

*Падалка А. М.,**кандидат юридичних наук,**в.о завідувача кафедри фінансових розслідувань**Університету державної фіскальної служби України*

ОРГАНІЗОВАНА ЗЛОЧИННІСТЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ: МЕХАНІЗМ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Анотація. Грунтуючись на науковій теорії визнання об'єктом злочину суспільних відносин, визначено поняття механізму злочинної діяльності, виокремлено і охарактеризовано його види, а також розкрито кримінально-правове значення.

Обґрунтовано, що механізм злочинної діяльності являє собою вплив певного виду суспільно небезпечного діяння на певний елемент об'єкта злочину, наслідком чого є настання шкідливих змін в об'єкті в цілому. Досліджено об'єкт криміналістично-наукового і практичного пізнання механізму злочинної діяльності.

Наведено криміналістичну характеристику організованої злочинності у сфері оподаткування, як категорію, що включає сукупність об'єктивних і суб'єктивних даних про ознаки ОЗГ, динамічних за характером, яка містить вихідну інформацію та що відбиває зміни в кримінальній обстановці в сфері оподаткування. Ця обставина має значне практичне значення для побудови версій та моделі можливого варіанту ухилення від оподаткування. Обстановка і типові обставини вчинення податкових злочинів дозволяють конкретизувати способи вчинення ухилення від сплати податків, моделювати і досліджувати схеми і механізми злочинної діяльності платників податків.

Підкреслено, що етапи злочинної діяльності та розслідування є абстрактними поняттями, що носять приватний характер конкретних цілей дослідження. Тому створити формалізоване уявлення злочину у вигляді задалегідь досить докладно описаних етапів неможливо. Це ускладнює формалізацію механізму злочину в найбільш абстрактному вигляді. Запропоновано критерії відповідності закономірностей, обумовлених характером злочинної діяльності суб'єкта. Показано, що будь-яка схема (модель) буде більшою мірою відповідати дійсності, якщо буде враховувати в своїй структурі не тільки елементи, але і зв'язки між ними.

Ключові слова: механізм злочину, структура механізму злочину, організована злочинність, механізм реалізації організованої злочинності у сфері оподаткування.

Постановка проблеми. Протиправну діяльність вивчає ряд наук, переважно наук кримінально-правового циклу. З огляду на дані цих наук, а головним чином, кримінально-правову та кримінологічну характеристики злочину, криміналістика акцентує свою увагу на функціональній стороні протиправної діяльності, на тій системі відносин і дій, які утворюють те, що нерідко називають механізмом злочину.

Вчення про механізм злочину представляє собою один із перспективних напрямків у дослідженнях криміналістичної науки. Загалом та окремі її аспекти розглядаються у працях Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкіна, О.М. Васильєва, А.Ф. Воло-

буєва, Г.О. Зоріна, В.В. Клочкова, О.М. Кустова, Ю.Г. Корухова, В.В. Лисенка, А.Ф. Лубіна, В.А. Образцова, Е.Р. Россинської, М.В. Салтєвського та інші.

До цього часу, ще остаточно не сформовано сукупність об'єктивних даних про систему механізму податкового злочинного діяння, які скоюють організовані злочинні групи.

Мета статті. Завданням цього дослідження є механізм (процес) організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування з огляду на комплексний аналіз та узагальнення поглядів вчених.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протиправну діяльність вивчає ряд наук, переважно наук кримінально-правового циклу. З огляду на дані цих наук, а головним чином, кримінально-правову та кримінологічну характеристики злочину, криміналістика акцентує свою увагу на функціональній стороні протиправної діяльності, на тій системі відносин і дій, які утворюють те, що нерідко називають механізмом злочину.

Як наукову категорію поняття «механізм злочину» вперше було використано О.М. Васильєвим, який під ним розумів процес вчинення злочину, у тому числі його спосіб і всі дії злочинця, що супроводжуються утворенням слідів матеріальних і нематеріальних, що можуть бути використані для розкриття і розслідування злочину [1, с. 7–8]. Цю дефініцію можна вважати першим визначенням механізму злочину.

В.В. Клочков і В.А. Образцов механізм злочину визначали в більш абстрактній формі, «що реалізується в певних умовах, вираженні, спрямованості і послідовності динамічної системи протиправних поведінкових актів і обумовлених ними явищ, що мають криміналістичне значення» [2, с. 47].

А.Ф. Лубін зазначав, що закономірності механізму і утворюють в сукупності криміналістичну характеристику злочинної діяльності [3, с. 169]. Не закономірності механізму злочину, а опис або відомості про закономірності механізму злочину складають його криміналістичну характеристику. При цьому автор зауважує, що закономірності механізму злочину існують об'єктивно (незалежно від науки), в той час як криміналістична характеристика створюється вченими.

Найбільш змістовним є визначення механізму злочину, надане О.М. Кустовим, який визначає його як систему процесів взаємодії учасників злочину, як прямих, так і непрямих між собою і з матеріальним середовищем, поєднаних із використанням відповідних знарядь, засобів та інших окремих елементів обстановки. Механізм злочину закономірно обумовлює виникнення криміналістично значимої інформації про злочин, його учасників та результати [4, с. 11].

З приводу цього, категорія «механізм злочину» – це більш широке поняття, що включає сукупність процесів і явищ, пов'я-

заних із механізмом злочинної діяльності суб'єкта, що проявляються в механізмі події, яка розслідується, характеризується процесом відображення інформації на різних носіях. Суттєвий інтерес для дослідження порушеної проблематики представляє визначення структури механізму злочину. У цей час уявлення вчених-криміналістів про структуру механізму злочину різняться за кількістю елементів, які вони виділяють.

М.В. Салтевський виокремлює наступні взаємодіючі (взаємозалежні) компоненти механізму вчинення злочину (злочинної діяльності):

- 1) суб'єкти злочинної діяльності;
- 2) засоби злочинної діяльності;
- 3) предмет злочинної діяльності;
- 4) сліди злочинної діяльності [5, с. 40].

Кожен із елементів повинен відповідати не стільки моделям діяльнісного підходу до формування системи механізму злочину, скільки прикладним завданням криміналістичного дослідження злочинної діяльності певного виду.

Перевагою запропонованого підходу є те, що автор не розглядає окремо кожну дію (як учасників злочинної події, так і осіб, побічно пов'язаних з нею), а бере за основу комплекси таких дій. Тим самим їхня сукупність характеризує етапний (стадійний) розвиток механізму злочину, що уможливує встановлення та простеження кореляційних зв'язків і залежності між усіма елементами системи, яка розглядається.

Якщо розглядати механізм дій організованої злочинності, то вона, як і будь-яка система, формується і функціонує під впливом певних закономірностей. Далекі не всі вони можуть бути віднесені до предмету криміналістики. Скажімо, закономірності формування злочинного задуму, злочинної поведінки – це предмет криминології, закономірності поведінки і дій осіб, що опинилися учасниками події, – сфера психологічної науки і тому подібне.

Механізм реалізації організованої злочинної діяльності більш складний, специфічний і відрізняється від механізму вчинення злочинів окремими особами і групами осіб. У цьому механізмі умовно можна виділити кримінальну та некримінальну складові.

В організованій злочинній діяльності некримінальна частина – забезпечують дії – значно більше за обсягом і набагато більш значуща, ніж при здійсненні поодиноких злочинів. Ця частина діяльності залишає специфічні сліди відображення в навколишньому середовищі. Виявлення і фіксація таких слідів має важливе криміналістичне значення в розслідуванні організованої злочинної діяльності, і особливо – у виявленні всіх співучасників, доведенні провини організаторів, встановлення і усунення причин та умов, що сприяли вчиненню злочинів.

Н.О. Опанасенко щодо вивчення криміналістикою механізму організованої злочинної діяльності зазначає, що цей механізм – це система процесів взаємодії учасників злочину як прямих, так і опосередкованих, між собою та з матеріальним середовищем, поєднанням із використанням відповідних засобів та інших окремих елементів обстановки» [6, с. 32].

Такого роду є механізм реалізації організованої злочинності у сфері оподаткування, втім який відзначається своїми якісними особливостями, які розглядає автор статті. Досліджуючи криміналістичну характеристику організованої злочинності у сфері оподаткування, автор вказує, що це явище має довгостроковий процес, яке розраховане на тривалий період діяльно-

сті злочинного формування, що створює «правомірність» його існування, забезпечення учасників злочинного формування відповідною матеріально-фінансовою винагородою.

Механізм злочинів у цій сфері здатний відобразити послідовний процес злочинних ухилень від сплати податків, етапів підготовки, безпосереднього здійснення злочинів в області податків і дії ОЗГ з приховування податкових злочинів. З приводу цього важливим виступає механізм слідоутворення в якості структурного елементу криміналістичних характеристик, який полягає в матеріально фіксованих відображень слідів ухилень від сплати податків, обумовлених різними способами здійснення податкових правопорушень.

Злочини цього типу можуть відбуватися через активні протиправні дії ОЗГ, які порушують обов'язкові для виконання законодавчі акти, положення та інструкції і т.п.

Кримінальний Кодекс України розглядає об'єктивний аспект податкових злочинів (ст. 212). Диспозиція статей розглядає кілька криміналістично важливих обставин:

- 1) вчинення податкових злочинів діями або бездіяльністю;
- 2) відсутність чітких меж законодавчого розуміння способів скоєння злочинів по сплаті податків через використання формулювання «ненадання іншої документації» [7];

При цьому неясно, які саме документи, оскільки податкове законодавство не містить постійного їх числа і змісту, використовуючи формулювання про внесення завідомо недостовірних відомостей, склад яких також не завжди зрозумілий;

- 3) зв'язок факту настання злочинного діяння з великою (особливо великою) сумою несплаченого або недоплаченого податку, яка постійно змінюється.

З позиції діючих кримінальних законів способи вчинення ухилень від сплати податку розпливчасті і не завжди конкретизовані.

У загальному вигляді ухилення від сплати податків включає більшу частину дій ОЗГ, що дозволяють уникнути або мінімізувати обов'язкові виплати до бюджету, які здійснюються у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Не всі такі дії можна визнати злочинами, оскільки процес ухилення від сплати податків різний за своєю природою і подібні дії досить численні. В їх основі лежить велика кількість факторів, при цьому вони залежать від виду податку.

Розглядається значна кількість способів ухилення від сплати податків. Вони можуть бути як самими найпростішими, пов'язаними з тим, що не було подано податкову декларацію або було допущено елементарне спотворення податкових документів, так і витонченими (завуальовані, що включають спеціально вибудовані схеми злочинного зменшення податкових платежів). Часто такі схеми створюють висококваліфіковані фахівці ОЗГ. На ринку послуг під їх керівництвом з'являються компанії типу «антіаналог», які дуже затребувані платниками податків і пропонують підприємствам і фізичним особам цікаві варіанти мінімізувати податкові платежі (можуть бути навіть кримінального характеру) завуальовуючи цим стати учасником ОЗГ.

В Одесі 2017 році було викрито організовану злочинну групу, що «консультувала» підприємства як не платити податки. Слідчими підрозділами податкової міліції ДФС в Одеській області направлено до суду кримінальне провадження з обвинуваченням організованої злочинної групи у складі 11 осіб (мешканців міст Одеси і Миколаєва), які впродовж трьох років

надавали діючим підприємствам послуги з ухилення від сплати податків. Для цього використовувалися документи з підконтрольних, спеціально створених і придбаних, «фіктивних підприємств». Збитки державі у вигляді несплачених податків склали понад 37,5 млн грн.

До моменту розгляду, в чому полягають типові способи вчинення організованої злочинності в сфері оподаткування, важливо відзначити загальні аспекти криміналістичного характеру. В цілому вони стосуються способів вчинення злочинів, пов'язаних із податками.

Особливості включають:

1. Способи вчинення податкових злочинів обумовлені діючими законами, які регулюються механізмом і порядком сплати кожного типу податку. Аналіз кримінальних проваджень різних періодів і розгляду судом показує, що зміна в порядок і умови сплати певного типу податку відразу веде до зміни використовуваних методів ОЗГ ухилення від сплати по цих податках;

2. Способи, пов'язані з підзаконними актами, якими регулюється порядок обліку економічних критеріїв, правила ведення операцій по касі, списання товарно-матеріальних цінностей та інші.

3. Способи, засновані на економічній суті, яка характерна для певного типу податку. З огляду на цю суть, виділяють певні групи податків, що визначають механізм і способи скоєних злочинів ОЗГ.

В їх число можна включити податки, які знаходяться:

1) «всередині» собівартості (способи ухилення подібного типу податків пов'язані зі зниженням собівартості);

2) «поза» собівартості (способи концентруються не на зменшенні самих податків, а на зниженні різниці, яка підлягає сплаті до бюджету). Прикладом може бути податок на додану вартість;

3) «над» собівартістю (способи, пов'язані зі зменшенням податкової ставки і формальним зменшенням оподаткованої бази. Приклад представлений податком на прибуток компанії).

Певні способи, які ОЗГ використовують для того, щоб уникнути обов'язку сплачувати податки, є досить різноманітними і численними. Спеціальна література включає близько сотні найменувань. Якщо ж провести уважну оцінку, то основна частина з них може розглядатися, як легальні.

Аналіз податкового законодавства в нашій країні за весь період його існування, а також дослідження способів ухилення від сплати податків показує, що законодавець послідовним чином здійснює заборону створюваних практикою різних методів зменшення податкових платежів. Це відбувається шляхом перетворення законних видів мінімізації податків в делікти.

В.В. Лисенко, провівши аналіз викладених у літературі способів податкових правопорушень в якості злочинів, стверджував, що 50% з них не можна вважати злочинними [8]. Відповідно за численними дослідженнями насправді можна виділити не так вже й багато способів ухилень. Основними є кілька десятків, а далі можна розглядати варіанти відповідно до сфер економічної діяльності, видами податків або зборів.

Якщо розглядати більш детально способи ухилення від сплати податків і зборів, які використовують ОЗГ, то можна зазначити їх численність і різноманітність. На сьогоднішній день більшість учасників ОЗГ, зареєстровані як юридичні особи – це платники податків великого числа прямих і непрямих податків і зборів.

Дослідники робили спроби класифікувати способи вчинення злочинів ОЗГ, при цьому найпоширенішою стала хрестоматійною – класифікація В.В. Лисенка. Автор запропонував класифікувати способи відповідно до елементів податкового механізму.

Не можна заперечувати важливість цієї класифікації, але їй властиві і недоліки. Важливо відзначити, що для вирішення криміналістичних завдань більш точно підходить поділ способів вчинення податкових злочинів, з огляду на дві обставини, що існували раніше: механізм формування і сплати податку, процес криміналізації податкового діяння.

Подібний підхід дає можливість об'єднання способів ухилення від сплати податків відповідно до елементів оподаткування і формами впливу ОЗГ, які впливають на ці об'єкти. Певні поєднання цих способів дають можливість охоплення суттєво більшого числа способів скоєння злочинів ОЗГ в сфері податкових платежів.

Можна розглянути певні схеми ухилення від сплати податків, багато з яких досить відомі і відображені в різних джерелах інформації, включаючи Інтернет.

Основна особливість схем ОЗГ по ухиленню від податків – має неврахований готівковий оборот, який широко поширений в легальному українському бізнесі. Вона полягає у використанні фіктивних операцій. У деяких випадках це може бути переведення в готівку (криптовалюту, обмін офіційно зароблених безготівкових коштів, які знаходяться в банку на розрахунковому рахунку, на невраховану готівку з укладенням фіктивних договорів з виконання робіт або надання послуг).

Такий договір може бути підставою для переведення грошей з рахунків підприємств-платників податків на рахунки підставної компанії-одноденки, яка згодом за вирахуванням своєї комісії поверне їх уже як неврахованих («чорних»). Ці кошти часто використовують з метою формування особистих доходів керівництва (управлінців, власників), дачі хабарів чиновникам, «відкатів» представникам великих споживачів за більш вигідні замовлення та інше. Операції з переведення в готівку завжди впливають на спотворення реальної структури витрат через зменшення прибутку.

У певних ситуаціях переведення в готівку можна вважати ідентичним поняттю «відмивання грошей». У цій схемі ОЗГ створює компанію, функції якої полягають у тому, що вона за невелику плату може приймати від роздрібного продавця невраховану готівку, здійснюючи безготівкові платежі на банківський рахунок підприємства-оптовика. З цією метою відбувається укладення двох контрактів, перший з яких полягає в придбанні підприємством продукції у оптовика, а другий полягає в постачанні цієї ж продукції роздрібному продавцю. Обидва договори можна вважати фіктивними, оскільки продукцію оптовик насправді передає роздрібному продавцю.

Висновок. Можна стверджувати, що механізм організованої злочинності у сфері оподаткування утворюється наявністю закономірностей, обумовлених характером злочинної діяльності суб'єкта. З урахуванням визначального статусу злочинної діяльності у розглядуваній системі вона може розглядатися у двох площинах, по-перше, сукупність (комплекс) послідовних дій, об'єднаних загальним задумом, в рамках окремого злочину; по-друге, процес послідовної зміни дій (відносно тривалий у часі, а іноді й у просторі), об'єднаний єдиним злочинним задумом.

Механізм злочину є самостійною криміналістичною категорією. Вказаний механізм варто розуміти як складний, взаємообумовлений, етапний (стадійний) динамічний процес взаємодії криміналістично значимих елементів, в першу чергу факторів об'єктивної дійсності та злочинної діяльності групового суб'єкта, спрямованої на вчинення злочинів, які у сукупності спричиняють виникнення криміналістично значимої інформації.

Література:

1. Криміналістика / Под ред. А.Н. Васильева. М. : Изд-во Моск. ун-та, 1971. 564 с.
2. Клочков В.В., Образцов В.А. Преступление как объект криминалистического познания. *Вопросы борьбы с преступностью*. Вып. 42. М., 1985. С. 47, 48.
3. Лубин А.Ф. Механизм преступной деятельности как междисциплинарная научная категория. *Вестник ННГУ*. 2001. № 2 (4). С. 169–176.
4. Кустов А.М. Теоретические основы криминалистического учения о механизме преступления. М., 1997. 228 с.
5. Салтевський М.В. Криміналістика (у сучасному викладі): Підручник. Київ : Кондор, 2005. 588 с.
6. Опанасенко Н.О. Криміналістична характеристика та основні положення розслідування шахрайства, вчиненого організованими злочинними групами у сфері житлового будівництва: дис. канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2018. 253 с.
7. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року / станом на 27 червня 2019 рік // URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
8. Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування : монографія. К. : Істина, 2008. 216 с.

Padalka A. Organized crime in the field of taxation: a mechanism of criminal activity

Summary. The article, based on the scientific theory of the recognition of the object of crime of public relations, defines the concept of the mechanism of criminal activity, distinguishes and characterizes its types, as well as reveals its criminal legal significance. It is substantiated that the mechanism of criminal activity is the influence of a certain type of socially dangerous act on a certain element of a crime object, as a result of which there are harmful changes in the object as a whole.

The object of forensic-scientific and practical knowledge of the mechanism of criminal activity is investigated. The forensic characterization of organized crime in the field of taxation is presented as a category that includes a set of objective and subjective data on the characteristics of OCGs, dynamic in nature, containing initial information and reflecting changes in the criminal situation in the field of taxation.

This fact is of great practical importance for constructing versions and models of possible tax evasion options. The situation and the typical circumstances of the commission of tax crimes make it possible to specify ways of committing tax evasion, to model and explore schemes and mechanisms of criminal activity of taxpayers.

It is emphasized that the stages of criminal activity and investigation are abstract concepts that are private in nature to the specific purposes of the investigation. Therefore, it is impossible to create a formalized representation of a crime in the form of pre-described sufficiently detailed steps.

This undoubtedly complicates the formalization of the mechanism of crime in its most abstract form. The criteria of conformity of the laws, stipulated by the nature of the criminal activity of the subject, are proposed. It is shown that any scheme (model) will be more true if it considers not only the elements but also the links between them in their structure.

Key words: mechanism of crime, structure of mechanism of crime, organized crime, mechanism of realization of organized crime in the sphere of taxation.