

Державна податкова адміністрація України

# НАУКОВИЙ ВІСНИК

Національного університету  
державної податкової служби України  
(економіка, право)

№ 3(42) 2008



НАУКОВИЙ ВІСНИК НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ  
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ (ЕКОНОМІКА, ПРАВО)

№ 3(42) 2008

**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ**

# **НАУКОВИЙ ВІСНИК**

**Національного університету державної  
податкової служби України**

**(економіка, право)**

**3 (42)' 2008**

Ірпінь  
2008

---

## РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ

---

**Головний редактор**

**Заступник головного редактора**

**Заступник головного редактора**

**Відповідальний секретар**

**Мельник П.В.,**

доктор економічних наук, професор

**Тарангул Л.Л.,**

доктор економічних наук, професор

**Цимбал П.В.,**

кандидат юридичних наук, професор

**Василькова Т.В.,**

кандидат економічних наук, доцент

**Андрущенко В.Л.,**

доктор економічних наук, професор

**Бахін В.П.,**

доктор юридичних наук, професор

**Білоус В.Т.,**

доктор юридичних наук, професор

**Варналій З.С.,**

доктор економічних наук, професор

**Воронова Л.К.,**

доктор юридичних наук, професор

**Гончаренко В.В.,**

доктор економічних наук, професор

**Горленко І.О.,**

доктор географічних наук, професор

**Дедекаєв В.А.,**

доктор економічних наук, професор

**Долгий О.А.,**

доктор наук з державного управління, професор

**Костіна Н.І.,**

доктор економічних наук, професор

**Лисенко В.В.,**

доктор юридичних наук, професор

**Лисиченко В.К.,**

доктор юридичних наук, професор

**Нечай А.А.,**

доктор юридичних наук

**Ніколасв В.П.,**

доктор економічних наук, професор

**Онишко С.В.,**

доктор економічних наук, професор

**Попович В.М.,**

доктор юридичних наук, професор

**Ріппа С.П.,**

доктор економічних наук, професор

**Тимченко Л.Д.,**

доктор юридичних наук, професор

**Чугасв А.О.,**

доктор економічних наук, професор

Рекомендовано до друку Вченою радою Національного університету ДПС України, протокол № 1 від 29 серпня 2008 року.

Фахове видання економічного та юридичного спрямування  
(постанова президії ВАК України від 13 лютого 2008 р. № 1-05/2)

---

Редакційна колегія не завжди поділяє позицію авторів.  
За точність викладеного матеріалу відповідальність покладається на авторів.  
Рукописи рецензуються редакційною колегією.  
Зміни тексту та скорочення, що впливають на зміст матеріалів, а також їх перейменування вносяться редакцією за погодженням авторів.  
При передруку матеріалів посилання на "Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)" обов'язкове.

**Свідоцтво про  
державну реєстрацію  
серія КВ № 13430-2314 ПР  
від 10.12.2007 р.**

---

**АДРЕСА РЕДАКЦІЇ ТА ВИДАВЦЯ:** вул. Карла Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна, 08201.  
Тел. (04497) 60-9-94,  
e-mail: visnik@asta.edu.ua. Веб-сайт: www.asta.edu.ua.

© Національний університет державної податкової служби України, 2008

---

---

**НАУКОВИЙ ВІСНИК  
НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ  
СЛУЖБИ УКРАЇНИ (ЕКОНОМІКА, ПРАВО)**

---

Засновник та видавець  
Національний університет  
державної податкової служби  
України

Щоквартальний  
науковий журнал

Заснований у  
травні 1997 р. <sup>1</sup> **3 (42) 2008**

---

УДК 33/34 + 657

**ЗМІСТ**

*Економіка*

<b>Костіна Н.І., Губенко М.В.</b> Моделювання ринку нерухомості в Україні на базі сучасних інформаційних технологій.....	3
<b>Дем'янчук О.І.</b> Формування державної та регіональної інвестиційної політики .....	11
<b>Ляшенко О.М.</b> Практика моделювання інноваційних процесів.....	19
<b>Рижий І.М.</b> Багатофакторний аналіз адміністрування ПДВ в Україні .....	25
<b>Рега М.Г.</b> Об'єднання підприємців і роботодавців як суб'єктів регуляторної політики у контексті податкової реформи.....	33
<b>Мягкий В.О.</b> Моніторинг як інструмент реалізації стратегії соціально-економічного розвитку регіону.....	40

*Фінанси, грошовий обіг і кредит*

<b>Костіна Н.І., Тарангул Л.Л.</b> Аналіз і прогноз діяльності банку.....	46
<b>Захожай В.Б., Захожай К.В., Матковський А.В.</b> Статистична оцінка ефективності формування доходів місцевих бюджетів України.....	54
<b>Лебідь Н.П.</b> Оцінювання власності в системі фінансового ринку.....	62
<b>Пернарівський О.В.</b> Оцінка ризиків банків у контексті оподаткування їх прибутку.....	72
<b>Плиса В.Й., Ріль З.П.</b> Страхування у фінансовій системі України: проблеми та перспективи розвитку.....	78
<b>Савлук С.М.</b> Сутність економічного капіталу банку.....	84
<b>Давидова В.А.</b> Особливості формування доходів місцевих бюджетів Чернівецької області.....	90

*Податки*

<b>Буряк С.В.</b> Податковий компроміс як складова податкового менеджменту.....	99
<b>Костирко Л.А., Чернякова Т.М.</b> Критерії оцінки ефективності інструментів податкового регулювання.....	106
<b>Давидова Л.А.</b> Шляхи оптимізації системи оподаткування та її вплив на фінансову стійкість регіонів.....	112
<b>Ярова Н.В.</b> Податкове навантаження та особливості його оцінки на мікрорівні.....	119

**Облік, аналіз і аудит**

<b>Бідюк О.О.</b> Організаційні та методологічні аспекти ведення обліку на спільних підприємствах.....	123
--	-----

**Право***Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право*

<b>Касьяненко Л.М.</b> Основи фінансово-правового процесу.....	135
<b>Ворогіна Н.В.</b> Удосконалення податкового законодавства України як фактор збільшення бюджетних доходів.....	141
<b>Михнік В.В., Самілик Г.М.</b> Нормативне врегулювання завдань і функцій державних контролюючих органів.....	147
<b>Ігонін Р.В.</b> Адміністративний порядок оскарження рішень, дій або бездіяльності державного виконавця: теоретичні аспекти.....	154
<b>Мацелик М.О.</b> Правове забезпечення інвестиційної політики в Україні.....	160
<b>Біушкін О.І.</b> Принципи нормотворчості в Україні.....	164
<b>Гапоненко Л.В.</b> Відомчий контроль за законністю в діяльності податкових органів.....	168
<b>Гридасов Ю.В.</b> Адміністративні форми державного регулювання господарської діяльності у сфері охорони права власності.....	173
<b>Кузьменко О.О.</b> Менеджмент в органах державної податкової служби України.....	179
<b>Лапчук В.С.</b> Адміністративні методи у регулюванні господарської діяльності.....	185
<b>Рогаль-Левицька М.Л.</b> Суб'єктивна сторона правопорушення при притягненні до адміністративної відповідальності у фінансовій сфері.....	190
<b>Сеньків О.І.</b> Розсуд адміністративного суду при здійсненні судового контролю за виконанням судових рішень.....	195
<b>Яковчук М.Ю.</b> Державно-правове регулювання страхового ринку в Україні.....	202

*Кримінальне право, кримінальний процес і криміналістика*

<b>Цимбал П.В., Цимбал Т.Я., Литвак О.М.</b> Особливості криміналістичної характеристики злочинів у сфері оподаткування.....	208
<b>Калганова О.А.</b> Допустимість доказів у кримінальних справах за участю іноземних громадян.....	216
<b>Дозорець П.М.</b> Відповідальність за порушення у сфері обігу піддакцизних товарів.....	223
<b>Дирдін М.С.</b> Повторність у слідчій діяльності.....	228
<b>Дем'яничук В.А.</b> Протокол судового засідання як кримінально-процесуальний документ.....	234

*Теорія та історія держави і права*

<b>Анохін О.М.</b> Хадісі імама Аль-Бухарі про стосунки подружжя у шлюбі.....	242
---	-----

**Підготовка майбутніх фахівців податкової служби**

<b>Засць С.В.</b> Роль дисциплін математико-статистичного спрямування у підготовці фінансистів.....	249
---	-----

**Кримінальне право, кримінальний процес і криміналістика**

УДК 343.985: 336.221 (477)

**П.В. Цимбал,**  
кандидат юридичних наук,  
**Т.Я. Цимбал,**  
кандидат юридичних наук,  
**О.М. Литвак,**  
доктор юридичних наук,  
Національний університет  
ДПС України

**ОСОБЛИВОСТІ КРИМІНАЛІСТИЧНОЇ  
ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ  
ОПОДАТКУВАННЯ**

*У рукописі наукової статті розглядаються особливості криміналістичної характеристики злочинів у сфері оподаткування та їх роль у виявленні, розкритті та розслідуванні.*

*In the manuscript of the scientific article considers peculiarity of criminality characteristic crimes at the sphere of taxation and that's role in the time of discover, inquiry and investigation.*

**Ключові слова:** криміналістична характеристика, податкові злочини, методика розслідування податкових злочинів.

Вимоги підвищення ефективності роботи органів досудового слідства і дізнання, розкриття злочинів притягує увагу науковців до криміналістичної характеристики злочинів. З криміналістичною характеристикою злочинів у даний період пов'язують розробку більш ефективних методик розкриття і розслідування окремих видів або ж груп злочинів. Цій тематиці присвячені багаточисельні статті і монографії, але, незважаючи на відповідні успіхи в дослідженні, до кінця вирішеною її вважати не можна.

У деяких дослідженнях ще зустрічається тенденція розширити зміст криміналістичної характеристики, зокрема за рахунок введення в неї засобів і методів встановлення пошукових обставин, що розмиває чіткі межі цього поняття, веде, по суті, до перетворення криміналістичної характеристики як елемента методики в методику в цілому. Основне призначення криміналістичної характеристики, на нашу думку, полягає в чіткому визначенні кінцевої і проміжної мети розслідування.

Ефективність криміналістичної характеристики як відпрацьованого наукового інструменту методики розслідування тим вище, чим конкретніші виділені проблемні обставини, незрозумілі,

скриті сторони події злочину, чим специфічніші проміжні факти, що служать розкриттю злочину.

Оскільки функціональне призначення криміналістичної характеристики злочинів – забезпечення розкриття і розслідування – не викликає сумнівів, а її теоретичні основи в цілому розроблені, виникла потреба у створенні її практичної частини, оскільки криміналістична характеристика стане робочим інструментом розслідування тільки тоді, коли вона буде мати вигляд системного узагальнення даних розслідування значного масиву кримінальних справ по кожній окремій категорії злочинів із встановленням взаємозв'язку всіх криміналістично значимих ознак цих видів злочинів. Без цього все описування криміналістичної характеристики злочинів будуть сприйматися практично як наступне „відтягування наукової дискусії” і поглиблювати їх нігілістичне відношення до науки [1, с. 15–16].

У зв'язку з викладеним можна стверджувати, що основним завданням при формуванні методик розслідування злочинів є наукова розробка основ процесу доказування, прийомів і методів збирання доказів по справі, що розслідується. А це неможливо без вивчення самого процесу формування доказів, значною мірою специфічного залежно від виду злочину.

Важливе значення в методиці розслідування злочинів у сфері оподаткування відіграє криміналістична характеристика.

Особливу увагу необхідно звернути на подальше вдосконалення криміналістичної методики виявлення і розслідування податкових злочинів. До цих та інших проблемних питань все більша і більша увага приділяється з боку науковців.

Аналіз ситуації, яка склалася в суспільстві у цілому, зокрема у сфері економіки, свідчить, що в сучасний період податкові правопорушення і злочини за своїми соціальними і економічними наслідками, за їх взаємозв'язком з іншими економічними злочинами становлять реальну загрозу економічній безпеці держави, така загроза постійно збільшується.

Негативні тенденції, які проявляються в економіці України, правова неврегульованість багатьох проблем у сфері оподаткування, складність і неоднозначність законодавчої бази сприяють росту податкової злочинності, зниженню рівня сплати податків.

Суспільна небезпека податкових злочинів полягає у тому, що вони підривають економічну основу держави, перешкоджають формуванню його бюджету і часто пов'язані з крадіжками і хабарництвом. Вони вчиняються платниками податків із метою отримати відповідну майнову вигоду, приховуючи прибутки у вигляді діяльності і бездіяльності.

Приховування доходів у вигляді дій полягає у внесенні в декларації громадян і звітні документи про доходи організації завідомо неправдивих даних, які зменшують суму доходів або збільшують суму доходів, а також у заключній угоді з керівниками підприємств, які користуються пільгами з оподаткування. Ухилення громадян від сплати податків шляхом приховування доходів у вигляді бездіяльності полягає у незанесенні в декларацію всіх місць роботи або взагалі у ненаданні декларації про доходи, а організацій – у невідображенні об'єктів оподаткування в звітних документах про доходи або у повній відсутності бухгалтерської документації (коли організація не зареєстрована як юридична особа).

З моменту встановлення системи оподаткування в Україні деякі види податків вимагали пристальної уваги і забезпечення контролю. Уже в цей період були застосовані масові порушення податкового законодавства, які викликали потребу у вивченні цього виду діянь з метою розробки їх криміналістичної характеристики і прогнозування методики розслідування [8; 9].

Для успішного виявлення і розслідування злочинів у сфері оподаткування необхідні знання первинної інформації про податкові злочини, засоби і прийоми її отримання і перевірки; способів ухилення від сплати податків і особливостей їх відображення в матеріальних носіях інформації; розміру матеріального збитку, який причинений податковим злочином; характеристики особи платника податку, який ухиляється від сплати податку; умов, що сприяли вчиненню цих злочинів, та інших обставин, які в їх сукупності і взаємозв'язку складають криміналістичну характеристику податкових злочинів [11, с. 83–84].

У методиці розслідування податкових, як і інших видів злочинів, криміналістична характеристика займає домінуюче положення. Вона за своєю сутністю є продуктом аналізу значного обсягу слідчо-судової практики, містить у собі достовірні і реально відображаючі специфічні ознаки відповідного виду злочинів і сприяє суб'єктам досудового слідства здійснювати комплекс процесуальних заходів з викриття винних осіб та притягнення їх до відповідальності в порядку, встановленому законом.

Криміналістичну характеристику податкових злочинів пропонують розглядати на двох рівнях:

- а) криміналістичну характеристику податкових злочинів у цілому;
- б) криміналістичну характеристику податкових злочинів щодо окремих сфер господарської діяльності.

У зв'язку з цим визначені основні способи підготовки і вчинення податкових злочинів при ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів [2, с. 8].

При цьому криміналістична характеристика окремих видів злочинів розглядається як інформаційна модель, що являє собою єдиний комплекс елементів, кореляційні зв'язки і взаємозалежність між якими закономірно повторюються в злочинах цього виду і які мають практичне значення як банки орієнтуючої інформації при побудові типових версій з конкретних кримінальних справ і їх перевірки. Базовою ланкою цієї інформаційної моделі є механізм слідоутворення при вчиненні злочинів окремого виду [2, с. 8].

О.С. Задорожний зазначає, що у криміналістичну характеристику ухилень від сплати податків повинні бути включені такі узагальнені відомості про механізм вчинення цього злочину, які створюють умови для успішного його виявлення та розслідування. Стверджується, що у криміналістичній характеристиці ухилень від сплати податків найбільше значення мають такі елементи: способи підготовки, вчинення та приховування злочину; особливості суб'єкта злочину; особливості механізму відображення ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів у документах і свідомості людей [5, с. 6].

Криміналістична характеристика податкових злочинів має свою структуру, в яку входять такі елементи, як механізм слідоутворення; спосіб вчинення злочину; особа злочинця; час, умови, місце і обставини вчинення злочину [2, с. 115].

Вона відрізняється від інших економічних злочинів через специфіку об'єкта і предмета злочинного посягання з урахуванням широкого спектра діяльності у сфері економіки. Як показує аналіз правозастосовної практики, поки криміналістами не розроблена вичерпна характеристика податкових злочинів через особливі складнощі і протилежності економічної діяльності в державі, а також певним чином великою кількістю підходів до розуміння сутності податкової злочинності як кримінального явища серед учених-криміналістів і практичних працівників. Спірними моментами є елементи криміналістичної характеристики як основи системно-структурної побудови криміналістично значимих ознак податкових злочинів і

---



встановлення типових обставин з урахуванням предмета доказування з податкових злочинів. Зокрема, не існує єдиної думки про зміст криміналістичної характеристики, яка б найбільш повно визначила програму дій суб'єктів оперативно-розшукової і процесуальної діяльності з вироблення і проведення комплексу організаційно-планових заходів з виявлення, прискіпання і розслідування цієї категорії злочинів.

У криміналістичній літературі в одних випадках звужують, а в інших, навпаки, занадто розширюють змістовну частину криміналістичної характеристики, що негативно відображається на методиці розслідування податкових злочинів. Повнота оцінки елементів криміналістичної характеристики дозволяє охопити ті особливості злочинного діяння і особи злочинця, які найбільш значимі для його розкриття, розслідування і попередження.

Правозастосовна практика з цієї категорії справ дозволяє на підставі аналізу емпіричного матеріалу виділити найбільш значимі елементи криміналістичної характеристики податкових злочинів, які перебувають між собою у взаємозв'язку і динаміці.

Для виявлення і розкриття податкового злочину суб'єкт оперативно-розшукової і процесуальної діяльності в першу чергу звертається до аналізу стану економічно-правової характеристики протиправного делікта, що досліджується, тобто проводить вивчення такого елемента, як типові ознаки цих податкових злочинів. Він включає в себе аналіз нормативно-правової бази, що регламентує відносини в сфері економічної діяльності, яка досліджується. Аналізуються нормативно-правові акти з позиції наявності „прогалин” у чинному законодавстві, що обумовлюють значні податкові збитки державі, а також аспектів, які знижують ефективність діяльності правоохоронних органів.

Наприклад, вивчення такого елемента криміналістичної характеристики податкових злочинів, пов'язаних з діяльністю латентних фірм-одноденок, показує, що боротьба з цими кримінальними проявами ускладнена тим, що їх діяльність, як правило, здійснюється в межах чинного законодавства.

Для методики виявлення, розкриття і розслідування податкових злочинів важливе значення має вивчення елементів механізму слідоутворення. Відомості про спосіб податкового злочину і відповідні йому типові сліди детерміновані. Криміналістична характеристика цих типових зв'язків між собою важлива для методики розслідування, оскільки ці дані дозволяють більш повно і об'ємно вивчити податковий злочин, у тому числі і у взаємозв'язку з іншими економічними злочинами, виявляти можливих співучасників злочину.

Специфіка податкових злочинів полягає у наявності великого обсягу різноманітних документів, що характеризують фінансово-господарську діяльність платника податку. На сьогодні платники податку використовують поряд із традиційними паперовими носіями інформації про підготовку, вчинення і приховування податкового злочину, можливості щодо використання високих технологій. Електронні способи комерції стають однією із динамічно-розвиваючих форм організації бізнесу, які є потенційно найбільш вигідними для вкладення фінансових і матеріальних ресурсів.

З їх використанням здійснюється накопичення і статистична обробка інформації, в тому числі даних бухгалтерського обліку, передача даних про господарську діяльність технічними каналами зв'язку (електронна пошта, комп'ютерний зв'язок, банківські системи електронних платежів тощо).

У механізмі слідоутворення основне місце займають документи, які свідчать про способи і схеми вчинення кримінальної фінансово-господарської операції, яким господарським

суб'єктам і ким конкретно, що має важливе доказове значення при виявленні і розслідуванні податкових злочинів. Механізм слідоутворення від способів вчинення податкового правопорушення (так звані бухгалтерські і не бухгалтерські) визначає особливості доказування при розслідуванні злочинів цього виду. Спосіб вчинення податкового злочину є визначаючим у процесі виникнення динамічної інформації про ухилення від оподаткування і, обумовлені ним сліди набувають значення доказів у справі. Крім того, механізм слідоутворення залежно від способів вчинення ухилення від сплати податків впливає на порядок організації, визначення ресурсного забезпечення і тактику перевірочних дій з виявлення і розкриття податкових злочинів.

Так, при ухиленні від сплати податків з використанням „бухгалтерських способів” сліди застосування цього способу можуть залишатися у договорах на виконання робіт (надання послуг), поставку матеріальних цінностей, журналах-ордерах, відомостях, даних статистичного обліку, накладних тощо.

Сліди податкових злочинів можуть бути також в уставних документах підприємства; звітності підприємства за ті періоди, за які податки і страхові внески не сплачені; у платіжних документах (дорученнях, і касових вимогах-дорученнях) з податкових і страхових внесків, що перебувають у банку і не сплачених на момент перевірки; договорах споживачами продукції, де у платіжних реквізитах підприємства, що перевіряється, зазначений для ведення розрахунків банківський рахунок, а не каса підприємства; в русі грошових коштів у касі підприємства за період, що перевіряється, з зазначенням приходних і розхідних документів; наказах по підприємству про осіб, що мають право підписувати фінансово-господарські документи, які стосуються розходу наявних грошових коштів; карточках із зразками підпису осіб, що мають право на використання необезготівкованих коштів банківськими рахунками тощо.

Ознаки податкових злочинів можуть бути наявними, але, як показує практика, здебільшого вони приховані, замасковані під латентну діяльність, або ж трактуються як необережність, недостатній професіоналізм відповідальних за ведення фінансово-господарської діяльності посадових осіб. Ця обставина впливає на рівень латентності податкових злочинів. У зв'язку з цим важливе значення у правозастосовній діяльності має вивчення кореляційних зв'язків елемента криміналістичної характеристики про механізм слідоутворення податкових злочинів з такими елементами цієї характеристики, як час, місце, обстановка, в яких відображається подія злочину в усіх послідовних фазах з урахуванням стану податкового законодавства на період, що вивчається.

Час вчинення податкового злочину, як елемент криміналістичної характеристики, включає в себе встановлення податковим законодавством і іншими нормативно-правовими актами про податки і збори фактичних відомостей, які вказують на період виконання обов'язків платника податку з нарахування і сплати відповідних видів податку.

Місце вчинення податкового злочину з позиції криміналістичної характеристики означає в широкому розумінні територіально-адміністративне утворення, на яке розповсюджується дія відповідних нормативно-правових актів з податків і зборів і, що входять у компетенцію контролюючого органу, яий здійснює податковий контроль.

Безпосереднім місцем може бути організація, підприємство, місце знаходження директора, головного бухгалтера, їх офіси, квартири платників податку тощо, місце здійснення підприємницької діяльності або складання первинних підробних документів бухгалтерської звітності і розрахунків з податків і зборів.

---

При вчиненні податкових злочинів метою, як правило, є заниження розмірів податків і інших обов'язкових платежів або повна відмова від виконання обов'язків з їх сплати і, як правило, завжди з корисним мотивом.

Важливе значення для методики виявлення, розкриття і розслідування податкових злочинів має вивчення елемента криміналістичної характеристики про типові обставини, які сприяють вчиненню злочину, їх причинно-слідчих зв'язках [6, с. 10].

Вивчення елементів криміналістичної характеристики дозволяє також виробити необхідні організаційно-правові рекомендації стосовно профілактики цієї категорії злочинів і вдосконалення методики їх виявлення, розкриття і розслідування.

Елементами криміналістичної характеристики можуть бути й інші дані про особливості підготовки, вчинення і приховування податкових злочинів, які можуть сприяти їх успішному виявленню, розкриттю і прискіпанню, виробленню необхідних методичних рекомендацій науково-практичного значення.

Методика розслідування податкових злочинів тісно пов'язана із змістом криміналістичної класифікації податкових злочинів. Виходячи із запропонованої Г.А. Матусовським моделі системи методик розслідування економічних злочинів [10, с. 129], В.В. Лисенко виділяє п'ять рівнів криміналістичної методики розслідування податкових злочинів [7, с. 228].

На першому рівні може бути загальна методика розслідування податкових злочинів (базових, споріднених, супутніх злочинів).

На другому рівні, з урахуванням окремих класифікаційних критеріїв, можуть бути методики розслідування певних груп податкових злочинів (групові методики). Наприклад, методики розслідування базових податкових злочинів (ст.ст. 204, 205, 207, 212, 216, 218, 222 КК України), споріднених злочинів у сфері господарської діяльності (ст.ст. 201, 202, 203, 208, 213, 214 КК України) тощо.

На третьому рівні системи методик є методики розслідування окремих груп злочинів, які входять у класифікаційну групу другого рівня. Зокрема, криміналістичні методики стосовно кримінальних банкрутств (ст.ст. 218, 219, 220, 221 КК України).

Четвертий рівень системи методик характеризують видові методики, що відповідають кримінально-правовій системі норм та які відповідно до криміналістичної класифікації входять до групи податкових злочинів.

На п'ятому рівні можна виділити специфічні криміналістичні методики розслідування окремих злочинів. Такі методики можуть бути побудовані з урахуванням сфери підприємницької діяльності, способів вчинення злочинів, суб'єктів вчинення злочинів тощо.

На підставі аналізу літературних джерел, потреб практичної діяльності правоохоронних органів В.В. Лисенко до структури криміналістичної методики розслідування податкових злочинів відносить: 1) криміналістичну класифікацію податкових злочинів; 2) криміналістичну характеристику податкових злочинів; 3) типові слідчі ситуації, які виникають на різних етапах розслідування, версії та планування процесу розслідування злочинів; 4) криміналістичні питання виявлення податкових злочинів, аналізу первинної інформації та особливості порушення кримінальних справ; 5) особливості тактики проведення окремих слідчих дій; 6) організацію взаємодії та координацію діяльності контролюючих і правоохоронних органів під час розслідування податкових злочинів; 7) інформаційно-довідкове забезпечення виявлення та розслідування податкових злочинів; 8) використання спеціальних знань; 9) профілактичні заходи слідчого [7, с. 228–229].

---

Основою методики розслідування податкових злочинів і визначення напрямів діяльності слідчих підрозділів є розкриття змісту криміналістичної сутності суспільно небезпечних діянь та аналіз діяльності відповідних органів щодо їх виявлення та розслідування. Результатом наукового узагальнення інформації про певну групу (вид) злочинів є криміналістична характеристика злочинів. Вона є основним, відправним моментом для викладення методичних рекомендацій [3, с. 93–97].

До загальних проблем криміналістичної характеристики злочинів інтерес не зменшився і в сучасних наукових дослідженнях криміналістів [4].

Окремі наукові дослідження безпосередньо відносяться до криміналістичної характеристики податкових злочинів. Разом з тим автори таких досліджень під податковими злочинами розуміють лише ухилення від сплати податків [7, с. 231].

Таким чином, для успішного виявлення і розслідування податкових злочинів важливе значення має вивчення криміналістичної характеристики, яка дозволяє робити аналіз динаміки, інтенсивності, стійкості і латентності цих злочинних діянь, визначати реальний економічний збиток, завданий державі злочинами, виявляти причини і умови, що сприяли їх вчиненню, групувати і узагальнювати способи ухилення від сплати податків з метою їх локалізації і прискання в практиці платників податків.

У період економічних реформ в Україні динаміка податкового законодавства безпосередньо впливає на стан і стабільність кримінально-правових норм, особливо тих, які регулюють питання оподаткування. Злочини, пов'язані з ухиленням від сплати податків, як у дзеркалі відображають стан економіки України і, як наслідок удосконалення юридичних конструкцій кримінально-правових норм, що набуло хронічного характеру.

Тому в цей час необхідно коригувати положення, що стосуються криміналістичної характеристики стосовно податкових злочинів з урахуванням динаміки законодавства про податки, збори, обов'язкові платежі.

У сучасних умовах податкові злочини набувають все більш масового характеру. При цьому на підставі аналізу стану і динаміки податкової злочинності на території України встановлено, що, незважаючи на зростання показників, що характеризують боротьбу з нею, „по-старому” залишаються не виявленими десятки тисяч злочинів у сфері оподаткування.

На жаль, чинне законодавство і правозастосовна практика не сприяють утвердженню норм чіткого відношення до сплати податків, високій податковій культурі спрямованих на прискання правопорушень у сфері оподаткування.

До головних факторів, які впливають на ефективність боротьби з податковими злочинами, протягом тривалого періоду правозастосовна практика відмічає дефіцит сучасних і актуальних для правозастосовних органів науково-обґрунтованих і апробованих методик з виявлення, розкриття і розслідування податкових злочинів. Враховуючи високу латентність цього виду злочинів, для їх виявлення вимагається високий професіоналізм, володіння глибокими спеціальними знаннями в галузі криміналістики.

Таким чином, криміналістична характеристика є однією з важливих методологічних основ пізнання криміналістичної методики з організації, виявлення, розслідування і попередження податкових злочинів.

---

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бахин В.П. Криминалистическая методика: Лекция. – К., 1999. – 18 с.
2. Боровик Н.В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): Правовые и криминалистические аспекты.: Автореф. дис... канд.юрид.наук: 12.00.09. – Воронеж, 2001. – 28 с.
3. Герасимов И.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений в методике расследования // Методика расследования преступлений: Материалы научно-практической конференции. – М., 1976. – С. 93–97.
4. Ермолович В.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений. – Минск, 2001. – 304 с.
5. Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: Автореф. дис ... канд.юрид.наук: 12.00.09. – Харків, 2001. – 18 с.
6. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений / Российский следователь – 2002. – № 2. – С. 4–11.
7. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: (теорія і практика): Монографія. – К.: Логос, 2004. – 324 с.
8. Матусовский Г.А. О криминалистической характеристике преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства // Современные достижения науки и техники в борьбе с преступностью. – Минск, 1992. – С. 81–82.
9. Матусовский Г.А. Вопросы правовой защиты налоговой сферы // Бизнес-информ. – 1997. – № 30. – С. 7–9.
10. Матусовський Г.А. Экономические преступления. Криминалистический анализ. – Харьков.: Консум, 1999. – С. 129.
11. Фирсов Е.П. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений // Вопросы квалификации и расследования преступлений в сфере экономики. – Саратов, 1999. – С. 89–93.

*Подано до редакції 21 червня 2008 р.*