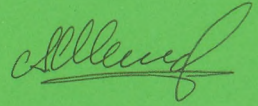


Міністерство внутрішніх справ України  
Донецький юридичний інститут МВС України



**МАРУЩАК ОЛЕКСАНДР АНАТОЛІЙОВИЧ**

УДК 343.131 (477)

**КРИМІНАЛІСТИЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА УХИЛЕНЬ ВІД СПЛАТИ  
ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ) ТА ОСНОВНІ ЗАСАДИ  
ЇХ РОЗСЛІДУВАННЯ**

**12.00.09** – кримінальний процес та криміналістика;  
судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність

**Автореферат**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

Кривий Ріг – 2017

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Донецькому юридичному інституті МВС України,  
Міністерство внутрішніх справ України

Науковий керівник: доктор юридичних наук, доцент  
**Халимон Сергій Іванович**,  
Національна академія Державної  
прикордонної служби України, доцент  
кафедри управління оперативно-  
розшуковою діяльністю

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, старший  
науковий співробітник  
**Сімонович Давид Володимирович**,  
Харківський національний університет  
внутрішніх справ, начальник відділу  
організації освітньо-наукової  
підготовки

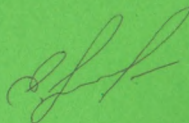
кандидат юридичних наук  
**Пилипенко Дмитро Олексійович**,  
Донецький юридичний інститут МВС  
України, заступник декана юридичного  
факультету

Захист відбудеться «22» вересня 2017 року о «13.00» годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 11.737.01 у Донецькому юридичному інституті МВС України за адресою: 50106, м. Кривий Ріг, вул. Степана Тільги, 21.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Донецького юридичного інституту МВС України за адресою: 50106, м. Кривий Ріг, вул. Степана Тільги, 21.

Автореферат розіслано «21» серпня 2017 року.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**Е. С. Назимко**



## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сплата податків, зборів (обов'язкових платежів) є конститутційним обов'язком фізичних та юридичних осіб, одним із найважливіших умов стабільного та послідовного розвитку сучасного українського суспільства, його економічної і соціальної основи. Особливого значення це набуває у кризовий період, який переживає Україна сьогодні. За окремими експертними оцінками до третини від бюджетних надходжень у вигляді податкових платежів, не потрапляють до державного бюджету, а поповнюють «тіньову» економіку, яка згідно з дослідженнями міжнародної Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів, складає майже 46% від ВВП України.<sup>1</sup>

Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 КК України) є особливим кримінальним правопорушенням, на механізм вчинення якого суттєво впливає введена у встановленому законом порядку система оподаткування. Із змінами в цій системі оподаткування міняються й дії керівників підприємницьких структур, спрямованих на ухилення від виконання своїх податкових зобов'язань. Недоліки в правовому регулюванні оподаткування та діяльності контролюючих і правоохоронних органів сприяє поширенню таких негативних явищ, як створення тіньових схем приховування прибутків, а відтак, і ухилення від сплати податків та інших обов'язкових платежів.

Офіційна статистика результатів кримінальних проваджень за ст. 212 КК України свідчить, що у 2013 році у провадженні органів досудового розслідування перебувало понад 4000 проваджень (направлено до суду біля 250), у 2014 було 2831 провадження (направлено до суду – 165), у 2015 - понад 2116 проваджень (направлено до суду – 157), у 2016 році – 1394 провадження (направлено до суду – 86). Наведені дані свідчать, що незначний відсоток проваджень, відкритих за ознаками ст. 212 КК України, надсилається до суду з обвинувальним актом. Такий стан справ пояснюється, як суб'єктивними так і об'єктивними чинниками: недосконалістю податкового законодавства; відставанням у розвитку сучасних методик розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); невизначеністю правового статусу особового складу слідчих підрозділів Державної фіскальної служби України (далі – ДФС України) та ін.

Злочини, передбачені ст. 212 КК України, та проблемні питання їх розслідування в різні роки були предметом дослідження у наукових працях вчених: П. П. Андрушка, Т. М. Барабаш, Л. П. Брич, В. М. Вересова, П. Т. Геги, Д. І. Голосніченка, А. С. Гутника, Р. С. Довбаш, О. О. Дудорова, О. С. Задорожного, Я. М. Кураша, В. В. Лисенка, О. П. Мілевського, В. Р. Мойсика, В. В. Молодика, В. М. Поповича, Н. А. Потомської, Г. О. Усатого, Г. Л. Чигриної, П. В. Цимбал, Г. П. Цимбал та інших. Але переважна кількість досліджень проводилася з орієнтацією на чинне на той час кримінальне і кримінальне процесуальне законодавство України.

В останні роки проблематиці розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в Україні були присвячені окремі дисертаційні дослід-

### <sup>1</sup> Примітка

Україна зайняла «почесне» місце в рейтингу країн з тіньовою економікою. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://politeka.net/ua/news/453836>



дження, зокрема Г. Г. Філоненко («Особливості розслідування ухилення від сплати податку на прибуток підприємств», 2014 р.), Н. В. Гоч («Розслідування ухилень від сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», 2015 р.). Але вказаними дослідженнями не були охоплені окремі аспекти зазначеної проблематики. На даний час існує низка проблемних питань, пов'язаних з уточненням криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основних засад їх розслідування. Саме ці обставини обумовлюють актуальність обраної теми дисертаційного дослідження, його мету та задачі.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до Концепції реформування податкової системи України, оприлюдненої на засіданні Кабінету Міністрів України 6 серпня 2014 року та середньострокового Плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року затвердженого Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 квітня 2017 р. № 275-р. Тема дослідження є складовою наукового забезпечення, передбачена наказом ДФС України «Про затвердження Концепції наукового забезпечення державного управління у податково-митній сфері» від 17 квітня 2015 року № 281. Дисертацію підготовлено згідно з Планом науково-дослідних і конструкторських робіт Донецького юридичного інституту МВС України на 2017 рік. Тему дисертації затверджено рішенням вченої ради Університету Державної фіскальної служби України 28 січня 2016 року (протокол № 1), а уточнено рішенням вченої ради Донецького юридичного інституту МВС України 31 березня 2017 року (протокол № 6).

**Мета і задачі дослідження.** Метою дослідження є оновлення криміналістичної характеристики ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та засад їх розслідування в умовах чинного КПК України 2012 р. Відповідно до поставленої мети, виділені такі основні задачі:

- визначити поняття і структуру криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- визначити особливості суб'єктів, що ухиляються від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в сучасних умовах;
- визначити способи (у т.ч. новітні) ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та відповідний їм механізм слідотворення;
- сформулювати рекомендації щодо виявлення ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в сучасних умовах;
- встановити логічну черговість і тактичні особливості проведення окремих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій, виявити недоліки та сформулювати рекомендації з провадження цих дій при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- визначити особливості застосування спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- визначити та проаналізувати основні завдання експертиз, які призначаються при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- сформулювати рекомендації щодо оцінки висновку експерта при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).



*Об'єктом дослідження* виступає механізм ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і суспільні відносини, що виникають під час їх досудового розслідування.

*Предметом дослідження* є криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основні засади їх розслідування.

**Методи дослідження** обрані згідно з огляду на поставлені мету і задачі, та з урахуванням об'єкта й предмета дисертаційного дослідження. До методологічної основи дослідження увійшли загальні та спеціальні методи наукового пізнання. Зокрема основу дисертаційного дослідження склали: *системно-структурний метод* застосований при дослідженні криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а саме дослідженні окремих елементів криміналістичної характеристики, та пошуку зв'язку між ними; при дослідженні слідчих (розшукових) дій, як єдиного комплексу розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (підрозділи 1.1–1.3, 2.1–2.2); *метод моделювання* застосовано при підготовці пропозицій щодо внесення змін до Кримінального процесуального кодексу України з метою удосконалення окремих його положень (підрозділ 3.1); *догматичний метод* застосовано при тлумаченні юридичних та економічних категорій (за його допомогою поглиблено та уточнено понятійний апарат); *статистичний та соціологічні методи*, були застосовані для збору та аналізу інформації, з метою з'ясування думки слідчих ДФС України про основні проблеми досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (підрозділи 1.1–1.3, 2.1–2.2, 3.1–3.3);

Нормативну базу дослідження становлять Конституція України, Кримінальний кодекс України, Кримінальний процесуальний кодекс України, Податковий кодекс України, Постанови Пленуму Верховного Суду України, закони України «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про судову експертизу», та інші нормативно-правові акти які регламентують діяльність по організації досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

При написанні дисертаційного дослідження були використані праці відомих вчених у галузі кримінального права, кримінального процесуального права, криміналістики, судової експертизи, оперативно-розшукової діяльності: Ю. П. Аленіна, В. П. Бахіна, Р. С. Белкіна, А. Ф. Волобуєва, В. І. Галагана, В. Г. Гончаренка, В. А. Журавля, В. С. Зеленецького, С. П. Іщенко, О. Н. Колесніченка, В. О. Коновалової, І. І. Кучерова, В. В. Лисенка, В. Г. Лукашевича, В. Т. Маляренка, Г. А. Матусовського, М. М. Міхеєнка, В. Т. Нора, В. А. Образцова, А. В. Одерія, М. В. Салтевського, Г. С. Селіванова, В. Г. Танасевича, В. В. Тищенко, І. К. Туркевич, А. Г. Філіпова, М. Є. Шумила, П. В. Цимбала, Г. Л. Чигриної, В. Ю. Шепітька, В. П. Шибіки, М. Г. Щербаковського, М. П. Яблокова, С. С. Яценка та інших.

Емпіричну основу дослідження складають результати вивчення та узагальнення анкетування слідчих ДФС України Донецької, Луганської, Миколаївської та Чернігівської областей у кількості 42 особи (що складає біля 8% від їх штатної чисельності). Статистичні дані ДФС України про стан досудового розслідування злочинів про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).



**Наукова новизна одержаних результатів** визначається тим, що дисертація являє собою комплексне монографічне дослідження механізму вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основних засад їх розслідування в сучасних умовах оновленого законодавства.

До основних положень, що виносяться на захист, зумовлюють новизну і визначають внесок автора у розроблення зазначеної проблематики, є такі положення і висновки:

*вперше:*

– після набрання чинності нового КПК України, на монографічному рівні комплексно розглядаються процесуальні і тактичні особливості проведення слідчих (розшукових) дій при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та сформовані основні характеристики окремих слідчих (розшукових) дій, визначено їх недоліки та розроблені рекомендації з удосконалення їх провадження;

– запропоновано доповнення статті 3 КПК України «Визначення основних термінів Кодексу» поняттям спеціальних знань (пункт 27): «Спеціальними знаннями є сукупність будь-яких знань у певній галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла, здобутих у процесі фахової підготовки та професійної діяльності особами, які використовують їх для успішного вирішення завдань кримінального провадження»;

*удосконалено:*

– положення щодо завдань кримінального провадження та криміналістичного забезпечення їх вирішення при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

– поняття криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як системи узагальнених відомостей про найбільш значущі елементи механізму вчинення цих злочинів, які знаходяться в кореляційних зв'язках (особливості суб'єктів, способи, характерні сліди та ін.);

– положення щодо особливостей виявлення та організацію початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), черговості і тактичних особливостей проведення окремих слідчих (розшукових) дій;

– критерії розмежування процесуальних та не процесуальних форм використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

– рекомендації щодо оцінки висновку експерта при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

*дістали подальшого розвитку:*

– положення щодо підходів до визначення поняття судової експертизи у процесі розслідування злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), яка представляє собою урегульоване кримінальним процесуальним законодавством дослідження експертом з використанням спеціальних знань та методів конкретних обставин вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, з метою встановлення відомостей, які мають значення для кримінального провадження;



– положення щодо особливостей використання спеціальних знань у процесі розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та їх основних форм;

– положення щодо обґрунтування створення служби фінансових розслідувань при Міністерстві фінансів України.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що сформульовані в дисертації теоретичні положення, висновки та пропозиції можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – для подальшого теоретичного дослідження проблем, досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (акт ДЮОІ МВС України від 04 квітня 2017 р.);

– *практичній діяльності* слідчих підрозділів – під час провадження досудового розслідування злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (акт слідчого управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Чернігівській області та акт слідчого управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Миколаївській області від 21 квітня 2017 р.);

– *освітньому процесі* – для підготовки лекцій, методичних рекомендацій, тестових завдань і дидактичних матеріалів, а також під час проведення різних видів занять із курсу «Криміналістика» (акт ДЮОІ МВС України від 03 квітня 2017 р., та акт Чернігівського національного технологічного університету від 22 травня 2017р.)

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною автором науковою працею. У статті «До проблеми розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції», написаній у співавторстві з О.П. Сало, особисто дисертантом досліджено основні проблеми розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції (60% змісту статті). Наукові ідеї та розробки, що належать співавтору даної статті у дисертації не використовувались.

**Апробація результатів дисертації.** Результати проведеного дослідження, його висновки й узагальнення були оприлюднені на восьми міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах, круглих столах, зокрема: «Розвиток наукових досліджень» 2011»: (Полтава, 28–30 листопада 2011 р.); «Реформування системи кримінальної юстиції в Україні: кримінально-правові, кримінально-процесуальні та криміналістичні проблеми» (Ірпінь, 2012 р.); «Діалог суспільства і влади: правові форми, виклики, перспективи» (Київ 2012 р.); «Розвиток наукових досліджень 2013» (Полтава, 25-27 листопада 2013 р.); «Правове життя сучасної України» (Одеса, 16–17 травня 2013 р.); «Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства» (Київ, 16–17 травня 2014 р.); «MODERN PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION IN SCIENCE, TRANSPORT, PRODUCTION AND EDUCATION (Іваново 17–28 июня 2014); «Ukraine-EU. Modern technology, business and law: collection of international scientific papers» (Chernihiv: CNUT, 2015); «Ukraine-EU. Modern technology, business and law: collection of international scientific papers» (Chernihiv: CNUT, 2016). Основні положення дисертації обговорені на засіданні кафедри кримінально-правових дисциплін та судових експертиз Донецького юридичного інституту МВС України.



**Публікації.** Основні результати дослідження викладені у 15 наукових публікаціях, у т. ч. шести статтях у юридичних фахових виданнях (п'ять – у юридичних фахових виданнях України, одна – у зарубіжному виданні), а також у тезах дев'яти доповідей на науково-практичних конференціях, семінарах і круглих столах.

**Структура та обсяг дисертації.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують 8 підрозділів, висновків, трьох додатків на 17 сторінках та списку використаних джерел (214 найменувань) на 22 сторінках. Повний обсяг дисертації становить 222 сторінки, обсяг основного тексту – 182 сторінки.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обгрунтовано актуальність дисертаційного дослідження, визначено його мету й задачі, зв'язок з науковими програмами, планами і темами, ступінь новизни одержаних результатів, розкрито практичне значення одержаних результатів, їх апробацію та висвітлення у публікаціях.

**Розділ 1 «Поняття та структурні елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»** складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Поняття, структура, та характеристика окремих елементів криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»* проаналізовано основні елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Результати дослідження свідчать, що криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є сукупністю об'єктивних та суб'єктивних ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України містить вихідну інформацію, яка знаходить своє відображення у відповідних документах податкової звітності. Вказана обставина має важливе значення для побудови версій ухилення від сплати податків. Встановлено, що обстановка та обставини вчинення ухилення від сплати податків дають можливість виявити основні способи вчинення вказаних злочинів, вивчати механізми злочинної діяльності. Знайшли подальшого розвитку погляди на те, що криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) складається із таких елементів: спосіб підготовки, вчинення та приховування злочину; особливості суб'єкта вчинення ухилення; слідова картина ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у документах та інших носіях.

У підрозділі 1.2 *«Криміналістичний аналіз суб'єктів, що ухиляються від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»* здійснена спроба визначення особливостей суб'єктів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в сучасних умовах. Особа злочинця є важливим елементом криміналістичної характеристики будь якого кримінального правопорушення, являючись об'єктом дослідження багатьох наук, можна сказати що дана категорія потребує дуже різностороннього вивчення, а тому і дослідження суб'єкта такого кримінального правопорушення як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) потребує особливої уваги. Констатовано, що успішне виявлення і розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) залежить від наявності інформації про



суб'єктів злочинів та характерних даних про них. Належне вивчення особи, що ухиляється від сплати податків надасть можливість виокремити найбільш характерні ознаки особи злочинця. Аналіз цього питання шляхом вивчення вироків та інших матеріалів кримінальних проваджень дав можливість виокремити ознаки, характерні для осіб, які ухиляються від сплати податків, що дало змогу сформуувати типовий портрет такої особи. Такі особи характеризуються: високим освітнім рівнем; у переважній більшості вони мають значні статки; використовують широкі зв'язки, як у злочинному світі так і інших сферах суспільного життя; мають стійкі корумповані зв'язки у фіскальних та правоохоронних органах; використовують ґрунтовні знання господарської діяльності та механізмів зниження бази оподаткування; обізнані з формами і методами роботи правоохоронних органів.

У підрозділі 1.3 «Спосіб вчинення і механізм слідоутворення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) як елементи криміналістичної характеристики» досліджено механізм слідоутворення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Дисертант констатує, що комплексне дослідження всіх елементів криміналістичної характеристики є базою для ефективного розслідування кримінального правопорушення його повноту та всебічність. Особливе значення мають відомості про спосіб вчинення та механізм слідоутворення, дослідження яких дозволить побачити процес утворення слідової картини кримінального правопорушення.

Судова практика показує, що основними способами ухилення від сплати податків можуть бути: неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу. Результати анкетування слідчих ДФС України показали, що ухилення від сплати податків найчастіше вчиняється такими способами: Неподання податкової декларації – 4,8%; приховування об'єкта оподаткування – 30,1%; заниження об'єкта оподаткування – 57,1%.

**Розділ 2 «Особливості виявлення та розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»** складається із двох підрозділів.

У підрозділі 2.1 «Виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» досліджено особливості виявлення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). На основі емпіричних досліджень доведено, що документування ознак злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) необхідно розглядати, як цілеспрямовану діяльність уповноважених підрозділів Державної фіскальної служби України у ході здійснення перевіркової роботи зі збирання доказів, що вказують на умисне не виконання податкових зобов'язань (акти перевірок були підставами для відкриття провадження у 90,5 %); у формі повідомлень (42,8%). Самостійне виявлення з будь-якого джерела обставини, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення було лише у (4,8%) опитаних осіб. Дисертант підтримує позицію (В.В.Лисенка), що документальна перевірка за допомогою аналізу документальних даних (первинних документів, бухгалтерсь-



кої та податкової звітності) дозволяє встановити механізм вчинення ухилення від сплати податків, осіб, які припустили такі порушення, а також механізм приховування слідів злочинних діянь. Констатується однією із головних проблем, що призводить до закриття кримінальних проваджень – є не встановлення в матеріалах перевірки наявності прямого умислу щодо несплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

*Підрозділ 2.2 «Тактика проведення окремих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»* присвячено змістовному аналізу сучасних поглядів на поняття криміналістична тактика. Спираючись на загальновизнане визначення криміналістичної тактики (Р.С. Белкін) констатовано, що одним із головних засобів збирання і дослідження доказів є слідчі (розшукові) дії. Детально проаналізовано сучасні погляди на поняття слідчі (розшукові) дії. Доведено, що послідовність слідчих (розшукових) дій при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) визначається характером слідчої ситуації. Розглянуто специфіку формування, зміст та різновиди типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). До основних типових слідчих ситуацій розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можна віднести: матеріали, що вказують на наявність ознак злочину передбаченого ст. 212 КК України виявлені у процесі проведення документальної перевірки; ознаки злочину виявлені у ході проведення оперативно-розшукових заходів оперативними підрозділами податкової міліції; ознаки ухилення виявлені при розслідуванні суміжних злочинів. Ґрунтуючись на матеріалах слідчої практики розглянуто особливості одержання доказів шляхом проведення типових слідчих (розшукових) дій: слідчого огляду, допиту, обшуку, виїмки. Детально проаналізовано процесуальні особливості порядку проведення виїмки (вилучення під час обшуку) та слідчого огляду електронних документів. Оскільки основним елементом механізму слідоутворення податкових кримінальних правопорушень відповідно і головним джерелом доказів являється документ, то виникає необхідність більш ретельного і якісного дослідження такого виду документа та відповідно джерела доказів, як електронний документ.

**Розділ 3 «Використання спеціальних знань у провадженнях про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»** складається із трьох підрозділів.

*Підрозділ 3.1 «Поняття та основні форми використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»* присвячений комплексному та всебічному вивченню теоретичних і прикладних аспектів використання спеціальних знань при розслідуванні кримінальних правопорушень. Констатовано, що при відсутності законодавчого визначення поняття «спеціальні знання» серед вчених криміналістів немає єдиного погляду на зміст цього поняття. Що вимагало сформулювати авторське визначення спеціальних знань, яке зводиться до наступного це – сукупність будь-яких знань у певній галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла, здобутих у процесі фахової підготовки та професійної діяльності особами, які використовують їх для успішного вирішення завдань кримінального провадження. Підкреслено, що на ефективність розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) виключно важливий вплив має ква-



ліфіковане застосування спеціальних знань (понад 95% опитаних слідчих використують при розслідуванні злочинів допомогою спеціалістів).

Проведене дослідження дає підстави виокремити такі форми використання спеціальних знань при розслідуванні даного виду кримінальних правопорушень: провадження слідчим слідчих (розшукових) дій із залучення спеціаліста; проведення експертиз. За результатами анкетування слідчих ДФС встановлено, що до розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), залучаються такі спеціалісти: бухгалтери – 52,4%; аудитори – 71,4%; спеціалісти з оподаткування – 90,5%; економісти – 28,6%; експерти-криміналісти – 38,1%; фахівці-товарознавці – 19%.

У підрозділі 3.2 «Основні види експертиз які призначаються при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), в сучасних умовах розвитку суспільних відносин» відзначається, що одним із найважливіших та найефективніших напрямків використання спеціальних знань є проведення експертизи, а дослідження цього питання вимагає особливої уваги з урахуванням новел КПК України 2012 р. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) відносяться до інтелектуальних кримінальних правопорушень, при вчиненні якого використовуються різні способи фальшування даних. Слідова ж картина діяльності правопорушників відображається у різноманітних документах певних форм та призначення.

У зв'язку з цим підкреслюється, що для дослідження інтелектуального фальшування даних з метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) потрібне призначення економічної експертизи, а для дослідження фальшувань, зроблених фізичним шляхом, потрібне проведення криміналістичних експертиз окремих видів. Результати анкетування слідчих ДФС показують, що найчастіше при розслідуванні злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) проводять наступні види експертиз: судово-почеркознавча – 66,7%; техніко-криміналістична – 38,1%; судово-бухгалтерська – 85,7%; судово-економічна – 90,5%; комп'ютерно-товарознавча – 4,8%.

Виходячи із предмета дослідження зроблено висновок, що судово експертиза у процесі розслідування злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) представляє собою урегульоване кримінальним процесуальним законодавством дослідження експертом з використанням спеціальних знань та методів криміналістики і судової експертизи конкретних обставин кримінального провадження відкритого за ознаками ст. 212 КК України, з метою встановлення відомостей, які мають значення для кримінального провадження.

Підрозділ 3.3 «Висновок експерта, як одне з основних джерел доказів при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та його оцінка» присвячений аналізу поглядів окремих вчених на поняття «висновок експерта» та його значення при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів.) Узагальнення результатів опитування слідчих ДФС дозволило зробити висновок про те, що при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, у 47,6% випадків основними доказами, на яких ґрунтувався обвинувальний акт, були саме висновки експертів. У зв'язку з цим констатовано, що оцінка висновку експерта є складним і важливим етапом всього досудового розслідування.



Якісна та ретельна оцінка якого посприяє швидкому, повному і неупередженому розслідуванню. Автор підтримує позицію М. Г. Щербаковського, що оцінка висновку експерта повинна ґрунтуватись на таких основних засадах: свобода оцінки висновку експерта; повнота оцінки висновку експерта; системність оцінки висновку експерта. Важливою вимогою КПК України є те, що відповідно до ч. 5 ст. 101 висновок експерта не може ґрунтуватись на доказах, які визнані судом недопустимими. На це потрібно звертати увагу слідчому при підготовці матеріалів для експерта. Звернуто увагу на недолік чинного КПК України, який залишив поза увагою нормативно-правового закріплення такі види експертиз, як додаткова, повторна, комісійна та комплексна.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання – оновлення криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основних засад їх розслідування в умовах чинного КПК України 2012 р. Сформульовані наступні висновки, які мають певний ступінь новизни.

Досягнення мети і задач, визначених темою дисертаційного дослідження, стало можливим внаслідок застосування цілісного, органічного поєднання комплексу методів дослідження, що дало можливість дійти таких узагальнюючих висновків:

1. Криміналістична характеристика – це система даних про кримінально значущі ознаки кримінального правопорушення, яка у вигляді взаємопов'язаних між собою структурних елементів несе в собі узагальнену інформацію про дане кримінальне правопорушення, що сприяє захисту особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, забезпеченню прав, свобод та законних інтересів людини. Надане визначення криміналістичної характеристики є універсальним і тому може ефективно застосовуватися до багатьох видів (груп) злочинів. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – це система даних про кримінально значущі ознаки ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), яка у вигляді взаємопов'язаних між собою структурних елементів несе в собі узагальнену інформацію про дане кримінальне правопорушення, що сприяє захисту держави від ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та забезпеченню прав, свобод та законних інтересів людини.

2. Суб'єкт вчинення будь-якого злочину представляє інтерес для великого спектру наук, як-то: педагогіка, психологія, кримінологія, криміналістика. Результати дослідження доводять, що ефективність досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) безпосередньо залежать від особливостей суб'єкта вчинення даного злочину. Загальним визначенням такого суб'єкта є особа, на яку відповідно до податкового законодавства покладено обов'язок щодо повного, своєчасного обчислення та сплати податків. Синтез наукових доробок та практичних рекомендацій дає можливість сформувати типовий портрет особи, що вчиняє ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Йому притаманні наступні характеристики: наявність організаторських (лідерських) якостей,



самовпевненість; висока потреба значних обігових коштів, що є детермінантою вчинення вказаних злочинів; значний рівень пристосування до умов ведення бізнесу; використовують широкі зв'язки, як у злочинному світі так і інших сферах суспільного життя; мають стійкі корумповані зв'язки у фіскальних та інших правоохоронних органах; ухилення від сплати податків як правило здійснюють на основі ґрунтовних знань господарської діяльності та механізмів зниження бази оподаткування; обізнані з формами і методами роботи правоохоронних органів.

3. Криміналістична наука покликана формувати знання про механізми вчинення злочину. Наявність таких знань сприятиме забезпеченню швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Доведено, що специфіка ухиленя від сплати податків полягає у тому, що результат злочинних дій у вигляді слідової картини знаходить своє відображення головним чином, в різних документах: фінансових, бухгалтерських та інших. Спосіб ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – сукупність дій винної особи, спрямованих на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Ухилення являє собою не що інше як, введення в оману податкові органи чи залишення їх у невіданні відносно об'єктів оподаткування та підлягаючих сплаті податків і зборів. Спосіб вчинення кримінальних правопорушень є міжгалузевим поняттям різних юридичних наук, кожна з яких вивчає його відповідно до свого функціонального призначення, а його встановлення є необхідною умовою успішного розслідування податкового кримінального правопорушення. Результати анкетування слідчих ДФС України показали, що ухилення від сплати податків найчастіше вчиняється такими способами: Неподання податкової декларації – 4,8%; приховування об'єкта оподаткування – 30,1%; заниження об'єкта оподаткування – 57,1%.

4. Виявлення кримінального правопорушення – це ніщо інше як виявлення ознак цього самого кримінального правопорушення. Ознаки податкового кримінального правопорушення можуть бути досить очевидні, носити явний характер, але можуть і не виділятися на загальному тлі правомірної діяльності. Основними формами виявлення податкових кримінальних правопорушень є здійснення податкового контролю, та здійснення оперативно-розшукової діяльності. Податковий контроль, це спеціальний вид державного фінансового контролю, що здійснюється органами державної фіскальної служби й іншими контролюючими органами, спрямований на забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок чи забезпечують його реалізацію. На основі аналізу слідчої практики вдалось сформулювати основні криміналістичні ознаки виявлення яких може свідчити про ухилення від сплати податків.

5. Логічна черговість та тактичні особливості проведення окремих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій ґрунтується на аналізі криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Результати дисертаційного дослідження доводять, що у процесі проведення слідчих (розшукових) дій у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) слідчі ДФС України користуються загальними рекомендаціями щодо тактики проведення слідчих (розшукових) дій, з урахуванням специфіки злочинів у податковій сфері. Опитування слідчих ДФС України підтвердило



(90,5% опитаних) необхідність розробки окремої методики розслідування злочинів пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

6. На основі аналізу наукових джерел досліджено поняття та основні форми застосування спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначене дало змогу запропонувати авторське визначення поняття «спеціальні знання» та зміни до КПК України наступного змісту, статтю 3 (Визначення основних термінів Кодексу) доповнити пунктом 27 «спеціальними знаннями є сукупність будь-яких знань у певній галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла, здобутих у процесі фахової підготовки та професійної діяльності особами, які використовують їх для успішного вирішення завдань кримінального провадження».

Аналіз позицій вчених криміналістів свідчить, що сьогодні у науці відсутня єдина точка зору на досліджуваний предмет, що спонукає нас до обрання найбільш оптимальної і науково вираженої позиції, яка зводиться до того, що основними критеріями розмежування форм використання спеціальних знань є: безпосереднє закріплення у процесуальному законі; доказова значимість отриманих результатів. Результати анкетування слідчих ДФС показали, що 57,1% опитаних постійно звертаються за допомогою до осіб, що мають спеціальні знання, 38,1% – інколи і лише 4,8% опитаних не звертались до осіб, які мають спеціальні знання. За результатами анкетування встановлено, що основні форми спеціальних знань використовуються слідчими наступним чином: призначення судово-економічних експертиз – 100%; призначення додаткових або повторних документальних перевірок на вимогу слідчого – 66,7%; звернення за письмовою консультацією до відповідних спеціалістів – 19%; залучення спеціалістів для проведення необхідних слідчих (розшукових) дій – 76,2%. У переважній більшості слідчі залучають таких спеціалістів: бухгалтера – 52,4%; аудитора – 71,4%; спеціаліста з оподаткування – 90,5%; економіста – 28,6%; експерта-криміналіста – 38,1%; фахівця-товарознавця – 19%.

7. Встановлено, що найефективнішим напрямком використання спеціальних знань при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є проведення експертизи. Експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання. Результати дослідження доводять, що для успішного розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути призначені такі експертизи: криміналістична: почеркознавча та авторознавча (66,7%); технічна експертиза документів (38,1%); судово-економічна (90,5%); інженерно-технічна експертиза: комп'ютерно-технічна (4,8%). Основний вид експертизи, яка призначається при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших економічних злочинів, є судово-економічна експертиза, та відповідно її підвиди. Наведене підтверджується результатами анкетування слідчих ДФС України (90,5%) опитаних осіб.

8. Результатом проведення експертизи, являється висновок експерта, який в свою чергу є (на рівні з показаннями, речовими доказами та документами) процесуальним джерелом доказів (ч. 2 ст. 84 КПК України). Висновок повинен ґрунтуватися на відомостях, які експерт сприймав безпосередньо або вони стали йому відомі під



час дослідження матеріалів, що були надані для проведення дослідження. Вивчення практики показало, що висновок експерта є одним із основних засобів доказування, з огляду на це необхідно приділяти значну увагу особливостям призначення експертизи при розслідуванні зазначених злочинів. Результати опитування слідчих ДФС України показує, що у 47,6% випадків основними доказами, на яких ґрунтувався обвинувальний акт у практичній діяльності були саме висновки експертів.

### СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Марущак О. А. Щодо питання криміналістичної характеристики податкових злочинів / О.А. Марущак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. – 2013. – Вип.23. Ч. 1. Том 3. – С. 126–129.
2. Марущак О. А. Проблемні питання та особливості проведення допиту при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / О. А. Марущак // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка): економіко-правовий науково-практичний журнал. – 2013. – № 4 (55). – С. 77–82.
3. Марущак О. А. Проведення експертизи як напрямок використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / О. А. Марущак // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2014. – Вип. 3. Том 3. – С. 156–160.
4. Марущак О. А., Сало О. П. До проблеми розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у зоні проведення антитерористичної операції / О. А. Марущак, О. П. Сало // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності : Зб. наук. пр. – 2017. – №1 (59). – С. 151–157.
5. Марущак О. А. Залучення спеціаліста при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / О. А. Марущак // Форум права. – 2014. – № 2. – С. 253–257 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/FP\\_index.htm\\_2014\\_2\\_45.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/FP_index.htm_2014_2_45.pdf).
6. Марущак О. А. Спосіб вчинення і механізм слідоутворення як елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / О. А. Марущак // National law journal: theory and practice. – 2015. – №5-2 (15). – С. 107–111.
7. Марущак О.А. Щодо питання розслідування ухилення від сплати податків / О. А. Марущак // «Розвиток наукових досліджень» 2011»: Матеріали сьомої міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава, 28–30 листопада 2011 р. : – Полтава: Вид-во «ІнтерГрафіка», 2011. – Т.3. – С. 95–99.
8. Марущак О. А. Проблемні аспекти визначення поняття слідчих дій / О. А. Марущак // Реформування системи кримінальної юстиції в Україні: кримінально-правові, кримінально-процесуальні та криміналістичні проблеми: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції з нагоди 10-річчя Ірпінської фінансово-юридичної академії та 80-річчя з дня народження відомого вченого-криміналіста сучасності, доктора юридичних наук, професора Бахіна В.П. – Ірпінь: Ірпінська фінансово-юридична академія, 2012. – С. 208–210.



9. Марущак О. А. Відповідальність за несплату податків в Україні у контексті діалогу між владою і суспільством / О.А. Марущак // Діалог суспільства і влади: правові форми, виклики, перспективи: Збірник матеріалів круглого столу. – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2012. – С. 105–108.

10. Марущак О. А. Визначення поняття криміналістичної характеристики та її елементів / О.А. Марущак // Розвиток наукових досліджень 2013: Матеріали дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава, 25-27 листопада 2013 р.: – Полтава: Вид-во «ІнтерГрафіка», 2013. – Т.3. – С. 53–55.

11. Марущак О. А. Щодо питання про особливості проведення допиту при розслідуванні ухилення від сплати податків / О. А. Марущак // Правове життя сучасної України : матер. Міжн. наук.-практ. конф. (16-17 травня 2013 р.) Т. 2 / відп. за випуск д.ю.н., проф. В. М. Дрьомін ; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса : Фенікс, 2013 – С. 497–499.

12. Марущак О. А. Обстановка вчинення злочину як елемент криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / О. А. Марущак // «Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства»: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 16-17 травня 2014 р. – К. : У 2 частинах. Центр правових наукових досліджень, 2014. – Частина 2. – С. 77–79.

13. Марущак О. А. Залучення спеціаліста, як форма використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків / О.А. Марущак // MODERN PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION IN SCIENCE, TRANSPORT, PRODUCTION AND EDUCATION. – Сборник научных трудов SWorld. – Выпуск 2. Том 30. – Иваново: Маркова АД, 2014 – С. 36–38.

14. Марущак О. А. Судово-економічна експертиза, як найефективніший засіб використання спеціальних знань, при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування / О. А. Марущак // Ukraine-EU. Modern technology, business and law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 2. Modern engineering. Sustainable development. Innovations in social work: philosophy, psychology, sociology. Current problems of legal science and practice. – Chernihiv: CNUT, 2015. – P. 308–310.

15. Марущак О. А. Суб'єкт злочину як елемент криміналістичної характеристики / О. А. Марущак // Ukraine-EU. Modern technology, business and law: collection of international scientific papers: in 2 parts. Part 2. Societal Challenges. Innovations of Social Work, Philosophy, Psychology, Sociology. Environmental Protection. Management and Public Administration. Innovations in Education. Current Issues in the Reformation of the Higher Education System in the Aspect of Ukrainian Eurointegration. Current Issues of Legal Science and Practice – Chernihiv : CNUT, 2016 – P. 331–333.



## АНОТАЦІЇ

**Марущак О. А. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основні засади їх розслідування.** – *На правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність. – Донецький юридичний інститут МВС України, Кривий Ріг, 2017.

Дисертація присвячена дослідженню теоретико-прикладних проблем організації досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) в умовах дії нового Кримінального процесуального кодексу України. Проаналізовано елементи криміналістичної характеристики, яка включає спосіб вчинення злочину, особу злочинця, «слідову картину». Проведений аналіз дав можливість виділити ознаки злочинної діяльності притаманні для ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), які мають важливе криміналістичне значення.

До основних положень, що виносяться на захист зумовлюють новизну і визначають внесок автора у розроблення зазначеної проблематики, є такі положення і висновки. Вперше після набрання чинності нового КПК України, на монографічному рівні комплексно розглядаються процесуальні і тактичні особливості проведення слідчих (розшукових) дій при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Виявлені основні характеристики слідчих (розшукових) дій, їх недоліки та розроблені певні рекомендації з удосконалення процесу провадження слідчих (розшукових) дій, з метою покращення та забезпечення повного, швидкого та неупередженого розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Виходячи з аналізу наукових доробок криміналістичної науки, чинних нормативно-правових актів запропоновано авторське визначення поняття «спеціальні знання» та зміни до КПК України наступного змісту, статтю 3 (Визначення основних термінів Кодексу) доповнити пунктом 27 «спеціальними знаннями є сукупність будь-яких знань у певній галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла, здобутих у процесі фахової підготовки та професійної діяльності особами, які використовують їх для успішного вирішення завдань кримінального провадження».

*Ключові слова:* криміналістична характеристика, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), досудове розслідування, використання спеціальних знань, висновок експерта.

**Марущак А.А. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) и основные принципы их расследования.** – *На правах рукопису.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук (доктора философии) по специальности 12.00.09 – уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность. – Донецкий юридический институт МВД Украины, Кривой Рог, 2017.



Диссертация посвящена исследованию теоретико-прикладных проблем организации досудебного расследования уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) в условиях действия нового Уголовного процессуального кодекса Украины. Проанализированы элементы криминалистической характеристики, которая включает способ совершения преступления, личность преступника, «следовую картину». Проведенный анализ позволил выделить признаки преступной деятельности присущие для уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), которые имеют важное криминалистическое значение.

Основываясь на результатах анализа материалов расследования осуществлена попытка предложить наиболее эффективные тактические приемы проведения следственных (розыскных) действий, проводимых следователями в процессе расследования преступлений связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Определены особенности проведения таких следственных (розыскных) действий, как: допрос, осмотр документов, временное изъятие имущества, обыск, выемка, временный доступ к вещам и документам.

Научная новизна исследования обусловлена научной и практической проблемой, и определяется тем, что данное исследование носит комплексный характер изучения уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) как уголовного преступления и социального явления.

К основным положениям, выносимых на защиту которые обуславливают новизну и определяют вклад автора в разработку указанной проблематики, есть такие положения и выводы. Впервые после вступления в силу нового УПК Украины, на монографическом уровне комплексно рассматриваются процессуальные и тактические особенности проведения следственных (розыскных) действий при расследовании уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Выявлены основные характеристики следственных (розыскных) действий, их недостатки и разработаны определенные рекомендации по совершенствованию процесса производства следственных (розыскных) действий, с целью улучшения и обеспечения полного, быстрого и беспристрастного расследования уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей).

Исходя из анализа научных разработок криминалистической науки, действующих нормативно-правовых актов предложено авторское определение понятия «специальные знания» и изменения в УПК Украины следующего содержания, статью 3 (Основные понятия Кодекса) дополнить пунктом 27 «специальными знаниями является совокупность каких-либо знаний в определенной области науки, техники, искусства, ремесла, полученных в процессе профессиональной подготовки и профессиональной деятельности лицами, использующими их для успешного решения задач уголовного судопроизводства». Проведенное исследование позволило усовершенствовать критерии разграничения процессуальных но не процессуальных форм использования специальных знаний при расследовании уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Получил дальнейшее развитие вывод о необходимости разработки отдельной методики расследования уклонений от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), что подтверждается эмпирическими данными опроса следователей ДФС Украины (90,5%).



Кроме этого дальнейшего развития приобрело понятие судебной экспертизы в процессе расследования преступлений связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), которая представляет собой урегулирован уголовным процессуальным законодательством исследование экспертом с использованием специальных знаний и методов криминалистики и судебной экспертизы конкретных обстоятельств уголовного производства открытого по признакам ст. 212 УК Украины, с целью установления сведений, имеющих значение для уголовного производства.

*Ключевые слова:* криминалистическая характеристика, уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), досудебное расследование, использование специальных знаний, заключение эксперта.

**Marushchak O. A. Criminalistic characteristics of evasions from payment of taxes, duties (obligatory payments) and main principles of their investigation.** – *Manuscript copyright.*

Dissertation in support of candidature of Juridical Degree (Doctor of Philosophy) in speciality 12.00.09 – criminal process and criminalistics; forensic examination; investigative work. – Donetsk Juridical Institute of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine, Kryvyi Rih, 2017.

The dissertation is devoted to research of theoretical and applied problems of organisation of pre-judicial investigation of evasion from payment of taxes, duties (obligatory payments) in the conditions of action of the new Criminal Procedural Code of Ukraine. Elements of criminalistic characteristics which includes *modus operandi*, identity of the criminal, «investigative picture» are analysed. Performed analysis gave a chance to allocate signs of criminal activity inherent to evasion from payment of taxes, duties (obligatory payments) which have important criminalistic value.

Main provisions which are put for thesis defence predetermine novelty and define contribution of the author at development of the specified problematics include such provisions and conclusions. For the first time after taking effect of the new Criminal Procedure Code of Ukraine, procedural and tactical features of conducting of investigatory (detective) actions at investigation of evasion from payment of taxes, gathering (obligatory payments) are considered-in complex on monographic level. Basic characteristics of investigatory (detective) actions, their downsides are determined and certain recommendations for improvement of process of conducting of investigatory (detective) actions are developed, for the purpose of improvement and maintenance of full, fast and unbiased investigation of evasion from payment of taxes, duties (obligatory payments).

Author's definition of concept «special knowledge» and changes in the Criminal Procedure Code of Ukraine of the following contents are offered proceeding from the analysis of scientific best practice of criminalistic science, operating regulatory legal acts, article 3 (Definition of the basic terms of the Code) is to be added with clause 27 «special knowledge is a body of any knowledge in certain area of science, technics, art, craft, received in the course of vocational training and professional work by persons who use them for successful solutions of problems of criminal proceeding».

*Key words:* criminalistic characteristic, evasion from payment of taxes, duties (obligatory payments), pre-judicial investigation, use of special knowledge, expert opinion.



Редакційно-видавниче відділення відділу організації наукової роботи  
Донецького юридичного інституту МВС України  
50106, м. Кривий Ріг, вул. Степана Тільги, 21.  
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4473 від 24.01.2013 р.

---

Підп. до друку 15.08.2017 р. Формат 60x84/16. Гарнітура – Times. Друк RISO.  
Папір офісний. Ум.-друк. арк. 0,9. Тираж 100 прим.

---