

УДК 343.985.7.

СЛІДИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Філоненко Г. Г.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

У статті досліджено особливості слідової картини ухилення від сплати податку на прибуток. Встановлено, що основними носіями слідів податкових злочинів виступають предмети, документи та сліди пам'яті людини, які містять криміналістично значиму інформацію про ухилення від сплати податків. Автором окремо детально проаналізовано кожен з видів носіїв слідів ухилення від сплати податку на прибуток.

Ключові слова: сліди злочину, ухилення від сплати податків, документи.

Сліди злочину виступають однією з найважливіших об'єктивних передумов пізнання суспільно небезпечного протиправного явища, яке мало місце в минулому. Сліди злочину – це будь-які зміни середовища, що виникли внаслідок вчинення злочину [1, с. 279]. Носіями слідів ухилення від сплати податків можуть бути: предмети; ідеальні сліди (сліди пам'яті людини); документи, що містять криміналістично значиму інформацію про злочинну фінансову-господарську діяльність підприємства, спрямовану на ухилення від сплати податків. Така точка зору поділяється і у науковій літературі, так, В. В. Лисенко відмічає, що залежно від змісту дій, які виконуються в ході здійснення підприємницької діяльності, сліди злочину знаходять своє відображення у предметах, документах та пам'яті людей [2, с. 74].

На основі комплексного аналізу положень, викладених в інформаційному листі Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 року №112/11/13-10 [3] та Листі Державної податкової адміністрації України від 03.02.2009 р. N2012/7/10-1017 [4], можна зробити висновок, що слідова картина ухилення від сплати податку на прибуток тісно пов'язана з господарською діяльністю та її наслідками, тому при встановленні фактів ухилення від сплати податку на прибуток слід перевіряти фізичні, технічні та технологічні можливості підприємства, які необхідні для вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, а саме наявність: – кваліфікованого персоналу; – виробничих потужностей, необхідних для здійснення певних технологічних процесів; – складських приміщень, використання/невикористання їх можливостей для зберігання товарів; – транспортних засобів (наприклад, встановлення, чиїм транспортом перевозився товар, за чий рахунок, яким є розмір витрат, їх використання, реалізація прав власності); – можливості здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку, віддаленості, розташування контрагентів один від одного, місця знаходження майна тощо; сировини, продукції (наприклад, можливі випадки здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку без достатніх ресурсів, чи здійснення операцій з товаром, продукцією, які є нехарактерними для діяльності платника податків).

Вищий адміністративний суд України в інформаційному листі від 02.06.2011 року №742/11/13-11 [5] акцентує увагу на тому, що для встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток належить з'ясувати, зокрема, такі обставини: 1) рух активів у процесі здійснення господарської операції; 2) установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції; 3) установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

Отже, на основі зазначеного вище, можна прийти до висновку, що ухилення від сплати податку на прибуток нерозривно пов'язано з веденням господарської діяльності, тому при розслідуванні таких злочинів слід звертатись перш за все до предметів та обставинки, які є носіями слідів вчинення таких злочинів. Виникнення таких слідівобумовлено невідповідністю між змістом фактичної та задекларованої у відповідній документації господарської діяльності. Тому при розслідуванні ухилення від сплати податку на прибуток для встановлення реального змісту господарських операцій слід досліджувати фізичні, технічні та технологічні можливості підприємства. Дані обставини необхідно досліджувати комплексно, враховуючи причинно-наслідковий зв'язок, адже встановлення одного чи декількох з перерахованих вище фактів не може автоматично свідчити про ухилення від сплати податків.

Після цього належить співставити сліди-предмети ухилення від сплати податків з слідами, які містяться у документах податкової звітності (первинних документах) та відповідно до яких нараховуються суми податкових зобов'язань підприємств. У разі наявності факту вчинення податкового злочину буде мати місце невідповідність між документами податкової звітності та реальними економічними результатами вчинення господарської діяльності (чи потенційної можливості вчинення тих чи інших господарських дій).

Із зазначеного вище витікає, що специфіка податкових злочинів полягає в тому, що слідова картина ухилення від сплати податків, як правило, знаходить своє відображення в бухгалтерських та інших документах.

Відповідно до ч. 1 ст. 99 Кримінального процесуального кодексу України [6] документ це спеціально створений з метою збереження інформації матеріальний об'єкт, який містить зафіксовані за допомогою письмових знаків, звуку, зображення тощо відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюють під час кримінального провадження.

В цілях бухгалтерського обліку документ визначають як письмове свідчення про фактично вчинену чи про право на вчинення господарської операції [7, с. 65]. Однак більш повним у цьому контексті видається визначення документа як встановленого законодавством письмового акту, форма та зміст якого відображають розмір отриманого прибутку (витрат) та правильність перерахування обов'язкового внеску в бюджет [8, с. 14].

При оцінці правильності нарахування та сплати сум податку на прибуток суб'єктами господарювання слід керуватися спеціальними нормами податкового законодавства, які встановлюють необхідні ознаки первинних (бухгалтерських) документів для цілей податкового обліку. Однією з основних ознак первинних документів згідно з пунктом 44.1 статті 44 Податкового кодексу України [9] є їх достові-

рність, тобто відображення реального змісту вчиненої господарської операції. Таким чином, перевагу слід надавати суті господарської операції, а не її формі. Це обумовлено тим, щонавіть формально бездоганні первинні документи не можуть бути доказами у випадку, якщо вони є не відповідають реальному змісту господарської діяльності підприємства, і цей факт належним чином доведений під час розслідування податкового злочину. При цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції – договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо.

Відповідно до вимог законодавства всі фінансово-господарські операції підприємств повинні знаходити своє відображення у відповідних бухгалтерських документах ґрунтуючись на принципах обачності, повного висвітлення, послідовності, безперервності. Отже здійснити ухилення від сплати податків без залишення слідів у таких документах видається неможливим. Разом з тим без документарного підтвердження виявлених фактів ухилення від сплати податків неможливо доказати вчинення податкового злочину та притягнути винних осіб до відповідальності. Це обумовлено перш за все способами вчинення та приховання податкових злочинів, найпоширенішими з яких, як показало проведене дослідження, є укладання фіктивних договорів, які не спрямовані на настання реального господарського результату та використання підроблених документів.

Необхідна для процесу розслідування злочину інформація може міститися: 1) у матеріалі, з якого виготовлений документ; 2) у тексті, відображеному у документі; 3) у матеріальних слідах, які знайшли відображення у документі [10, с. 78]. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що при ухиленні від сплати податків найчастіше має місце інтелектуальна підробка документів, тому сліди злочину в першу чергу слід шукати в тексті (змісті) документів.

В науковій літературі пропонується наступна класифікація документів, які є носіями слідів ухилення від сплати податків: 1) зміст яких був предметом злочинного посягання; 2) які були засобом вчинення злочину; 3) які були засобом приховання злочину; 4) які характеризують особу злочинця; 5) які містять інформацію про інші суттєві обставини злочину [11, с. 52]. Однак видається, що дана класифікація є надто загальною та у разі практичного використання її при розслідуванні ухилення від сплати податків, не може виступати інструментом ефективного виявлення та розслідування податкових злочинів.

До документів, які повинні досліджуватися при розслідуванні ухилення від сплати податків, відносять: 1) установчі документи; 2) документи діловодства; 3) бухгалтерські документи; 4) фінансово-господарські документи; 5) інші документи, які відображають всі етапи діяльності юридичних осіб [12, с. 302]. Цей перелік документів, в яких можуть міститися сліди ухилення від сплати податків, конкретизується наступними документами: 1) товарно-транспортні накладні; 2) ордери; 3) рахунки-фактури; 4) накладні на приймання та відпуск продукції; 5) платіжні доручення; 6) податкові декларації [13, с. 150]; 7) документи, які дозволяють здійснення певних видів підприємницької діяльності; 8) ділове листування; 9) чорнові записи [14, с. 72-73].

Дійсно, всі ці документи можуть містити сліди ухилення від сплати податків. Однак в кожному окремому випадку слід з'ясувати особливості здійснення господарської діяльності на підприємстві та відповідно до цього встановлювати перелік документів, які можуть містити сліди податкових злочинів. Так, наприклад, сама

по собі відсутність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для здійснення певного виду господарської діяльності не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. Разом з цим ця обставина може вказувати на те, що окреме підприємства не мало право здійснювати певні господарські операції, а отже, і на їх можливу відсутність. У цьому випадку лише звернення до інших документів допоможе відтворити фактичний стан справ.

Слід відзначити, що наведений вище перелік документів слід доповнити актами податкових перевірок, які відповідно до статті 86 Податкового кодексу України, складаються у разі встановлення порушень при проведенні податкової перевірки посадовими особами органу державної податкової служби. Такі акти перевірок, як правило, виступають підставою для відкриття кримінального провадження у цій категорії справ.

Беззаперечно обґрунтованою видається класифікація слідів, які містяться в документах бухгалтерського обліку на економічні, документальні та звітні [15, с. 86]. Документальні сліди вчинення податкових злочинів знаходять своє відображення на рівні первинних облікових документів господарських операцій. Первинний обліковий документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [16]. Звітні на рівні формування реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Така класифікація слідів може бути використана при розслідуванні ухилення від сплати податків для виявлення невідповідності між первинними документами та фактичними результатами господарських операцій, між різними первинними документами, між даними бухгалтерського обліку на первинними документами, між показниками реєстрів бухгалтерського обліку.

Носіями інформації про особливості господарської діяльності підприємств, а також злочинних дій, спрямованих на ухилення від сплати податків можуть бути такі особи: 1) керівник та головний бухгалтер підприємства; 2) особи, до функцій яких входить облік руху товаро-матеріальних цінностей і грошових коштів та їх реалізація; 3) контрагенти – пособники вчинення податкових злочинів; 4) особи, які були свідками тих чи інших кримінальних господарських операцій, але не приймали участі у таких діях; 5) особи, які були свідками тих чи інших кримінальних господарських операцій, але не оцінювали їх як такі; 6) особи, які здійснюють функції контролю за фінансово-господарською діяльністю; 7) особи, які не працюють на відповідному підприємстві, але володіють інформацією про злочинну діяльність по ухиленню від сплати податків [17, с.81-83].

Підсумовуючи зазначене вище слід відмітити, що ознаками вчинення податкових злочинів можуть бути: повна невідповідність проведеної господарської операції її документарному відображенню, невідповідність записів первинних та звітних документів, наявність матеріальної підробки в документах бухгалтерського обліку, недотримання встановлених правил ведення обліку та звітності, порушення правил ведення касових операцій, необґрунтоване списання товаро-матеріальних цінностей, неправильне ведення документообігу, порушення технологічної дисципліни. Ці ознаки ухилення від сплати податків можуть знаходити своє відображення у таких видах носіїв слідів як предмети, документи, сліди пам'яті людини. При цьому, зважаючи на особливості здійснення господарської діяльності, всі сліди злочину належить досліджувати в їх сукупності.

Список літератури:

1. Криміналістика: Підручник / Кол. авт.: В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель та ін./ За ред. проф. В. Ю. Шепітька. – 4-е вид., перероб. і доп. – Х.: Право 2008. – 464 с.
2. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування. Монографія // Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. – К.: Істина, 2008. – 216 с.

3. Лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 року №112/11/13-10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vaas.gov.ua/>
4. Лист Державної податкової адміністрації України від 03.02.2009 р. N 2012/7/10-1017 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://delo.ua/wiki/metodichn-rekomendac-or-algori-110977/>
5. Лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 року №742/11/13-11. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vaas.gov.ua/>
6. Кримінальний процесуальний кодекс України [Текст]: Верховна Рада України від 13.04.2012 № 4651-VI // Голос України. – 19.05.2012. – № 90-91.
7. Чельшева О. В. Расследование налоговых преступлений / О. В. Чельшева, М. В. Феськов. – Питер, 2001. – 288 с.
8. Шапиро Л. Г. Использование специальных познаний при расследовании преступного уклонения от уплаты налогов: Автореф. дис. ... канд. юр. наук. Саратов, 1999. – 26 с.
9. Податковий кодекс України [Текст]: Верховна Рада України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України. – 04.12.2010. – № 229, (№ 229—230).
10. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування. Монографія // Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. – К.: Істина, 2008. – 216 с.
11. Пирцхалава К. А. Выявление и первоначальный этап расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Пирцхалава К. А. – М., 1999. – 169 с.
12. Потомська Н. А. Характеристика видів документів як джерел доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 4(47) 2009. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnuodpsu/2009_4/Pravo/Potomska.pdf
13. Сукач І. В. Правові аспекти та криміналістична характеристика злочинів у сфері оподаткування // Вісник Академії адвокатури України, №1(20). - 2011. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vaau/2011_1/.../11sivzso.pdf
14. Задорожний О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 / Задорожний Олександр Степанович. – Х., 2005. – 220 с.
15. Матушкина Н.В. Криминалистическая модель преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов и ее использование в целях выявления и раскрытия преступлений этого вида. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Матушкина Н.В. – Ижевск, 1997. – 214 с.
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Текст]: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // Голос України. - від 07.09.1999.
17. Матушкина Н.В. Криминалистическая модель преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов и ее использование в целях выявления и раскрытия преступлений этого вида. Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / Матушкина Н.В. – Ижевск, 1997. – 214 с.

Филоненко А. Г. Следы уклонения от уплаты налога на прибыль / А. Г. Филоненко // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2013. – Т. 26 (65). № 1. – С. 454-458.

В статье рассматриваются особенности следовой картины уклонения от уплаты налога на прибыль. Установлено, что основными носителями следов налоговых преступлений выступают предметы, документы и следы памяти человека, содержащи екриминалистически значимую информацию об уклонении от уплаты налогов. Автором отдельно детально проанализированы каждый из видов носителей следов уклонения от уплаты налога на прибыль.

Ключевые слова: следы преступления, уклонение от уплаты налогов, документы.

Filonenko A. G. Sledy avoiding payment of income tax / A. G. Filonenko // Scientific Notes of Tavrida National V. I. Vernadsky University. – Series : Juridical sciences. – 2013. – Vol. 26 (65). № 1. – P. 454-458.

The features of track picture of avoiding payment of income tax are examined in the article. It is set that objects, documents and tracks of memory of man, come forward the basic transmitters of tracks of tax crimes, содержащи екриминалистически meaningful information about avoiding payment of taxes. By an author separately in detail analysed each of types of transmitters of tracks of deviation from уплаты налога on an income.

Keywords: tracks of crime, avoiding payment of taxes, documents.