

НАПРЯМИ ПОШУКОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЩОДО ВИЯВЛЕННЯ ОЗНАК ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

Старинець Євген Анатолійович
студент Навчально-наукового
інституту права ОДУВС

Албул Сергій Володимирович,
Начальник кафедри ОРД ОДУВС
кандидат юридичних наук, доцент
полковник міліції

Закономірності утворення слідів податкових злочинів і їхнього зовнішнього прояву дотепер повною мірою ще не досліджувані. Іншими словами, неможливо стверджувати, що у визначеному засобові вчинення злочину відповідає сукупність індивідуальних ознак. Така класифікація неможлива у зв'язку з тим, що навіть аналогічні податкові злочини відбуваються у різноманітних між собою ситуаціях, що визначає індивідуальне слідоутворення. На нашу думку, по зовнішніх проявах ознаки, які свідчать про можливе вчинення податкових злочинів можна умовно поділити на такі групи:

1. Ознаки дій осіб, які готують, вчиняють або вчинили податковий злочин. Ці ознаки можуть виявлятися в різноманітних сферах життєдіяльності особи. Наприклад: а) у виробничій сфері; б) у побутовій сфері – спосіб життя не по засобах законно одержуваних прибутків; наявність зв'язків з особами, які становлять оперативний інтерес і таке інше. В зв'язку із цим, слід зазначити, що залежно від ролі у вчиненні ухилення від сплати податків коло злочинців можна розділити на дві групи: основних учасників податкового злочину, тобто тих, хто його організував і підписував документи податкової звітності, що містять дані про ухилення від сплати податків, або виконував дії по забезпеченню ненадходження податків у бюджет; допоміжних учасників податкового злочину, тобто тих, хто виконував окремі фінансово-господарські операції з доручення основних учасників, наслідком яких з'явилося ухилення організації від сплати податків.

2. Ознаки фальсифікованих документів. При цьому, сліди податкового злочину можуть бути на етапі: а) створення або одержання об'єкта оподатковування; б) документального обліку об'єкта оподатковування; в) розрахунку податків, які підлягають сплаті і документальному оформленню розрахунку; г) перерахування податків до бюджету [4, с. 183]. Документи, у яких можуть і звичайно містяться сліди вчинення податкових злочинів, можна класифікувати за наступними видами: 1) первинні розпорядницькі документи, що є підставою для бухгалтерського обліку і звітності; 2) інші первинні документи, що використовуються для ведення обліку (договори, рахунки, накладні і т.п.); 3) регістри бухгалтерського обліку (аналітичного і синтетичного) – тобто журнали-ордери, оборотні відомості, головні книги, особові рахунки по банках; 4) бухгалтерська звітність; 5) податкова звітність (податкові декларації, розрахунки по податках); 6) інші матеріали, що містять вихідні дані. Сліди ухилення від сплати податків звичайно виявляються у документах, що містять результати фінансово-господарської діяльності і нарахування податків [3, с. 214]. Ними є: 1) головні книги; 2) журнали-ордера за спеціальних рахунках; 3) первинні розпорядницькі документи (каса, касові книги, розрахунковий звіт, виписки банку по рахунках за досліджуваний період); 4) акти взаєморозрахунків; 5) договори про взаємини підприємства з постачальниками і замовниками; 6) книги обліку цінних паперів; 7) форма «Баланс підприємства», форма «Звіт про прибутки і збитки», форма «Розрахунок показників для цілей оподатковування»; 8) облікова політика підприємства на кожний досліджуваний рік; 9) установчі документи (свідчення про реєстрації, постанову про реєстрації підприємства, статут, постановка на податковий облік у податковій інспекції, органах статистики); 10) лицьові картки з податкової інспекції про сплату податків за досліджуваний період.

3. Ознаки, властиві знаряддям вчинення податкових злочинів, а також матеріальним об'єктам, за допомогою яких готувався, відбувався або маскувався злочин. До таких, на наш погляд, відносять: фіктивні і підроблені документи, які використовувались для здійснення конкретних операцій;

документи інших підприємств, зокрема підставних чи ліквідованих, які використовуються для прикриття протиправної діяльності; пристосування для підробки документів, печаток і штампів; підроблені печатки штампи і бланки; зразки товарів чи продукції тощо.

4. Ознаки, що притаманні окремим фактам, явищам, які можуть бути наслідком злочинної діяльності або свідчити про готування, вчинення або маскування злочинів. До таких ми відносимо ознаки, що вказують на наявність податкового злочину. Такі ознаки можуть бути двох видів: явні, тобто очевидні і прямо вказують на наявність у платника податків ухилення від сплати податку або страхового внеску [2, с. 63]. Ці ознаки можна також назвати прямими ознаками податкового злочину; неочевидні, які не несуть прямих вказівок або інформації щодо вчинення ухилення від сплати податків або страхового внеску. Такі ознаки можна іменувати непрямими ознаками податкового злочину.

Найбільш типовими ознаками наявності податкових злочинів, які виявляються при проведенні податкових перевірок, на додаток до викладеного є: відсутність реєстраційних документів; невідповідність фактичної адреси юридичному; відсутність офіційного бухгалтерського обліку або обліку доходів від підприємницької діяльності; наявність перекручувань у документах бухгалтерського і податкового обліку, знищення цих документів; використання готівки при розрахунках; недекларування джерел доходу; наявність рахунків, не зареєстрованих у податковій інспекції; перекручування даних про кредити, пільги і т.д., а також оплата праці співробітників через інші підприємства або філії; рівень добробуту окремих осіб і накопичених ними засобів, що не відповідають декларованим доходам. Для виявлення ознак податкових злочинів варто звертати увагу не тільки на стан і форми бухгалтерських і податкових документів, але й аналізувати господарські угоди платника податків [1, с. 87-89]. На ухилення від сплати податків зокрема вказує: не типовість угоди, яка особливо відбулася наприкінці звітного періоду (наприклад, оплата послуг разового характеру на невелику суму); наявність угоди, сутність якого суперечить її формі (наприклад, оформлення купівлі-продажу договором

простого товариства); здійснення угоди нетиповим для даного підприємства способом (наприклад, оплата готівкою, тоді як звичайно використовувався безготівковий розрахунок); невиправдано висока частка угод з деякими контрагентами явно на шкоду іншим; збиткові угоди; угоди з фірмами, зареєстрованими в офшорних зонах; оплата інформаційних або маркетингових послуг на значну для даного підприємства суму при відсутності явно вираженого результату; угоди, у яких ціна помітно перевищує ринкову. Цей перелік є далеко не вичерпним. Слід зазначити, що по виявлених слідах можна провести зворотне моделювання, тобто описати на основі виявлених слідів ті дії, що здійснювалися злочинцями при вчиненні ухилень від сплати податків і у яких додаткових документах ці дії знайшли своє відображення. Тобто при дослідженні моделюється ситуація сплати податків і зборів, будується модель такої сплати, що відповідає ланцюгу дій і документів, планові розрахунки по сплаті податку. Вони порівнюються з існуючими в дійсності по наданим і перевіряємим документам. За результатами встановлюється спосіб вчинення податкового злочину, повне коло документів, які містять сліди злочину, й перелік осіб, причетних до несплати конкретного податку.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що заходи щодо виявлення слідів податкових злочинів нерідко мають складний, затяжний характер, що вимагає різнобічної перевірки. У такий спосіб пошукова діяльність являє собою складний багатогранний процес, ефективність якого здійснює істотний вплив на кінцевий результат протидії злочинам у сфері оподаткування.

Література:

1. Лисенко В.В. Виявлення податковою міліцією ухилень від сплати податків / В.В. Лисенко. – К.: КНТ, 2002. – 126 с.
2. Некрасов В.А., Усатий Г.О., Лисенко В.В. Взаємодія оперативних підрозділів податкової міліції з іншими правоохоронними та контролюючими органами у розкритті злочинів: навчально-практичний посібник. – К.: КНТ, 2007. – 100 с.
3. Словник-довідник для працівників органів державної податкової служби / автори-упорядники: М.О. Бондаренко, Ю.І. Ляшенко, Г.М. Самілик та інші; за ред. М.Я. Дем'яненка, П.В. Мельника. – К.: «Дія», 2001. – 344 с.
4. Чельшыва О.В. Расследование налоговых преступлений / О.В. Чельшыва, М.В. Феськов. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.