

УДК 343.98

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2021.4.41>**Олег Шкута,**

докт. юрид. наук, професор,

завідувач кафедри професійних та спеціальних дисциплін

Херсонського факультету

Одеського державного університету внутрішніх справ

МЕТОДИКА РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті розкрито методикку розслідування вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Автор відзначає, що проблема розслідування вчинення кримінальних правопорушень у галузі оподаткування визначається негативними показниками стану, динаміки та географії організованої злочинності, що натеper є одним із дестабілізуючих факторів у правовій, політичній, соціальній та економічній сферах та створює реальну загрозу національній безпеці країни. Розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування передбачає насамперед з'ясування всіх складників кримінальної інфраструктури, рух тіншових форм ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що призводить до криміналізації сфери оподаткування.

Доведено, що зміни й тенденції у сфері оподаткування в Україні за роки незалежності досі ще не здатні суттєво вплинути на складну криміногенну ситуацію в державі.

У статті наголошено, що розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування слід розглядати у двох аспектах. Перший аспект характеризується тим, що розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування розглядається криміналістами як конкретна діяльність органів та осіб, уповноважених законом, здійснюється із використанням криміналістичного обладнання, тактичних прийомів розслідування, методики розслідування окремих видів кримінальних правопорушень. Другий аспект містить у собі систему комплексних криміналістичних рекомендацій щодо виявлення, розслідування та запобігання окремим видам кримінальних правопорушень. З огляду на роль цих двох аспектів методологія розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування набуває як практичного, так і теоретичного значення та сприяє розробці наукових рекомендацій для фахівців Бюро економічної безпеки.

Криміналістика також відіграє синтезуючу роль у здійсненні вищезазначених аспектів. В основі методології розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування лежить система криміналістичних методів, які покликані сприяти їх всебічному та повному розкриттю, збору та об'єктивній оцінці доказів на основі чинного законодавства та судових рекомендацій.

Проаналізовано різні дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних учених-криміналістів стосовно методики розслідування кримінальних правопорушень. Виокремлено типові слідчі ситуації розслідування вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Автор дійшов висновків, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є протиправними суспільно небезпечними явищами для нашої країни, виникли та сформувалися за роки незалежності України завдяки виникненню організованої економічної злочинності. Активно розробляється методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, оскільки діяльність правоохоронних органів щодо розслідування таких правопорушень потребує постійного вдосконалення. Успіх розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування залежить від професійних здібностей слідчого, кваліфікації суб'єкта розслідування у разі встановлення обставин кримінального правопорушення та визначення типових слідчих ситуацій та якісних криміналістичних рекомендацій у цьому процесі.

Ключові слова: методика, розслідування, вчинення, кримінальне правопорушення, оподаткування.

Постановка проблеми. Нині не виникає жодного сумніву, що вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є одним з основних пріоритетів кожної цивілізованої держави. Не стала винятком Укра-

їна, Конституція якої наголошує, що держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, що всі суб'єкти права власності рівні перед законом, що ніхто не може бути протиправно

позбавлений права власності, що це право є непорушним.

З моменту набуття Україною незалежності чимало соціально економічних реформ супроводжуються появою нових антисупільних виявів. Зокрема, Кримінальний кодекс України встановлює відповідальність за несплату податків та обов'язкових платежів, що сприяє зміцненню економічних підвалин суспільства та покращенню добробуту населення.

Безумовно, розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування передбачає насамперед з'ясування всіх компонентів створеної у цьому процесі злочинної інфраструктури, руху тіньових форм ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що призводить до криміналізації сфери оподаткування. Варто зазначити, що проблема розслідування вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування визначається негативними показниками стану, динаміки та географії організованої злочинності, яка нині постала одним із дестабілізуючих факторів у правовій, політичній, соціальній та економічній сферах, створюючи реальну загрозу національній безпеці країни.

Водночас розслідування вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування варто розглядати у двох аспектах. Перший аспект характеризується тим, що розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування розглядається вченими-криміналістами як специфічна діяльність уповноважених законом органів та осіб, що здійснюється на підставі застосування засобів криміналістичної техніки, прийомів слідчої тактики, методів розслідування певних видів кримінальних правопорушень. Другий аспект містить у собі систему комплексних криміналістичних рекомендацій щодо виявлення, розслідування та запобігання окремим видам кримінальних правопорушень.

Отже, з урахуванням ролі цих двох аспектів методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування набуває як практичного, так і теоретичного значення, що сприяє розробці наукових рекомендацій для майбутніх практичних працівників Бюро економічної безпеки. Окреслене питання стало вирішальним у виборі теми дослідження та визначило його актуальність.

Метою статті є дослідження кримінально-процесуальних засад та особливостей розслідування вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування для визначення його сучасної методики.

Теоретичним підґрунтям написання статті стали наукові праці сучасного періоду розвитку кримінально-процесуальної науки та криміналістики в Україні, а саме таких учених: Ю.П. Аленіна, В.П. Бахіна, В.Д. Берназа, Т.В. Варфоломеевої, А.Ф. Волобуєва, В.І. Галагана, В.Г. Гончаренка, О.Ф. Долженкова, Ю.М. Грошевого, В.А. Журавля, А.В. Іщенко, Н.С. Карпова, Н.І. Клименко, В.Т. Нора, А.М. Падалка та ін.

Не зменшуючи роль та значущість результатів проведених досліджень зазначених учених, необхідно визнати, що проведення економічних реформ в Україні за останні п'ять років створило певне підґрунтя криміналізації незаконної діяльності з боку організованих злочинних груп, і, як наслідок, держава не отримала надходження до державного бюджету.

Виклад основного матеріалу. Специфіка розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування не обмежується виключно дією кримінального й кримінально-процесуального законодавства, ми звертаємо увагу на її складник, як-от поєднання законодавчих, організаційно-управлінських та наукових розробок.

Водночас синтезуюча роль у здійсненні зазначених вище аспектів належить криміналістичній методиці та науковим рекомендаціям криміналістики. Основою методики розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є система методів криміналістики, які покликані сприяти всебічному та повному їхньому розкриттю, збиранню та об'єктивній оцінці доказів на підставі чинного законодавства і криміналістичних рекомендацій.

До спеціальних завдань методики розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування включають не тільки тактичні завдання початкового, подальшого і заключного етапів розслідування, а й методи їх вирішення. Зокрема, вітчизняний учений В.А. Журавель умовно виділяє дві групи методів: 1) організаційно-управлінські; 2) методи процесу аналізу і пізнання в ході розслідування фактів і даних про всі обставини кримінального правопорушення. До організаційно-управлінських (технологічних) методів учений відносить систему криміналістичних прийомів і способів ведення системної, пошукової та організаційно-впорядкованої діяльності в ході слідства, тобто систему дій слідчого, а також методи діяльності, запозичені з галузі математичних наук, теорії управління, теорії ігор і моделювання, пристосованих до завдань розслідування. Друга група методів вивчення зібраних фактичних даних розробляється з урахуванням

відомостей з галузі логічного, математичного аналізу, моделювання, математичної статистики, теорії інформації і рефлексивного управління [1, с. 34].

Дещо інший підхід у методиці розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування здійснив зарубіжний учений-криміналіст М.О. Селіванов, який не ототожнює загальні положення і основні завдання розслідування, а розрізняє три групи загальних положень методики розслідування:

- поняття, види, роль і значення методики, її місце у системі криміналістики, зв'язок з іншими її частинами;

- положення про особливості методики у випадках застосування деяких методів організації розслідування: а) бригадним методом; б) по багатоепізодних справах;

- положення, що відображають основні типові, характерні риси методики розслідування, тобто завдання [2, с. 61].

Варто звернути увагу і на позицію вітчизняного вченого А.М. Падалка, який, розглядаючи методику розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування, дійшов висновку про те, що успішність розслідування залежить від цілеспрямованості пошуково-пізнавальної діяльності слідчого, правильного і чіткого визначення предмета розслідування – кола обставин, які підлягають встановленню. Водночас учений здійснив систему переліку обставин, що підлягають встановленню у кримінальних провадженнях під час розслідування таких кримінальних правопорушень, за такими напрямками, як: спосіб вчинення кримінального правопорушення; загальні відомості про нього; обставини, пов'язані із суб'єктом вчинення кримінального правопорушення; взаємозв'язки засобів його вчинення з предметом посягання [3, с. 28].

Отже, з урахуванням аналізу наукових поглядів і практики розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування можна виділити такі методи:

- обов'язкові методи (планування, програмування розслідування, криміналістичне моделювання та криміналістичне прогнозування);

- організаційно-управлінські (співпраця слідчого з оперативними підрозділами правоохоронних органів та контролюючими державними органами);

- тактичні методи (аналіз початкового, подальшого і заключного етапів розслідування);

- профілактичні методи (запобігання, бесіда, примус).

Зазначені методи покликані забезпечити вирішення тактичних завдань на початко-

вому, наступному і заключному етапах розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Варто зазначити, що наука криміналістика своїми рекомендаціями, специфічними методами та засобами виявлення, фіксації, дослідження та використання доказів сприяє ефективному запобіганню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування і тим самим допомагає виконанню загального завдання, що стоїть перед правоохоронними державними структурами.

Завдання методики розслідування кримінальних правопорушень у податковій сфері безпосередньо пов'язані із завданнями кримінального законодавства, що полягають у правовому забезпеченні «охорони прав і свобод людини і громадянина, власності, громадського порядку та громадської безпеки, довкілля, конституційного устрою України від злочинних посягань, забезпечення миру і безпеки людства, а також запобігання кримінальним правопорушенням» (ст. 1 КК) [4].

На підставі цих завдань та виходячи з предмета дослідження і логіки наукового пошуку в методиці розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування вітчизняні вчені-криміналісти виділяють власні завдання з удосконалення наукових рекомендацій щодо підвищення ефективності їх розкриття та розслідування.

Вагоме значення під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, на думку вітчизняного вченого С.В. Великанова, має вибір слідчої ситуації за її класифікацією. Зокрема, класифікацію слідчих ситуацій розглядає як процедуру, як кінцевий результат віднесення їх до певної сукупності (класу, групи, виду) ситуацій, що подібні за відповідними ознаками, з подальшою їхньою типізацією щодо особливостей методик розслідування злочинів [5, с. 70].

Інший зарубіжний учений-криміналіст В.П. Бахін розглядає такі види слідчих ситуацій: початкові, проміжні та кінцеві. Він також зазначав, що підстави класифікації слідчих ситуацій повинні насамперед відображати можливості вирішення завдань, які постають перед слідчим. Водночас автор не визначає чітких критеріїв, за якими здійснювався поділ слідчих ситуацій. Крім того, автор називає такі підстави для розмежування видів слідчих ситуацій: за ступенем складності, наявністю конфліктності, специфічністю, комплексністю, етапністю, сприятливістю [6, с. 19].

Вітчизняний учений П.Д. Біленчук називає такі види слідчих ситуацій: сприятливі, несприятливі; конфліктні та безконфліктні; типові та специфічні; початкові, проміжні

та кінцеві. Тому він дає визначення кожному із цих видів слідчих ситуацій, а підстав кваліфікації не вказує [7, с. 108]. Водночас А.П. Шеремет зазначає, що з численних класифікацій практично значущими є такі: за часом виникнення в процесі розслідування (початкові, проміжні та кінцеві); за стосунками між учасниками (конфліктні та безконфліктні); щодо можливості досягнення мети розслідування (сприятливі і несприятливі) [8, с. 503].

Зарубіжний учений І.А. Копилов підставою для класифікації вбачав інформаційну ознаку, тобто кількість та якість інформації про розслідуваний злочин. Зважаючи на цю ознаку, він розглядав такі види слідчих ситуацій: сприятливі та несприятливі, індивідуальні та конкретні; за ступенем конфліктності (конфліктні та безконфліктні); залежно від етапу розслідування (початкові, проміжні та кінцеві) [9, с. 7].

Досліджуючи питання класифікації слідчих ситуацій, А.С. Князьков та Д.С. Ондар беруть за основу класифікаційного поділу ознаку врахування етапів розкриття та розслідування злочинів, називаючи такі види слідчих ситуацій:

– початкові: складаються в момент кримінального правопорушення, характеризуються наявністю в матеріалах достатніх даних, що вказують на ознаки злочину, слідову картину, що дозволяє правильно визначити напрям розслідування;

– перевірочні: складаються до початку кримінального провадження та характеризуються відсутністю в матеріалах, що надійшли, достатніх даних, які вказують на ознаки злочину;

– наступні: складаються після проведення першочергових і невідкладних слідчих дій, характеризують обстановку розслідування у справі загалом на основі установлених фактичних даних;

– окремі (тактичні): на базі фактичних даних характеризують обстановку розслідування лише під час проведення окремої слідчої дії або епізоду розслідування (ситуація обшуку, допиту тощо) чи тактичних операцій [10, с. 41].

Під час підготовки статті ми також звернули увагу на підстави класифікації ситуації, запропоновані М.О. Бурнашевим. Учений розглядає їх:

– за обсягом функціонування: глобальні (загальні і типові) і локальні (конкретні, специфічні, атипові);

– за сферою функціонування (слідчі, судові, експертні, оперативно-розшукові);

– відповідно до процесу ситуаційного розвитку (стратегічні, тактичні, організаційні тощо);

– за етапами розслідування (дослідчої перевірки, початкового етапу розслідування, наступного етапу розслідування, інших етапів розслідування);

– за тактичною характеристикою (конфліктні та безконфліктні);

– за алгоритмізаційною орієнтацією, що припускають жорстокі алгоритмізаційні дії;

– за ступенем достовірності відображення стану розслідування (адекватні та неадекватні за динамічною характеристикою (пульсуючі, згладжені);

– за сферою ситуативного забезпечення (техніко-криміналістичні, методико-криміналістичні) [11, с. 21].

Серед критеріїв для здійснення класифікації слідчих ситуацій більшість учених виділяють основний вид – інформаційний. Крім цього, у своїй монографії К.Ю. Назаренко всі ситуації розбив на п'ять блоків:

1) криміногенну ситуацію (в якій вчиняється злочин і яка викликана скоєнням злочину);

2) ситуація вияву ознак (слідів) злочину; пошукова ситуація виявлення ознак злочину; наслідки злочину – слідова ситуація;

3) слідчі ситуації початкового, наступних (проміжних) та завершального етапу розслідування. Відповідно до етапів слідча ситуація проведення перевірочних дій, прийняття рішення з кримінального провадження; слідчі ситуації проведення початкових слідчих дій; слідчі ситуації, що пов'язані із зупиненням досудового розслідування;

4) ситуації судового розгляду (судові ситуації);

5) післясудові ситуації виконання судових рішень [12, с. 168].

На наше переконання, під час розробки окремої криміналістичної методики доцільно брати за основу типові слідчі ситуації для відображення найбільш характерних властивостей досліджуваної діяльності слідчого, аналізу та узагальнення, аби у майбутньому використати для застосування розроблених наукових положень та рекомендацій на практиці.

Висновки

На підставі вищевикладеного сегменту наукового матеріалу у цій статті ми дійшли таких висновків. По-перше, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є протиправними суспільно небезпечними для нашої країни явищами, що виникли і сформувалися за роки незалежної України шляхом появи організованої економічної злочинності. По-друге, методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування перебуває в активному пошуку,

а тому потребує постійного вивчення й удосконалення. По-третє, успішність розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування залежить від професійних здібностей слідчого під час правильної кваліфікації предмета розслідування за умови, що обставини вчинення кримінального правопорушення встановлено, визначено типові слідчі ситуації і якісні криміналістичні рекомендації у цьому процесі.

Список використаних джерел:

1. Журавель В.А. Криміналістичні методики: сучасні наукові концепції : монографія. Харків : Видавнича агенція «Апостиль», 2012. 304 с.
2. Селиванов Н.А. Сущность криминалистической методики и ее принципы. *Соц. законность*. 1976. № 5. С. 61–64.
3. Падалка А.М. Методика розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування: теорія і практика : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Ірпінь, 2021. 40 с.
4. Кримінальний кодекс України : Закон України від 5 квіт. 2001 р. № 2341-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 21.04.2021).
5. Великанов С.В. Класифікація слідчих ситуацій у криміналістичній методиці : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2002. 218 с.

6. Бахин В.П., Гончаренко В.И., Клименко Н.И. и др. Советская криминалистика. Методика расследования отдельных видов преступлений : учебник. Киев : Вища шк., 1988. С. 19–24.

7. Криміналістична тактика і методика розслідування окремих видів злочинів : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / П.Д. Біленчук, А.П. Гель, Г.С. Семаков. Київ : МАУП, 2007. 512 с.

8. Шеремет А.П. Криміналістика : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 472 с.

9. Копылов И.А. Следственная ситуация и тактическое решение : учебное пособие. Волгоград : ВСШ МВД СССР, 1988. 24 с.

10. Князьков А.С., Ондар Д.С. Проблемы этапности криминалистической деятельности в контексте ситуационного подхода. *Вестник Томского государственного университета. Право*. № 30. 2018. С. 34–52.

11. Бурнашев Н.А. Следственные ситуации в методике расследования преступлений. *Проблемы интенсификации деятельности по расследованию преступлений* : межвуз. сб. науч. тр. Свердловск : Свердлов. юрид. ин-т, 1987. С. 16–23.

12. Назаренко К.Ю. Методика розслідування злочинів, пов'язаних зі створенням або утриманням місць розпусти і звідництвом : монографія. Дніпро : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 172 с.

Oleh Shkuta. Methodology for investigation of criminal offences in the field of taxation

It is worth noting that the problem of investigating the commission of criminal crimes in the field of taxation is determined by negative indicators of the state, dynamics and geography of organized crime, which has now emerged as one of the destabilizing factors in the legal, political, social and economic spheres, creating a real threat to the national security of the country. Of course, the investigation of criminal offenses in the field of taxation provides primarily for the clarification of all components of the criminal infrastructure created in this process, the movement of shadow forms of tax evasion, fees (mandatory payments), which leads to the criminalization of the sphere of taxation.

At the same time, the investigation of criminal offences in the field of taxation should be considered in two aspects. The first aspect is characterized by the fact that the investigation of criminal offenses in the field of taxation is considered by forensic scientists as the specific activities of bodies and persons authorized by law, is carried out on the basis of the use of forensic equipment, investigative tactics, methods of investigating certain types of criminal offenses. The second aspect includes a system of comprehensive forensic recommendations for the identification, investigation and prevention of certain types of criminal offences. Given the role of these two aspects, the methodology for investigating criminal offences in the field of taxation acquires both practical and theoretical significance and contributes to the development of scientific recommendations for practitioners of the Bureau of Economic Security.

Forensic science and forensic science also play a synthesizing role in the implementation of the above aspects. The basis of the methodology for investigating criminal offences in the field of taxation is a system of forensic methods, which are designed to facilitate their comprehensive and complete disclosure, collection and objective evaluation of evidence based on existing legislation and forensic recommendations.

Based on the above segment of scientific material in the sex data, we came to such conclusions. Firstly, criminal offenses in the field of taxation are illegal socially dangerous phenomena for our country, arose and formed over the years of independent Ukraine through the emergence of organized economic crime. Secondly, the methodology for investigating criminal offenses in the field of taxation is actively sought, and therefore requires constant study and improvement. Thirdly, the success of the investigation of criminal offences in the field of taxation depends on the professional abilities of the investigator with the correct qualification of the subject of the investigation, provided that the circumstances of the criminal offence are established and the determination of typical investigative situations and qualitative forensic recommendations in this process.

Key words: methodology, investigation, commission, criminal offense, taxation.