

УДК 336.225.3(477)

## МАТЕРІАЛЬНІ СЛІДИ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

## MATERIAL TRACES WHEN INVESTIGATING TAX EVASION

**Оніщик Ю.В.**,  
кандидат юридичних наук,  
доцент кафедри фінансових розслідувань  
факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації  
працівників податкової міліції  
Національного університету державної податкової служби України,  
майор податкової міліції

Статтю присвячено актуальним питанням розслідування злочинів у сфері оподаткування. Розглядаються матеріальні сліди ухилення від сплати податків. Автор акцентує увагу на важливості цих слідів під час розслідування даної категорії злочинів, адже вони є головними носіями інформації про вчинення ухилення від сплати податків і лише в них відбивається основна «слідова картина» злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України.

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків, сліди злочину, документи, фінансово-господарська діяльність, розслідування злочинів.

Статья посвящена актуальным вопросам расследования преступлений в сфере налогообложения. Рассматриваются материальные следы уклонения от уплаты налогов. Автор акцентирует внимание на важности этих следов при расследовании данной категории преступлений, ведь они являются главными носителями информации о совершенном уклонении от уплаты налогов и только они содержат основную «следовую картину» преступления, предусмотренного ст. 212 Уголовного кодекса Украины.

**Ключевые слова:** уклонение от уплаты налогов, следы преступления, документы, финансово-хозяйственная деятельность, расследование преступлений.

The article is devoted to topical issues of crime investigation in the field of taxation. We consider the material traces of tax evasion. The author emphasizes the importance of these traces when investigating crimes of this category, as they are the main carriers of committing tax evasion and they only see the main "revealing traces" a crime under Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine.

**Key words:** tax evasion, the traces of the crime, documents, financial and business activities, the investigation of crimes.

**Постановка проблеми.** Злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, мають відображення в певних слідах. Залежно від способів вчинення цих злочинів, сліди відображаються в певних документах, предметах (матеріальні), пам'яті людей (ідеальні). Типові сліди злочину є одним з елементів криміналістичної характеристики злочинів, тому їх дослідження є обов'язковим під час розроблення методики розслідування злочинів, передбачених ст. 212 Кримінального кодексу України.

**Стан дослідження.** Значимість слідів для розкриття й розслідування злочинів не піддавалася сумніву із самого початку даного виду діяльності. Вивченню слідів злочину, механізму слідоутворення, властивостей слідів, основних напрямів їх використання у процесі розслідування присвячені роботи основоположників

криміналістичної науки. Теоретичні основи про сліди злочину у криміналістиці розробляли такі вчені, як Р.С. Белкін, Є.Ф. Буринський, Г.Л. Грановський, І.Ф. Крилов, Б.І. Шевченко, І.Н. Якимов та інші. Окремі аспекти слідів ухилення від сплати податків досліджувались у роботах І.Г. Александрова, Л.П. Брича, Т.М. Барабаш, Л.Д. Гаухмана, Д.П. Голосніченка, О.О. Дурова, В.А. Козлова, М.Й. Коржанського, І.І. Кучерова, В.В. Лисенка, І.Н. Соловйова, Н.М. Сологуба, М.П. Яблокова та інших. Однак у науковій літературі типові матеріальні сліди вчинення ухилення від сплати податків ще не набули ґрунтовного й комплексного характеру. Саме тому **метою статті** є дослідження матеріальних слідів учинення ухилення від сплати податків та їх значення в розкритті і розслідуванні даної категорії злочинів.

**Виклад основного матеріалу.** Результатом учинення будь-якого злочину як діяльності, що знаходить своє відображення в об'єктивній дійсності, є сліди вчинення цього злочину. У сукупності вони утворюють «слідову картину» даного суспільно небезпечного діяння. Інформація про сліди злочину дозволяє змодельовати ситуацію, висунути версії, спланувати хід проведення розслідування злочинів тощо.

У криміналістичній науці під слідами злочину розуміється частина інформації (матеріальної або ідеальної), що об'єктивно виникає в результаті злочину на всіх стадіях його вчинення, щодо якої є науково обґрунтовані, практично перевірені та допустимі засоби, прийоми й методи її виявлення, отримання, дослідження, використання та оцінки [1, с. 29-30]. Із гносеологічного погляду, як вважав Р.С. Белкін, слідами злочину є будь-які зміни середовища, що виникають у результаті вчинення в цьому середовищі злочину. За нашою класифікацією, ці зміни можуть бути двох видів: ідеальні («відбитки» події у свідомості людей) та матеріальні («відбитки» події на предметах, зміни обстановки події). Механізм виникнення ідеальних змін і самі ці зміни як уявні образи у свідомості людей – учасників або сторонніх спостерігачів події – є об'єктом дослідження криміналістики лише частково, оскільки криміналістика черпає основні дані про ці процеси із психології, фізіології та інших наук про людину. У повному об'ємі криміналістичними об'єктами є матеріальні зміни середовища, і саме вони складають зміст поняття «сліди злочину» [2, с. 39].

Р.С. Белкін наступним чином визначав переваги матеріальних слідів порівняно з ідеальними: вони наділені більшою стійкістю; інформація, що міститься в них, більш стійка під час впливу на неї процесів розсіювання інформації; вони менш схильні до впливу суб'єктивних факторів та наділені, як правило, більшою об'єктивністю; доступні для безпосереднього розгляду, відтворювані в експерименті; безпосередньо пов'язані з подією причинно-наслідкових відносин; складніше фальсифікуються [3, с. 65]. На підставі існуючих уявлень про матеріальні сліди злочину [4, с. 108; 5, с. 4; 6, с. 3; 7, с. 77; 8, с. 517; 9, с. 35] вважаємо, що найбільш сприйнятним є наступне визначення матеріальних слідів злочину: це результати матеріального відображення властивостей взаємодіючих у ході злочинної діяльності матеріальних об'єктів, дослідження яких дозволяє формувати доказову інформацію про окремі обставини вчиненого злочину [10, с. 140].

Слідам учинення ухилень від сплати податків властиві загальні закономірності механізму слідоутворення. Водночас специфіка ухилень від сплати податків знаходить своє відображення й у «слідовій картині» цих злочинів. Можна виділити дві суттєві особливості, притаманні слідам вчинення податкових злочинів [11, с. 140].

По-перше, результат учинення ухилень від сплати податків і сам факт наявності цих злочинів, що дає підстави для провадження досудового розслідування та притягнення винного до відповідальності, знаходять відображення лише в документах (фінан-

сових, бухгалтерських, податкових тощо). Якщо цього в документах не відображено, склад злочину, передбачений ст. 212 Кримінального кодексу України, відсутній. Саме так сконструйована законодавцем диспозиція даного складу злочину. Тому документи є основними носіями інформації про вчинення ухилень від сплати податків і лише вони містять основну «слідову картину» вчиненого злочину.

По-друге, предметом учинення ухилень від сплати податків є несплачений податок, тобто обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників податку відповідно до Податкового кодексу України. Такий предмет має специфічні сліди свого зовнішнього прояву. Вони суттєво відрізняються від слідів в інших злочинах, у тому числі й у сфері господарської діяльності. У податкових злочинах предметом суспільно небезпечного діяння постає недоотримана державою вигода від діяльності фізичних або юридичних осіб. Ця діяльність знаходить своє відображення в документах, а податок, що підлягає сплаті, відображається в документах, які оформлюються за спеціальними правилами.

Таким чином, матеріальні сліди вчинення ухилень від сплати податків завжди відображаються в документах. У більшості випадків у даних злочинах ці сліди є не підчистками, травленнями або іншими виправленнями подібного роду, а відносяться до групи інтелектуальних підроблень. Це значно ускладнює роботу слідчого, оскільки потребує застосування спеціальних методів перевірки наданих або вилучених документів. Структуризація слідів ухилень від сплати податків у ході дослідження інформації про злочин та злочинця визначає їх місце в системі доказування, у виборі прийомів, методів і системи використання доказів на стадії досудового розслідування.

Пошук матеріальних слідів вчинення податкових злочинів повинен бути цілеспрямованим. Як правило, сліди ухилень від сплати податків містяться в тих документах, які фіксують наступне: 1) фінансово-господарську діяльність платників податків або окремі фінансово-господарські операції, що здійснюються за їх участю; 2) відображення фінансово-господарської діяльності або окремих операцій в обліку і звітності (як бухгалтерської, так і податкової); 3) виконання вимог законодавства під час відображення фінансово-господарської діяльності або окремих операцій в обліку і звітності, а також під час обчислення і сплати податків [12, с. 175].

Залежно від способу вчинення злочину, виду несплаченого податку, сфери господарської діяльності, де було скоєно злочин, інформація про нього може міститися в різних документах і бути вираженою в різній формі. В одних випадках вона знаходиться в документах первинного обліку, які вимагають детального аналізу, в інших – міститься в документах аналітичного обліку, в податкових розрахунках або податковій декларації, тобто на останніх стадіях ведення бухгалтерської та податкової звітності.

Коло документів, що відображають учинення ухилень від сплати податків і містять сліди цього злочи-

ну, визначається тим, яким способом вчинено ухилення від сплати податків і на якому етапі формування і сплати податків вчиняється злочин. Матеріальні сліди податкового злочину можуть бути на таких етапах: а) створення або отримання об'єкта оподаткування; б) документального обліку об'єкта оподаткування; в) розрахунку податків, що підлягають сплаті, і документального оформлення розрахунку; г) перерахунку податків до бюджету [12, с. 173].

Типовими матеріальними слідами ухилення від сплати податків є наявність або, навпаки, відсутність документів, що відображають виконання будь-якої господарської, фінансової, банківської або податкової інформації. Такі операції відповідають тому чи іншому етапу формування або перерахування податку. У більшості випадків матеріальні сліди податкових злочинів виявляються серед документів зі створення, отримання й обліку об'єктів оподаткування.

Матеріальні сліди ухилення від сплати податків виявляються в документах, що містять результати фінансово-господарської діяльності й обчислення податків. До цих документів, насамперед, слід віднести наступні:

1) документи бухгалтерського обліку та звітності, зокрема: документи первинного обліку (договірні та супутні документи, розрахункові документи, документи складського обліку, прибуткові та видаткові документи); документи зведеного обліку (облікові реєстри, бухгалтерські звіти і баланси, податкові звіти); накази, розпорядження, доповідні записки, відомості і звіти внутрішнього контролю тощо; документи фінансової звітності (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів, податкова накладна, податкова декларація, висновки аудиторських організацій тощо);

2) документи, що стосуються економічного змісту фінансово-господарських операцій, а саме: документи про достовірність руху товарно-матеріальних цінностей (товаротранспортні накладні, митні декларації, консонаменти, квитанції, рахунки-фактури, описи, сертифікати якості продукції тощо); договори та інші документи про виконання робіт, купівлю-продаж товарів, надання послуг (контракти, проекти, кошториси тощо); платіжні документи, які підтверджують факт сплати за придбаний товар або надані послуги (банківські виписки, розрахункові, платіжні та інші документи, на підставі яких здійснюється віднесення витрат до валових та обов'язковість ведення яких передбачена правилами податкового обліку (рахунки, прийняті до сплати від різних постачальників, контрагентів, з якими не підтримуються постійні господарські зв'язки); контролюючі документи (акти виконаних робіт (наданих послуг), акти прийняття, акти відвантаження, акти здачі-прийняття товарів тощо).

При цьому зауважимо, що основними носіями матеріальних слідів учинення ухилень від сплати податків є первинні документи, адже саме вони є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій і фіксують факти здійснення господарських операцій

[13, ч. 1 ст. 9]. Згідно з п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [14], первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. На наш погляд, розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення не є первинними документами, тому що в них не фіксують факти здійснення господарських операцій, а лише підтверджують дозвіл працівникам суб'єкта господарської діяльності на здійснення операції з передачі майна. Вважаємо, що первинним буде той документ, в якому буде зафіксовано факт здійснення господарської операції. Наприклад, такими документами можуть бути податкова накладна, накладні на відвантаження, товаротранспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг), виписка банку, договір (якщо в ньому, крім визначення порядку дій сторін, зафіксовано й факт здійснення господарської операції) тощо. Отже, будь-які документи є первинними документами лише за умови фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, то відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Слід відмітити, що самі по собі перераховані вище документи зовнішніх ознак вчинення злочину, передбаченого ст. 212 Кримінального кодексу України, звичайно, не містять. Ці ознаки знаходяться у змісті документів у вигляді перекручувань або фальсифікацій. Це два основні способи внесення інтелектуальних змін до документів, два види їх підробки щодо податкових злочинів. Сліди перекручувань або фальсифікацій потрібно шукати в документах, що містять результати фінансово-господарської діяльності й обчислення податків.

Податкові злочини знаходять своє відображення в різних документах, на підставі яких складається бухгалтерська звітність, що направляється платником податків у податкові органи. Відхилення з'являються внаслідок навмисного характеру внесення в облікові реєстри неправдивої інформації про об'єкти та інші елементи оподаткування, наприклад, заниження обсягу реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг; заниження розрахункових показників фонду оплати праці, чисельності працівників; оформлення фіктивних документів про повернення товарів, про оплату послуг тощо.

І.В. Александров відмічає, що фальсифікація являє собою сукупність прийомів, що направляють економічну інформацію хибним шляхом (заміна одних показників іншими, зміна якісних результатів тощо) [12, с. 180-181]. Зазвичай податкові фальсифікації здійснюються такими способами: неповнота обліку фактів господарської діяльності (веде до заниження податкових показників звітності); необґрунтованість облікових записів відображенням в обліку без достатніх підстав фактів господарської

діяльності (призводить до завищення показників звітності); порушення періодизації, що полягає в неправильному розподілі операцій за обліковими періодами, коли їх відображають у головній книзі та звітності «не свого» звітного періоду (призводить до заниження звітних даних або до їх завищення); фальсифікації в оцінці активів і пасивів (ведуть до завищення або заниження підсумкового балансу і, як наслідок, дають можливість ухилятися від сплати податку); неправильне або недостатнє відображення інформації у звітних формах шляхом неправильного перенесення сальдо рахунків у звітні форми, а також відображення коштів відокремлених підрозділів, що мають окремі баланс, не у відповідних статтях.

**Висновки.** Таким чином, матеріальні сліди ухи-

лення від сплати податків виявляються в документах, що містять результати фінансово-господарської діяльності й обчислення податків. Дослідження матеріальних слідів злочинів дозволяє визначити наявність самого факту вчинення податкового злочину, виявити його спосіб і механізм злочинних дій, час, місце, коло причетних осіб та ряд інших обставин скоєного злочину. Специфіка виявлення матеріальних слідів ухиленя від сплати податків полягає в тому, що в цій діяльності і в даному виді злочинів важливий не лише й не стільки арифметичний або нормативний аналіз документів, наявність або відсутність на ньому або в ньому матеріального чи технічного підроблення, а визначення економічного змісту операцій, відомості про які містяться в документах.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Суворова Л.А. Идеальные следы в криминалистике. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 200 с.
2. Баев О.Я. Основы криминалистики : курс лекций. – М. : Экзамен, 2001. – 288 с.
3. Белкин Р.С. Курс криминалистики : в 3 т. – Т. 1. – М., 1997. – 512 с.
4. Якимов И.Н. Осмотр. – М. : Изд-во УРКМ г. Москвы, 1935. – 119 с.
5. Шевченко Б.И. Теоретические основы трасологической идентификации в криминалистике. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1975. – 96 с.
6. Сорокин В.С. Обнаружение и фиксация следов на месте происшествия. – М., 1966. – 104 с.
7. Домбровский Р.Г. Следы преступления и информация / Р.Г. Домбровский // Правоведение. – 1988. – № 6. – С. 74–77.
8. Васильев А.В. Юридическая психология. – СПб. : Питер, 2002. – 656 с.
9. Полевой Н.С. Криминалистическая кибернетика. Теория информационных процессов и систем в криминалистике : учеб. пособие. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1982. – 208 с.
10. Мороз А.В. Значение материальных следов в раскрытии и расследовании финансовых мошенничеств / А.В. Мороз // Общество: политика, экономика, право. – 2011. – № 2. – С. 135–142.
11. Александров И.В. Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2002. – 247 с.
12. Александров И.В. Уклонение от уплаты налогов: основы криминалистической характеристики. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2011. – 232 с.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
14. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 // Сайт Верховної Ради України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.