

Добрянська Н.В.

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

Давиденко В.В.

Адвокатське об'єднання «ПРЕМСР ГРУП»

ТИПОВІ СЛІДЧІ ДІЇ ПІД ЧАС ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

У статті висвітлено окремі питання кримінального процесуального характеру щодо окреслення типових слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів). З'ясовано особливості та види стадій досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів). Визначено місце стадії проведення слідчих дій у процесі проведення досудового розслідування кримінального правопорушення, передбаченого статтею 212 Кримінального кодексу України.

Автором обґрунтовано, що найбільш типовими слідчими діями, які проводяться під час досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів є огляд документів, включаючи документи фінансово-облікового характеру та податкової звітності. Доведено, що в числі типових слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) також важливе місце займає призначення та проведення різних видів експертизи, зокрема й експертизи облікових та фінансових документів.

На підставі проведеного науково-правового аналізу визначено, які види документів є найбільш типовими для дослідження під час проведення досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів.

У статті акцентовано увагу на труднощах, з якими стикаються органи досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів під час виявлення слідів цього виду кримінального правопорушення, а також збору доказової інформації під час досудового розслідування цього правопорушення. Встановлено, що однією з найбільших проблем під час проведення слідчих дій у процесі досудового розслідування є необхідність отримання доступу до деяких документів, що містять інформацію з обмежених доступом.

Автором аргументовано висновок про найбільш типові слідчі дії, які є ефективними у процесі отримання та збору доказової інформації, необхідної для доведення та кваліфікації правопорушення за статтею 212 Кримінального кодексу України.

Ключові слова: слідчі дії, кримінальний процес, досудове розслідування, ухилення від сплати податків та зборів.

Постановка проблеми. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) передбачена ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України). Вказана стаття розміщена у Розділі VII КК України «Кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності» [1]. Зі змісту ч. 1 ст. 212 КК України вбачається, що кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків та зборів настає у разі, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, а саме – у розмірі, який в три тисячі і більше разів перевищує установлений

законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Специфіка кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, обумовлює певні особливості у процесі проведення досудового розслідування цього виду правопорушення, що включає, головним чином, необхідність у виявленні та зборі спеціальної доказової інформації. Відповідно, можна констатувати, що для кваліфікації правопорушення за ст. 212 КК України необхідним є проведення відповідних слідчих дій у процесі досудового розслідування цього правопорушення, які з огляду на характер та специфіку ухилення від сплати податків та зборів є,

в основному, типовими. Адже проведення саме цих слідчих дій дає можливість більш ефективно та оперативно розкривати цей вид кримінального правопорушення.

Разом з тим, у сучасній науці кримінального процесуального права не достатня увага приділяється проблемам такої стадії досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів, як проведення слідчих дій. У цьому полягає актуальність теми дослідження, яке має не тільки теоретико-прикладне, але й практичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти досудового розслідування та особливості його проведення щодо податкових кримінальних правопорушень досліджували такі науковці як А. С. Амеліна, А.-М. Ю. Ангеленюк, Р. І. Благута, О. В. Григоращенко, Ю. В. Гуцуляк, Л. М. Лонецький та ін. Водночас, ці та низка інших вчених присвятили свої дослідження, головним чином, особливостям проведення окремих слідчих дій під час досудового розслідування податкових злочинів та виявленню проблемних аспектів під час проведення такого розслідування. Натомість, комплексних актуальних робіт у цій сфері наразі недостатньо.

Постановка завдання. Метою статті є визначення системи типових слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів. Для реалізації зазначеної мети у статті поставлені та виконані такі завдання: окреслено поняття та правові підстави проведення слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів; визначено найбільш типові слідчі дії у процесі досудового розслідування цього виду правопорушення; з'ясовано деякі проблемні аспекти під час проведення слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів.

Виклад основного матеріалу. Зі змісту статті 223 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) вбачається, що слідчі (розшукові) дії проводяться з метою отримання (збирання) доказів або для перевірки вже отриманих доказів у конкретному кримінальному провадженні. При цьому підставами для проведення слідчої (розшукової) дії є наявність достатніх відомостей, що вказують на можливість досягнення її мети [2].

Тобто для виявлення та розкриття конкретних видів кримінальних правопорушень, зокрема й ухилення від сплати податків та зборів, необхідним є збір та дослідження певних доказів, що

зумовлює потребу у проведенні відповідних слідчих дій. Саме на підставі зібраних доказів здійснюється фіксація вчиненого правопорушення та його подальша кваліфікація, а також підтверджується причетність конкретних осіб у його вчиненні.

З огляду на вищенаведене, визначаючи типові слідчі дії під час проведення досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів, важливо правильно встановити джерела доказової інформації.

О. В. Григоращенко, який досліджував деякі питання досудового розслідування у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків, дійшов висновку про складність встановлення фактів ухилення від сплати податків та особливості процедури досудового розслідування цього злочину у силу чинного податкового законодавства. Вчений звертає увагу, що виявлення правопорушень у цій сфері здійснюється, зазвичай, за результатами податкової перевірки відповідними уповноваженими органами, під час якої можуть бути виявлені порушення щодо сплати податків і зборів чи неповноти їх нарахування. Якщо правопорушення буде виявлено, уповноважені органи приймають податкові повідомлення про донарахування податкових зобов'язань, що можуть бути оскаржені у суді [3, с. 57]. Позаяк, у подальшому, якщо суд постановить рішення про скасування такого податкового повідомлення, результати перевірки, зафіксовані в акті перевірки не можуть бути використані як доказ для внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі – ЄРДР).

При цьому, як обґрунтовано зауважують деякі вчені, внесення відомостей до ЄРДР про кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, на підставі аналітичних довідок, аудиторських висновків, аналізів та навіть рапортів оперативних співробітників та інших документів, які містять лише певні необґрунтовані припущення щодо ймовірного ухилення від сплати податків, є неправильним з точки зору кримінального процесуального законодавства [4].

Правильність вищенаведеного висновку обумовлена тим, що підставою для внесення інформації про вчинене кримінальне правопорушення до ЄРДР, як слідує зі ст. 214 КПК України, є наявність інформації (джерела), з якого виявлені обставини, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення [2]. Як правило, це є заяви та повідомлення про вчинення правопо-

рушення, що надходять від потерпілого або інших осіб, яким стало відомо про факт вчиненого правопорушення. Проте, специфікою ухилення від сплати податків та зборів є те, що виявлення цього правопорушення здійснюється самостійно посадовими особами уповноваженого органу.

Тому у таких випадках первинна інформація може бути отримана шляхом проведення оперативно-розшукових заходів.

У науковій літературі до джерел доказової інформації про вчинення кримінального податкового правопорушення відносять: повідомлення негласних працівників оперативних підрозділів відповідних правоохоронних органів; оперативне спостереження за виробничо-господарськими процесами, перевезенням і збутом сировини, напівфабрикатів, готової продукції; негласний огляд приміщень, транспортних засобів та бухгалтерської документації; консультації з фахівцями за результатами оперативно-розшукових заходів; одержання зразків для порівняльного дослідження; попередній аналіз документів, продукції, сировини; використання інформації з криміналістичних і спеціалізованих банків даних [5, с. 142].

При цьому, допускається внесення відомостей до ЄРДР про податкові правопорушення й на підставі актів перевірок. Однак, у цьому разі є особливість, яка виявляється у тому, що сам акт перевірки не є автоматичним підтвердженням вчинення кримінального правопорушення (злочину) щодо ухилення від сплати податків, а є лише однією з обставин, що, поряд з іншими, можуть свідчити про наявність складу такого кримінального правопорушення (складу злочину). Тобто, як зазначається деякими науковцями, для висновку про наявність кримінального правопорушення щодо ухилення від сплати податків, окрім акта податкової перевірки платника податку, повинні бути й інші обставини, що свідчать саме про ознаки такого кримінального правопорушення, приміром, про визначення конкретної посадової особи як суб'єкту злочину, присутність умислу у такої особи на ухилення від сплати податків тощо [4].

Початок досудового розслідування у силу ст. 214 КПК України можливий після внесення відомостей про вчинений злочин до ЄРДР. При цьому важливо зазначити, що для проведення конкретної слідчої дії повинні існувати достатні підстави вважати, що ця слідча дія дозволить зібрати докази по справі.

У теорії кримінального процесу підстави проведення слідчої дії традиційно поділяються на правові, фактичні та процесуальні.

Правові підстави – це сукупність передбачених кримінальним процесуальним законом умов, які надають слідчому право провадити ту або іншу слідчу (розшукову) дію; фактичні підстави – це різні фактичні дані, які визначають необхідність виявлення, збирання і перевірки доказів шляхом проведення слідчих (розшукових) дій з метою встановлення обставин учинення кримінального правопорушення, які входять у предмет доказування; процесуальні підстави – це рішення викладене у процесуальному акті правозастосування (постанова або ухвала) на основі фактичних даних і ґрунтується на нормі кримінального процесуального закону [6, с. 253].

Для визначення слідчих дій, які потребують першочергового проведення у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів, передусім, важливо визначити необхідну інформацію, яка потребує встановлення.

До такої інформації деякі науковці відносять: відомості щодо податкового номера юридичної особи, реєстраційних даних, найменування та коду ЄДРПОУ, даних платника в податковій інспекції, інформації про посадових осіб юридичної особи, інформації про засновників – юридичних осіб, інформації про банківські рахунки, архівні дані про рахунки платників та іншої необхідної інформації для об'єктивного, ефективного розслідування кримінального провадження; інформацію про реєстраційні документи фізичної особи – суб'єкта господарювання, зокрема інформації щодо видів діяльності [3, с. 189].

Наступним кроком у визначенні приблизного переліку слідчих дій має стати визначення джерел такої інформації. Зокрема, така інформація може міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; Реєстрі прав власності на нерухоме майно; інших офіційних реєстрах, а також інформація з документів первинного бухгалтерського обліку [3, с. 189]. Відповідно, вказана інформація потребує здійснення запитів уповноваженою особою – слідчим до відповідних органів та інших суб'єктів – розпорядників реєстрів, архівних даних тощо.

Крім того, часто трапляються випадки, коли доказова інформація у процесі проведення досудового розслідування може бути взята з матеріалів оперативно-розшукової діяльності.

На це, зокрема звертає увагу Л. М. Лоневський, який зазначає, що процесуальна форма втілюється у реалізації під час прийняття процесуальних рішень щодо проведення слідчих (розшукових), негласних слідчих (розшукових)

та інших процесуальних дій, які мають забезпечити вирішення розшукових завдань у кримінальному провадженні, як фактичних підстав відомостей, які містяться у матеріалах оперативно-розшукової діяльності, наданих слідчому для використання під час досудового розслідування [7, с. 168].

Водночас, науковець звертає увагу, що на практиці можуть виникнути певні труднощі під час отримання доступу до відповідної доказової інформації, якщо така інформація міститься у джерелах, які не можуть бути розсекречені, або які можуть бути надані слідчому для долучення до матеріалів кримінального провадження, але вони не відповідають вимогам до джерел доказів, визначених у КПК України (наприклад, щодо критеріїв допустимості). У цьому випадку такі джерела не можуть напряму використовуватися в якості фактичних підстав для прийняття процесуальних рішень щодо проведення слідчих (розшукових), негласних слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій [7, с. 173], однак, можуть бути прийняті до уваги слідчим для планування досудового розслідування та визначенні доцільності проведення конкретних слідчих дій.

А. С. Амеліна у своїй науковій роботі доходить висновку, що найбільш поширеним видом слідчих дій у процесі розслідування ухилення від сплати податків та зборів та інших податкових правопорушень, є проведення огляду документів, оскільки, на думку вченої, досягнення результатів при розслідуванні податкових злочинів можливе лише при проведенні своєчасного і в повному обсязі слідчого огляду та вилучення документів [8, с. 19-20].

Можна погодитися з наведеною точкою зору, оскільки саме документи найчастіше є джерелом доказової інформації, яка може свідчити про факти ухилення від сплати податків та зборів.

При цьому деякі науковці на підставі аналізу матеріалів кримінальних проваджень у цій сфері підсумовують, що залежно від характеристики способу вчинення кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати платежів, об'єктами пошуку найчастіше є: 1) документи фінансово-господарської діяльності, бухгалтерської й податкової звітності, їх фрагменти, фотокопії; 2) бланки документів з реквізитами суб'єктів підприємницької діяльності; 3) комп'ютерна техніка та електронні носії інформації; 4) гроші (готівка в національній та іноземній валюті), цінні папери, коштовності; 5) особисті речі (записні книжки, чернетки, щоденники тощо) [9, с. 194].

Разом з тим, для отримання доказової інформації під час огляду документів, у тому числі документів первинного бухгалтерського обліку, можуть знадобитися спеціальні фахові знання, без яких суттєво ускладнюється встановлення дійсного змісту таких документів. Тому ще однією типовою слідчою дією при розслідуванні таких видів правопорушень є залучення експертів та проведення економічної або документальної експертизи.

На це звертають увагу деякі науковці. Зокрема, О. П. Мілевський та Т. О. Лутікова у своїй статті «Використання спеціальних знань під час розслідування злочинів в податковій сфері» зазначають, що під час розслідування правопорушень у сфері податкових відносин слідчий залучає фахівців з абсолютно різних галузей діяльності, а саме – податкові інспектори, аудиторів, ревізорів, спеціалістів з оподаткування, фахівці з бухгалтерського обліку тощо. При цьому до найпоширеніших видів експертизи, що проводить слідчий під час розслідування ухилення від сплати податків та зборів є експертизи документів, що відображають фінансово-кредитні операції суб'єкта господарювання; криміналістичні експертизи тощо [10, с. 207-208].

Висновки. Отже, типовість слідчих дій у процесі досудового розслідування ухилення від сплати податків та зборів обумовлені специфікою доказової інформації та джерел такої інформації, що мають значення для своєчасного виявлення відповідного правопорушення, встановлення осіб, винних у його вчиненні, та доведення інших елементів складу цього правопорушення.

З огляду на специфіку об'єкту та об'єктивної сторони кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, до найбільш типових слідчих дій у процесі досудового розслідування цього виду правопорушення можна віднести: надіслання запитів до реєстрів права власності, Єдиного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, інших органів, що є розпорядниками інформації про суб'єкта господарювання та його господарські операції; огляд документів фінансово-господарської діяльності, бухгалтерської й податкової звітності, бланків документів, а також огляд комп'ютерної техніки та носіїв інформації в електронному виді; залучення фахівців у сфері податкового та бухгалтерського обліку, аудиторів, ревізорів та ін. до огляду документів та визначенні їх змісту; проведення документарної, економічної, криміналістичної та інших видів експертиз.

Список літератури:

1. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення – 27.04.2024).
2. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення – 27.04.2024).
3. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. Південноукраїнський правничий часопис. 2023. № 1. С. 54-58.
4. Паламарчук О. Особливості розмежування кримінального переслідування за ухилення від сплати податків з процедурою узгодження грошового зобов'язання. Юридична газета online. 2016. № 13(511). URL : <https://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/osoblivosti-rozmezhuвання-kriminalnogo-peresliduvannya-za-uhilennya-vid-splati-podatkov-z-proceduro.html> (дата звернення – 27.04.2024).
5. 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.
6. Досудове розслідування: навч. посібник; Р. І. Благута, А.-М. Ю. Ангеленюк, Ю. В. Гуцуляк та ін.; за заг. ред. Ю. А. Комісарчук та А. Я. Хитри. Львів: ЛьвДУВС, 2019. 600 с.
7. Лоневський Л. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності під час досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): Дис. ... доктора філософії. Львів. 2020. 249 с.
8. Амеліна А. С. Огляд документів при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. Процесуальне та техніко-криміналістичне забезпечення досудового розслідування. Харків, 2019. С. 18-20.
9. Смолянінова О. Я. Особливості проведення слідчих (розшукових) дій під час розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати митних платежів. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2019. Вип. 54. С. 193-196.
10. Мілевський О. П., Лутікова Т. О. Використання спеціальних знань під час розслідування злочинів в податковій сфері. Young Scientist. 2020. № 12(88). С. 206-209.

Dobrianska N.V., Davydenko V.V. TYPICAL INVESTIGATIVE ACTIONS DURING A PRE-TRIAL INVESTIGATION OF TAX AND FEE EVASION (MANDATORY PAYMENTS)

The article highlights certain issues of a criminal procedural nature regarding the outline of typical investigative actions in the process of pre-trial investigation of tax and fee evasion (mandatory payments). The peculiarities and types of stages of the pre-trial investigation of tax and fee evasion (mandatory payments) have been clarified. The location of the stage of investigative actions in the process of conducting a pre-trial investigation of a criminal offense provided for by Article 212 of the Criminal Code of Ukraine has been determined.

The author substantiates that the most typical investigative actions carried out during the pre-trial investigation of tax and fee evasion are the review of documents, including documents of a financial and accounting nature and tax reporting. It has been proven that among the typical investigative actions in the pre-trial investigation of tax and fee evasion (mandatory payments) an important place is also the appointment and conducting of various types of expertise, including the expertise of accounting and financial documents.

On the basis of the conducted scientific and legal analysis, it was determined which types of documents are the most typical for research during a pre-trial investigation of tax and fee evasion.

The article focuses on the difficulties faced by the bodies of pre-trial investigation of tax and fee evasion during the detection of traces of this type of criminal offense, as well as the collection of evidentiary information during the pre-trial investigation of this offense. It was established that one of the biggest problems during investigative actions in the process of pre-trial investigation is the need to obtain access to some documents containing information with restricted access.

The author argued the conclusion about the most typical investigative actions that are effective in the process of obtaining and collecting evidentiary information necessary for proving and qualifying an offense under Article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

Key words: *investigative actions, criminal proceedings, pre-trial investigation, tax and fee evasion.*