

УДК 343.9:343.3

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.3.33>**Д. С. Кучеров,**аспірант кафедри криміналістики, детективної
та оперативно-розшукової діяльності

Національного університету «Одеська юридична академія»

КРИМІНАЛІСТИЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

У статті здійснено комплексний аналіз проблеми побудови криміналістичної класифікації податкових кримінальних правопорушень, що є одним із ключових елементів при розробці системи криміналістичних рекомендацій з виявлення, розслідування та запобігання податковій злочинності. Обґрунтовано значення наукової класифікації як ефективного інструменту пізнання закономірностей злочинної діяльності у сфері оподаткування, що сприяє розробці тактичних і методичних рекомендацій для правоохоронних органів. Досліджено існуючі підходи до класифікації податкових правопорушень у криміналістичних дослідженнях, а також їх вплив на побудову системи протидії цим злочинам.

Розглянуто основні критерії криміналістичної класифікації податкових кримінальних правопорушень, серед яких особливості особи злочинця (кримінальний досвід, спеціальні знання, службове становище), способи підготовки, вчинення та приховування злочинів, злочинні схеми та технології їх реалізації, а також методи протидії розслідуванню. Особливо виділено класифікацію за сферами економічної діяльності, що дозволяє враховувати специфіку податкових правопорушень у різних галузях господарювання.

Встановлено, що податкові кримінальні правопорушення є складовою частиною організованої економічної злочинності та можуть бути пов'язані з іншими видами злочинної діяльності, зокрема корупцією та відмиванням доходів. Акцентовано увагу на необхідності удосконалення криміналістичних підходів до розслідування податкових злочинів та формування єдиної системи їх класифікації, що сприятиме підвищенню ефективності роботи правоохоронних органів.

Ключові слова: податкові злочини, податкові правопорушення, досудове розслідування, криміналістична методика, злочинна діяльність, ухилення від сплати податків, легалізація (відмивання) доходів, сфера оподаткування, криміналістична класифікація.

Постановка проблеми. Наукова класифікація виступає одним із засобів пізнання різних явищ і процесів за рахунок розподілу предметів, явищ або понять на класи, групи за спільними ознаками чи властивостями, що є визначальними для них. У криміналістичних роботах можна зустріти різні підходи до класифікації податкових кримінальних правопорушень та визначення особливостей їх співвідношення із економічною та організованою злочинною діяльністю. Слід підкреслити, що побудова певної класифікації залежить від мети її подальшого використання та завдань, на забезпечення вирішення яких вона спрямована.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. До дослідження проблема-

тики побудови криміналістичної класифікації у своїх роботах зверталися різні вчені-криміналісти, зокрема В. О. Гусева, В. А. Журавель, В. М. Малюга, О. В. Пчеліна, В. В. Тіщенко, В. Ю. Шепітько, Б. В. Щур та деякі інші. Спільність наукових праць названих вчених проявляється у пошуці оптимальних шляхів побудови криміналістичної класифікації відповідно до цілей та мети розробки криміналістичних рекомендацій.

Питання класифікації податкових кримінальних правопорушень піднімалися у роботах таких вчених, як Л. Г. Давтян, Р. С. Довбаш, А. Л. Дудніков, О. О. Дудоров, В. В. Лисенко, О. А. Марущак, О. А. Павлюх, А. М. Падалка, О. В. Халін,

С. С. Чернявський, О. В. Шаповал та деякі інші. Однак необхідно підкреслити, що у наукових колах відсутній єдиний підхід як до визначення системи самих податкових кримінальних правопорушень, так і їх класифікації. На нашу думку, дане питання є одним із ключових при розробці тактичних та методичних рекомендацій з розслідування проявів податкової злочинності.

Зважаючи на це, **метою** статті є побудова криміналістичної класифікації податкових кримінальних правопорушень як основи розробки криміналістичних положень виявлення та розслідування даного прояву злочинної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Слід погодитися із О. В. Пчеліною, що головною метою побудови класифікації є відображення таких типових об'єктивних ознак, на основі яких можна групувати об'єкти класифікації, і виділення яких дозволяє поглибити знання про самі об'єкти за рахунок порівняння між собою класифікаційних груп, що утворилися [9, с. 305]. В. В. Тищенко наголошує на тому, що класифікація може розглядатися одночасно як процес і як результат застосування певного типологічного методу та дозволяє розділити множинність об'єктів та підмножини за певними ознаками. Таким чином класифікація дозволяє більш детально розкрити сутність досліджуваних об'єктів, більш повно і точно виокремити та оцінити їх властивості, зв'язки та відносини, сприяє систематизації знань [10, с. 28–29]. Даний підхід до розуміння класифікації у криміналістичних дослідженнях є досить цінним саме при розробці криміналістичної класифікації податкових кримінальних правопорушень, які в рамках кримінального законодавства не виводяться в окрему групу, але з позиції практики боротьби зі злочинністю та криміналістичного забезпечення такої діяльності володіють специфічними особливостями як вчинення, так і виявлення та розслідування.

В. О. Гусева досить влучно зазначає, що злочини, щодо яких будується криміналістична класифікація, володіють сукупністю кримінально-правових, кримінально-процесуальних, кримінологічних та криміналістичних ознак [1, с. 154]. Тому врахо-

вуючи потреби практики щодо розробки певного криміналістичного забезпечення розслідування податкових кримінальних правопорушень при побудові криміналістичної класифікації можуть враховуватися не лише криміналістичні підстави (критерії), але й кримінально-правові, кримінально-процесуальні чи кримінологічні.

Звертаючись до класифікації податкових кримінальних правопорушень хочеться наголосити, що побудова її на основі криміналістично значущих критеріїв спрямована як раз на відображення визначальних особливостей реалізації податкових злочинних технологій та їх втілення у об'єктивній дійсності, що безпосередньо впливає на процес їх розслідування.

Для побудови криміналістичної класифікації у науковій та навчальній літературі використовують такі критеріїв, як: спосіб вчинення злочину; обстановка вчинення злочину; сфера злочинної поведінки; особа злочинця (злочинний досвід, вік, спеціальні навички тощо); особа потерпілого [5, с. 366]; місце вчинення злочину [7, с. 62]; слідова картина [3, с. 426]; характер слідчої ситуації; спосіб приховування та маскуванню злочинної події; умисл та мотиви [4, с. 273–274]; вплив часу та стан розслідування злочину [2, с. 401].

В. В. Лисенко пропонує будувати криміналістичну класифікацію податкових кримінальних правопорушень за такими критеріями, як 1) учасники злочинної діяльності; 2) дії щодо підготовки, вчинення та приховування податкових злочинів; 3) результат та наслідки злочинних проявів. Так вчений прийшов до висновку про можливість побудови криміналістичної класифікації за таким критерієм, як віднесення злочинів до підслідності певного правоохоронного органу [6, с. 250, 262–264].

А. М. Падалка податкові злочини класифікує за сферами господарської діяльності – так званої «податковоутворюючої», – на: податкові злочини, що вчиняються в торгівлі, металургійній промисловості, нафтовидобутку, лісопереробній промисловості, банківській діяльності тощо. А також за часом вчинення

податкових злочинів: податкові злочини, які скоюються шляхом ухилення від сплати податків і зборів протягом декількох податкових періодів; ухилення від сплати податків протягом одного податкового періоду [8, с. 158].

На нашу думку, криміналістична класифікація податкових кримінальних правопорушень повинна будуватися наступним чином:

1) за характеристикою особи злочинця:

а) залежно від кількості осіб, що беруть участь у вчиненні податкового кримінального правопорушення:

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені одноособово;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені групою осіб без попередньої змови;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені організованим злочинним угрупованням, діяльність якого обмежується територією України;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені організованим злочинним угрупованням, діяльність якого носить транскордонний характер;

б) залежно від наявності у злочинців кримінального досвіду:

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою без кримінального досвіду;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою, яка має злочинний досвід із вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою, яка має злочинний досвід із вчинення податкових кримінальних правопорушень;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою, яка має злочинний досвід із вчинення службових кримінальних правопорушень;

в) залежно від наявності у особи особливих знань, умінь та навичок:

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою без належної освіти, досвіду чи підготовки;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені особою, яка має спеціальну освіту та відповідний практичний досвід у минулому (у юридичній сфері,

у сфері діяльності фінансово-кредитних установ, досвід із зайняття підприємницькою діяльністю, у сфері бухгалтерської діяльності, досвід роботи в органах державної влади та місцевого самоврядування);

– до вчинення податкових кримінальних правопорушень причетна особа, наділена владними повноваженнями, або є діючим працівником податкових, митних чи інших правоохоронних органів;

2) за особливостями підготовки до вчинення:

– податкові кримінальні правопорушення, вчиненню яких не передували дії з підготовки та планування;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені за попередньо складеним планом;

– податкові кримінальні правопорушення, вчинені за типовою схемою як складова податкової злочинної технології;

3) залежно від особливостей злочинних схем та технологій їх реалізації:

– податкові кримінальні правопорушення, пов'язані зі створенням та використанням фіктивних підприємств, що діють на території України;

– податкові кримінальні правопорушення, пов'язані із використанням офшорних зон;

– податкові кримінальні правопорушення, пов'язані із використанням корупційних зв'язків;

– податкові кримінальні правопорушення, пов'язані з діяльністю злочинних організацій та спрямовані на легалізацію їх злочинних доходів;

4) за критерієм протидії розслідуванню податкових кримінальних правопорушень:

– кримінальні правопорушення, пов'язані із ненаданням або перешкоджанням отримання інформації уповноваженими органами про об'єкти, що підлягають оподаткуванню, або діяльність та доходи суб'єкта оподаткування;

– кримінальні правопорушення, що спрямовані на приховування незаконних дій у сфері оподаткування шляхом маскуванню дій суб'єктів оподаткування;

– кримінальні правопорушення, пов'язані із забезпеченням ухилення від кри-

мінальної відповідальності за податкові кримінальні правопорушення за рахунок налагодження та використання корупційних зв'язків;

– кримінальні правопорушення, пов'язані зі створенням штучних умов (фальсифікацію) діяльності суб'єктів, що беруть участь у податкових правовідносинах;

– кримінальні правопорушення, що спрямовані на забезпечення діяльності організованих злочинних угруповань;

5) за сферою вчинення податкових кримінальних правопорушень:

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері виробничої діяльності;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері торгівлі;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері будівництва;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері кредитно-фінансової діяльності;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері сільськогосподарської діяльності;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері транспортної та логістичної діяльності;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері готельно-ресторанного бізнесу;

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері послуг (консалтинг, юридична діяльність, маркетинг, освіта, тощо);

– податкові кримінальні правопорушення, які вчиняються у сфері службової діяльності.

Висновки. Податкові кримінальні правопорушення характеризуються значною суспільною небезпечністю через потенційні збитки, які можуть бути завдані фінансовій системі України через недоотримання державою надходжень до бюджету та утворення дефіциту у бюджеті, що, у свою чергу, провокує збільшення податкового навантаження на добросовісних платників з метою компенсації дефіциту бюджету.

Крім того, суспільна небезпечність податкових кримінальних правопорушень безпосередньо пов'язана зі зростанням

впливу тіньової економіки на легальну економіку, ускладненням функціонування легального бізнесу, що вимушений у нерівних умовах конкурувати із тіньовими структурами, а також ускладненням існуючих та виникненням нових злочинних схем, пов'язаних із ухиленням від сплати податків та зборів, а також легалізації (відмивання) доходів, здобутих за результатами злочинної діяльності.

Зазначене породжує збільшення навантаження на правоохоронні органи через зростання завантаженості з розслідування як податкових кримінальних правопорушень, так і кримінальних правопорушень загальнокримінальної корисливої спрямованості, що відбувається на фоні несприятливих економічних процесів у суспільстві.

Тому проблематика розробки науково обґрунтованих криміналістичних рекомендацій з розслідування податкових кримінальних правопорушень є надзвичайно актуальною і потребує системного підходу, в основі якого має стояти визначення певних класифікаційних груп, які відображають визначальні особливості вчинення та розслідування таких кримінальних правопорушень.

Список використаних джерел:

1. Гусева В.О. Криміналістична класифікація злочинів: сучасний стан наукового забезпечення та перспективи подальших досліджень. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2019. № 3, ч. 1 (Mai). С. 151-156.
2. Криміналістика: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / К. О. Чаплинський, О. В. Лускатов, І. В. Пиріг, В. М. Плетенець, Ю. А. Чаплинська. 2-е вид, перероб. і доп. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ; Ліра ЛТД, 2017. 480 с.
3. Криміналістика: підручник / В. В. Пясовський, Ю. М. Черноус, А. В. Іщенко, О. О. Алексеев та ін. Київ: «Центр учбової літератури», 2015. 544 с.
4. Криміналістика: підручник / Кол. авт.: В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель та ін.; за ред. проф. В. Ю. Шепітька. 4-е вид., перероб. і доп. Харків: Право, 2008. 464 с.
5. Криміналістика. Академічний курс: підручник / Т. В. Варфоломеева, В. Г. Гончаренко, В. І. Бояров [та ін.]. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 504 с.

-
6. Лисенко В.В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: дис...д-ра юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь, 2005. 499 с.
7. Малюга В. М. Структура методики розслідування окремих видів злочинів і місце в ній взаємодії слідчого. *Підприємництво, господарство і право*. 2015. № 8. С. 61–65.
8. Падалка А.М. Криміналістична класифікація організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2016. Вип. 6–2. Т. 2. С.158–160.
9. Пчеліна О.В. Криміналістична класифікація злочинів. *Право і суспільство*. 2014. №6-1. Ч.2. С. 304-309.
10. Тіщенко В.В. Теоретичні і практичні основи методики розслідування злочинів: монографія. Одеса: Фенікс, 2007. 260 с.
-

Kucherov D. Criminalistic classification of tax criminal offenses

The article provides a comprehensive analysis of the problem of constructing a criminalistic classification of tax criminal offenses, which is one of the key elements in developing criminalistic recommendations for detecting, investigating, and preventing tax-related crimes. The significance of scientific classification as an effective tool for understanding the patterns of criminal activity in the field of taxation is substantiated, contributing to the development of tactical and methodological recommendations for law enforcement agencies. Existing approaches to the classification of tax offenses in criminalistic research are examined, as well as their impact on the formation of a system to counteract these crimes.

The main criteria for the criminalistic classification of tax criminal offenses are considered, including the offender's characteristics (criminal experience, specialized knowledge, official position), methods of preparation, commission, and concealment of crimes, criminal schemes and technologies for their implementation, as well as methods of counteracting the investigation. A separate classification by areas of economic activity is highlighted, allowing for consideration of the specifics of tax offenses in various sectors of the economy.

It has been established that tax criminal offenses are an integral part of organized economic crime and may be linked to other types of criminal activities, particularly corruption and money laundering. Emphasis is placed on the need to improve criminalistic approaches to investigating tax crimes and to develop a unified classification system, which will enhance the effectiveness of law enforcement agencies.

Key words: *tax crimes, tax offenses, pre-trial investigation, criminalistic methodology, criminal activity, tax evasion, money laundering, taxation sphere, criminalistic classification.*