетворень в Україні, розвитком підприємницької діяльності, значно загострилася кримінальна ситуація, яка вимагає проведення наукових досліджень проблем розслідувань ухилень від сплати податків, скоєних посадовими особами підприємств, установ, організацій та фізичними особами. Необхідність розробки типової методики (рекомендацій) щодо розслідування ухилень від сплати податків передбачена Указом Президента України "Про Комплексну цільову програму боротьби зі злочинністю на 1996-2000 роки" (розд. II, пункт 54/2).

Теоретичною базою для вказаного дослідження послужили наукові праці вчених-криміналістів з питань методики розслідувань окремих видів злочинів,

зокрема, корисливих злочинів, скоєних у сфері економіки. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики розслідувань окремих видів злочинів зробили В.П.Бахін, В.І.Гончаренко, О.М.Колесніченко, В.О.Коновалова, В.К.Лісіченко, Г.А.Матусовський, М.В.Салтєвський та інші.

Таким чином, актуальність обраної теми визначається необхідністю розробки методики розслідування ухилень від сплати податків, підвищення ефективності діяльності, в цьому напрямку слідчих та оперативних підрозділів, можливістю використання в ході розслідування викладених практичних рекомендацій. Розробка і пропозиція комплексу дій по організації та плануванню процесу розслідування даного виду злочинів сприяє цілеспрямованому його проведенню, вибору оптимальної тактики і процесуальних дій в конкретній слідчій ситуації, полегшує процес їхньої підготовки.

Ступінь наукової розробки проблеми. Тема цієї дисертації раніше в криміналістиці спеціально не досліджувалась. Існуючі публікації торкалися лише окремих аспектів обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету, а також кримінологічних досліджень ухилень від сплати податків. Ця робота є першим науковим дослідженням вказаної проблеми, головна увага в якій зосереджена на формулюванні рекомендацій методичного і практичного характеру по розслідуванню ухилень від сплати податків.

Мета дослідження. Проведене дослідження має на меті на основі теорії криміналістичної методики, вивчення і узагальнення практики виявлення правопорушень у сфері оподаткування, аналізу слідчої і судової практики розробити криміналістичну характеристику ухилень від сплати податків та основні положення їх розслідування.

Відповідно до вказаної мети були поставлені і вирішувались такі завдання: 1. Вивчати основні положення системи оподаткування, порядок обчислення та сплати податків. 2. Дослідити практику документообігу у процесі підприємницької діяльності. 3. Узагальнити нормативно-правові акти, регулюючі порядок

обчислення та сплати податків, ведення бухгалтерського обліку, надання звітності.

4. На основі вивчення і узагальнення практики виявлення правопорушень у сфері оподаткування, матеріаліз кримінальних справ, судових експертиз, опублікованої слідчої практики встановити механізм, способи підготовки, скоєння та приховування податкових злочинів.
5. Розробити і описати криміналістичну характеристику ухилень від сплати податків та її елементів.
6. Систематизувати способи злочинної діяльності, їх ознаки як сліди скоєних вчинків, які використовуються для їх виявлення і розкриття.
7. Визначити та описати типові слідчі ситуації, завдання, які випливають із змісту розглянутих ситуацій.
8. Визначити перелік документів, які повинні пред'являтися в розпорядження слідчих підрозділів на стадії порушення кримінальної справи.
9. Визначити основні криміналістичні положення розгляду матеріалів про податкові злочини, їх оцінки та прийняття рішення про порушення кримінальної справи.
10. Розробити рекомендації щодо вивчення та аналізу документальних даних, які відображають виконання фінансово-господарських операцій та прийомів їх зіставлення з метою виявлення порушень податкового законодавства.
11. Розробити рекомендації щодо вивчення та аналізу актів документальної перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та використання результатів перевірок в цілях попереднього слідства.
12. Розробити рекомендації щодо організації та планування розслідувань ухилень від сплати податків.
13. Виділити особливості провадження окремих слідчих дій.
14. Виділити особливості використання спеціальних знань.

Об'єктом дисертаційного дослідження є: законодавство, регулююче податкові відносини і діяльність правоохоронних органів по протидії скоєнню податкових злочинів; фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання; практика органів податкової адміністрації, податкової поліції по виявленню та документуванню правопорушень у сфері оподаткування; практика

діяльності органів попереднього слідства і судових органів по розслідуванню та судовому розгляду податкових злочинів.

Предмет дослідження складає сутність механізму організації та виконання фінансово-господарської діяльності суб'єктами господарювання, практика документообігу, сутність механізму скоєння податкових злочинів, процесу виявлення слідів, формування на основі отриманих даних криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, особливостей виявлення злочинів у сфері оподаткування та їх розслідування.

Методологічну основу дослідження складають положення теорії пізнання, основні положення організації та провадження підприємницької діяльності в Україні, аналіз законодавства, теоретичні узагальнення, що є результатом наукових досліджень вчених-юристів, економістів. У дисертаційному дослідженні використані статистичні, аналітичні дані з галузей економіки, організації та провадження підприємницької діяльності суб'єктами господарювання, кримінологічної, слідчої та судової практики, що характеризують відносини в сфері оподаткування, порядок обчислення та сплати податків і інших обов'язкових платежів до бюджету, податкові правопорушення.

Прагматичною основою дослідження послужили: Конституція України, кримінальне і кримінально-процесуальне законодавство України, нормативні акти, регулюючі організацію та діяльність суб'єктів господарювання, порядок обчислення та сплати податків, організацію бухгалтерського обліку і подання звітності, організацію та діяльність контролюючих органів.

Емпіричну базу дослідження являють собою: результати вивчення та узагальнення за спеціальною програмою 400 кримінальних справ про злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджету (ст.148-2 КК України) які знаходились в провадженні слідчих, а також розглянутих судами України за 1994 -1997 р. р.; матеріали про відмову у порушенні кримінальних справ з ознаками правопорушень у сфері оподаткування;

матеріали закритих кримінальних справ про ухилення від сплати податків (по реабілітуючих та нереабілітуючих обставинах); матеріали кримінальних справ, порушених по ст. 168 КК України щодо співробітників податкових адміністрацій, які виконували обов'язки по перевірці діяльності суб'єктів господарювання щодо обчислення та сплати податків; результати узагальнення опитування слідчих МВС, які проводили попереднє слідство в справах про ухилення від сплати податків (опитано понад 100 чол.); експертні провадження і узагальнення в кримінальних справах (судово-бухгалтерські, експертні дослідження документів) по матеріалах Харківського НДІ судових експертиз; матеріали Наукового центру Національної академії внутрішніх справ про кримінологічні дослідження правопорушень у сфері оподаткування (П.Т.Гега, 1996 р.) матеріали узагальнення судової практики у справах про ухилення від сплати податків (В.Р.Мойсик, Верховний Суд України, 1995 р.); матеріали узагальнення у кримінальних справах про ухилення від сплати податків (В.К.Матвійчук, Національна академія внутрішніх справ, 1995 р.); узагальнення опублікованих матеріалів Головної Державної податкової адміністрації про порушення, що допускаються суб'єктами підприємницької діяльності в питаннях обчислення та сплати податків; узагальнення матеріалів податкової поліції про порушення, що допускаються суб'єктами господарювання в сфері оподаткування, а також особливості виявлення злочинів і інших правопорушень; результати аналізу та узагальнення матеріалів опублікованої слідчої та судової практики.

Наукова новизна дослідження визначається тим, що в Україні це перше дослідження, присвячене методиці розслідувань ухилень від сплати податків. У дисертації обґрунтовується низка важливих в теоретичному плані і юридичній практиці положень, висновків та рекомендацій: 1. На базі основних положень теорії криміналістики, методики розслідування окремих видів злочинів, шляхом використання даних суміжних галузей права, бухгалтерського обліку та аудиту, аналізу законодавчих і відомчих нормативних актів у сфері оподаткування,

практики контролю та виявлення податкових злочинів, досвіду розслідування вказаної категорії злочинів розглянуті криміналістична характеристика ухиленнь від сплати податків, її зміст та значення для організації розслідування. Розглянуто окремі елементи криміналістичної характеристики, зокрема, проведено аналіз способів підготовки, скоєння та приховування податкових злочинів як головних її складових частин. Досліджена криміналістична проблема механізму злочинних посягань на податкову систему. Подана криміналістична характеристика осіб, що причетні до скоєння податкових злочинів.

2. На основі узагальнення судово-слідчої практики розглянуті приводи і підстави для порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків, порядок, особливості розгляду та прийняття рішення по матеріалах про порушення податкового законодавства на стадії порушення кримінальної справи. Проаналізовано зміст акту документальної перевірки фінансово-господарської діяльності з точки зору його використання в цілях кримінального судочинства. Визначено обставини, які підлягають встановленню в ході попереднього слідства.

3. В роботі визначено типові слідчі ситуації, що виникають на початковому етапі розслідування ухиленнь від сплати податків та сформульовано основні напрямки розслідування.

4. Розглянуті рекомендації щодо організації та планування процесу розслідування.

5. Викладено особливості провадження окремих слідчих дій, таких як допит свідка та обвинуваченого, виїмки та огляду документів.

6. Розглянуто порядок та особливості використання спеціальних знань в ході розслідування ухиленнь від сплати податків, зокрема, викладені особливості призначення та проведення документальних перевірок, судово-бухгалтерських експертиз. Визначені обставини, які підлягають встановленню у вказаних випадках.

7. Розглянуті питання дослідження документів бухгалтерського обліку у справах про ухилення від сплати податків.

8. Сформульовані рекомендації, які спрямовані на попередження ухиленнь від сплати податків. В основному вони відносяться до регулювання порядку діяльності господарчих суб'єктів, удосконаленню облікової

документації, обліку суб'єктів підприємницької діяльності та здійснених ними фінансово-господарчих операцій.

Зазначені положення вносяться на захист, які в загальному вигляді можна сформулювати наступним чином: 1. Основні теоретичні положення, які пов'язані з проблемою розслідування ухилень від сплати податків. 2. Тактико-методична концепція виявлення, розкриття та розслідування злочинів у сфері оподаткування.

Теоретична і практична значимість роботи полягає в тому, що результати дослідження становлять окрему методiku розслідування податкових злочинів. Робота містить рекомендації теоретичного і практичного характеру, які можуть бути використані слідчими, працівниками органів дізнання, виконуючих обов'язки по виявленню, викриттю та розслідуванню податкових злочинів.

Матеріали дослідження використовуються у навчальному процесі Університету внутрішніх справ, рекомендації за результатами дослідження подані до слідчих підрозділів УМВС України, територіальних податкових адміністрацій.

Особиста участь дисертанта в дослідженні визначається вивченням, аналізом та узагальненням матеріалів слідчої та судової практики, формуванням висновків, наукових положень, методичних рекомендацій, участю в роботі методичних семінарів слідчих.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні висновки і положення, а також практичні рекомендації дисертаційного дослідження відображені в монографії, опублікованих наукових статтях, методичних розробках дисертанта, виступах на науково-практичних конференціях (м. Харків, 1996, 1997 рр, м. Луганськ, 1994, 1997 рр).

Структура дисертаційного дослідження. Дисертація складається зі вступу, трьох глав, що містять 10 параграфів, висновку, додатку та бібліографії. Архітектоніка роботи обумовлена цілями, предметом і логікою проведеного дослідження.

ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обгрунтовується агуальність теми, предмет і структура дослідження, наукова новизна, методологічна і нормативна база, теоретична і практична значимість, а також викладаються основні положення дисертаційного дослідження, які виносяться на захист.

Глава перша "Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків" присвячується дослідженням проблеми криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, способам приготування, скоєння, приховування вказаної категорії злочинів, осіб, які здійснюють такі посягання, наслідки таких посягань, що виникають у процесі слідствотворення і локалізації слідів. В процесі дослідження дисертант спирався на праці вчених-криміналістів (Р.С.Белкін, О.М.Васильєв, І.Ф.Герасимов, А.В.Горбачов, Л.Я.Дравкін, О.Н.Колесніченко, В.О.Коновалова, В.К.Лісиченко, Г.А.Матусовський, В.А.Образцов, М.В.Салтевський та інші).

У першому параграфі - "Криміналістична характеристика як структурний елемент окремої методики розслідування" розглянуті питання поняття та змісту криміналістичної характеристики, подано кримінально-правову характеристику діянь, передбачених ст. 148-2 КК України та проведено аналіз способів скоєння податкових злочинів. Розглянуто питання об'єктів оподаткування податку на прибуток підприємств, на додану вартість та інших. Приведені нормативні акти, які регулюють вказані відношення. Злочини вказаної категорії пов'язані з порушенням встановленого порядку обчислення та сплати податків, які завдають шкоди державним інтересам.

У другому параграфі - "Характеристика способів ухилень від сплати податків" розглянуті питання щодо характеристики дій по приготуванню, скоєнню та приховуванню ухилень від сплати податків. Стосовно до теми цього дослідження особливе значення набуває вивчення механізму скоєння податкових злочинів в залежності від сфери діяльності суб'єкта господарювання. При розгляді

е актив злочинної діяльності в цілях криміналістичного дослідження та використання отриманих даних в практиці розслідувань ухилень від сплати податків основними елементами виступають: 1. Визначення мети та прийняття рішення про скоєння ухилень від сплати податків. 2. Збирання та аналіз необхідної інформації: а) вивчення нормативних актів, регулюючих питання обчислення та сплати податків; б) консультації з питань ухилень від сплати податків зі "спеціалістами" (співробітники податкової адміністрації, правоохоронних органів, посадові особи інших суб'єктів підприємницької діяльності) в) вивчення економічних факторів (попит на окремі види товарів і виявлення потенціальних покупців оптом, передача для подальшої реалізації і т.п.); г) вивчення можливостей контролюючих органів по виявленню ухилень від сплати податків і можливостей ухилень від відповідальності в разі виявлення порушень податкового законодавства; д) вивчення обстановки, в якій злочинці передбачають діяти. 3. Моделювання злочинної діяльності: а) вибір засобів скоєння ухилень від сплати податків; б) оцінка обстановки; в) планування дій і в цілому моделі злочину; г) виконання пробних дій та аналіз одержаних результатів; д) імовірність викриття, планування дій по приховуванню злочину та його слідів, по протидії виявленню відповідними органами факту ухилень від сплати податків; е) вибір операцій, при яких найпростіше досягти злочинного результату. 4. Організація злочинної групи та аналіз її особистого складу, в тому числі і осіб, яких необхідно залучити для виконання певних дій згідно з обстановкою та умовами скоєння злочину (як публичних, так і тих, які мають відношення до контролю за повнотою своєчасністю обчислення та сплати податків. 5. Встановлення контакту з правоохоронними органами для прикриття злочинної діяльності і використання їх допомоги при скоєнні злочину.

В ході дослідження встановлено присутність в структурі злочинної діяльності дій по приготуванню здійсненню злочину в 63 %, дій по приховуванню злочину і його слідів - в 81 %. При цьому різновидностями по приховуванню

ухилень від сплати податків являлися: знищення документів; фіктивне оформлення виконання робіт інформаційно-довідкового характеру, а також пов'язаних з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності; завищення даних про матеріальні затрати; включення до затрат матеріалів замовника; завищення ціни купленого товару; завищення затрат на службові відрядження; виготовлення і використання фіктивних документів; перерахування коштів на рахунки в відділення ощадного банку; заниження кількості купленого (проданого) товару; реалізація товару за готівку та її приховування.

Значне місце в роботі відведено результатам дослідження дій злочинців по скоєнню ухилень від сплати податків, операцій і документів, які підлягають вивченню та аналізу в процесі попереднього слідства. В зв'язку з цим було охарактеризовано 32 різних способи злочинної діяльності, з відображенням дій по підготовці, скоєнню та їх приховуванню.

Аналіз матеріалів кримінальних справ показав, що ухилення від сплати податків здійснюються наступними способами: а) неподання податкових декларацій - 19 %; б) приховування об'єктів оподаткування - 24 %; в) заниження об'єктів оподаткування - 49 %; г) змішаним способом - 8 %. При цьому діяльність злочинців продовжувалась: а) до 4 місяців - 14 %; б) до 6 місяців - 23 %; в) до 1 року - 26 %; г) більше 1 року - 37 %.

В ході узагальнення матеріалів практики розслідування ухилень від сплати податків були встановлені наступні зв'язки: 1) при внесенні посадовими особами фіктивних даних про зміст та об'єм фінансово-господарської діяльності в первинні документи (наприклад, накладні на відпуск товару) - відповідно такі ж дані вносяться в документи бухгалтерського оформлення (бухгалтерські реєстри) та документи звітності; 2) в разі внесення фіктивних даних в облікові реєстри - відповідно такі ж дані вказуються в документах бухгалтерської звітності. При цьому в первинні документи такі зміни вносяться дуже рідко; 3) в разі внесення фіктивних даних в документи бухгалтерської звітності (податкові декларації,

розрахунки податків), дуже рідко вказані дані вносяться в бухгалтерські реєстри та первинні документи. В таких випадках посадові особи припускають, що діяльність за вказаний період проводиться не буде або порушення додаткового законодавства не будуть встановлені в ході перевірки.

У третьому параграфі - "Характеристика особи злочинця" розглянуто один із компонентів криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків - відомості про осіб, які причетні до скоєння податкових злочинів. За даними проведеного дослідження вказані злочини здійснюються керівниками суб'єктів господарювання в 84 %, при цьому в 16 % у співучасті керівника і бухгалтера. В 48 % вказані особи мали вищу і незакінчену вищу освіту. За даними дослідження встановлено, що судами не завжди застосовується належна міра покарання за ухилення від сплати податків (штраф - 41 % ; позбавлення волі з відстрочкою виконання вироку - 36 % ; умовне засудження - 21 % ; позбавлення права займати певні посади або займатися певною діяльністю - 27 % ; конфіскація майна - 14 %). Характеристику осіб відображено як їх поведінку до, під час та після скоєння ухилень від сплати податків.

Глава друга - "Порушення кримінальної справи. Плакування першочергового етапу розслідування" присвячена дослідженням криміналістичних аспектів розгляду слідчими матеріалів про злочини та їх викриття, типові слідчі ситуації та організації і плануванню їх розслідування.

Параграф перший "Порушення кримінальної справи (приводи, підстави, аналіз та оцінка матеріалів)" присвячений особливостям аналізу та оцінки матеріалів про порушення податкового законодавства; порушення кримінальних справ.

Проведеним дослідженням встановлено, що за повідомленнями територіальних податкових адміністрацій було порушено 17 % кримінальних справ; за матеріалами підрозділів податкової поліції - 46 %; за матеріалами підрозділів ДСБЕЗ - 5 %; за матеріалами СБУ - 1 %, у процесі розслідувань інших

злочинів - 6 %; за матеріалами прокурорської перевірки - 2 %; за матеріалами спільних заходів органів Державної податкової адміністрації та підрозділів податкової поліції у 23 % випадків були порушені кримінальні справи за ознаками злочинів, передбачених ст.148-2 КК України.

Дані дослідження свідчать про наявність в питаннях про порушення кримінальних справ труднощів при аналізі та оцінці первинних матеріалів. Слідчими приймаються рішення про порушення кримінальних справ за матеріалами, які мають неповні дані і не відповідають поставленим вимогам. Так, наприклад, в 1994 році за даними МВС України було порушено 1077 справ про злочини розглянутої категорії (в 1996 р. - 5909). При цьому за вказаний період провадженням було закінчено 375 справ (34,8%). Із них тільки 69 (6,4%) кримінальних справ було закінчено складанням обвинувального висновку (в 1996 р. - 46,6%). По нереабілітуючих обставинах було закрито 306 кримінальних справ (28,4%). У 25% випадків кримінальні справи було закрито по реабілітуючих обставинах (в 1996 р. - 9%).

Матеріали, які подаються територіальними податковими адміністраціями в слідчі підрозділи повинні включати: 1) повідомлення керівництва податкової адміністрації; 2) акт документальної перевірки (оригінал) з необхідними додатками; 3) розписку керівника та головного бухгалтера суб'єкта підприємницької діяльності, який підлягає перевірці про представлення всіх необхідних документів; 4) пояснення посадових осіб, які несуть відповідальність за своєчасність та правильність обчислення та сплати податків на предмет виявлених порушень податкового законодавства; 5) висновок спеціаліста державної податкової адміністрації на представлені пояснення посадових осіб; 6) накази про призначення на посаду, посадові інструкції; 7) документи, що представлені посадовими особами у виправлення виявлених недоліків та які не були прийняті посадовими особами податкових адміністрацій; 8) пояснення посадових осіб, які не прийняли вказані документи; 9) документи, які викликають

сумнів в їх дійсності чи правильності відображення проведених операцій; 10) відомості про майно підприємства та наявність коштів в установах банків; 11) реєстраційні документи.

Вивчення первинних матеріалів, аналіз і оцінка слідчим даних, які включаються в ці матеріали, в стадії порушення кримінальної справи має мету: 1. З'ясування дотримання правил проведення документальних перевірок суб'єктів господарювання в питаннях обчислення та сплати податків. 2. Встановлення в матеріалах перевірок даних, які вказують на наявність ознак злочину, передбаченого ст.148-2 КК України. 3. З'ясування достатності отриманих матеріалів для прийняття рішення про порушення кримінальної справи. У вказаному параграфі розглянутий зміст акту документальної перевірки та додатків до нього, які повинні направлятися в органи попереднього слідства. Окрім вказаного, приведені обставини, які підлягають встановленню в ході розслідування. В ході попереднього слідства підлягають встановленню наступні обставини: 1) чи мав місце факт ухилення від сплати податків; 2) характеристика суб'єкта підприємницької діяльності (найменування, місто знаходження, вид діяльності, структура, його цілі та завдання; 3) підстави та дотримання встановленого порядку державної реєстрації суб'єкта господарювання; 4) дотримання встановленого порядку реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності в територіальних органах податкової адміністрації та інших установах (наприклад, Пенсійному фонду); 5) відповідність уставу діяльності суб'єкта господарювання; 6) відомості про майно підприємства, наявність розрахункових рахунків в установах банків та їх рух; 7) характер та зміст фінансово-господарних операцій; 8) місто, час, мета, спосіб злочинної діяльності; 9) за який звітний період скоєно ухилення від сплати податків; 10) розмір прихованих доходів (прибутку) та несплачених податків по окремим звітним періодам, видах податків; загальний розмір спричиненої державі матеріальної шкоди; 11) характер та зміст нормативних актів, положення яких були порушені при здійсненні злочину;

12) особи, які приймали участь в виконанні конкретної фінансово-господарської операції (як суб'єкти даного злочину, так і приватні особи), їх посадові та функціональні обов'язки; 13) дії, які виконувались конкретними особами при здійсненні фінансово-господарчих операцій та скоєнні ухилень від сплати податків; 14) наявність в осіб вказаних осіб ознак інших злочинів; 15) характеристика осіб (соціальна, професійна, кримінальна), які приймали участь в діяльності суб'єкта господарювання; 16) наявність причинного зв'язку; 17) обставини, які сприяли скоєнню ухилень від сплати податків.

В другому параграфі - "Слідчі ситуації у справах про ухилення від сплати податків" на основі вивчення і узагальнення матеріалів кримінальних справ розглянуто слідчі ситуації, що виникають на момент порушення кримінальної справи. Для розглянутої категорії злочинів характерні наступні дві групи слідчих ситуацій. До першої групи відносяться слідчі ситуації, коли початкові дані про скоєння злочину отримані в результаті: 1) проведення документальної перевірки співробітниками податкової адміністрації; 2) виконання заходів підрозділами податкової поліції; 3) спільних заходів податкової поліції та відділу документальних перевірок територіальної податкової адміністрації. До другої групи входять ситуації, коли дані про злочини розглянутої категорії отримані в результаті розслідувань інших злочинів. В зв'язку з зазначеним вище, поставлені завдання, які випливають із названих слідчих ситуацій, а також послідовність дій (організаційних та інших), які підлягають виконанню. Типова система слідчих дій та оперативних заходів може бути представлена наступним образом: 1) допит півзора, який проводив документальну перевірку фінансово-господарської діяльності на предмет роз'яснення змісту та результатів перевірки; 2) ввімка та огляд документів, знімання інформації, яка знаходиться на магнітних носіях; 3) допит посадових осіб, відповідальних за обчислення, сплату податків та своєчасне представлення податкових декларацій і розрахунків податків; 4) обшук по місту проживання та роботи посадових осіб підприємств; 5) накладення

арешту на вклади та майно з метою забезпечення конфіскації і відшкодування спричиненої матеріальної шкоди: 6) припинення операцій по використанню коштів, які знаходяться на розрахункових рахунках підприємства; 7) допит свідків (осіб, які в тій чи іншій мірі брали участь в здійсненні фінансово-господарських операцій, посадових осіб інших суб'єктів підприємницької діяльності); 8) допит посадових осіб державної податкової адміністрації, які здійснювали контроль за діяльністю суб'єкта господарювання, а також раніше проводили документальні перевірки; 9) організація проведення додаткової чи повторної документальної перевірки (в разі необхідності); 10) організація проведення документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, з якими підприємство вступало в різного роду стосунки (в разі необхідності) 11) призначення різного роду експертних досліджень (економічні, бухгалтерські, криміналістичні); 12) очні ставки; 13) організація проведення документальних ревізій (в разі необхідності).

У третьому параграфі "Організація та планування розслідування ухилень від сплати податків" розглянуті питання організації та планування процесу розслідування. На початковому етапі розслідування вказаної категорії злочинів належить виконання організаційна діяльність в наступних напрямках: 1. Організація проведення документальних перевірок діяльності суб'єкта господарювання. 2. Підбір відповідних спеціалістів. 3. Організація виконання виїмки. 4. Розподіл та систематизація первинних документів, облікових реєстрів, документів бухгалтерської звітності в порядку, зручному для використання в ході попереднього слідства. 5. Організація проведення оперативно-розшукових заходів. 6. Створення слідчо-оперативних груп. 7. Підбір та вивчення спеціальної літератури і документів, ознайомлення з якими необхідне для рішення завдань кримінального судочинства. 8. Схематичне зображення механізму скоєння ухилень від сплати податків. 9. Обмін інформацією про подію, яка розслідується, між слідчими та оперативними підрозділами, спеціалістами, ревізорами, експертами.

Глава третя - "Тактика проведення окремих слідчих дій" присвячена особливостям тактики проведення окремих слідчих дій, серед яких виділені такі, як допит свідка та обвинуваченого, виїмка та огляд документів. Розглянуто питання використання спеціальних знань в ході розслідування ухиленнь від сплати податків. Значна увага приділена питанням дослідження документів.

Перший параграф глави "Тактика допиту свідка та обвинуваченого" присвячений особливостям тактики проведення вказаних слідчих дій. Значна увага при цьому приділяється питанням підготовки та проведення допиту. Виділяються деякі групи свідків, які підлягають допиту при розслідуванні вказаних злочинів. Першу групу становлять особи, що працюють на підприємстві, яке підлягає перевірці: 1) обслуговуючий персонал; 2) особи, що володіють знаннями щодо бухгалтерського обліку та займають посади бухгалтерів; 3) засновники суб'єкта підприємницької діяльності; 4) юристи, які здійснюють допомогу в веденні діяльності суб'єкта господарювання; 5) керівники, що здійснюють прийняття на роботу осіб, відповідальних за обчислення та сплату податків; 6) особи, що отримують товар для подальшої реалізації; 7) особи, що здійснюють оформлення різних угод.

Другу групу становлять особи, що не працюють на підприємстві, яке підлягає перевірці: 1) посадові особи інших суб'єктів підприємницької діяльності, які брали участь у виконанні різного роду угод; 2) особи, які безпосередньо проводили відпуск товару, транспортування, реалізацію, зберігання; 3) особи, що виконували послуги по охороні товарно-матеріальних цінностей під час перевезення; 4) посадові особи Державної податкової адміністрації, які виконували обов'язки по контролю за здійсненням господарської діяльності суб'єкта, а також здійснювали ведення податкової справи; 5) посадові особи Державної податкової адміністрації, які проводили документальну перевірку дотримання суб'єктом господарювання законодавства про податки та інші.

При розгляді вказаного параграфу приведені обставини, які підлягають встановленню в справах про ухилення від сплати податків. Зокрема, в процесі дониту посадових осіб Державної податкової адміністрації необхідно встановлювати: 1) характер і зміст виявлених порушень законодавства про податки, в процесі документальної перевірки діяльності, роз'яснення окремих положень акта документальної перевірки і отриманих результатів, даних, які не знайшли відображення в акті; 2) роз'яснення окремих положень відомчих нормативних актів про порядок, терміни обчислення та сплати податків, подання розрахунків та податкової декларації; 3) характер та зміст дій посадових осіб Державної податкової адміністрації при виконанні діяльності по перевірці дотримання законодавства про податки, яку проводили раніше (в разі виявлення порушень, які не були встановлені при проведенні попередньої перевірки); 4) порядок реєстрації конкретного суб'єкта господарювання та інші.

Параграф другий - "Тактика виїмки та огляду документів" присвячений особливостям проведення вказаних слідчих дій. На основі узагальнення практики розслідування податкових злочинів приведено перелік документів, які частіше всього використовуються в цілях кримінального судочинства, розглянуті заходи, які підлягають виконанню в ході підготовки до огляду документів.

У третьому параграфі - "Використання спеціальних знань в справах про ухилення від сплати податків" значна увага приділяється проблемі використання спеціальних знань в процесі розслідування, зокрема, призначенню та проведенню документальних перевірок, в тому числі додаткових та повторних перевірок, судово-бухгалтерських експертиз. При розгляді вказаного параграфу виділяються структурні елементи діяльності по організації та проведенню документальних перевірок. Серед яких виділяються: 1) аналіз обставин, які викликали необхідність в проведенні документальної перевірки; 2) підготовка матеріалів, необхідних для проведення перевірки; 3) формулювання завдання для проведення документальної перевірки; 4) вибір органу, якому доручається її проведення; 5) взаємодія

(взаємозв'язок) слідчого зі спеціалістом при проведенні перевірки, забезпечення спеціаліста необхідними матеріалами; б) аналіз та оцінка результатів проведеної документальної перевірки.

Також при розгляді вказаного параграфу приведені підстави для проведення додаткових та повторних документальних перевірок. Розглянуті питання використання спеціальних знань при проведенні окремих слідчих дій, а також використання непроцесуальної форми спеціальних знань.

В четвертому параграфі - "Дослідження документів" розглянуті питання дослідження документальних даних, які відображаються в різних документах. В зв'язку з вказаним приведено поняття дослідження документів, яке становить діяльність по вивченню всього масиву документів і метою якого є отримання необхідної інформації, що використовується в ході розслідування (складання плану, висунення версій, підбирання необхідних документів для підтвердження злочинної діяльності).

Вивчення матеріалів кримінальних справ про ухилення від сплати податків і проведене дослідження в цьому напрямку дозволили виділити окремі групи документів, які зустрічаються в практиці розслідування розглянутої категорії злочинів: 1. Нормативні акти, які встановлюють порядок організації підприємницької діяльності в Україні, видачу ліцензій, патентів і т.п. 2. Нормативні акти, які визначають систему оподаткування, види податків, об'єкти оподаткування, порядок обчислення та сплати податків. 3. Нормативні акти, які встановлюють структуру і регулюють діяльність органів по контролю за повнотою і своєчасністю обчислення та сплати податків, а також протидіють скоєнню ухиленя від сплати податків. 4. Документи, які встановлюють порядок провадження бухгалтерського обліку, складання звіту про фінансово-господарську діяльність та забезпечення збереження в установлені законом терміни. 5. Документи, які використовуються для відображення фінансово-господарських операцій (первинні документи, облікові реєстри). 6. Документи, які надаються посадовими особами суб'єктів господарювання в територіальні податкові

адміністрації. 7. Документи органів, які виконували перевірку та контроль суб'єктів підприємницької діяльності, в тому числі і в питаннях обчислення та сплати податків. 8. Документи, які відображають діяльність по прийому на роботу, встановлюють посадові обов'язки. 9. Документи, які відображають дані та результати проведених раніше перевірок дотримання податкового законодавства, матеріали про притягнення до адміністративної відповідальності і т.п.

У дисертації приведено та проаналізовано практику дослідження документальних даних по виявленню правопорушень в сфері оподаткування. У практичній діяльності використовуються різні прийоми зіставлення документів. Простим і зручним прийомом є зіставлення інформації та даних, що містяться у різних екземплярах одного і того ж документа. Цей прийом використовується при зіставленні накладних на відпуск товару, які складаються у двох екземплярах. Внесення фіктивних даних у ці документи дозволяє змінити кількість або вартість одержаних товарів. Використовуючи вказаний прийом, були виявлені порушення податкового законодавства директором МПП "Аудіо-відео-сервіс", який занижував кількість отриманих касет.²

В окремих випадках, виходячи із аналізу кримінальної справи, змісту виконаної операції, даних оперативних підрозділів, підлягають перевірці аналогічні документи і у інших організаціях, які брали участь у подальших операціях по придбанню та реалізації тієї ж продукції (багаторазовий перепродаж однієї партії товару). Саме так були виявлені порушення податкового законодавства при реалізації однієї партії металопрокату від виробника до безпосереднього споживача.³

Наступним прийомом виступає зіставлення даних, що містяться у накладних та інших документах, які відображають надходження товарно-матеріальних

² Кримінальна справа №0447. Матеріали слідчого управління УМВС України в Луганській області за 1996 рік.

³ Кримінальна справа №43-94-0071. Матеріали слідчого управління УМВС України в Луганській області за 1994 рік.

цінностей, з даними, що є у документах організацій, які здійснюють перевезення товарів.

Одним із прийомів зіставлення документів є звірення даних первинних документів, записів бухгалтерського обліку, що відображають оприходування товару. Ефективним є прийом зіставлення даних, що містяться у документах, які відбивають рух товарно-матеріальних цінностей. Відомості про ці операції можуть бути перевірені за такими документами як: рахунок-фактура, акт приймання товарно-матеріальних цінностей, паспорт якості продукції, картки складського обігу, облікова відомість аналітичного обліку, платіжні доручення, товарно-транспортні накладні та інші. Наступним видом аналізу та зіставлення документів є порівняння даних документів офіційного та неофіційного обліку. Необхідно враховувати, що у практичній діяльності щодо виявлення порушень податкового законодавства часто зустрічаються випадки невідповідальності між документами, у яких відображаються окремі операції, і фактичним обсягом та змістом операцій (заниження кількості придбаного товару, заниження ціни реалізації). Через зіставлення даних за документами і фактичної наявності товару можуть бути встановлені факти ухилень від сплати податків.

В висновку роботи сформульовані головні положення про результати проведеного дослідження, а також пропозиції та рекомендації, направлені на удосконалення практики розслідування ухилень від сплати податків.

По темі дисертації опубліковані такі роботи:

1. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. Монография. Консум, Харьков, 1997 (12 п.л.)
2. Некоторые вопросы использования специальных познаний при расследовании уклонений от уплаты налогов. В сб.: Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих вчених. Харків. Університет внутрішніх справ, 1996, вип. 1.- С. 95-98. (0,25 друк. арк).

3. Анализ и оценка материалов о нарушении налогового законодательства в стадии возбуждения уголовного дела. // Бизнес Информ. Харьков, 1996, №24.- С. 12-14; 1997, №1.- С. 24-27(1 друк. арк.).

4. Про деякі способи ухилення від сплати податків. В сб.: Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих вчених. Харків. Університет внутрішніх справ, 1997, вип. 2.- С. 46-51. (0,3 друк. арк.).

5. Деякі прийоми зіставлення документів у справах про ухилення від сплати податків. //Вісник Університету внутрішніх справ. Харків, 1997, вип. 2.- С. 41-45 (0,3 друк. арк.).

Lysenko V.V. Investigation of tax evasion.

Dissertation has a form of manuscript prepared for obtaining degree of candidate in science of Law on speciality 12.00.09 - criminal process and criminalistics; forensic expertise. University of Internal affairs, Kharkov, 1997.

The dissertation contains criminalistic characteristic of tax evasion. The problems of analysis and appereciation of primary materials; of organization and planning of the investigation process according to typical investigative situations are examined. Peculiarities of realization of investigative actions; using of special knowledge; document examination are marked.

Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов.

Диссертация в форме рукописи на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.09 - уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза. Университет внутренних дел, Харьков, 1997.

Диссертация содержит криминалистическую характеристику уклонений от уплаты налогов. Рассмотрены вопросы анализа и оценки первичных материалов, организации и планирования процесса расследования в типовых следственных ситуациях. Отмечены особенности проведения отдельных следственных действий, использования специальных познаний, исследования документов.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, криміналістична характеристика, особливості розслідування злочинів.

Відповідальний за випуск
доцент **М.Г.Щербаківський**

Здано до друку 2.08.97. Підп. до друку 8.08.97. Формат 60x90/16. Обсяг 1,5
друк. арк. Зам. 23/3. Тираж 100 прим.

Ротапринт Університету внутрішніх справ, 310080, м. Харків, пр. 50-річчя
СРСР, 27.

AB 38.334