НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Цимбал П.В.
Шкарупа В.К.
Чигрина Г.Л.

ДЖЕРЕЛА ДОКАЗІВ У КРИМІНАЛЬНИХ СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Ірпінь – 2006

УДК 343.359.2
ББК 67.408
Ц 61

Затверджено Вченою радою Національної академії ДПС України.
Протокол № 6 від 27.01.2005 р.

Рецензенти:

Кузьмічов В.С., доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України (Національна академія внутрішніх справ України).

Волобуєв А.Ф., доктор юридичних наук, професор (Національний університет внутрішніх справ України).

Цимбал П.В., Шкарупа В.К., Чигрина Г.Л.

Ц 61 Джерела доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 196 с.

ISBN 966–337–029–7

Монографія є прикладним теоретико-практичним дослідженням кримінально-процесуальних джерел доказів, їх сутності та науково-практичної значущості у теорії кримінального процесу, а також особливостей збирання і використання їх при розслідуванні фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Наукове видання призначене для студентів, курсантів, аспірантів, викладачів вищих закладів освіти, працівників державної податкової служби і працівників правоохоронних органів.

УДК 343.359.2
ББК 67.408

ISBN 966–337–029–7

© Цимбал П.В., Шкарупа В.К., Чигрина Г.Л., 2006
© Національна академія ДПС України, 2006

Вступ

Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, тобто злочини, передбачені ст. 212 КК України, є суспільно небезпечними діяннями, оскільки їх учиненням порушується встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, що тягне за собою зменшення дохідної частини державного та місцевих бюджетів, яка формується за рахунок надходження податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Як показує аналіз практики, при збиранні (формуванні), перевірці та оцінці доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і їх процесуальних джерел зустрічаються значні труднощі. Так, за даними Слідчого управління податкової міліції ДПА України, у період з січня 1998 до січня 2004 року у провадженні слідчих перебували 54 726 кримінальних справ, порушених за ознаками ст. 212 (до 1 вересня 2001 року – ст. 148-2) КК України, з яких досудове слідство закінчено тільки у 26 741 справах (48,9 %), тобто менше ніж у половині.

На стан розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів суттєво впливають нестабільність законодавства, яке регулює сферу оподаткування, недосконалість норм чинного КПК України, відсутність єдиної науково розробленої методики розслідування цих злочинів, недостатня професійна підготовленість слідчих та співробітників оперативних підрозділів податкової міліції (зі стажем роботи до 3 років у слідчих підрозділах у цей період працюють 61,1 % слідчих, а в оперативних підрозділах – 67,1 % співробітників), а також відсутність предметно-галузевих узагальнень слідчої практики і розробки на їх основі практичних рекомендацій щодо переліку та змісту джерел, за допомогою яких встановлюються фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

У різні періоди минулих століть і сьогодення загальні наукові проблеми теорії доказів, їх різновиди за походженням, інформативністю та іншими значущими властивостями їх джерел досліджувались багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, а саме: В.Д. Арсеньєвим, М.І. Бажановим, А.Р. Бєлкіним, Р.С. Бєлкіним, Т.В. Варфоломєєвою, А.М. Васильєвим, Л.Є. Володимировим, А.І. Вінбергом, Ю.М. Грошевим, Е.О. Дідоренко, В.Я. Дороховим, А.Я. Дубинським, Л.М. Карнєєвою, В.Є. Коноваловою, В.К. Лисиченко, П.А. Лупинською, О.Р. Михайленко, М.М. Михеєнко, В.Т. Нором, Р.Д. Рахуновим, Б.Г. Розовським, М.В. Салтєвським, М.С. Строговичем, І.Я. Фойницьким, М.О. Чельцовим, С.А. Шейфером, М.Л. Якубом та іншими. Більше двохсот праць учених використані авторами як вихідні науково-теоретичні основи при дослідженні обраної теми. Проте комплексного дослідження конкретних видів процесуальних джерел доказів та практики їх використання при провадженні у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до цього часу не проводилось.

Нами зроблено спробу на монографічному рівні з урахуванням положень теорії доказів, норм чинного КПК України і міжнародного досвіду з питань встановлення і використання фактичних даних та їх джерел у кримінальному процесі, згідно з потребами практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, обґрунтувати типовий перелік процесуальних джерел доказів і їх значення у встановленні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, проаналізувати сутність кожного з них та викласти авторські міркування і рекомендації щодо особливостей їх збирання (формування) на стадіях досудового слідства.

1 Теоретичні основи і практика використання доказів та їх джерел при провадженні досудового слідства

1.1. Поняття доказів у кримінальному процесі України

Поняття доказів і розкриття їхньої сутності посідає чільне місце в теорії і практиці кримінального процесу й до сьогодні є одним з найбільш дискусійних у юридичній літературі.

Думка В.Я. Дорохова про те, що правильне розуміння, визначення та застосування поняття „докази" у кримінальному процесі – необхідна умова „...забезпечення законності й обґрунтованості рішень, які приймаються..." [184, с. 197] у ході розслідування суспільно небезпечних діянь (злочинів) актуальна й щодо процесу розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

У зв'язку з вищевикладеним на початку нашого монографічного дослідження вважаємо за доцільне висвітлити питання щодо порядку застосування терміна „доказ" у кримінальному судочинстві. Так, при аналізі процесуальної та криміналістичної літератури привертає увагу те, що, говорячи про кримінально-процесуальні докази, у різних контекстах авторами вживаються різні за змістом терміни: „доказ у кримінальній справі", „судовий доказ", „кримінально-процесуальний доказ", „кримінальний доказ", „доказ", що прослідковуються і в процитованих нижче думках учених. Таке розмаїття термінів призводить до розбіжностей у тлумаченні суті самого поняття „кримінально-процесуальний доказ" та до неоднозначного розуміння змісту застосованого терміна як науковцями, так і практичними працівниками.

Як правильно зазначає Н.М. Ярмиш, цитуючи застереження великого майстра слова Д.І. Писарєва, неправильне вживання слів тягне за собою помилки в області думки, а потім і у практичному житті [231, с. 268].

Повністю поділяємо також думку Н.М. Ярмиш, яка вважає, що „... прагнення до максимально точного тлумачення, вживання слів повинно складати постійну турботу юристів..." [231, с. 268–269].

Ураховуючи висловлені побажання, на наш погляд, більш правильним і точним буде при обговоренні проблем, пов'язаних з доказами у кримінальному судочинстві, вживати терміни „кримінально-процесуальний доказ" чи „доказ у кримінальному процесі", ніж просто „кримінальний доказ", „доказ у кримінальній справі" та „доказ", які прямо не вказують на процесуальні аспекти поняття, що обговорюється.

Термін „судовий доказ" також є не зовсім точним і застосовується у більшості випадків як такий, що історично склався. Сучасний кримінальний процес в Україні включає як стадії судового розгляду, так і стадії досудового слідства, у ході яких формуються та оцінюються докази. Тому термін „судовий доказ" бажано було б вживати тільки при обговоренні проблем, які виникають у кримінальних справах, що „проходять" (чи „пройшли") стадії судового провадження. Це поняття є значно вужчим, ніж термін „кримінально-процесуальний доказ", тому що після закінчення досудового слідства не всі кримінальні справи є предметом розгляду в суді через закриття певної категорії справ на стадії досудового розслідування на тих чи інших підставах. Таким чином, не будучи предметом судового розгляду, кримінально-процесуальний доказ не може вважатися судовим доказом.

Дискусії навколо змісту поняття „доказ" точаться не одне століття, але єдиного визначення, яке сприймалося б усіма науковцями, немає до цього часу. Думки щодо цього розділилися у трьох основних напрямах.

Так, М.С. Строгович, О.І. Трусов, В.Д. Арсеньєв та деякі інші вчені відстоюють „подвійне" розуміння доказів, згідно з яким доказами вважаються як факти, за допомогою яких встановлюється винуватість чи невинуватість особи та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи, так і джерела, з яких органи слідства чи суду одержують відомості про факти, що мають значення у справі та за допомогою яких ці факти встановлюються [182, с. 288–289; 188, с. 51; 2, с. 92].

В.Я. Дорохов, Н.В. Сибільова, Д.І. Бедняков, М.К. Трусніков та інші стверджують, що докази являють собою єдність фактичних даних та їх процесуальних джерел. Ці вчені вважають, що фактичні дані та їх джерела з'єднані в одному понятті як два його елементи, які окремо один від одного не утворюють доказу. Відповідно до концепції

„єдиного" розуміння доказу фактичні дані є змістом доказу, а процесуальні джерела – які за аналогією з цивільним процесом іменуються засобами доказування – процесуальною формою доказу [184, с. 197; 193, с. 14; 12, с. 39–40].

На нашу думку, більш аргументованою є позиція, яку підтримують М.М. Михеєнко, Ф.Н. Фаткуллін, М.А. Чельцов та інші, які вважають, що докази – це тільки фактичні дані (відомості про факти) [115, с. 109; 195, с. 102; 34, с. 145; 208, с. 134].

Неоднозначне тлумачення змісту поняття „доказ" до цього часу має місце тому, що сам законодавець не завжди однаково тлумачив цей термін. Так, у ст. 58 КПК РРФСР 1923 року зазначалося, що доказами є показання свідків, висновки експертів, речові докази, протоколи оглядів та інші документи, а також особисті пояснення обвинуваченого, тобто доказами фактично вважалися їх процесуальні джерела. Основи кримінального судочинства Союзу РСР, прийняті в 1958 році, визначають докази як фактичні дані. Таке визначення доказів існує в кримінально-процесуальному законодавстві України та інших держав СНД і сьогодні. Так, відповідно до змісту ч. 1 ст. 65 чинного КПК України, доказами в кримінальній справі є „...всякі фактичні дані...". Але до сьогодні не знайшло свого однозначного вирішення питання про те, що необхідно розуміти під „фактичними даними", про які йдеться у ч. 1 ст. 65 КПК України.

Заслуговує на увагу висновок М.М. Михеєнка, який, досліджуючи гносеологічний та юридичний зміст поняття „фактичні дані", об'єктивно виділив три позиції серед учених щодо його розуміння [112, с. 80].

Одна група авторів – М.А. Чельцов, М.С. Строгович, Р.Г. Добровський, Ц.М. Каз та ін. – вважають, що під фактичними даними необхідно розуміти тільки факти, тобто події, явища дійсності [214, с. 134; 182, т. 1, с. 290; 44, с. 85–93; 56, с. 23–24; 24, с. 9]. Друга – Л.М. Карнеєва, Г.С. Мосесян, до яких приєднується і сам М.М. Михеєнко, – „...тільки відомості про факти, а не самі факти..." [184, с. 207, 224; 112, с. 80; 118, с. 4; 60, с. 172; 58, с. 22]. Третя – Л.Д. Кокорєв, Ф.Н. Фаткуллін, Г.Ф. Горський та інші вчені – під фактичними даними розуміє „...як відомості про факти, так і доказові факти, які безпосередньо сприймаються слідчим та суддею..." [36, с. 101–102; 196, с. 118; 97, с. 118].

Розуміючи під доказами тільки фактичні дані, а під фактичними даними тільки відомості про факти, тобто інформацію, спробуємо

шляхом аналізу наявних у юридичній літературі думок щодо змісту понять „фактичні дані" та „кримінально-процесуальні докази" довести правильність цього твердження.

На нашу думку, позиція вчених, які під фактичними даними розуміють лише факти, є не зовсім правильною. Адже факти – це явища дійсності, які, як правило, належать до минулого і є недоступними для безпосереднього сприйняття слідчим або судом.

Саме слово „факт" означає те, що сталося, відбулося насправді, що об'єктивно існує, те, що є матеріалом для певних висновків і відповідає об'єктивній дійсності. У прямому значенні „фактичні дані" – це дані, що відповідають дійсності, фактам [125, т. 4, с. 667; 27, с. 13–14].

Термін „дані" визначається як „...відомості, ... необхідні для ознайомлення з ким-, чим-небудь, для характеристики когось, чогось або для певних висновків, рішень..." [27, с. 207].

Таким чином, „фактичні дані" – це „...отримані із законних джерел відомості про факти, які підлягають встановленню у справі, але не самі факти, обставини..." [184, с. 224]. Про факти, обставини, які необхідно встановити, йдеться у ст. 64 КПК України, яка так і називається: „Обставини, що підлягають доказуванню в кримінальній справі".

Як об'єктивно зазначено П.А. Лупинською, „...судді, як і слідчі, не спостерігають безпосередньо факти, які їм належить встановити..." [99, с. 4–5]. Якщо суддя або слідчий спостерігали б факт вчинення злочину, вони перетворювалися б у свідків і не могли б брати участь у розслідуванні або розгляді справи. Судді та слідчі сприймають тільки різноманітні сліди злочину, які залишилися у зовнішньому світі у формі вражень людей про побачене або почуте, або у вигляді відповідних предметів -- речових доказів або письмових документів. Ці фактичні дані об'єктивного світу, які передували, були супутниками або слідували за злочином, і є „...тим матеріалом, за допомогою якого слідчий і суд відтворюють іноді дуже складну і заплутану картину минулої події..." [99, с. 4–5].

Для того щоб факт був використаний при доказуванні, він повинен бути пізнаний, тобто відображений свідомістю особи, яка провадить розслідування (судді). Пізнання одних речей і явищ за допомогою інших можливе тому, що всім предметам і явищам матеріального світу притаманна така якість, як реакція на зовнішній вплив, тобто якість відображення. Відображення явищ у голові людини – це вища форма

відображення. Але здатність відображати властива не тільки психіці та свідомості людини. Поряд з нею існують й інші форми відображення явищ. Якість відображення в тій чи іншій формі притаманна будь-яким предметам і явищам, будь-яким видам матерії. Майстерність будь-якого пізнання великою мірою залежить від „...вміння правильно розшифрувати, правильно читати чисельні сліди, безліч відображень одних предметів і явищ в інших..." [188, с. 30–31].

У результаті впливу різних явищ і предметів на органи відчуттів, наприклад, свідка у його мисленні існують не речі, не предмети, а їх образи, відомості про них. Якщо ж докази розуміти як факти, то „...було б безглуздо вимагати від суду безпосередньо досліджувати докази у справі..." [204, с. 13].

Ні слідчий, ні суд не можуть оперувати фактами, а лише знаннями про ці факти, інформацією про них.

М.В. Салтєвський також наголошує, що сьогодні доцільно використовувати термін „інформація", що відповідає сучасному рівню розвитку „...всієї соціальної діяльності, в тому числі і правоохоронної..." [160, с. 64].

Можна погодитись із думкою С.М. Стахівського, який вважає, що „...саме інформація (відомості) про факти допомагає слідчому створити модель (образ) відповідного явища, яке мало місце в минулому..." [178, с.45].

Дореволюційні вчені-процесуалісти також під доказами розуміли саме відомості про факти. Так, І.Я. Фойницький з цього приводу писав: „...Основне завдання при встановленні обставин скоєного злочину – зібрати відомості про факти, які мають до них яке-небудь відношення, і з точністю встановити їх достовірність..." [198, т. 2, с. 174].

Ураховуючи викладене, не можна погодитися з думкою Л.Є. Володимирова, який у своїй праці „Учення про кримінальні докази" дає такс визначення кримінально-процесуальних доказів: „...кримінальним доказом є будь-який факт, що своїм призначенням має викликати у судді впевненість в існуванні чи неіснуванні будь-якої обставини, яка становить предмет судового дослідження..." [29, с. 133].

При цьому, звертаючись до слова „факт", Л.Є. Володимиров пояснює, що під це визначення підпадають:

– „...будь-яка річ, стан речей, співвідношення речей, словом – будь-яке явище, яке може бути сприйняте нашими почуттями...";

– „...будь-який психічний стан, який може бути предметом нашої свідомості..." [29, с. 135–136].

Разом з тим, Л.Є. Володимиров наводить такі приклади фактів, які можуть „складати кримінальний доказ": „...те, що існують предмети, розташовані у певному порядку – є факт; те, що людина бачила чи чула щось – є факт; що особа дотримується певної думки, має певний намір, діє сумлінно, кохає, ненавидить, сприймає в цей час певний стан, перебувала в певному стані, мала таку-то репутацію – все це факти. Тобто все, що наповнює світ речовий, все, що може бути нами сприйнято зі світу духовного, може складати кримінальний доказ..." [29, с. 135–136].

Такої самої думки дотримується і А.Я. Вишинський, вважаючи, що „...судові докази – це звичайні факти, ті ж явища, які відбуваються в житті, ті ж речі, ті ж люди, ті ж дії людей. Судовими доказами вони є лише остільки, оскільки вони вступають в орбіту судового процесу, стають засобами для встановлення обставин, які цікавлять суд і слідство..." [32, с. 223].

М.А. Чельцов під доказами розуміє „...факти, на підставі яких робиться висновок про існування факту, який доказується. Ці факти, на його думку, носять назву „...доказових фактів або доказів..., доказами є факти, обставини..." об'єктивної реальності [209, с. 134].

Аналізуючи подібні твердження, В.Я. Дорохов зазначив, що „...визнаючи доказами не відомості про факти (фактичні дані), а самі факти реальної дійсності, ...по суті, ...переноситься центр ваги доказування на оцінку кримінально-правового значення фактів, які вступили в орбіту кримінального процесу...", ігноруючи те, що слідчий і суд мають справу з відомостями, з інформацією про факти, достовірність яких вони мають перевірити, після чого вони можуть робити висновки про існування в минулому відповідної події і дати їй кримінально-правову оцінку [184, с.198]. Такий висновок, на нашу думку, справедливий і щодо позиції всіх тих учених, які під доказами розуміють факти об'єктивної реальності (дійсності), на підставі яких доказуються обставини, що цікавлять суд, та існування інших фактів.

У подальшому В.Я. Дорохова зауважує, що доказами у кримінальному процесі не можна називати „...ні факти, які входять до предмета доказування, ні інші факти..." [184, с. 207]. У свідомості людини існують, взаємодіють, рухаються не речі, не предмети, а їх образи, поняття, відомості про них. Ці дані про предмети, явища – фактичні

дані, є результатом впливу предметів, речей, дій, подій на органи чуття свідків, обвинувачених, потерпілих. Сприйняття фактів реальної дійсності завжди відбувається у суб'єктивній формі.

Погоджуючись з думкою В.Я. Дорохова, ми вважаємо, що факти, які свідчать про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів як злочину, відбиваються, фіксуються у свідомості майбутніх свідків, підозрюваних, обвинувачених та підсудних (службових осіб суб'єкта господарювання, партнерів порушника податкового законодавства з підприємницької діяльності та інших) у вигляді змін матеріальних об'єктів (підробка документів бухгалтерського та податкового обліку, внесення викривлених відомостей у бухгалтерську та податкову звітність тощо). У подальшому у відповідному процесуальному порядку ці фактичні дані (відомості про факти) доводяться до відома співробітників оперативного підрозділу (як осіб, що провадять дізнання) і слідчих податкової міліції та суддів, які таким чином відтворюють картину вчиненого злочину або встановлюють його відсутність.

Л.Д. Кокорєв, П.С. Елькінд, В.З. Лукашевич і деякі інші вчені під „фактичними даними", про які йдеться у ч. 1 ст. 65 КПК України, розуміють і відомості про факти, і доказові факти, що безпосередньо сприймаються особою, яка провадить дізнання, слідчим, прокурором і суддею, обґрунтовуючи свою думку тим, що у кримінальному судочинстві іноді можливе безпосереднє пізнання особою, яка провадить дізнання, слідчим, прокурором та суддею певних фактів, що і після того, як злочин було вчинено, продовжують існувати у незмінному вигляді або змінилися, але не втратили важливих для справи якостей [97, с. 118; 36, с. 101].

Такої ж думки дотримується і В.Д. Арсеньєв, який обґрунтовує свою позицію тим, що серед положень, які підлягають доказуванню у кримінальному процесі, особливе місце займає наявність або відсутність фактичних обставин у кожній конкретній справі. Встановити їх за допомогою однієї лише розумової діяльності неможливо. Тут важливе місце займає безпосереднє пізнання (сприйняття окремих фактів, предметів), а також безпосередня практична діяльність, спрямована на отримання відомостей про ці обставини (допит, призначення експертизи), предмети, пов'язані з ними (огляд, обшуки), а також на встановлення фактів, які дали б підставу для висновків про факти, що відшукуються.

„...Ці факти і відомості про них у кримінальному процесі виступають як докази..." [3, с. 7].

Критично аналізуючи викладені погляди на поняття „фактичні дані", Л.М. Карнєєва обґрунтовано зазначає, що „...подібний дуалізм не виправданий, бо тлумачення доказів як відомостей про факти (відображена свідомістю людини об'єктивна реальність) виключає їх одночасне розуміння як фактів..." [62, с. 28]. Завершуючи свою думку, вона стверджує, що „...факт, визнаний доведеним і, можливо, у свою чергу, використаний у логічному доказуванні як доказовий, доказом не є, а становить частину відображення предмета доказування..." [61, с. 67].

Ми вважаємо, що навіть при безпосередньому сприйнятті у ході проведення слідчих дій (огляду, виїмки, обшуку тощо) співробітниками оперативних підрозділів (як особами, що провадять дізнання) та слідчими податкової міліції на стадіях досудового слідства фактів і обставин учиненого злочину як докази вони оперують не цими фактами, а тільки відомостями про них, зафіксованими у встановленому законом порядку в протоколах слідчих дій.

Крім того, у ч. 1 ст. 65 чинного КПК України також зазначається, що доказами є не самі „факти", а „фактичні дані", тобто інформація. Таким чином, застосована законодавцем термінологія точно передає зміст поняття доказу. Визначення доказів як фактичних даних, тобто відомостей про факти, а не як самих фактів підтримується на сьогодні більшістю науковців-процесуалістів і є, на нашу думку, правильним.

Розуміння фактичних даних як відомостей про факти також знайшло своє відображення у статті 158 проекту нового КПК України [150]. Пропонується наступна редакція цієї статті:

„1. Доказами у кримінальній справі є фактичні дані, зібрані в порядку, визначеному цим Кодексом, за допомогою яких особа, яка здійснює дізнання, слідчий, прокурор і суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння чи злочину, винуватість чи невинуватість особи, яка його вчинила, та інші обставини, що підлягають доказуванню в кримінальній справі.

2. Доказами є також фактичні дані, зібрані органом дізнання в результаті оперативно-розшукових заходів відповідно до вимог законів України, якщо вони перевірені особою, яка здійснює дізнання, слідчим чи судом у порядку, передбаченому цим Кодексом.

3. Процесуальними джерелами доказів є показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, підсудного, цивільного позивача, цивільного відповідача, судового експерта, висновок судової експертизи, речові докази, документи, протоколи слідчих і судових дій.

4. При обґрунтуванні процесуальних рішень особа, яка здійснює дізнання, слідчий, прокурор і суд зобов'язані посилатись на докази, а не тільки на їх процесуальні джерела, якщо інше не передбачено цим Кодексом."

Беручи до уваги викладене та враховуючи специфіку розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, можна зробити ***висновки:***

1. Доказами у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані в порядку, визначеному Кримінально-процесуальним кодексом України, на підставі яких співробітник оперативного підрозділу податкової міліції, який провадить дізнання, слідчий податкової міліції, прокурор та суд встановлюють наявність чи відсутність злочину, передбаченого ст. 212 КК України, винуватість чи невинуватість особи, яка його вчинила, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

2. Доказами є також фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані співробітниками оперативних підрозділів податкової міліції як органу дізнання в результаті проведення оперативно-розшукових заходів, якщо вони перевірені співробітником оперативного підрозділу податкової міліції, який провадить дізнання, слідчим податкової міліції чи судом у порядку, передбаченому Кримінально-процесуальним кодексом України.

3. При обговоренні проблем, пов'язаних з доказами у кримінальному судочинстві взагалі та доказами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів зокрема, доцільно вживати терміни „кримінально-процесуальний доказ" чи „доказ у кримінальному процесі".

4. Під доказами у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, необхідно розуміти тільки фактичні дані, тобто інформацію про факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

1.2. Види джерел доказів у кримінальному процесі України

Кримінально-процесуальне законодавство України, визначаючи докази як „...фактичні дані..." (ч. 1 ст. 65 КПК України), зазначає, що „...ці дані встановлюються: показаннями свідка, показаннями потерпілого, показаннями підозрюваного, показаннями обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій, протоколами з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів та іншими документами" (ч. 2 ст. 65 КПК України). При цьому визначення терміна „джерело доказів" у законі відсутнє, що приводить до неоднозначного його тлумачення науковцями та практичними працівниками. Так, залежно від розуміння змісту поняття „доказ", у юридичній літературі існує три основних концепції щодо поняття „джерело доказів".

Одні автори чітко розмежовують докази як фактичні дані (ч. 1 ст. 65 КПК України) та їх джерела, перелік яких наведений у ч. 2 ст. 65 КПК України. Наприклад, М.М. Михеєнко, Л.М. Карнєєва, П.А. Лупинська та інші зазначають, що в теорії джерелом доказів прийнято називати: показання свідка, показання потерпілого, показання підозрюваного, показання обвинуваченого, висновок експерта, речові докази (розуміючи при цьому речові докази як джерела доказів), протоколи слідчих і судових дій та інші документи [60, с. 172; 100, с. 5; 112, с. 83]. Ми також вважаємо, що ця позиція найбільше відповідає вимогам закону та задовольняє потреби практики.

При цьому найменування „джерела доказів" є в цілому правильним, але, на нашу думку, більш вдалою є пропозиція М.М. Михеєнка називати перелічені джерела „процесуальними джерелами доказів", щоб підкреслити їх відмінність від „матеріальних джерел доказової інформації" [112, с. 83].

Чітке розмежування доказів та їх процесуальних джерел прослідковується і при класифікації доказів. Так, тільки докази як фактичні дані можуть поділятися на прямі та непрямі, обвинувальні та виправдувальні. Але при цьому первинними і похідними можуть бути як докази, так і їх джерела.

Викладений вище підхід до співвідношення понять „кримінально-процесуальні докази" та „процесуальні джерела доказів" знайшов своє

відображення і у ст. 158 проекту КПК України [150]. Так, у ч. 4 ст. 158 проекту КПК зазначено:

„... 4. При обґрунтуванні процесуальних рішень особа, яка здійснює дізнання, слідчий, прокурор і суд зобов'язані посилатись на докази, а не тільки на їх процесуальні джерела, якщо інше не передбачено цим Кодексом".

Але таку думку поділяють не всі вчені. Наприклад, В.Д. Арсеньєв та М.С. Строгович, які відстоюють „двояке" розуміння кримінально-процесуальних доказів, стверджують, що джерелами доказів є свідки, потерпілі, підозрювані, обвинувачені, експерти, документи, місце виявлення та вилучення речових доказів [3, с. 118–120; 182, с. 288–289]. М.В. Салтєвський також вважає, що „...показання, ...протоколи, пояснення, документи, висновок експерта – усе це лише матеріалізована форма (засіб) передачі інформації від джерела до суб'єкта доказування..." [160, с. 65]. Таким чином, ці вчені називають джерелами доказів осіб (людей), які дають показання і висновки у справі (свідків, потерпілих, підозрюваних, обвинувачених, експертів) та матеріальні предмети (речові докази, документи) й місце їх виявлення та вилучення [3, с. 83, 221; 160, с. 64–66].

Широке розповсюдження в юридичній літературі отримала концепція „єдиного" розуміння доказу, відповідно до якої фактичні дані та їх джерела утворюють нерозривну єдність. При цьому джерела доказів (показання свідка, протоколи слідчих дій, висновки експерта тощо) іменуються засобами доказування і в окрему категорію не виділяються. Засоби доказування вважаються процесуальною формою доказу, а фактичні дані – змістом доказу. Прихильниками цієї теорії є В.Я. Дорохов, Ю.М. Грошевий, М.К. Треушніков [46; 79; 184; 187] та інші. Наприклад, В.Я. Дорохов вважає джерелами фактичних даних показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновок експерта, протоколи слідчих і судових дій та інші документи. Стосовно речових доказів джерелом фактичних даних є протокол огляду предмета і сам предмет. Ученим застосовуються терміни „джерело доказів" та „носій доказів". Джерелами доказів він вважає осіб, які дають показання і висновки, слідчого та понятих, які складають протокол слідчої дії, авторів документа. Носій речового доказу – слідчий і поняті, а також особи, які надали предмет [184, с. 213–214].

Г.М. Коп'єва джерелом доказів вважає „...матеріальні об'єкти, здатні за певних процесуальних умов дати інформацію про обставини, що мають значення для кримінальної справи..." [77, с. 113].

Не погоджуючись з такою думкою, С.М. Стахівський резонно вважає, що визначення джерел доказів як матеріальних об'єктів є не зовсім правильним. Адже в цьому випадку неможлива реалізація вимоги закону про допустимість доказів, оскільки значно розширюється коло джерел доказів, що суперечить змісту частини 2 ст. 65 КПК України, яка містить їх вичерпний перелік [178, с. 46].

На думку Ф.Н. Фаткулліна, джерело доказів – це сукупність носія доказової інформації та процесуальної форми її одержання [194, с. 74]. Але С.В. Курильов правильно зауважує, що джерело будь-якого факту, явища „...не може бути одночасно і елементом цього явища, його складовою частиною, джерело повинно знаходитися поза цим явищем..." [87, с. 81].

Ми погоджуємося з думками М.М. Михеєнка та інших учених, які вважають таке визначення джерел доказів помилковим [112, с. 84; 178, с. 46]. Як правильно зазначає М.М. Михеєнко, „...якщо прослідкувати весь ланцюг причинно-наслідкових зв'язків, то в кінцевому підсумку виявиться, що безпосереднім джерелом доказової інформації є сама подія, яка залишила сліди в навколишньому середовищі, які у подальшому, в результаті процесуальної діяльності слідчого та суду по їх збиранню, стануть процесуальними доказами..." [112, с. 83]. Особи, які дають показання і висновки, відіграють важливу роль у формуванні доказів, але не є безпосередніми джерелами доказів, що містяться у справі. На нашу думку, М.М. Михеєнко влучно назвав таких осіб „носіями можливої доказової інформації" [112, с. 83–84]. Адже поки інформація, яку мають певні особи, не одержана і не закріплена в передбаченій законом процесуальній формі, немає процесуальних джерел, які є „...сховищем цієї інформації...", тобто сховищем доказів [112, с. 83–84].

Проаналізувавши викладене, вважаємо, що неоднозначне розуміння змісту поняття „джерело доказів" обумовлене не тільки відсутністю визначення цього терміна в законі, але й ігноруванням ученими та практичними працівниками однієї з головних вимог процесу доказування, яка полягає в тому, що поки інформація, якою „володіють" об'єкти живої природи – люди чи об'єкти неживої природи – речі, не отримана (виявлена, вилучена, перевірена, задокументована, оцінена) і не закріплена в передбаченій законом формі, ні доказів, ні джерел доказів не

існує. Іншими словами, інформація та її матеріальні джерела, щоб бути використаними у кримінальному судочинстві, спочатку повинні бути зібрані з урахуванням вимог кримінально-процесуального законодавства.

Так, щоб говорити про „джерело доказів" у кримінальному процесі, необхідно, пам'ятаючи, що докази – це фактичні дані (відомості про факти, інформація), чітко розрізняти поняття „матеріальні джерела фактичних даних" і „процесуальні джерела фактичних даних".

Матеріальні джерела поділяються на об'єкти живої та неживої природи. Об'єкти живої природи – це люди, свідомість яких відбила обставини події злочину, а об'єкти неживої природи – це речі, предмети матеріального світу, які відобразили (чи повинні були відобразити) сліди події злочину. М.В. Салтєвський, щоб відрізняти матеріальні та процесуальні джерела, слушно пропонує назвати матеріальні джерела – „джерела інформації" і дати в новому КПК України, проект якого нині обговорюється, загальне визначення поняття „джерела інформації", „...зазначивши, що це об'єкти живої природи – люди, та неживої – речі..." [160, с. 64]. Таким чином, джерел інформації про подію злочину – необмежена кількість. При цьому підході зразу стає зрозумілою помилковість погляду С.А. Шейфера, який розуміє джерела доказів, як „...сліди подій, що виникли до пізнавального процесу..." [217, с. 28], тобто до початку кримінально-процесуального доказування. Джерела, про які говорить учений, точніше було б називати „джерела інформації".

Процесуальні джерела доказів перелічені в ч. 2 ст. 65 КПК України. Наведений перелік є вичерпним. Законодавець вимагає, щоб в інтересах кримінального судочинства використовувалися тільки фактичні дані (докази), отримані з процесуальних джерел, тому „джерела інформації" не можна вважати джерелами доказів, а інформацію, яка міститься в цих джерелах, без відповідної перевірки та оцінки не можна використовувати як доказ при прийнятті рішень у кримінальній справі. Її спочатку необхідно доопрацювати, тобто з дотриманням вимог процесуальної форми трансформувати з матеріального джерела в процесуальне. Цей процес і є процесом формування процесуального джерела доказів. Він включає в себе збирання, закріплення, перевірку та оцінку доказів.

Наприклад, керівник підприємства, який не сплатив вчасно податок на прибуток, щодо події злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є носієм (матеріальним джерелом) можливої доказової інфор-

мації про ухилення від сплати податку. Але тільки після допиту такого керівника, роз'яснення його прав як підозрюваного, повідомлення у вчиненні якого злочину він підозрюється та виконання інших вимог процесуальної форми щодо допиту підозрюваного, показання цього порушника податкового законодавства можна вважати сформованим процесуальним джерелом доказів, а отримані з цього джерела докази використовувати для прийняття рішень у кримінальній справі.

Так, розуміючи під доказами тільки фактичні дані (відомості про факти, інформацію) (ч. 1 ст. 65 КПК України), джерелами доказів необхідно вважати передбачені кримінально-процесуальним законом (ч. 2 ст. 65 КПК України) показання свідка, показання потерпілого, показання підозрюваного, показання обвинуваченого, висновок експерта, речові докази, протоколи слідчих і судових дій, протоколи з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, та інші документи, за допомогою яких встановлюються фактичні дані, тобто докази у справі.

Ураховуючи викладене, ми вважаємо, що саме в перелічених процесуальних джерелах містяться відомості про факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, вони є носіями, сховищем доказів про умисне ухилення від оподаткування. Відповідно до чинного кримінально-процесуального законодавства України наведений перелік є вичерпним.

Але не всі КПК містять вичерпний перелік джерел доказів, які допустимо використовувати укримінальному судочинстві. У зв'язку з цим існує декілька тверджень щодо доцільності закріплення в чинному КПК України вичерпного переліку процесуальних джерел доказів.

Так, Л.М. Карнєєва вказує, що „...суворий перелік джерел доказів у самому законі пояснюється прагненням законодавця закріпити ті з них, отримання достовірних відомостей з яких певною мірою гарантується якостями самого джерела..." [58, с. 25]. Відомо, що фактичні дані, добуті з непередбаченого законом джерела, не можуть оцінюватися як кримінально-процесуальні докази. Ця позиція підтримується більшістю вчених та практичних працівників, що знайшло своє відображення і у проекті нового КПК України.

Але, наприклад, А.Р. Бєлкін зазначає, що КПК Болгарії та Угорщини знають тільки приблизний перелік джерел доказів. У КПК Угорщини є ч. 2 § 61 ст. 1 гл. IV, де говориться: „У ході провадження можливе використання і таких засобів доказування, які компетентні

органи влади – при виконанні задач, передбачених законом, – одержали до порушення кримінального провадження..." [14, с. 186]. Виходячи з викладеного, на думку вченого, „...вичерпний перелік засобів доказування та їх джерел об'єктивно перешкоджають оперативному використанню у доказуванні новинок науки і техніки, які пройшли наукову і практичну апробацію та суттєво розширюють можливості встановлення істини у кримінальних справах. Законодавча техніка не в змозі оперативно внести необхідні зміни й доповнення в закон і в результаті на момент їх легалізації в законі вони можуть втратити свою актуальність, оскільки технічний прогрес зупинити неможливо..." [14, с. 187].

Для вирішення питання А.Р. Белкін пропонує „...встановлення у законі приблизного переліку джерел доказів поряд з детальною регламентацією тих вимог, яким вони повинні відповідати. У разі відповідності цим вимогам питання про допустимість джерела доказів і, відповідно, доказів, які містяться у цьому джерелі, ні в теорії, ні на практиці не виникне..." [14, с. 187]. На нашу думку, ця ідея заслуговує на увагу.

Таким чином, на підставі викладеного можна зробити такі ***висновки***:

1. Джерела доказів – це передбачений чинним КПК України виключний перелік допустимих для використання у кримінальному судочинстві джерел фактичних даних (доказів), сформованих з матеріальних джерел (об'єктів живої та неживої природи) у результаті кримінально-процесуальної діяльності осіб, які здійснюють дізнання, слідчих, прокурора чи суду.

2. На стадіях досудового слідства у кримінальних справах, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, процесуальними джерелами доказів необхідно вважати передбачені ч. 2 ст. 65 КПК України джерела фактичних даних (доказів) про вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, сформовані з матеріальних джерел (об'єктів живої та неживої природи) у результаті кримінально-процесуальної діяльності співробітників оперативних підрозділів, які провадять дізнання, та слідчих податкової міліції чи прокурора.

1.3. Практика використання доказів та їх джерел при провадженні досудового слідства

Проблема співвідношення доказів та їх джерел існує вже більше двох століть і є актуальною і сьогодні. Так, ще Л.Є. Володимиров у своїй праці „Учення про кримінальні докази", розуміючи під доказами факти реальної дійсності, аналізує їх зв'язок з джерелами (Л.Є. Володимиров їх називає „джерела достовірності" – уточнення авт. – Г.Ч.) та використання у процесі доказування. Ученим при підрахунку доказів пропонується за одиницю приймати окреме джерело доказів. Незважаючи на те, що з одного і того ж джерела доказів може бути зроблено декілька висновків і почерпнуто декілька даних щодо різних обставин справи, джерело доказів залишається все-таки одне. Значення такого підрахунку – „...вказати, скільки у даному випадку ми маємо..." джерел доказів. „...Якщо кількість доказів сама по собі має якесь значення, незалежно від внутрішньої їх якості, то тільки у тому відношенні, що ми можемо контролювати..." одне джерело доказів „...за допомогою іншого..." і „...при рахунку доказів ми завжди повинні мати на увазі окремі види джерел достовірності ...", тобто джерел доказів [29, с. 209].

Думки вченого є актуальними і при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Враховуючи їх, можна зробити висновок, що фактичні дані (докази), на підставі яких доказується певна обставина ухилення від оподаткування, повинні встановлюватися не з одного процесуального джерела, а не менше як з двох. Це дасть змогу перевірити фактичні дані, отримані з одного джерела, такими самими даними, але отриманими з іншого джерела. Це і буде гарантією повного, всебічного й об'єктивного дослідження обставин учиненого злочину та правильного вирішення справи.

Викладене дає підстави ще раз наголосити на необхідності чіткого розмежування понять „доказ" і „джерело доказів" та підтверджує правильність висновку А.Р. Белкіна про те, що „...розуміння під доказами тільки фактичних даних не протиставляє їх джерелам доказів. Зв'язок між ними при цьому не зменшується – навпаки, чітке розмежування доказів і джерел їх отримання сприяє об'єктивній оцінці доказів, правильному вирішенню питання про їх достатність..." [14, с. 10]. Це має важливе значення як для науки, так і для практики.

Також створює проблему ототожнення доказів та їх джерел. Як зазначає М.М. Михеєнко, „...під впливом теорій „подвійного" та „єдиного" розуміння доказів ...прихильники обох теорій називають саме джерела доказів (показання і т. д.) видами доказів..." [112, с. 78].

Розуміння джерел доказів як видів доказів призводить до того, що практичні працівники (співробітники оперативних підрозділів (як особи, які провадять дізнання) та слідчі податкової міліції при розслідуванні справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, в обвинувальному висновку зазначають тільки джерела доказів, не розкриваючи змісту фактичних даних, які містяться в цих джерелах. При цьому ігнорується вимога КПК України про те, щоб в обвинувальному висновку органами досудового слідства були наведені саме докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ч. 2 ст. 223 КПК України), тобто фактичні дані, на підставі яких складено цей документ. Навіть зі змісту ст. 223 КПК України зрозуміло, що не джерела доказів органи слідства повинні мати на увазі, зазначати та аналізувати при складанні обвинувального висновку та прийнятті інших процесуальних рішень у справі, а саме фактичні дані, що містяться у цих джерелах.

Пленум Верховного Суду України вказав як на недолік, що замість аналізу доказів (фактичних даних) суди посилаються лише на прізвища потерпілих, свідків та інших допитаних у справі осіб, не розкриваючи змісту цих та інших джерел доказів, і зазначив: „...Суду належить дати аналіз усіх зібраних у справі доказів, тобто всіх фактичних даних, які містяться в показаннях свідків, потерпілих, підсудних, у висновку експерта та інших джерелах доказів, які стверджують чи спростовують обвинувачення, не обмежуючись лише зазначенням прізвища свідка, потерпілого або назви проведеної експертизи тощо..." [137, с. 228].

Ці вимоги КПК України та Пленуму Верховного Суду України обов'язково повинні враховуватись співробітниками оперативних підрозділів (як особами, які провадять дізнання) та слідчими податкової міліції при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Згідно з вимогами закону тільки ті фактичні дані (відомості про факти), що містяться в перерахованих у ч. 2 ст. 65 КПК України джерелах, можна використовувати як докази. Але з викладеного не можна робити висновок про те, що фактичні дані, взяті самі по собі, у відриві від процесуального джерела, не утворюють доказу.

З цього приводу заслуговує на увагу думка Ф.Н. Фаткулліна, що докази і джерела доказів „...органічно пов'язані між собою, знаходяться у тісній взаємодії. Але це діалектична взаємодія, яка не виключає самостійності кожної з цих категорій..." [196, с. 99].

Звертаючись до розуміння взаємозв'язку між доказами і джерелами доказів, М.М. Михеєнко, посилаючись на Є.А. Матвієнко, також зазначає, що „...отримання доказових даних з передбачених законом джерел – необхідна умова використання цих даних як доказів. Але від цього саме джерело доказових відомостей не перетворюється в доказ, не стає його органічною складовою частиною..." [112, с. 79].

Проблемним при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів є питання цивільного позову у кримінальній справі, тобто доказування розміру завданої шкоди діями порушника податкового законодавства.

Так, специфіка злочинів, передбачених ст. 212 КК України, полягає в тому, що при їх розслідуванні не використовується таке джерело встановлення фактичних даних, як показання потерпілого. Щодо цієї категорії злочинів, то тут взагалі відсутній потерпілий як учасник кримінального процесу. Відповідно до чинного кримінально-процесуального законодавства України потерпілим у кримінальній справі може бути визнана тільки фізична особа (ст. 49 КПК України), а у разі вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, завдається матеріальна шкода державі чи цільовим фондам – у сумі несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів, а також юридичній особі – у сумі нарахованих податковою службою штрафу та пені за ухилення від оподаткування. При цьому державною податковою службою (ДПС) України та державними цільовими фондами, які діють від імені держави, у разі встановлення фактів ухилення від оподаткування з боку службових осіб підприємства (установи, організації), тобто керівників юридичної особи, заявляється цивільний позов до юридичної особи-платника податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Відповідно, юридична особа-порушник податкового законодавства визнається слідчим цивільним відповідачем, а її довірені особи – представниками цивільного відповідача.

Таким чином, у ході розслідування фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів держава та юридичні особи визнаються цивільними позивачами (відповідачами), інтереси яких у кримінальному процесі представляють довірені особи – представ-

ники цивільного позивача (відповідача). Пояснення таких представників містять фактичні дані (докази) про ухилення від оподаткування і, на нашу думку, доцільно їх вважати процесуальними джерелами доказів.

На обґрунтування нашої думки проаналізуємо чинне законодавство. Так, згідно зі ст. 28 чинного КПК України, особа, яка зазнала матеріальної шкоди від злочину, має право при провадженні у кримінальній справі пред'явити до обвинуваченого або до осіб, які несуть матеріальну відповідальність за дії обвинуваченого, цивільний позов, який розглядається судом разом із кримінальною справою.

При вчиненні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, суб'єктами господарювання (фізичними та юридичними особами)-порушниками податкового законодавства завдається матеріальна шкода:

– державі та цільовим фондам – на суми несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів;

– юридичним особам – на суму штрафу та пені, нарахованих ревізійними службами ДПС за несвоєчасну сплату податків, зборів та обов'язкових платежів. Така матеріальна шкода юридичним особам завдається протиправними діями службових осіб (керівника та бухгалтера) підприємствам, установам та організаціям, у яких ці службові особи працюють.

Відповідно органи ДПС, які виявили порушення податкового законодавства, від імені держави, а представники цільових фондів (Пенсійного фонду, Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення тощо) – від свого імені заявляють цивільний позов до порушників податкового законодавства.

Держава в цьому випадку делегує свої повноваження щодо контролю за дотриманням податкового законодавства та відстоювання її інтересів у разі несплати податків, зборів, обов'язкових платежів суб'єктами господарювання податковій службі.

При несплаті обов'язкових платежів (зборів) до цільового фонду представником інтересів фонду з відповідними повноваженнями визнається працівник цього фонду або адвокат чи інша особа, що за законом має право на надання правової допомоги, якій керівництво фонду довірило заявити цивільний позов до обвинуваченого чи юридичної особи, від імені якої обвинувачений повинен був сплачувати збори чи обов'язкові платежі.

Цивільний позивач чи представник цивільного позивача має право подавати пояснення та докази щодо підстав і розміру заявленого позову (ст. 50 КПК України).

Цивільним відповідачем при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, визнається суб'єкт господарювання (фізична чи юридична особа), який не сплатив податки, збори, обов'язкові платежі.

Інтереси цивільного відповідача можуть представляти:

– у разі визнання цивільним відповідачем юридичної особи (виходячи з того, що юридична особа бере участь у справі як цивільний позивач або цивільний відповідач тільки через представника) – співробітник цього підприємства, установи чи організації, якому керівництво довірило відстоювати інтереси юридичної особи як цивільного відповідача;

– адвокат чи інша особа, що за законом має право на надання правової допомоги, якій цивільний відповідач довірив (передав повноваження) з відстоювання своїх інтересів.

Виходячи з положень КПК України (ст. 51 КПК України), при розслідуванні та судовому розгляді злочинів, передбачених ст. 212 КК України, цивільний відповідач (представник цивільного відповідача), заперечуючи проти заявленого позову шляхом подавання доказів та пояснень, може сприяти органам слідства (прокурору) та суду в достовірному і повному з'ясовуванні всіх обставин, пов'язаних з позовом.

Так, цивільний відповідач (представник цивільного відповідача) має процесуальні права, що дозволяють йому спростовувати підстави та розмір пред'явленого позову, заперечувати проти пред'явленого цивільного позову і давати пояснення по суті пред'явленого позову, обґрунтовуючи їх доказами (ст. 51 КПК України).

У цьому випадку становище цивільного відповідача (представника цивільного відповідача) аналогічне становищу обвинуваченого, який при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, фактично і є цивільним відповідачем.

Таким чином, цивільний позивач, цивільний відповідач (їх представники) мають право надавати органам слідства (суду) бухгалтерські та інші документи, що підтверджують розмір несплачених (чи навпаки – фактично сплачених) податків, зборів та обов'язкових платежів, тобто докази характеру та розміру цивільного позову та надавати пояснення з приводу поданих доказів. Але їх пояснення не мають юридичної сили. Чинним КПК України пояснення цивільного позивача (цивільного

відповідача) та їх представників не визнані процесуальними джерелами доказів. Проектом КПК України пропонується визнати джерелами доказів показання цивільного позивача та цивільного відповідача, не враховуючи можливості участі у кримінальному процесі представника цивільного позивача та представника цивільного відповідача.

Ураховуючи викладене, вважаємо за доцільне до переліку процесуальних джерел доказів включити також показання представників цивільного позивача та цивільного відповідача і ч. 3 ст. 158 проекту КПК України [150] після слова „позивача" доповнити словами у дужках „(представника позивача)", а після слова „відповідача" доповнити словами у дужках „(представника відповідача)", виклавши ч. 3 ст. 158 КПК України в такій редакції:

„...3. Процесуальними джерелами доказів є показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, підсудного, цивільного позивача (представника позивача), цивільного відповідача (представника відповідача), судового експерта, висновок судової експертизи, речові докази, документи, протоколи слідчих і судових дій".

Дискусійним, і не тільки в Україні, є питання про процесуальне значення допиту експерта [25, с. 46–47; 158]. Ураховуючи висловлені російськими юристами думки, проаналізуємо це питання відповідно до вимог КПК України, акцентуючи увагу на стадіях досудового слідства. Так, відповідно до чинного КПК України (ст. 201 КПК України), ознайомившись з висновком експерта, слідчий має право допитати експерта з метою одержання роз'яснення або доповнення висновку. Про допит експерта слідчим складається протокол. Але порядок допиту експерта КПК України не регламентований. Слідчому, у разі необхідності допиту експерта, рекомендується за аналогією застосовувати норми, що регламентують порядок допиту свідка, з урахуванням відмінностей їх процесуального стану [120, с. 255]. Таким чином, постає питання: чи отримуємо ми нові докази з показань експерта і чи можемо ми показання експерта взагалі використовувати у кримінальному судочинстві? У переліку джерел доказів, передбачених ч. 2 ст. 65 КПК України, таке джерело доказів, як показання експерта, відсутнє. Як ми вже зазначали, наведений перелік є вичерпним і „...тільки ті фактичні дані, які містяться в зазначених джерелах, можна використовувати у кримінальному процесі як докази..." [112, с. 83].

Отже, допит експерта чинним КПК України передбачений як у ході досудового слідства (ст. 201 КПК України), так і в суді (ст. 311

КПК України), але, як правильно зазначено Д. Великим щодо збирання доказів – „...це свого роду „холостий постріл", дія заради дії..." [25, с. 46]. Він пропонує „...відмовитися від допиту експерта, замінивши його іншою слідчою дією...", тобто замінивши показання експерта іншим джерелом доказів, наприклад висновком експерта, отриманим за результатами призначення додаткової чи повторної (комплексної) експертизи. При цьому пропонується з'ясувати, що є предметом допиту експерта. Так, відповідно до змісту ст. 201 та 311 КПК України, експерт допитується з метою роз'яснення та доповнення висновку. Таким чином, Д. Великий підкреслює, що „...метою проведення допиту експерта є усунення недостатньої ясності або усунення недостатньої повноти первинного висновку..." [25, с. 46]. Ці ж підстави зазначені й у ч. 5 ст. 75 КПК України, відповідно до якої: якщо експертиза буде визнана неповною або не досить зрозумілою, може бути призначена додаткова експертиза, яка доручається тому самому експертові.

Таким чином, слід погодитися з Д. Великим, який зазначає, що „...законодавець пропонує встановити одні й ті ж факти у справі шляхом проведення однієї з двох слідчих дій: допиту експерта або додаткової експертизи..." [25, с. 46]. На питання, яку слідчу дію необхідно обрати за основу, Пленум Верховного Суду України дає відповідь, що „...додаткова експертиза призначається після розгляду ...висновку первинної експертизи, коли з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо. ...Висновок визнається неповним, коли експерт дослідив не всі подані йому об'єкти чи не дав вичерпних відповідей на порушені перед ним питання. Неясним вважається висновок, який нечітко викладений або має невизначений, неконкретний характер..." [147, т. 1, с. 61–67]. Отже, коли експерт може усунути неповноту та недостатню ясність висновку, не вдаючись до нових досліджень, він може дати відповіді на запитання слідчого (суду), які й складуть зміст його показань. Якщо ж експерту необхідно провести додаткові дослідження з використанням спеціальних знань для відповіді на поставлені питання, то необхідно спочатку винести постанову (ухвалу) про призначення додаткової експертизи і сформулювати в ній питання, після чого проводити додаткову експертизу. У постанові (ухвалі), керуючись рекомендаціями Верховного Суду, необхідно також зазначати, які висновки експерта є неповними чи незрозумілими або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження [147, т. 1, с. 61–67].

На підставі викладеного можна погодитися з Д. Великим, що допит експерта як спрощена форма застосування спеціальних знань при доказуванні цілком відповідає сучасним вимогам процесуальної економії й заміна його чимось іншим була б недоцільною [25, с. 46–47]. Але така диференціація була б прийнятною, якщо результати допиту експерта і висновок додаткової експертизи мали б однакову юридичну силу і рівні гарантії достовірності, тобто до переліку джерел доказів було б включено допит експерта як один з видів процесуальних джерел доказів, допустимих для використання у кримінальному судочинстві (ч. 2 ст. 65 КПК України).

Таким чином, заслуговує на увагу думка про те, що необхідно надати самостійність допиту експерта як процесуальному джерелу доказів, допустимому для використання у кримінальному судочинстві. Оскільки він буде визнаний таким, необхідно законодавчо визнати допит експерта самостійним джерелом доказів, включивши його до переліку, наведеного у ч. 2 ст. 65 КПК України.

На підставі викладеного, також слушно, на нашу думку, пропонується [25, с. 46–47] ввести кримінальну відповідальність за дачу експертом завідомо неправдивого показання, змінивши відповідним чином зміст ст. 384 КК України, доповнивши частину першу після слів „....неправдиве показання свідка...", через кому, словом „експерта".

Викладений вище підхід знайшов своє відображення і у ст. 158 проекту КПК України [150]. Так, у ч. 3 ст. 158 проекту КПК зазначено:

„...Процесуальними джерелами доказів є показання свідка, ...судового експерта, висновок судової експертизи, ...".

Ураховуючи викладене, можна зробити ***висновки***:

1. До існуючого переліку джерел доказів, наведеному у ч. 2 ст. 65 КПК України, доцільно включити: показання експерта, показання цивільного позивача (представника позивача) та показання цивільного відповідача (представника відповідача).

2. Відповідно до чинного КПК України (ч. 2 ст. 65 КПК України) докази про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на стадіях досудового слідства можуть бути встановлені: показаннями свідка, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій, протоколами з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, та іншими документами.

3. Джерело доказів не є складовою доказу. Це самостійна, але не основна категорія у процесі доказування. Визначальними є докази, тобто фактичні дані (інформація), які містяться у відповідному джерелі. Для правильного вирішення справи має значення аналіз доказів, а не їх джерел. Джерела доказів оцінюються на предмет допустимості та достовірності з метою можливості отримання з них доказів, тобто фактичних даних про подію злочину та інші обставини, що мають значення у справі.

4. Вимога закону щодо обов'язковості зазначення джерела, з якого отримано доказ, є обов'язковою умовою використання доказів у кримінальному судочинстві України, але вона не робить джерело доказу складовою доказу.

5. Щоб доказати існування певної обставини у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ст. 64 КПК України), необхідно одержати фактичні дані (докази) про існування цієї обставини у справі не менше як з двох процесуальних джерел. Це дасть змогу контролювати достовірність фактичних даних, одержаних з одного джерела, шляхом співставлення їх із фактичними даними, одержаними з іншого джерела.

6. При обґрунтуванні процесуальних рішень співробітник оперативного підрозділу податкової міліції, який провадить дізнання, слідчий податкової міліції, прокурор і суд зобов'язані посилатись на докази, обов'язково зазначаючи їх процесуальні джерела.

7. Специфіка злочинів, передбачених ст. 212 КК України (умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів), полягає в тому, що при їх розслідуванні не використовується таке джерело отримання фактичних даних, як показання потерпілого.

2 Види джерел доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

Вивчення кримінальних справ, опитування практичних працівників та власний досвід слідчої роботи дозволяють зробити висновок про те, що в ході розслідування кримінальних справ, порушених за фактами вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, докази ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть бути встановлені за допомогою джерел, передбачених ч. 2 ст. 65 КПК України: показань свідка; показань підозрюваного; показань обвинуваченого; висновків експерта; речових доказів; протоколів слідчих дій; протоколів з відповідними додатками, складених уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів та документів.

Метою нашого монографічного дослідження є комплексний аналіз теоретичних та методичних питань специфіки реалізації положень теорії доказів і норм чинного КПК України, а також відомчих нормативних актів при збиранні (формуванні) доказів та використанні процесуальних їх джерел при проведенні дізнання і слідства у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

2.1. Показання свідка як джерело доказів у кримінальних справах про злочини, передбачені ст. 212 КК України

Показання свідка – одне з найпоширеніших джерел доказів у кримінальному процесі України. Але вивчення практики розслідування фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів дозволило нам зробити висновок про те, що фактичні дані, встановлені за допомогою показань свідків, тобто отримані від

людей як об'єктів живої природи, не підтверджені аналогічними даними, встановленими за допомогою об'єктів неживої природи, тобто з таких джерел інформації, якими є документи бухгалтерського та податкового обліку, речові докази тощо, не мають вирішального значення при прийнятті рішень у справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Цей висновок буде обґрунтований нижче, але спочатку необхідно зазначити, що чинне кримінально-процесуальне законодавство України не дає загального визначення термінів „свідок" та „показання свідка", що ускладнює використання показань свідка як джерела доказів у кримінальному процесі. У науковій літературі також відсутня єдина думка щодо визначення та тлумачення змісту цих понять.

Так, КПК України (ст. 68 КПК України) дозволяє як свідка викликати кожну особу, про яку є дані, що їй відомі обставини, що стосуються справи. При цьому свідок може бути допитаний про обставини, які підлягають встановленню у даній справі (ч. 2 ст. 68 КПК України). За відсутності законодавчо закріпленого визначення термінів „свідок у кримінальному процесі" та „показання свідка" на підставі викладеного можна зробити три висновки: по-перше, свідок у кримінальному процесі – це особа, про яку є дані що їй відомі обставини, що стосуються справи; по-друге, зміст показань свідка законодавець не обмежує даними, які стосуються предмета доказування у кримінальній справі, і, по-третє, предметом показань свідка можуть бути будь-які обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, також показує, що зміст показань свідка недоцільно обмежувати фактичними даними щодо предмета доказування у справі, як це пропонується в ч. 1 ст. 76 проекту КПК України [150]: „...1. Свідком є особа, про яку є дані, що їй відомі або можуть бути відомі обставини, які підлягають доказуванню у справі...".

Вважаємо, що обмеження змісту показань свідка рамками предмета доказування буде впливати на повноту та всебічність розслідування обставин справи і призводити до безпідставного завищення судових витрат та затягування строків розслідування.

Наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, ураховуючи специфіку доказування наявності складу злочину, у значній кількості криміналь-

них справ (76 %) виникає потреба як свідків допитувати ревізорів-інспекторів податкової служби або співробітників експертних установ. Предметом показань цих спеціалістів, як правило, є роз'яснення схеми ухилення від оподаткування, порядку дії того чи іншого нормативного документа, який регламентує механізм обчислення податку, збору чи обов'язкового платежу, несплата яких виявлена та інкримінується підозрюваному, чи порядку застосування пільг при оподаткуванні. Зміст показань ревізорів (експертів) у такому випадку складають обставини, які не підлягають доказуванню у кримінальній справі.

Крім того, виникає необхідність допитувати експертів про можливість чи неможливість у конкретній слідчій ситуації проведення тієї чи іншої експертизи (як правило, це визначення достатності зібраних слідчим документів для проведення судово-бухгалтерської чи почеркознавчої експертиз). У таких ситуаціях призначення експертизи, при відсутності достатньої кількості документів, можна уникнути, допитавши як свідка експерта, який, ознайомившись з наявними документами, не буде витрачати час і кошти на оформлення відповідного висновку, а у своїх показаннях викладе обставини, за яких проведення експертизи неможливе. Такий підхід до вирішення проблеми скоротить строки слідства, спрямує дії співробітників оперативних підрозділів та слідчих податкової міліції на встановлення інших джерел отримання фактичних даних або ж дозволить зробити висновок про неможливість притягти осіб, які підозрюються в ухиленні від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів, до кримінальної відповідальності через відсутність достатньої кількості доказів.

Ураховуючи викладене, пропонуємо в частині 1 статті 68 чинного КПК України та в частині 1статті 76 проекту КПК України [150] зазначити, що як свідок може бути викликана і допитана особа, „щодо якої є дані, що вона має відомості про обставини, які підлягають доказуванню та/або її відомі обставини, що стосуються справи чи можуть мати значення для правильного вирішення справи".

Проведене дослідження думок деяких учених-юристів показало, що тлумачення термінів „свідок" та „показання свідка" у кримінальному процесі також формулюються ними залежно від розуміння і визначення змісту та предмета показань свідка.

Наприклад, Л.Є. Володимиров вважає, що показання свідка обмежені предметом доказування і свідком називає особу, „...яка дає суду під кримінальною відповідальністю за неправду й на підставі

особистого сприйняття відомості про будь-який факт, який становить предмет дослідження..." [29, с. 342].

І.Я. Фойницький, не погоджуючись з думкою Л.Є. Володимирова, значно розширює предмет показань свідка і суттєво уточнює, що свідком є фізична особа, яка має відомості, одержані шляхом особистого спостереження, про обставини справи і покликана для засвідчення перед судом цих обставин у встановленому законом порядку [198, т. 2, с. 266].

С.А. Шейфер також вважає, що „...свідком може бути особа, яка у встановленому законом порядку допитується слідчим і судом про відомі їй факти, що мають значення у справі..." [215, с. 71]. М.А. Чельцов стверджує, що „...свідок – це особа, яка покликана і зобов'язана повідомити судовим чи слідчим органам одержані нею відомості про обставини, що відносяться до справи, або про особу обвинуваченого..." [207, с. 161]. На думку С.В. Познишева, свідок – це особа, яка покликана судовими органами розповісти про сприйняті нею ті чи інші фактичні обставини справи [132, с. 51]. П.В. Макалінський зазначає, що свідками необхідно вважати осіб, які можуть дати показання на користь чи проти обвинученого або ж стосовно складу злочину [101, с. 463].

Свідком у кримінальному судочинстві України може бути лише фізична особа. Цей висновок підтверджує і аналіз чинного кримінального законодавства України. Так, відповідно до змісту ст. 384 та 385 КК України, за давання завідомо неправдивих показань чи відмову від давання показань свідок може бути притягнутий до кримінальної відповідальності. Юридичні особи до кримінальної відповідальності в Україні не притягаються. Відповідно юридична особа не може бути свідком.

Чинним КПК України не встановлюється ні мінімальний, ані максимальний вік свідка. Основними критеріями є особиста або від інших відомих свідку осіб обізнаність щодо обставин, які відносять до справи (ст. 68 КПК України), стану здоров'я та загального розвитку свідка. Досліджуючи законодавство країн СНД та багатьох інших зарубіжних держав (Угорщини, Болгарії, Польщі, Німеччини, Австрії), С.М. Стахівський стверджує, що воно також не визначає вікових обмежень щодо осіб, які залучаються до кримінального процесу як свідки. Разом з тим, в англійському процесі судова практика вважає мінімальним віком для малолітнього свідка 6 років [113, с.19].

Вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів,

інших обов'язкових платежів як свідки, як правило, допитуються фізичні особи, які не зацікавлені в результатах вирішення справи, яким відомі обставини фінансово-господарської діяльності порушника податкового законодавства чи інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. При цьому вік свідка значення не має. Але фізична особа, яка допитується як свідок, повинна бути фізично та психічно здатною правильно сприймати і відтворювати обставини справи. Душевно хвора людина не може нести кримінальної відповідальності за давання завідомо неправдивих показань чи відмову від давання показань (ст. 384, 385 КК України), оскільки вона не усвідомлює своїх дій і не в змозі керувати ними, тобто є неосудною, а отже, і не може бути суб'єктом кримінально-процесуальних відносин.

На підставі викладеного заслуговує на увагу думка С.М. Стахівського, який вважає, що „...ті чи інші відхилення фізичного або психічного здоров'я, що спостерігаються в окремих осіб, не повинні перешкоджати їх допиту як свідка...за умови, що дане відхилення не позбавляє цих осіб здатності правильно сприймати і відтворювати обставини справи..." [178, с. 11]. Однак співробітнику оперативного підрозділу чи слідчому податкової міліції іноді дуже важко розпізнати наявність фізичної або психічної вади та ступенів її впливу на здатність правильно сприймати обставини, що можуть мати значення у справі, й давати про них показання. Для вирішення питання про можливість залучення такої особи до участі у кримінальному процесі необхідно застосувати спеціальні знання, тобто призначити експертизу з метою визначення психічного або фізичного стану цієї особи. Відповідно до змісту п. 3 ст. 69 КПК України особи, які, згідно з висновком судово-психіатричної чи судово-медичної експертизи, через свої фізичні або психічні вади не можуть правильно сприймати факти, що мають доказове значення, і давати показання про них, не підлягають допиту як свідки.

Теоретично не виключена можливість призначення експертиз з метою визначення психічного або фізичного стану свідка ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України. На нашу думку, така ситуація може мати місце, наприклад, при розслідуванні кримінальних справ, порушених за фактами, пов'язаними з незаконним використанням пільг при оподаткуванні результатів фінансово-господарської діяльності підприємств, які надають робочі місця особам з фізичними та

розумовими вадами, та підприємств, заснованих спільно із всеукраїнськими громадськими організаціями інвалідів; фактами партнерської діяльності порушника податкового законодавства з такими підприємствами тощо, коли для підтвердження чи спростування фактів фінансово-господарської діяльності (наприклад, надання робочих місць інвалідам, обсягів випущеної продукції тощо) як свідків необхідно допитувати осіб з фізичними та розумовими вадами.

Не можна погодитися з думкою В.М. Тертишника, який вважає, що „...свідком у кримінальному судочинстві може бути будь-яка особа, якій відомі будь-які обставини справи, якщо вона не є зацікавленим у результатах справи учасником процесу: потерпілим, підозрюваним, обвинуваченим або підсудним..." [185, с. 142].

Вважаємо таке визначення не зовсім вдалим. По-перше, чинне кримінально-процесуальне законодавство взагалі не включає свідка до переліку учасників процесу. По-друге, у КПК України (ст. 69 КПК України) існує перелік не зацікавлених у результатах справи учасників процесу, які не є потерпілими, підозрюваними, обвинуваченими або підсудними, але яким, у зв'язку з виконанням професійних обов'язків та з інших причин, стають відомі обставини справи, однак закон забороняє допитувати їх як свідків (ч. 1 ст. 69 КПК України). Так, наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів не можуть бути допитані як свідки:

1) адвокати та інші фахівці у галузі права, які за законом мають право на надання правової допомоги особисто чи за дорученням юридичної особи – з приводу того, що їм довірено або стало відомо при здійсненні професійної діяльності, якщо вони не звільнені від обов'язку зберігати професійну таємницю порушником податкового законодавства, що довірив їм ці відомості;

2) захисник підозрюваного, обвинуваченого, підсудного – про обставини щодо порушення податкового законодавства, які стали їм відомі при наданні юридичної допомоги підзахисним або довірителям.

Як зазначено, „...встановлення істини вимагає, щоб показання свідка були захищені від будь-якого впливу..." [178, с. 12]. Саме тому законодавець чітко визначив, що особа, яка брала участь у справі як свідок, не може виконувати у тій же справі обов'язки судді, прокурора, слідчого або особи, яка провадить дізнання, секретаря судового засідання, перекладача, експерта, захисника, громадського обвинувача та спеціаліста (ст. 54–63 КПК України).

Наприклад, коли слідчий якимось чином (родинні, дружні стосунки тощо) обізнаний з фінансово-господарською діяльністю порушника податкового законодавства і такі відомості отримані до порушення кримінальної справи, а не в ході провадження у кримінальній справі, він не може виконувати обов'язки слідчого у справі й повинен заявити самовідвід (ст. 60 КПК України).

У юридичній літературі дискусійними також є питання про допит як свідків: осіб, які обвинувачувались у вчиненні злочину, але справа відносно них закрита за нереабілітуючими підставами; обвинувачених, відносно яких справа виділена в окреме провадження, стосовно дій співучасників, з якими вони в основній справі разом обвинувачувалися у вчиненні злочину; осіб, які відбувають чи вже відбули строк покарання з приводу дій колишніх співучасників злочинів.

Про можливість і порядок допиту як свідка осіб, офіційно визнаних обвинуваченими, у тих випадках, коли справа стосовно них була закрита, виділена в окреме провадження або розглянута раніше, ніж щодо інших осіб, причетних до вчинення злочину, який розслідується, є такі думки вчених-юристів, які доцільно враховувати і при розслідуванні фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Так, Ф.Н. Фаткуллін справедливо зазначає, що „...особа, обвинувачена або засуджена у справі, може бути допитана по іншій справі з приводу фактів, які не вміняються їй у вину. Коли ж така особа визивається для давання показань про дії, інкриміновані їй по іншій справі, її не можна визнавати свідком: має місце показання обвинуваченого з усіма характерними для нього ознаками..." [196, с. 133].

Л.Д. Кокорєв резонно підкреслює: „...вирішувати питання про те, вправі чи зобов'язаний давати показання засуджений, виправданий, а також особа, стосовно якої справа закрита, необхідно виходячи з предмета та змісту цих показань..." [70, с. 134]. Так, коли показання стосуються обвинувачення особи, яка їх дає, то, незважаючи на те, що питання з обвинуваченням уже вирішене, давати показання може бути лише правом цієї особи і не можна в цьому випадку попереджати її про відповідальність за відмову від давання показань і за давання неправдивих показань. Коли ж показання такої особи не стосуються її особисто, то допитувати її в цих випадках необхідно з дотриманням правил допиту свідка.

Вивчення кримінальних справ показує, що у процесі розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, як свідки можуть допитуватись: фактичні підозрювані (61 %) до того, як їм офіційно у встановленому законом порядку буде повідомлено, що вони підозрюються у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, та фактичні представники цивільних позивачів (відповідачів) (57 %) – до того часу, коли вони рішенням особи, яка провадить досудове слідство, будуть визнані як представники цивільних позивачів (відповідачів).

Ураховуючи складність розслідування зазначеної категорії кримінальних справ, така практика не є порушенням конституційних і процесуальних прав цих осіб. Крім того, перелічені вище особи можуть скористатися правом свідка відмовитися давати показання, які викривали б їх у вчиненні злочину (п. 2 ч. 2 ст. 69 КПК України), і не нестимуть при цьому відповідальності за відмову від давання показань (ст. 385 КК України).

Беручи до уваги викладене, не можна погодитися з думкою С.М. Стахівського про те, що закон „...не забороняє особі, яка викликана як свідок, розповісти про свою участь у вчиненні злочину і в цьому випадку її показання не перестають бути показаннями свідка..." [178, с. 43]. Перераховані особи, незалежно від попереднього (до розповіді про власну участь у вчиненому злочині) процесуального становища, після повідомлення ними про вчинення злочину втрачають процесуальний статус свідка з усіма правами та обов'язками останнього, набуваючи статусу підозрюваного.

У зв'язку з викладеним слушним є зауваження Г.М. Міньковського, що „...встановлення обставин, які вказують на причетність до злочину, передбачає наявність у особи, яку допитують, права на захист..." [184, с. 568]. Свідок такого права не має. Учений справедливо вважає, що „...коли виникає питання про кримінальну відповідальність особи, яку допитують, пов'язані з цим обставини виходять за межі предмета показань свідка. Тому, залежно від сукупності зібраних доказів, у подібному випадку особа допитується як підозрюваний або обвинувачений..." [184, с. 568].

Наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів одразу після порушення кримінальної справи дуже складно буває визначити причетність керівника підприємства, установи (організації) до ухилення від оподаткування.

Керівник, як правило, з різних причин (бажання уникнути відповідальності, недбале ставлення до виконання службових обов'язків, недостатня обізнаність щодо порядку ведення бухгалтерського та податкового обліку тощо) перекладає всю відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на бухгалтера. Спочатку у більшості випадків (54 %) він допитується як свідок за фактами виявлених порушень; потім, після збору додаткових доказів, такий керівник може допитуватись як підозрюваний, а після пред'явлення обвинувачення – як обвинувачений у справі. Таку практику ми вважаємо виправданою і допустимою.

У процесі розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, враховуючи значний відсоток суб'єктів господарювання-порушників податкового законодавства, які працюють з іноземними партнерами (83 %) та мають іноземні інвестиції (13 %), часто виникає потреба у допиті як свідків громадян іноземних держав. Необхідно враховувати, що, відповідно до чинного законодавства, на громадян інших країн, які залучаються до кримінального процесу на території України, поширюється дія КПК України. Виняток складають особи, які користуються правом дипломатичної недоторканності. Коло цих осіб визначене Віденською конвенцією „Про дипломатичні зносини" від 18 квітня 1961 року [107, с. 124–137] та Положенням про дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав в Україні, затвердженим Указом Президента України від 10 червня 1993 року [133, с. 821–827].

Дипломатична недоторканність включає недоторканність особи, її службового приміщення, житла, а також непідсудність осіб дипломатичного складу судової країни, у якій вони перебувають. Вона діє не тільки у випадку вчинення цими особами злочинів, але й за необхідності допиту їх як свідків.

Так, відповідно до ч. 3 ст. 69 КПК України КПК України, не можуть без їх згоди бути допитані як свідки особи, які мають право дипломатичної недоторканності, а також працівники дипломатичних представництв – без згоди дипломатичного представника.

На стадії досудового розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів співробітник оперативного підрозділу податкової міліції як особа, яка провадить дізнання, слідчий, прокурор перед допитом перелічених у ч. 2 та 3 ст. 69 КПК

України осіб зобов'язані роз'яснити їм про право відмовитись давати показання, про що зазначається у протоколі допиту.

Вважаємо за доцільне, щоб свідок, який підпадає під наведений перелік, у разі відмови чи згоди давати показання, власноручно зазначав про це у протоколі допиту. При цьому як відмову, так і згоду давати показання свідок повинен мотивувати, посилаючись на зміст частин 2 та 3 ст. 69 КПК України. Таке процесуальне оформлення протоколу виключає можливість неоднозначного тлумачення прийнятого свідком рішення. Не буде порушенням і запис у протоколі, зроблений зі слів свідка особою, яка провадить досудове слідство, і засвідчений особистим підписом цього свідка.

Ігнорування перелічених вимог закону потягне за собою недопустимість використання при вирішенні справи показань такого свідка як джерела для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

При розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, зустрічаються категорії осіб, які допитуються як свідки, але стосовно яких можуть виникати сумніви у процесуальному положенні особи, яку допитують. До них належать: спеціалісти (74 %, у т. ч.: ревізори ДПС – 72 %), поняті (10 %), експерти (4 %).

Наприклад, поняті можуть бути допитані як свідки про обставини, пов'язані з відповідними слідчими діями (як правило, це – виїмка, обшук, огляд) з метою перевірки повноти, точності або заповнення прогалин протоколу. Як зазначено вище, присутність понятих при проведенні слідчих дій потрібна для „...забезпечення достовірності встановлених фактів, гарантування правосуддя від незаконних дій посадових осіб та необґрунтованих нарікань з боку тих осіб, стосовно яких провадились ці слідчі дії..." [178, с. 16]. Іншими словами, присутність понятих має породити у цих осіб впевненість, що слідчі дії будуть проведені на цілком законних підставах і в законному порядку. Відповідно, предметом допиту понятих можуть бути, крім порядку провадження слідчої дії, також поведінка окремих осіб, які брали участь у цій дії, та інші обставини, що можуть мати значення для правильного вирішення справи.

Спеціалісти можуть бути допитані як свідки про обставини, у яких вони обізнані. Наприклад, співробітник експертної установи – чи достатньо зібраних матеріалів для призначення того чи іншого виду

експертизи; які краще поставити питання на експертизу і як їх сформулювати; ревізор-інспектор – чи правомірно використовувалась платником податку та чи інша пільга з оподаткування тощо. Також спеціалісти, як і поняті, допитуються з приводу обставин проведення слідчих дій, у яких вони брали участь. При розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, спеціалісти, як правило, беруть участь у проведенні допитів (54,2 %), оглядів (32,1 %), виїмки (12,3 %), обшуків (7,7 %).

Співробітники оперативних підрозділів податкової міліції, які брали участь у проведенні перевірки дотримання податкового законодавства (здійснювали оперативне супроводження перевірки), обшуку, виїмки тощо, допитуються як свідки (12 %) про дії порушника податкового законодавства, спрямовані на знищення документів бухгалтерського та податкового обліку чи іншу протидію ревізійним службам у ході перевірки чи при проведенні слідчих дій, які вони спостерігали особисто.

Ревізори-інспектори державної податкової служби, що проводили перевірку дотримання податкового законодавства, матеріали якої стали підставою для порушення кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, допитуються (72 %) про хід і результати перевірки з метою уточнення та доповнення змісту наданих матеріалів.

Посадові особи, які брали участь у розслідуванні й судовому розгляді справи, можуть бути допитані як свідки при відновленні провадження у справі у зв'язку з нововиявленими обставинами, а також у ході розслідування службових злочинів і злочинів проти правосуддя, пов'язаних з кримінальною справою, порушеною за фактом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

На нашу думку, перелічені різновиди показань свідків не варто ігнорувати і відносити до „гірших" джерел доказів. Але при оцінці фактичних даних, установлених за допомогою цих джерел, необхідно враховувати особливості їх виникнення (наприклад, вплив на зміст показань ревізора тієї обставини, що він у ході перевірки вже зайняв стосовно обвинуваченого певну позицію і висловив її в акті перевірки).

Питання допиту різних спеціалістів як свідків (так званих „знаючих свідків") у юридичній літературі до сьогодні є дискусійним. Актуальним воно є і для розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Так, ще у свій час І.Я. Фойницький обґрунтовано зазначав, що „...серед особливо цінних свідків є знаючі свідки, які при спостереженні певних явищ і подій володіли спеціальними знаннями, завдяки яким вони мали можливість більш правильно зрозуміти бачене і звернути увагу на обставини, що є неважливими для інших, і тому непомітними, а насправді вкрай суттєвими..." [198, т. 2, с. 271].

В. Громов і М. Лаговієр також правильно вважають, що „...цінність показань знаючого свідка (спеціаліста) зростає від того, що спеціальні знання дають йому можливість точніше і повніше спостерігати та викладати бачене..." [37, с. 99].

На думку Р.Д. Рахунова та М.О. Чельцова, взагалі недопустимо допитувати як свідків осіб, які володіють спеціальними знаннями [153, с. 17–19; 208, с. 165].

Однак, враховуючи специфічність кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, розслідування їх вимагає знань, крім юридичних дисциплін (кримінального, кримінально-процесуального, фінансового, податкового права та ін.), також розуміння особливостей ведення бухгалтерського та податкового обліку і складання звітності в різних галузях економіки, технологічних процесів виробництва тощо. Тому виникає необхідність у допитах різних „знаючих свідків" – спеціалістів-професіоналів у цих галузях (2 %), а також ревізорів-інспекторів ДПС як фахівців у сфері оподаткування (72 %).

У зв'язку з викладеним для практичного використання в ході розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, цінними можуть бути пропозиції деяких учених щодо розподілу „знаючих свідків", враховуючи зміст їх показань, на три групи [229, с. 94; 215, с. 76, 116].

До першої групи віднесені випадки, коли свідок сам сприймає ті чи інші обставини саме завдяки наявності у нього спеціальних знань. Наприклад, спеціаліст-бухгалтер, вивчивши наявні матеріали кримінальної справи, допомагає слідчому зрозуміти схему ухилення від оподаткування, використану порушником податкового законодавства. При цьому особа, яка дає показання як свідок, не робить ніяких висновків.

До другої – віднесені випадки, коли свідок, спираючись на свої спеціальні знання, робить висновок про існування обставин, яких він сам не сприймав. Наприклад, ревізор-інспектор податкової служби,

перевіривши дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, робить висновок, що головний бухгалтер підприємства з метою ухилення від сплати податку на прибуток безпідставно занизив валовий дохід підприємства, що потягло ухилення від оподаткування на певну суму. У цьому випадку висновок спеціаліста – розрахована сума фактично несплаченого податку в результаті заниження валового доходу перевіреного підприємства.

До третьої групи пропонується відносити свідків, які не були очевидцями події, але повідомляють слідчому відомості додаткового характеру з галузі своїх професійних знань. Показання цих свідків носять довідковий характер. Наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у сфері виноробства, нафтового бізнесу чи банківській сфері, показання фахівців у перелічених галузях допоможуть слідчому зорієнтуватися у специфіці відображення виробничих процесів (виноробство, нафтопереробка), організації діяльності (банки), у бухгалтерському та податковому обліку цих галузей, а також інших питаннях, які можуть виникати в ході досудового розслідування справи. Як зазначає С.А. Шейфер, „...в таких показаннях не висвітлюються обставини конкретної справи (чим вони відрізняються від показань першої групи) і не робляться висновки (відмінність від показань другої групи). Ці показання допомагають слідчому ... краще зрозуміти те чи інше питання професійної діяльності. Крім того, повідомляючи ці відомості, „знаючі свідки" посилаються на офіційні джерела – норми права, правила, інструкції, які можуть бути приєднані до справи..." [215, с. 78].

Погоджуючись з умовним розподілом „знаючих свідків" на три перераховані вище групи, вважаємо безпідставною пропозицію С.А. Шейфера та Ю.О. Калінкіна, які пропонують у законі закріпити можливість допиту знаючих свідків, перелік осіб, які входять до цієї категорії, та включити показання „знаючих свідків" до переліку джерел доказів як різновид показань свідків [215, с. 79; 57, с. 15].

На нашу думку, особа, яка має спеціальні знання і була очевидцем події або повідомляє відомості про обставини, яких сама не сприймала (наприклад, ревізор-інспектор податкової служби – про схему ухилення від оподаткування, застосовану порушником податкового законодавства), або дає показання довідкового характеру (наприклад, бухгалтер – про особливості бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі), повинна допитуватись не як особливий „знаючий

свідок", а за правилами допиту звичайного свідка. Допит такої особи цілком відповідає вимогам чинного кримінально-процесуального законодавства України, яке дозволяє допитувати свідка про будь-які факти, що стосуються справи (ч. 1 ст. 167 КПК України). Але, за певних обставин (ст. 76 КПК України), ніякі показання „знаючих свідків" не можуть замінити експертизи. У таких випадках слідчий не має права ігнорувати вимогу закону про призначення експертизи тільки на тій підставі, що з цього приводу є показання особи, яка володіє спеціальними знаннями. Разом з тим варто визначити, що показання особи, яка володіє спеціальними знаннями, бувають досить цінними при розслідуванні обставин злочину у сфері її професійної діяльності, а іноді й допомагають перевірити висновки експертизи, дати їм правильну оцінку.

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, іноді виникає потреба в допиті експерта. Так, відповідно до ст. 201 КПК України, слідчий податкової міліції має право допитати експерта з метою одержання роз'яснення щодо зробленого ним висновку. Як зазначено вище, „...під роз'ясненням необхідно розуміти показання експерта стосовно обраної методики дослідження, використані науково-технічні засоби, критерії, якими керувався експерт при визначенні ідентифікаційної сукупності ознак, літератури і практики, що відносяться до об'єктів дослідження. Допитуючи експерта, слідчий ...отримує нові можливості для оцінки його висновку і встановлення істини у справі..." [178, с. 18].

Ураховуючи, що порядок допиту експерта законом не регламентований, на практиці експерт допитується за правилами допиту свідка. З метою розв'язання цієї проблеми С.М. Стахівський резонно пропонує викласти ст. 201 КПК України у наступній редакції: „Ознайомившись з висновком експерта, слідчий має право допитати експерта з метою одержання роз'яснення або доповнення висновку. Допит експерта проводиться за правилами допиту свідка, про що складається протокол" [178, с. 18].

На підставі викладеного та проаналізувавши погляди таких учених-процесуалістів, як Р.Д. Рахунов [153, с. 36], М.С. Строгович [181, с. 66], М.Л. Якуб [229, с. 86], В.І. Смислов [174, с. 12], П.П. Сердюков [166, с. 61] і С.М. Стахівський [178, с.10], пропонуємо власне визначення терміна „свідок": „свідком у кримінальному процесі може бути фізична особа, яка на підставі особистого сприйняття чи з інших відомих джерел отримала відомості про факти, що стосуються дії або

бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, викликана в установленому законом порядку органами розслідування, прокурором чи судом для участі у кримінальному процесі".

Досліджуючи показання свідка як джерело встановлення фактичних даних з метою уникнення непорозумінь, доцільно розмежовувати поняття „предмет показань свідка" та „зміст показань свідка". У процесі аналізу показань свідка не можна змішувати два питання: що може бути доказом при одержанні інформації від свідка (тобто зміст показань свідка) і що може бути предметом показань цього ж свідка [36, с. 139].

Взагалі, показання „ ...це усний або письмовий виклад обставин будь-якої справи" [172, т. 7, с. 9].

П.П. Сердюков вважає, що це спосіб висловлення даних [166, с.61].

Як ми вже наголошували, предмет показань свідка, іншими словами, предмет допиту свідка законодавцем визначається ст. 68 КПК України. Так, свідок може бути допитаний про обставини, які підлягають встановленню у справі, що розслідується, у тому числі про факти, які характеризують особу обвинуваченого або підозрюваного та його взаємовідносини з ними (ч. 2 ст. 68 КПК України).

З вищесказаного видно, що предмет показань свідка обумовлений предметом його допиту, але не обмежується обставинами, які підлягають доказуванню у кримінальній справі, тобто предметом доказування. Однак не всі вчені погоджуються з таким висновком.

Так, Р.Д. Рахунов вважає, що предметом показань свідка можуть бути тільки обставини, які стосуються предмета доказування, тобто перелічені у ст. 64 КПК України [153, с. 29].

На думку І.М. Макаря, показання свідка – це інформація про факти, які мають значення для справи [103, с. 147].

Але, на наш погляд, більш вдалим є визначення Р.Д. Рахунова, М.І. Бажанова, М.Л. Якуба, С.І. Ластова і Ф.Г. Тарасенка, які розуміють показання свідка як повідомлення особи, зроблене в установленому законом порядку, органам розслідування про відомі їй фактичні обставини, що можуть мати значення у справі [153; 4; 229, с. 82; 90, с. 24].

Поєднуємо думку С.М. Стахівського, який стверджує, що „...предметом показань свідка також можуть бути відомості, які характеризують особу інших свідків, їх стосунки з обвинуваченим (підозрюваним), що може мати значення при оцінці правдивості (достовірності) показань цих осіб. Крім того, свідок може дати показання з приводу

стосунків експерта чи перекладача з підозрюваним (обвинуваченим). Ці відомості набувають особливого значення при вирішенні питання про відвід перекладача чи експерта, допомагають з'ясувати причину суперечностей у показаннях окремих осіб, їх можливу зацікавленість у вирішенні справи..." [178, с. 51].

Не можна не погодитись і з М.Л. Якубом, який вважає, що „...предметом показань свідка можуть бути також відомості довідкового характеру, які є необхідними для з'ясування істотних фактів, їх перевірки і оцінки..." [229, с. 88]. Наприклад, про існуючу на підприємстві-порушникові податкового законодавства систему обліку матеріальних цінностей, їх перелік, види послуг, що надаються, форми звітності, що застосовуються, про існуючий порядок розрахунків з партнерами та з багатьох інших питань.

Крім того, до предмета допиту свідка можуть бути віднесені, крім відомостей про обставини злочину, також фактичні дані про супровідні або передуючі йому обставини. Свідку можуть бути поставлені питання, спрямовані на перевірку його здатності правильно сприймати і відтворювати обставини, які складають предмет допиту. У зв'язку з цим М.Л. Якуб дещо звужує предмет показань свідків, вважаючи, що „...предметом показань свідка можуть бути лише відомості, якими особи володіли виключно до залучення їх до участі у справі..." [229, с. 4].

С.М. Стахівський слушно уточнює, що „...предмет показань понятих, які засвідчували порядок і результати проведення будь-якої слідчої дії й у подальшому допитуватимуться як свідки з приводу цих обставин, будуть складати відомості, отримані в ході проведення цієї слідчої дії, тобто після залучення їх до участі у справі..." [178, с. 48].

Поєднуємо погляди М.М. Розіна, Г.Ф. Горського, Л.Д. Кокорєва, П.С. Элькінд та М.І. Порубова, які вважають, що до предмета показань свідка, крім фактичних даних, входять також доводи, судження та припущення свідка [157, с. 362; 36, с. 138; 136, с. 108].

С.М. Стахівський також зазначає, що „...до предмета показань свідка... мають входити ...доводи та припущення, які у подальшому можуть сприяти правильній побудові версій та пошуку шляхів виявлення і перевірки додаткових доказів..." [178, с. 51–52].

Як відомо, судження та припущення свідка не є доказом у кримінальній справі. Це означає, що вони не можуть бути покладені в основу висновків у цій справі, але здатні реально вплинути на процес пізнання та встановлення істини під час слідства. До того ж, зважаючи

на той факт, що розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів проводиться, як правило, в умовах постійної інформаційної недостатності, нехтувати судженнями та припущеннями свідка було б нерозумно. З цього приводу слушними є зауваження М.І. Порубова, який зазначає, що „...судження, висловлені свідком, є необхідним компонентом показань не лише свідка, а виключення їх зі змісту показань є вимогою нездійсненною..." [136, с. 108]. Аналогічної позиції дотримується також А.М. Алексєєв [2, с. 60]. Ці вчені вважають, що будь-яке показання свідка про будь-які обставини, сприйняті ним, є його судження про ці обставини. У той же час судження свідка можуть бути результатом його висновків, зроблених на підставі інших відомих йому фактів.

С.М. Стахівський застерігає, що „...іноді важко визначити межу між повідомленнями свідка про відомі йому обставини та його судженнями про ці обставини, настільки судження і фактичні дані тісно пов'язані між собою. Це пояснюється тим, що прогалини у сприйнятті та запам'ятовуванні свідок компенсує, іноді сам того не усвідомлюючи, шляхом власних суджень і висновків..." [178, с. 52]. Далі він продовжує, що „...на судження і висновки свідка можуть вплинути його знання та досвід, за допомогою яких він визначає конкретні властивості та ознаки об'єкта, що ним сприймається..." [178, с. 52].

Наприклад, тривалий час працюючи бухгалтером, за фрагментом бланка чи документа свідок може розпізнати, до якого виду бухгалтерських документів належав цей залишок знищеного документа і який вид бухгалтерської операції міг бути за його допомогою задокументований.

За відсутності облікових документів та інших речових доказів на власних висновках свідка нерідко ґрунтуються його показання про час події, відстань між певними об'єктами, швидкість їх руху, вагу, кількість, тобто відомості, пов'язані з одиницями виміру. Вони завжди мають певне значення для встановлення істини у справі та окреслюють коло слідчих дій і оперативно-розшукових заходів, спрямованих на відшукування матеріальних (речових) джерел встановлення наведеної свідком інформації.

Тому ми не можемо погодитися з твердженнями таких учених, як Л.М. Якуб та Л.І. Астанова про те, що висновки чи судження не повинні входити до предмета показань свідка [229, с. 89; 4, с. 16]. На думку М.Л. Якуба, „...зміст показань свідка повинні складати лише відомі

свідкові фактичні дані, що мають значення для вирішення справи..." [229, с. 89].

Як зауважує І. Кертес, „...питання про доказове значення висновків та суджень свідка вирішуються залежно від умов сприйняття свідком вказаних вимірів, його індивідуальних якостей та необхідності встановлення точності цих вимірів у ході слідства..." [64, с. 52, 61].

Також правильно зазначено, що „...предметом показань свідка можуть бути судження цього свідка, висловлені на підставі спеціальних знань, які він має в певній сфері людської діяльності. Завдяки цим знанням свідок робить висновки про будь-які обставини, що є недоступними для сприйняття іншими особами..." [178, с. 53].

Так, ревізор-інспектор податкової служби у ході перевірки дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, встановивши факти несплати податків, зборів, обов'язкових платежів, робить висновок про застосовані способи ухилення від оподаткування, можливу участь у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, також і партнерів по бізнесу порушника податкового законодавства. Таким чином, використавши свої знання, ревізор зробив висновок про можливе вчинення злочину іншими суб'єктами підприємницької діяльності. Свої міркування та висновки він може викласти, будучи допитаним як свідок.

Як ми вже зазначали, показання свідків, які мають спеціальні знання, у деяких випадках можуть замінити висновок експерта (4 %). Також їх показання можуть бути враховані при прийнятті певного рішення у справі, оцінці результатів експертизи, проведеної з цих же обставин. Наприклад, не можуть бути експертами особи, які були ревізорами у справі (ч. 7 ст. 75 КПК України), але закон не забороняє допитати їх як свідків, що успішно робиться на практиці (72 %). Судження (висновки) таких свідків можуть мати суттєве значення для встановлення істини. Однак ні слідчий, ні суд не мають права робити висновки у справі без детальної і всебічної перевірки цих суджень шляхом співставлення з іншими наявними доказами у справі. Застосування висновків і суджень свідка у процесі побудови версій чи провадження конкретних слідчих дій повинне здійснюватись слідчим з урахуванням усіх наявних у кримінальній справі фактичних даних.

Як відомо, не можуть бути доказами у кримінальній справі, порушеній за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, дані, повідомлені свідком, джерело яких невідоме.

Якщо показання свідка базуються на повідомленнях інших осіб, то ці особи повинні бути також допитані (ч. 3 ст. 68 КПК України).

Необхідно враховувати, що фактичні дані, які свідок повідомляє з „чужих слів", часто можуть бути неточними, а в деяких випадках можуть не відповідати тому, про що говорили ці особи. Слідчий чи співробітник оперативного підрозділу податкової міліції (як особа, яка провадить дізнання) могли не зрозуміти розповіді свідка, неумисно викривити її, допустити перебільшення тощо. Тому перевірка показань свідка, які є похідними доказами, як правило, здійснюється шляхом допиту осіб або огляду документів, на які посилається свідок як на джерело повідомлених ним фактичних даних. При втраті першоджерела або його недоступності встановлюється факт його існування і факт передачі відомостей особі, яка допитується.

Так, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів взагалі не бажано допитувати свідків без використання в ході допиту документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності, які підтверджують ведення фінансово-господарької діяльності та отримання прибутку порушником податкового законодавства. Такою ж є і позиція закону з цього питання (ст. 69-1 КПК України): свідок має право користуватися документами при даванні показань у тих випадках, коли показання стосуються будь-яких розрахунків та інших даних, які йому важко тримати у пам'яті.

Таким чином, при аналізі показань свідків дуже важливо розмежовувати в них висновки про фактичні дані й самі фактичні дані, а останні, у свою чергу, розмежовувати на фактичні дані, які безпосередньо сприймав свідок, і відомості про факти, сприйняті свідком з іншого джерела.

Ураховуючи важливість і значення для розкриття та розслідування злочину, що можуть мати відомі свідку обставини, а також незамінність особи, яка володіє відомостями про них, ст. 69 КПК України містить мінімальне обмеження кола осіб, які можуть бути допитані як свідки.

Л.М. Карнєєва зазначає, що на створення найкращих умов для забезпечення повноти і достовірності показань свідків з урахуванням особливостей їх формування спрямовані й правила про місце та час допиту, співвідношення вільної розповіді й постановки питань, протоколювання результатів допиту та використання допоміжних засобів

фіксації [184, с. 577]. У чинному КПК України правила допиту свідка перелічені у ст. 166–170 КПК України.

На підставі викладеного слідчий податкової міліції на стадії досудового розслідування повинен досить виважено підходити до питання виклику свідків для допиту. Щоб отримати максимально правдиві показання про відомі свідкові обставини, які можуть мати значення для вирішення справи, до допиту необхідно готуватися.

Так, слідчим під час вивчення матеріалів справи з'ясовується можливість використання при допиті наявних речових доказів (як правило, різних бухгалтерських документів, журналів-ордерів, книг обліку, що підтверджують фінансово-господарську діяльність порушника податкового законодавства, печаток, штампів тощо). Не зашкодить отримати інформацію про особу свідка: його освіту, професійні спрямування, характер стосунків з підозрюваним (обвинуваченим) та якомога більше інших відомостей про особу, яку необхідно допитати. Істотну допомогу в підготовці до допиту надає вивчення матеріалів оперативно-розшукової діяльності, оскільки „...саме завдяки інформації, яка в них міститься, нерідко значно розширюються пізнавальні можливості слідчого, що може позитивно вплинути на встановлення істини у справі..." [178, с. 66].

Відповідно до вищевикладеного не можна погодитися з думкою Р.Д. Рахунова, який вважає неприпустимим вивчення особи свідка непроцесуальним шляхом [153, с. 73].

Також, на нашу думку, не можна визначити твердження С.М. Стахівського про те, що „...свідок створюється самими обставинами справи і тому є незамінним..." [178, с. 12]. Необхідно пам'ятати, що свідок створюється як самими обставинами підготовки та вчинення злочину, так і обставинами розслідування справи. Він дійсно є незамінним, коли йдеться про обставини, які стосуються події злочину. Такі обставини повинні бути сприйняті свідком безпосередньо або особисто сприйняті від іншої особи, яку, у свою чергу, також необхідно встановити і допитати (ст. 68 КПК України). Без цих ознак немає незамінності показань свідка. Але проблеми, що виникають у зв'язку з розслідуванням справи і з приводу яких виникає потреба допитувати свідка, не завжди пов'язані з подією злочину. Наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у ході досудового розслідування як свідок допитується ревізор-інспектор з питань правомірності застосування пільги платником податку, роз'яснення

застосованої обвинуваченим схеми ухилення від оподаткування тощо. Такого свідка, за наявності поважної причини і неможливлості, наприклад, бути присутнім при проведенні допиту обвинуваченого чи проведенні іншої слідчої дії без шкоди для справи, можна замінити іншим свідком.

З викладеного можна зробити висновок про те, що при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів свідок дійсно є незамінним у тих випадках, коли процесуальна природа показань свідка визначається тим, що їх основу складає особисте сприйняття подій чи дій, відомості про які мають значення для справи, або знання про них, отримані від інших відомих осіб чи з документів.

Коли ж свідок повідомляє факти, які особисто не спостерігав, повідомлені ним дані можуть бути визнані доказом тільки у випадку встановлення джерела поінформованості свідка. Так, якщо показання свідка базуються на повідомленнях інших осіб, то ці особи повинні бути також допитані (ч. 3 ст. 68 КПК України).

Не можна погодитися з позицією Ф.Н. Фаткулліна, який вважає, що показання свідка, який повідомляє про подію зі слів інших осіб, мають невелике доказове значення [196, с. 133]. Вважаємо, що у сукупності з іншими доказами після відповідної перевірки, такі показання свідка можуть бути покладені в основу висновків у кримінальній справі.

А дані, повідомлені свідком, джерело яких невідоме, можуть дати поштовх для проведення слідчих дій, направлених на виявлення речових доказів (наприклад, документів бухгалтерського та податкового обліку, печаток і штампів, які використовувалися для підробки документів, місць знаходження порушників податкового законодавства, їх партнерів по бізнесу тощо) та встановлення кола інших свідків.

Таким чином, зміст показань свідка тісно пов'язаний з предметом його допиту, іншими словами – обумовлений предметом його допиту. При цьому як предмет допиту, так і зміст показань – можуть бути значно ширшими, ніж предмет доказування у кримінальній справі і диктуються необхідністю забезпечення всебічного, повного й об'єктивного розслідування обставин учиненого злочину.

Ураховуючи викладене, показанням свідка можна вважати повідомлення фізичною особою на підставі особистого сприйняття чи отриманих з інших відомих джерел фактичних даних, що стосуються дії

або бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, зроблене в установленому законом порядку органам розслідування, прокурору чи суду.

За загальним правилом (ст. 167 КПК України) свідок допитується в місці провадження досудового слідства, а в разі потреби – у місці його перебування. Вибір місця допиту залежить від конкретної слідчої ситуації, яка склалася у справі. При розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів допити свідків частіше проводяться у службовому кабінеті слідчого. Але допит свідка може здійснюватись і за місцем його проживання або роботи. Це може диктуватись як неможливістю свідка самому прибути до слідчого, так і тактичними міркуваннями, наприклад, потребою приховати на певному етапі слідства факт допиту свідка від підозрюваного чи обвинуваченого. Так, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, з метою отримання додаткових фактичних даних про фінансово-господарську діяльність порушника податкового законодавства, проводяться зустрічні перевірки дотримання податкового законодавства на підприємствах-партнерах порушника податкового законодавства по бізнесу. У разі відсутності на цих підприємствах аналогічних чи інших порушень у сфері оподаткування керівники і співробітники бухгалтерії таких підприємств допитуються за місцем їх роботи як свідки з питань спільної фінансово-господарської діяльності з порушником.

Незалежно від обраного місця допиту слідчий повинен підготувати необхідні бланки процесуальних документів, речові докази, які він планує використати під час допиту свідка, а за потреби – засоби звукота відеозапису. При застосуванні відеозапису необхідно потурбуватися про залучення до проведення цієї слідчої дії спеціаліста, який буде здійснювати відеозапис допиту. Ураховуючи особу свідка, необхідно також, в окремих випадках, заздалегідь передбачати можливість участі в допиті перекладача, допомогою якого свідок побажає скористатися.

С.М. Стахівський правильно вважає, що „...у підготовку до допиту входить також вивчення спеціальних питань, які будуть предметом допиту. Методами оволодіння спеціальними знаннями може бути як самостійне вивчення спеціальної літератури, документації, так і консультації зі спеціалістами. За потреби слідчий має право залучити спеціаліста для участі в допиті..." [178, с. 67].

У практиці розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, непоодинокі випадки участі як спеціалістів при допитах свідків та порушників податкового законодавства ревізорів-інспекторів (54,2 %), які проводили перевірку дотримання податкового законодавства і виявили факти порушень, що стали приводом для ведення кримінального судочинства. Така участь дає позитивний результат. Вона не виключає у подальшому можливості допиту цього самого ревізора як свідка, що має місце у практиці розслідування зазначеної категорії злочинів (72 %) (ст. 54 та 62 КПК України). Ревізору лише забороняється законом бути експертом у тій же кримінальній справі (ч. 7 ст. 75 КПК України).

Якщо у справі є кілька свідків, то слідчому варто визначити послідовність їх виклику на допит. Ця послідовність обумовлюється обсягом тих відомостей, якими, на думку слідчого, володіє кожен із свідків, їх намірами дати правдиві чи неправдиві показання, взаємовідносинами з порушником податкового законодавства, наявністю доказів у справі тощо. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, насамперед допитуються свідки, від яких можна отримати найбільш достовірні фактичні дані. Тому доцільно як свідків спочатку допитати ревізорів-інспекторів, які виявили порушення податкового законодавства і з цієї причини добре обізнані зі схемою ухилення від оподаткування, застосованою порушником. У ході допиту такі свідки у своїх показаннях описують виявлений спосіб ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, обраний порушником податкового законодавства, посилаються на первинні документи бухгалтерського обліку та інші документи, що підтверджують наявні порушення, дають роз'яснення діючого порядку оподаткування результатів фінансово-господарської діяльності, отриманих порушником тощо. Це дає змогу на початку слідства отримати більш повну інформацію про вчинений злочин, за допомогою якої потім оцінюються показання інших осіб: інших свідків – з числа партнерів по бізнесу та співробітників підприємства-порушника; підозрюваного, обвинуваченого, а в подальшому – і підсудного.

Закон вимагає допитувати свідка при відсутності інших свідків. При цьому слідчий повинен вжити необхідних заходів для того, щоб свідки, викликані в одній справі, не мали можливості спілкуватися між собою до закінчення допиту. Це положення чітко викладене у ч. 3

ст. 167 КПК України. З метою виконання цієї вимоги слідчий, як правило, викликає свідків у одній і тій же справі на різний час. Ураховуючи специфіку розслідування фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слідчим податкової міліції необхідно враховувати, що допит свідка може бути досить тривалим у часі й відповідно планувати час виклику іншого свідка.

У більшості випадків у ході досудового розслідування органи слідства не мають можливості перешкодити спілкуванню свідка з іншими особами, які ще не допитані у справі. У такому разі дієвою може бути рекомендація Л.М. Карнєєвої „...відбирати від допитаної особи підписку про нерозголошення відомих їй даних у справі..." [184, с. 578], тобто письмово попереджати про кримінальну відповідальність за злочин, передбачений ст. 387 КК України (розголошення даних досудового слідства або дізнання).

При розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів з метою захисту окремих свідків від тиску осіб, зацікавлених у певному змісті їх показань, а також від навіювань і сторонніх впливів, на стадіях досудового слідства співробітники оперативних підрозділів (як особи, що провадять дізнання), слідчий податкової міліції чи прокурор можуть прийняти рішення про застосування заходів безпеки щодо такого свідка шляхом винесення постанови про зміну прізвища, імені, по батькові особи, взятої під захист, на псевдонім (ст. 52-3 КПК України).

Свідок не повинен допитуватися у нічний час (крім невідкладних випадків, коли зволікання може призвести до втрати доказів у справі, вчинення нового злочину тощо).

Перед допитом особа, яка веде розслідування злочину, передбаченого ст. 212 КК України (слідчий та співробітник оперативного підрозділу податкової міліції (як особа, що провадить дізнання), прокурор), встановлює особу свідка і повідомляє його, у якій справі він викликаний. Якщо при проведенні допиту буде застосовано звукозапис чи відеозйомку, про це повідомляються всі учасники слідчої дії до її початку (ст. 81-1, 85-2 КПК України). Перед початком допиту, у якому бере участь спеціаліст, особа, яка провадить слідчу дію, пересвідчується в особі та компетентності спеціаліста і роз'яснює його права і обов'язки. Про виконання перелічених вимог зазначається у протоколі допиту (ст. 128-1 КПК України). Після цього свідку обов'язково роз'яснюються його права та обов'язки, передбачені ст. 69, 69-1 та 70 КПК України.

Позитивні результати дає власне прочитання свідком змісту зазначених статей з КПК України і роз'яснення особою, що провадить розслідування, на прохання свідка, незрозумілого. За необхідності вирішується питання про участь у допиті перекладача. Свідок попереджається про обов'язок розповісти все відоме йому у справі, а також про кримінальну відповідальність за відмову від давання показань або давання неправдивих показань, передбачену ст. 384 та 385 КК України (ст. 71 КПК України). Потім доцільно з'ясувати стосунки між свідком і підозрюваним або обвинуваченим в ухиленні від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Про роз'яснення прав, обов'язків, попередження про відповідальність та стосунки з підозрюваним або обвинуваченим робляться відповідні відмітки у протоколі допиту свідка. Отримавши згоду свідка давати показання, допит, як правило, починається з пропозиції розповісти все відоме йому в справі. При цьому особа, що провадить слідчу дію, зобов'язана детально пояснити свідку, які саме обставини цікавлять слідство (ч. 4 ст. 167 КПК України). При потребі свідка доцільно зорієнтувати на викладення події у хронологічній послідовності, з усіма подробицями та зазначенням джерел поінформованості. Такий орієнтир є цінним при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, у зв'язку з вимогою закону щодо чіткого хронологічного ведення бухгалтерського і податкового обліку та сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів відповідно до встановлених законом звітних періодів. Порушення суб'єктом господарювання хронології відображення фінансово-господарської діяльності та її результатів у бухгалтерському та податковому обліку може свідчити про умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (наприклад, при сплаті ПДВ). З метою отримання повних і правдивих показань, запобігання прямого або непрямого тиску на свідка допит необхідно проводити за обставин, які максимально сприяють детальному викладенню відомих цій особі фактичних даних у справі, що при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, забезпечується використанням у ході допиту документів бухгалтерського і податкового обліку та звітності.

Необхідно враховувати також психологічний фактор, адже свідок, розповідь якого не перебивають запитаннями, здатен більш повно й об'єктивно розказати все, що йому відоме, у тій послідовності, яка для нього більш прийнятна.

Вислуховуючи свідка, особа, яка веде допит, аналізує отриману інформацію, порівнюючи її з усіма наявними у справі доказами. При цьому, щоб не порушувати встановленого зі свідком контакту, С.М. Стахівський слушно рекомендує „...не протоколювати відразу його показання, а робити короткі нотатки про обставини, які потребують детальнішого з'ясування..." [178, с. 70].

У кінці розповіді, як правило, виникає необхідність поставити свідку ряд запитань з метою доповнення, уточнення, конкретизації та перевірки показань. Але необхідно пам'ятати, що в ч. 4 ст. 167 КПК України забороняється ставити запитання, у формулюванні яких міститься відповідь, частина відповіді або підказка до неї (навідні запитання).

Відповідно, запитання, які можуть бути поставлені свідкові, учені поділяють на кілька видів.

Так, С.І. Ластов та Ф.Г. Тарасенко вважають, що свідкові можуть бути поставлені додаткові запитання – про обставини, які свідок забув або не захотів розповісти; уточнюючі – для деталізації окремих фактів, які викладені свідком у загальній формі; контрольні – для перевірки правильності інформації, що повідомляється свідком, одержання відомостей про джерело його поінформованості та співвідношення відомостей, які містяться в показанні свідка, з іншими доказами у кримінальній справі [90, с. 28].

М.М. Михеєнко та В.І. Смислов доповнюють цей перелік навідними запитаннями, які допомагають свідкові відновити в пам'яті забуті події і факти [174, с. 130; 116, с. 213–214].

Найбільш повну класифікацію пропонує В.С. Комарков. Він вважає, що до викладеного переліку необхідно включити запитання, що визначаються предметом допиту і формулюються ще в ході підготовки до проведення допиту [71, с. 51].

Під час допиту свідкові може бути надана допомога у згадуванні забутих фактів. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, це досягається шляхом пред'явлення під час допиту документів бухгалтерського обліку (99 %), які підтверджують здійснення фінансово-господарської діяльності порушником податкового законодавства та її результати, спільну діяльність з партнерами по бізнесу; документів податкового обліку та звітності (98 %), у яких відображені отримані доходи, що підлягають оподаткуванню, і які здатні оживити пам'ять свідків. Крім того, слідчий має право використати під час допиту наявні

у кримінальній справі речові докази (82 %), пред'явивши їх свідкові. До таких речових доказів у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, як правило, належать різні документи, у яких відображена як дійсна фінансово-господарська діяльність порушника податкового законодавства (10 %), так і документи з підробними підписами (11 %), печатками та штампами (8 %), викривленими відомостями про доходи та витрати (71 %). Метою цього тактичного прийому є подолання помилкового уявлення свідка, викриття його в даванні завідомо неправдивих показань, одержання розгорнутих показань щодо пред'явлених речових доказів, документів та пов'язаних з ними обставин кримінальної справи [176, с. 13–18].

На нашу думку, вільна розповідь поступається питально-відповідній формі допиту в повноті й конкретності викладення, але при цьому виграє в точності й не містить помилок, навіяних запитаннями особи, яка допитує. Відповідно, від досвіду та майстерності співробітника оперативного підрозділу (як особи, що провадить дізнання) та слідчого податкової міліції на стадії досудового розслідування залежить, наскільки йому вдасться „...поєднуючи надбання кожної з цих форм, уникнути притаманних їм недоліків..." [184, с. 578]. Окремі рекомендації Л.Є. Володимирова щодо допиту свідка [29, с. 362] заслуговують на увагу і можуть сприяти одержанню достовірних показань також і при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів:

1) свідок не повинен піддаватися навіюванням, тиску з боку осіб, які його допитують, утворюваному не тільки словами, але й загальним виразом обличчя та жестами;

2) свідок повинен викладати свої показання вільно, єдиною розповіддю, а не під впливом навідних запитань, тому що навідним запитанням допитуючий прямо або побічно підказує свідку відповідь, яку від нього бажають одержати;

3) відданий лише своїм спогадам свідок, якщо він правдивий, розповість усе в природному порядку свого особистого спостереження факту без тих видозмін, що можуть бути викликані допитом.

Запитання пропонуються свідку після закінчення допиту.

Ніколи при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів не потрібно зупинятися на показаннях одного або навіть двох свідків. Їх необхідно перевірити за допомогою не тільки інших показань свідків, але також і іншими доказами

у справі (наприклад, отриманими з документів, висновків експертиз тощо).

У зв'язку із зазначеним ще раз наголошуємо на особливості розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, яка полягає в тому, що вирішальними джерелами доказів є не показання свідків, а первинні документи бухгалтерського обліку, документи податкового обліку, реєстраційні та облікові документи тощо, тобто матеріальні (речові) джерела, які можуть трансформуватися в результаті процесуальної діяльності органів слідства в такі види процесуальних джерел, як речові докази або документи.

Найбільш складними є показання свідків, що спостерігали факти в переляку, гніві тощо. У таких випадках необхідно ставитися дуже обережно до показань свідка і ретельно зіставляти їх з доказами, отриманими з інших джерел. Прикладами подібних показань можна вважати показання партнерів по бізнесу, колишніх співробітників порушника податкового законодавства, знайомих підозрюваного (обвинуваченого), свідків, до яких застосовувалися різні погрози або фізичний вплив з боку порушника податкового законодавства, чи третіх осіб, а також тих, які можуть бути зацікавлені в усуненні конкурента по бізнесу.

Ще у свій час Л.Є. Володимиров рекомендував на показання свідків дивитися „...як на сирий матеріал, тому що свідки можуть помилятися цілком сумлінно; свідки можуть обманюватись цілком свідомо. З цього сирого матеріалу варто виробити істину, перевіряючи достовірність показань свідка іншими доказами – речовими, письмовими документами, доказами..." [29, с. 396].

Таким чином, показання свідка при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів не повинно бути ізольованим. Воно повинно одержувати своє вирішальне підкріплення іншими доказами, не заснованими на свідченні людини.

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показання свідків використовуються як джерело доказів:

– про фінансово-господарську діяльність юридичної (фізичної) особи-порушника податкового законодавства;

– про наявність ділових і злочинних стосунків із службовими особами підприємств-партнерів;

– про давання вказівок службовими особами (керівником та головним бухгалтером (бухгалтером) юридичної особи-порушника

своїм підлеглим, тобто іншим співробітникам, про вчинення (чи, навпаки – не вчинення) тих чи інших дій з метою ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів;

– про факти порушень бухгалтерського та податкового обліку і способи їх приховування;

– про виявлені порушення податкового законодавства в ході попередніх перевірок і проведені виправлення тощо.

Л.М. Карнєєва зауважує, що „...достовірність показань свідка перевіряється при співставленні з результатами інших слідчих дій..." [184, с. 595].

Так, при розслідуванні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, шляхом проведення обшуку та огляду можуть бути перевірені показання свідка щодо місця знаходження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності порушника податкового законодавства, неврахованих матеріальних цінностей, приміщень, що використовувалися з метою отримання неконтрольованого прибутку тощо.

У кінцевому рахунку всі докази у кримінальній справі разом з показаннями свідка, тобто отриманою від свідка інформацією, повинні утворювати єдину систему фактичних даних, яка дозволяла б встановити наявність або відсутність факту умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Показання свідка оформляються протоколом допиту свідка та протоколом додаткового допиту свідка – у випадку неодноразового допиту однієї й тієї ж особи.

Протоколювання показань свідка забезпечує збереження відомостей, які мають значення у справі. Закон зобов'язує записувати показання свідка не у вигляді короткого викладення їх основного змісту, а в першій особі і по можливості дослівно (ч. 2 ст. 170 КПК України).

Довільне скорочення, пропуски та інші зміни при протоколюванні можуть стати перешкодою до встановлення істини, зокрема утруднити співставлення показань з іншими доказами. У зв'язку з цим важливо застосовувати при протоколюванні безпосередньо ті слова та вислови, що вживала особа, яку допитували. На думку Л.М. Карнєєвої, „...ця обставина гарантує від викривлень при протоколюванні та

створює передумови для правильної оцінки достовірності показань..." [184, с. 579].

Крім того, протокол повинен максимально відобразити весь процес допиту, а не тільки його підсумок, оскільки це має значення для правильної оцінки показань свідка.

Л.Є. Володимиров, на нашу думку, обґрунтовано рекомендував протокол допиту свідка в ході досудового слідства вважати похідним доказом стосовно показань свідка безпосередньо в суді. Протокол допускається на суд через необхідність, по-перше, як заміна усного показання свідка, у випадку відсутності останнього за певних умов, і, по-друге, як засіб, що оновлює пам'ять свідка, або, нарешті, як засіб для усунення протиріччя між показанням усним на суді й показанням, даним на слідстві. Ось чому показання свідка, дане на досудовому слідстві, повинно бути записано точно, по можливості буквально [29, с. 360–361].

Свідкові може бути надана можливість особисто написати свої показання в присутності слідчого, про що зазначається у протоколі (ч. 3 ст. 170 КПК України).

Як зазначає Л.М. Карнєєва, „...власноручний запис нерідко допомагає..." свідку „...краще зосередитися і більш повно викласти свої показання. Разом з тим закон вводить ряд правил, які попереджають викривлення істини при власноручному записі. Свідок може записати свої показання лише після усного допиту його слідчим, який потім зобов'язаний перевірити, що написав свідок, й у разі неповноти або викривлення – продовжити допит..." [184, с. 579].

Після завершення допиту слідчий пред'являє свідкові протокол для прочитання або зачитує його вголос (ч. 4 ст. 170 КПК України). Правильність записаних у протоколі показань свідок повинен підтвердити власноручним підписом, при цьому відмітивши, чи особисто ним був прочитаний протокол, чи його зачитав слідчий. Цей запис може мати принципове значення у разі зміни свідком своїх показань у судовому засіданні.

Коли свідок вважає, що у протоколі неповно або неправильно викладені його показання, він має право вимагати доповнення протоколу або внесення до нього поправок. Ці вимоги свідка обов'язкові для особи, яка проводить допит. При цьому слідчий (співробітник оперативного підрозділу) податкової міліції, вважаючи заперечення свідка не обґрунтованими, може додатково допитати його.

При допиті свідка можуть застосовуватися звукозапис, кінозйомка та відеозапис. Після закінчення допиту фонограма, кінострічка чи відеострічка, які відбивають хід допиту, є невід'ємним додатком до протоколу допиту свідка. Вони зберігаються при справі як носії інформації, на яких за допомогою технічних засобів зафіксовані процесуальні дії (ст. 82, 85-1, 85-2 КПК України).

Особливо цінними ці носії інформації є у разі виявлення помилок при фіксації показань свідка у протоколі допиту, викликаних суто мовними особливостями показань. Причиною нерозуміння виявляється застосування свідком спеціальних термінів, жаргонних слів або неточних висловів. Усе це обумовлює необхідність аналізу не тільки змісту показань свідка, але і всього ходу допиту, формулювання питань і характеру використаних тактичних прийомів. Можливість перевірки значно підвищується, коли допит супроводжувався звукозаписом або відеозйомкою, які створюють „ефект присутності" [184, с. 594].

У ході розслідування фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів доцільно використовувати звукозапис при допиті свідків, а в особливо складних випадках (наприклад: допит як свідків партнерів по фінансово-господарській діяльності при відсутності бухгалтерських документів, які підтверджують виявлені факти несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у порушника податкового законодавства; допит як свідка однієї із службових осіб, спричинений наполегливим невизнанням своєї вини тощо) доцільно використовувати відеозйомку, у ході якої фіксується поведінка особи на початку допиту, зміна її після пред'явлення слідчим зібраних доказів, інші особливості допиту свідка.

Якщо свідка необхідно допитати про факти несплати декількох видів податків, зборів, інших обов'язкових платежів за різні податкові періоди, рекомендуємо показання свідка по одному з видів несплаченого платежу оформити основним протоколом, а по кожному наступному виду несплаченого податку, збору, іншого обов'язкового платежу показання цього ж свідка оформляти протоколами додаткового допиту. Ураховуючи, що при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, застосовується систематизація матеріалів кримінальної справи поепізодно – залежно від видів несплачених платежів, запропонована процесуальна фіксація показань свідка дасть можливість приєднати до матеріалів кожного епізоду відповідні показання свідка з приводу вияв-

леного порушення. Аналогічно (поепізодно – залежно від видів несплачених платежів) систематизуються всі забрані докази і в обвинувальному висновку, що полегшує вивчення справи прокурором, судом і дослідження зібраних доказів під час слухання її в судовому засіданні.

Виходячи з того, що ми будуємо демократичну правову державу, і приєднуючись до думки видатного юриста нашого часу М.М. Михеєнка, з метою посилення гарантій повноти та достовірності показань свідків, а також виховного впливу судового розгляду, вважаємо за потрібне передбачити в законі урочисту обіцянку свідка про те, що він буде говорити тільки правду. Подібні норми існують у КПК багатьох зарубіжних країн і, на думку юристів цих країн, вони себе виправдовують як у юридичному, так і в соціально-психологічному аспектах [112, с. 86–87].

Ураховуючи викладене, можна зробити *висновки*:

1. У зв'язку з відсутністю у чинному кримінально-процесуальному законодавстві України визначення термінів „свідок" та „показання свідка" пропонуємо власне їх визначення:

„Свідком у кримінальній справі може бути фізична особа, яка на підставі особистого сприйняття чи з інших відомих джерел отримала відомості про факти, що стосуються дії або бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, викликана в установленому законом порядку органами розслідування, прокурором чи судом для участі у кримінальному процесі".

„Показанням свідка можна вважати повідомлення фізичною особою, на підставі особистого сприйняття чи отриманих з інших відомих джерел, фактичних даних, що стосуються дії або бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, зроблене в установленому законом порядку органам розслідування, прокурору чи суду".

2. Показання свідка можуть бути джерелом встановлення будь-яких фактичних даних, що мають значення для правильного вирішення справи. При цьому зміст показань свідка обумовлений предметом його допиту, але не обмежується обставинами, які підлягають доказуванню у кримінальній справі, тобто предметом доказування. Предмет показань свідка та їх зміст можуть виходити за межі й бути значно ширшими, ніж предмет доказування у кримінальній справі, що диктується необхідністю забезпечення всебічного, повного й об'єктивного розслідування обставин вчиненого злочину.

3. Особливість розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає в тому, що вирішальними джерелами доказів за цією категорією злочинів є не показання свідків (тобто фізичних осіб), а документи та речові докази. Таким чином, показання свідка при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, повинно одержувати своє підкріплення іншими доказами, не заснованими на свідченні людини.

4. При розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показання свідків використовуються для встановлення фактичних даних:

– про фінансово-господарську діяльність юридичної (фізичної) особи-порушника податкового законодавства;

– про наявність ділових і злочинних стосунків зі службовими особами підприємств-партнерів;

– про давання вказівок службовими особами (керівником та головним бухгалтером (бухгалтером) юридичної особи-порушника своїм підлеглим, тобто іншим співробітникам, про вчинення (чи, навпаки – не вчинення) тих або інших дій з метою ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів;

– про факти порушень бухгалтерського та податкового обліку і способи їх приховування;

– про виявлені порушення податкового законодавства в ході попередніх перевірок і проведені виправлення тощо.

5. З метою виключення помилок щодо визнання свідками осіб, які мають статус іншого учасника кримінального процесу, вважаємо за доцільне внести пропозицію про доповнення ст. 145 та 300 КПК України.

Так, на нашу думку, ст. 145 КПК України необхідно доповнити частиною шостою такого змісту: „Особи, відносно яких після пред'явлення обвинувачення справа закрита за нереабілітуючими підставами чи виділена в окреме провадження, дають показання щодо обставин вчиненого злочину за правилами допиту обвинуваченого, про що складається протокол згідно з вимогами цієї статті".

Ст. 300 КПК України доцільно доповнити частиною четвертою, яку необхідно викласти в такій редакції: „Особа, яка була засуджена за вчинення злочину, дає показання щодо обставин цього злочину за правилами допиту підсудного".

2.2. Показання підозрюваного та обвинуваченого в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів як джерела доказів

Чинним кримінально-процесуальним законодавством України показання підозрюваного та показання обвинуваченого передбачені як самостійні джерела доказів (ч. 2 ст. 65 КПК України). На нашу думку, це можна пояснити тим, що не у всіх випадках підозрювана особа стає обвинуваченим, відповідно, не у кожній кримінальній справі є такий суб'єкт кримінального процесу як обвинувачений, а також іншими індивідуальними особливостями кожного із зазначених джерел доказів.

Крім того, ми вважаємо, що близькі за природою до показань підозрюватого та обвинуваченого також показання підсудного, засудженого та виправданого. Тому, на наш погляд, правильно, що у проекті КПК [150] пропонується до переліку існуючих у кримінальному процесі джерел доказів також включити показання підсудного, показання засудженого та показання виправданого (ст. 158 проекту). Таке доповнення є цілком логічним виходячи з наступного:

– суддя (суд), як і органи досудового розслідування, також має право збирати докази у справах, що перебувають у його провадженні (ч. 1 ст. 66 КПК України);

– після призначення справи до судового розгляду обвинувачений, який тепер називається підсудним (ч. 1 ст. 43 КПК України), засуджений (п. 1 ст. 348 КПК України), виправданий (п. 2 ст. 348 КПК України), є показання і є право подавати докази, і, відповідно, його показання є джерелом доказів (ч. 1 ст. 263, ст. 300 та ч. 5 ст. 362 КПК України).

Ураховуючи, що метою нашого дослідження є визначення кола процесуальних джерел, які використовуються для встановлення доказів при досудовому розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, будемо проводити аналіз в основному показань підозрюваного та показань обвинуваченого як типових джерел встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на стадіях досудового слідства.

Показання підозрюваного (96,2 %) та обвинуваченого (97,1 %) належать до видів джерел доказів, які частіше за інші використовуються

слідчими податкової міліції для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Згідно з ч. 1 ст. 73 КПК України підозрюваний у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, має право давати показання з приводу обставин, що стали підставою для його затримання або застосування запобіжного заходу, а також з інших відомих йому обставин у справі.

Але показання підозрюваного підлягають перевірці. Визнання підозрюваним своєї вини може бути покладене в основу обвинувачення лише при підтвердженні цього визнання сукупністю доказів, що є у справі (ч. 2 ст. 73 КПК України).

Як зазначає Л.М. Карнєєва, „...основна мета допиту..." підозрюваного „...перевірити правильність підозри, що виникла, і заповнити прогалини у доказовому матеріалі, що перешкоджають вирішенню питання про достатність підстав для пред'явлення обвинувачення..." у вчиненні злочину [184, с. 608–609].

На стадіях досудового слідства показання підозрюваного і показання обвинуваченого як джерела доказів завжди мають значення для правильного вирішення справи, і виклик для допиту цих учасників процесу завжди є обов'язковим. Відсутність у матеріалах справи показань підозрюваного та обвинуваченого (чи відомостей про відмову від давання показань на підставі ст. 63 Конституції України, ст. 43 та 43-1 КПК України) є порушенням вимоги закону про повноту, всебічність і об'єктивність дослідження обставин справи і позбавляє слідчого можливості зробити правильні висновки у справі. З числа вивчених нами кримінальних справ у 100 % наявні протоколи допитів порушників податкового законодавства спочатку як підозрюваного, а потім – обвинуваченого, а слідчі податкової міліції при опитуванні зазначили, що під час розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у 96,2 % випадків вони отримують фактичні дані з показань підозрюваного, а у 97,1 % – з показань обвинуваченого як із джерел доказів, оцінюють ці фактичні дані і враховують при прийнятті та обґрунтуванні рішення про направлення справи до суду.

Необхідно також зазначити, що відповідно до положень теорії доказів, на відміну від показань свідка, показання обвинуваченого (підозрюваного) мають подвійну процесуальну природу: з одного боку, –

це джерело відомостей про факти (джерело доказів), надані у процесі допиту й зафіксовані у протоколі як показання обвинуваченого (підозрюваного), з іншого, показання (пояснення) обвинуваченого (підозрюваного) – це засіб захисту від пред'явленого обвинувачення (підозри) [184, с. 599]. У юридичній літературі у зв'язку з цим також розрізняють показання обвинуваченого (підозрюваного) як повідомлення про факти і показання (пояснення), включаючи оціночні думки відносно обставин, які становлять зміст пред'явленого обвинувачення (підозри) як засіб захисту [119, с. 22; 230, с. 24–26; 13, с. 62].

Досліджуючи показання обвинувачених (підозрюваних), не можна не погодитися з висновками М.С. Строговича та Т.М. Добровольської про те, що таке розмежування є умовним, оскільки показання обвинуваченого (підозрюваного), тобто його повідомлення про ті чи інші факти, обставини справи, переплітаються з його поясненнями, у яких відображається і ставлення обвинуваченого (підозрюваного) до пред'явленого обвинувачення (висунутої підозри) та за допомогою яких обвинувачений (підозрюваний) захищається від цього обвинувачення (висунутої підозри) [182, с. 414; 43, с. 6].

На наш погляд, Л.М. Карнєєва справедливо зазначає, що „...показання обвинуваченого (підозрюваного) необхідно вважати джерелами доказів тільки у тих випадках, коли вони надані під час допиту..." [184, с. 600].

Так, законодавець надає право обвинуваченому (підозрюваному) робити різні заяви та повідомлення, заявляти клопотання (ст. 43, 43-1 КПК України). Але ці заяви, клопотання та повідомлення не можуть замінити показань. Про факти, що містяться у повідомленнях, зроблених поза допитом, обвинувачений (підозрюваний) повинен бути допитаний у встановленому законом порядку. Тільки після такого допиту фактичні дані, що викладені у показаннях обвинуваченого (підозрюваного) і зафіксовані у протоколі, можуть бути використані як докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Ця позиція знайшла своє закріплення і в ч. 1 ст. 169 проекту нового КПК України [150]: „... 1. Показання обвинуваченого, підсудного, засудженого, виправданого – відомості, які повідомлені ним на допиті, який проведено в ході досудового розслідування у кримінальній справі ...".

Як уже зазначалось раніше, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, необхідно враховувати і те, що показання обвинуваченого (підозрюваного) – це не тільки джерело доказів, але

„...і засіб захисту, тому до їх змісту входять посилання на докази, якими допитуваний оперує..." [230, с. 13]. Такі посилання не можна змішувати з клопотаннями про витребування доказів. Останні мають іншу процесуальну природу і не можуть бути віднесені до предмета показань обвинуваченого (підозрюваного).

Специфіка розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає у тому, що в більшості випадків від показань фізичних осіб суттєво не залежить вирішення питання про наявність події та складу злочину. Точніше кажучи, що лише показань фізичних осіб недостатньо для вирішення питання про притягнення особи як обвинуваченого чи вирішення справи. Так, без наявності документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності неможливо, наприклад, визначити розміри фактично неотриманих державним і місцевими бюджетами чи цільовими фондами податків, зборів, інших обов'язкових платежів; установити види податків, зборів, інших обов'язкових платежів, умисно несплачених; визначити базу оподаткування тощо.

Однак це не означає, що необхідно ігнорувати показання підозрюваного (обвинуваченого) як джерела доказів при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України. Вимога об'єктивності, всебічності й повноти проведення досудового розслідування забороняє співробітникам оперативних підрозділів (як особам, які провадять дізнання) та слідчим податкової міліції, а також прокурору у справах, що перебувають у їх провадженні, без належної перевірки та оцінки інкримінувати умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів лише у зв'язку із займаною посадою без достатнього дослідження фактичних обставин справи.

З метою уникнення незаконного притягнення до кримінальної відповідальності доцільно особливо ретельно досліджувати показання підозрюваного (обвинуваченого) у кримінальних справах, порушених за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, відносно службових осіб підприємств, установ (організацій), тобто юридичних осіб. Такий підхід обумовлений тим, що при виявленні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів під час перевірки дотримання податкового законодавства юридичною особою відповідальність за допущені порушення несуть керівник і головний бухгалтер (бухгалтер), які працювали протягом періодів діяльності юридичної особи, у яких виявлено порушення. При цьому важливим є

встановлення дійсної ролі кожної із указаних службових осіб та точного періоду роботи цієї особи на зазначеній посаді.

Як ми вже зазначали, на сьогодні існуюча практика розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів склалася таким чином, що у 61 % вивчених кримінальних справ порушники податкового законодавства (запідозрені особи) спочатку допитуються як свідки, потім – як підозрювані, а вже після пред'явлення обвинувачення – як обвинувачені. Це пояснюється складністю розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України (8 %), відсутністю в окремих випадках документів бухгалтерського та податкового обліку як основних джерел доказів (81 %) та передчасністю (без належної дослідчої перевірки) порушення кримінальних справ (11 %).

На нашу думку, допит фактичного підозрюваного як свідка має як позитивні, так і негативні аспекти. До позитивного можна віднести те, що у процесі такого допиту не порушуються і не обмежуються конституційні права особи, яку допитують (ст. 64 Конституції України) [76], вона може скористатися правом відмовитися давати показання щодо себе (ст. 63 Конституції України) [76] і не давати показання, що фактично будуть викривати її у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Негативним можна у цьому випадку вважати те, що, будучи допитаним як свідок, фактичний підозрюваний не має права на захист. Підозрюваному ж надається можливість захищатися від підозри, що виникла. Найбільш доступною формою захисту є давання показань, під час яких підозрюваний може викласти наявні докази. Як правильно зазначає Л.В. Павлухін, „...захищаючись від підозри, що виникла проти нього, допитуваний може повідомити слідчому про невідомі слідству обставини, піддати критиці доводи, якими буде оперувати слідчий у ході допиту, або пояснити встановлені фактичні дані з інших позицій..." [130, с. 19].

Показання підозрюваного зберігають своє значення і в тих випадках, коли в подальшому та сама особа допитується як обвинувачений. Обґрунтовано звертається увага Л.М. Карнєєвою на те, що „...зміст показань однієї й тієї ж особи, які вона дала до і після пред'явлення обвинувачення, нерідко допомагає встановити, які з цих показань відповідають дійсності..." [184, с. 611].

У зв'язку з викладеним слушною є вимога закону щодо допиту обвинуваченого негайно після його явки або приводу і в усякому разі не пізніше доби після пред'явлення обвинувачення (ч. 1 ст. 143 КПК

України), а підозрюваного – негайно, якщо він був затриманий або до нього було обрано запобіжний захід у вигляді взяття під варту (ч. 2 ст. 107 КПК України). Це дозволяє максимально швидко розпочати перевірку показань обвинуваченого (підозрюваного). Разом з тим зменшується можливість отримання неправдивих доказів. Також заслуговує на увагу рекомендація Л.М. Карнєєвої про необхідність „...у кожному випадку неможливості негайного допиту оговорювати причини, які викликали зволікання..." [184, с. 613], тобто перелічувати ці причини у протоколі допиту та відповідних рапортах, довідках тощо, які необхідно приєднувати до матеріалів кримінальної справи.

З метою отримання повних і правдивих показань необхідно вирішувати питання про час і місце допиту підозрюваних (обвинувачених), а також вживати заходів для того, щоб підозрювані (обвинувачені) в одній справі не спілкувалися між собою (ст. 143 КПК України).

Ураховуючи практику розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, для вирішення перерахованих завдань на стадії досудового розслідування вважаємо за доцільне допитувати підозрюваних (обвинувачених) за місцем провадження досудового слідства. При цьому під час допиту (у показаннях) обов'язковим є посилання на документи бухгалтерського й податкового обліку та на інші речові (матеріальні) докази ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. В особливо складних випадках (при застосуванні порушниками складних схем ухилення від оподаткування, при виявленні фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів в особливо великих розмірах тощо) бажано допитувати підозрюваного (обвинуваченого) за участю ревізора-інспектора, який виявив такі порушення. Ревізор виконує роль спеціаліста (ст. 128-1 КПК України) і значною мірою перешкоджає підозрюваному (обвинуваченому) давати неправдиві показання. Ефективним є допит підозрюваного (обвинуваченого) за участю ревізора-інспектора одразу після обшуку (виїмки), тобто за місцем проведення цих слідчих дій із використанням під час допиту вилучених документів та інших доказів. Такий підхід не дозволяє підозрюваному (обвинуваченому) зорієнтуватися та знайти виправдання своїм незаконним діям.

До заходів, що вживаються з метою запобігання спілкуванню підозрюваних (обвинувачених), викликаних в одній справі, вважаємо доцільно віднесені Л.М. Карнєєвою: „...виклик таких осіб на різний час і допит окремо; вказівки адміністрації слідчих ізоляторів та інших

місць попереднього ув'язнення про окреме утримання обвинувачених, які перебувають під вартою; попередження про можливу зміну міри запобіжного заходу в разі перешкоджання слідству тощо..." [184, с. 613].

Закон категорично забороняє домагатись показань обвинуваченого (підозрюваного) шляхом насильства, погроз та інших незаконних заходів (ч. 3 ст. 22 КПК України). Відповідно, показання, отримані з порушенням зазначених вимог, недопустимі для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Згідно зі ст. 74 КПК України обвинувачений у вчиненні фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів має право давати показання щодо пред'явленого йому обвинувачення, а також з приводу всіх інших відомих йому обставин у справі й доказів, що є у справі.

Необхідно враховувати, що і підозрюваний, і обвинувачений при розслідуванні фактів учинення ними порушень податкового законодавства мають право, а не зобов'язані давати показання, відповідати на запитання. Закон не передбачає їх відповідальності за відмову давати показання і за давання завідомо неправдивих показань, бо інакше на них фактично покладався б обов'язок давати показання проти себе, викривати себе або своїх співучасників у вчиненні злочину, що суперечить презумпції невинуватості, принципу свободи від самообвинувачення як одному з міжнародних стандартів прав і свобод людини.

У ролі підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів), може бути допитано:

– особу, затриману в порядку ст. 106 або ст. 115 КПК України за підозрою у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України;

– особу, до якої застосовано запобіжний захід до винесення постанови про притягнення її як обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України;

– особу, якій повідомлено, що вона підозрюється у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Показання підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – це повідомлення фактичних даних з приводу відомих йому фактів та обставин умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що стали підставою.

для порушення кримінальної справи, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, установлених КПК України.

Показання обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – повідомлення особою, яка притягнута як обвинувачений у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, відомостей про обставини, які становлять зміст пред'явленого їй обвинувачення, а також про інші обставини і наявні у справі докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, установлених КПК України.

Таким чином, предметом показань обвинуваченого (підозрюваного), у першу чергу, є його власні дії, і з цієї причини обвинувачений (підозрюваний) справедливо вважається першоджерелом відомостей, які він повідомляє. Але, як зазначає Л.М. Карнєєва, „...у тій частині, яка не стосується його власних дій, показання обвинуваченого (підозрюваного) можуть бути і похідними джерелами доказів, у разі повідомлення ним фактичних даних, одержаних від інших осіб або з іншого джерела..." [184, с. 602].

Ураховуючи загальновизнану класифікацію [184, с. 602], показання обвинуваченого при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, можна класифікувати залежно від того, визнає обвинувачений себе винним чи не визнає своєї вини в інкримінованому йому злочині, а також стосовно предмета: дає обвинувачений показання відносно своїх дій чи повідомляє фактичні дані щодо дій інших осіб. Наприклад, керівник підприємства, установи (організації) дає показання про факти ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинені ним особисто чи головним бухгалтером (бухгалтером) керованої ним установи.

Так, залежно від визнання вини обвинуваченим, розрізняються повне визнання своєї вини; часткове визнання своєї вини; заперечення своєї вини в інкримінованому злочині; самообмову, обмову та алібі. Вивчення практики розслідування та судового розгляду 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що обвинувачені повністю визнають себе винними у вчиненні злочину в 19 %; частково – у 59 % і в 22 % випадків – не визнають своєї вини. Статистичні дані щодо самообмови, обмови та алібі нами будуть наведені нижче.

Звертаючись до історії, необхідно зазначити, що у Малоросії на Запорізькій Січі серед усіх доказів на першому місці щодо їхнього значення стояло добровільне зізнання винуватого у вчиненому злочині. Це було „царицею доказів". До підозрюваних у скоєнні злочину, які вперто заперечували свою провину, дозволялось застосовувати допити „третього ступеня", тобто муки і квестію [110, с. 384–386].

У російському законодавстві XIX ст. система доказів також зосереджувалася в основному на показаннях притягнутого до кримінальної відповідальності і, насамперед, на його власному зізнанні. „...Це зізнання треба було добути будь-що – не переконанням, так страхом, не страхом, так мукою, – писав відомий російський адвокат А.Ф. Коні. – Засобом для цього було катування. Катування, яке вживалося в античному світі й у феодальну епоху дуже рідко і лише щодо рабів і невільних, стає універсальним засобом для з'ясовування істини..." [110, с. 384–386].

Офіційно катування з метою отримання зізнання у Росії було скасоване Указом від 27 вересня 1801 року лише за імператора Олександра I.

Починаючи з цих часів, фактично запроваджується інститут *допустимості використання показань обвинуваченого (підозрюваного) у кримінальному судочинстві.*

Як зауважує Л.Є. Володимиров, „...власне зізнання вважається доказом лише в тому випадку, коли воно було дано цілком добровільно..." [29, с. 325]. Це твердження не можна залишити поза увагою і при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Згідно зі Статутом кримінального судочинства 1864 року, зміст деяких статей якого не суперечить і сучасним вимогам чинного КПК України, „...слідчий не повинен домагатися зізнання обвинуваченого ні обіцянками, ні хитрощами, ні погрозами або подібними вимаганнями... (ст. 405); ...якщо обвинувачений відмовиться відповідати на поставлені йому питання, то слідчий, відмітивши про це у протоколі, відшукує інші законні засоби до відкриття істини... (ст. 406)" [29, с. 329].

На думку Л.Є. Володимирова, щоб бути допустимим на суді доказом „...власне зізнання повинно бути зроблене перед належним органом влади..." [29, с. 330].

Згідно з дореволюційною теорією доказів власне зізнання, записане у протоколі дізнання або протоколі слідчого як несудове (тобто дане не в судовому засіданні), не може бути допущене на суді [29, с. 330].

Відповідно до англійської теорії доказів, щоб власне зізнання могло бути розглянутим як обставина, що стосується справи, необхідно довести, що воно було зроблене добровільно і незалежно [29, с. 332].

При розслідуванні кримінальних справ, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слідчим податкової міліції необхідно пам'ятати, що визнання підозрюваним (обвинуваченим) своєї вини може бути покладено в основу обвинувачення лише після відповідної перевірки і при підтвердженні цього визнання сукупністю доказів, що є у справі (ч. 2 ст. 73 та ч. 2 ст. 74 КПК України). У зв'язку з вищевикладеним Л.М. Карнєєва рекомендує „...допит обвинуваченого при повному визнанні ним своєї вини в інкримінованому злочині вести так само детально, як і при запереченні останнім своєї вини..." [184, с. 613–614]. При частковому визнанні обвинуваченим (підозрюваним) своєї вини необхідно з'ясовувати, які конкретно обставини та епізоди він заперечує і чому. У випадках коли обвинувачений (підозрюваний) від давання показань відмовляється, надавати йому можливість пояснити причини відмови і обов'язково перевірити наведені аргументи за допомогою фактичних даних, встановлених з інших наявних у кримінальній справі чи додатково виявлених джерел.

Саме по собі власне зізнання дає лише відповідний поштовх слідству, спрямовуючи його на шлях, на якому можна знайти дані для спростування або підтвердження зізнання обвинуваченого (підозрюваного) у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. У свій час Л.Є. Володимиров застерігав, що „...на зізнання можна дивитися як на гіпотезу, що повинна бути доведена..." [29, с. 332].

Погоджуючись з до думкою Л.Є. Володимирова, вважаємо, що „...історія власного зізнання значною мірою цікава як приклад поступового розширення досвіду людства, по-перше, у справі відшукування істини в діях людей і, по-друге, у розумінні великого розмаїття мотивів людської поведінки..." [29, с. 332].

При вчиненні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, мотив ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів значення для кваліфікації дій обвинуваченого не має, тому його недоказаність у справі не буде свідчити про неповноту слідства.

Таким чином, із вищезазначеного можна зробити висновок, що зізнання під впливом катування або страху є ніщо інше, як самообмовою, тобто одним з видів неправдивих показань. При вивченні практики

розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів випадків самообмови з боку керівника не зафіксовано, а з боку бухгалтера самообмова мала місце – у 2 % випадків.

Самообмовою при розслідуванні злочинів, як вважають М.М. Михеєнко, В.В. Молдаван та В.П. Шибіко, є такі показання обвинуваченого (підозрюваного), у яких він зізнається у вчиненні злочину: якого в дійсності не вчиняв; зізнається у вчиненні більш тяжкого злочину, ніж учинив насправді; бере на себе всю вину за вчинений злочин, хоча насправді він був груповим; перебільшує свою роль у вчиненні злочину порівняно з тим, якою вона є насправді [74, с. 43].

Наприклад, при розслідуванні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, головний бухгалтер суб'єкта господарювання-порушника податкового законодавства, маючи на меті, з якихось особистих причин, дати можливість керівникові підприємства уникнути відповідальності за несплату податків, починає оговорювати себе. На допиті він переконує слідчого, що керівникові не було відомо про невідображення (неналежне відображення) тих чи інших результатів фінансово-господарської діяльності підприємства у бухгалтерському та податковому обліку. При цьому у справі можуть бути інші докази, що свідчать про безпосередню причетність керівника до виявлених податковою службою порушень бухгалтерського та податкового обліку (показання свідків, підписи на відповідних документах, письмові резолюції тощо), що у сукупності призвело до ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Самообмова з боку головного бухгалтера (бухгалтера) також може бути мотивована спробою уникнути більш суворого покарання у разі доведення слідством факту ухилення від сплати податків, вчиненого за попереднім зговором групою осіб, тобто доведення попередньої домовленості директора і головного бухгалтера (бухгалтера) підприємства про ухилення від сплати податків.

Л.Є. Володимиров застерігає, що розслідуючи кримінальну справу, необхідно пам'ятати, що „...буває такий нещасливий збіг обставин, коли підозра, що впала на невинну людину, має якусь фатальну вірогідність. Підозрюваний, усвідомлюючи цей нещасливий збіг обставин, розгублюється під впливом переляку, хвилювання, втрачає душевну рівновагу, впадає у відчай і починає оговорювати себе найзгубнішим чином. Завдання слідства... – виявити таку неправду..." [29, с. 206].

До неправдивих показань, крім самообмови, відносять також обмову. Із 150 вивчених кримінальних справ, порушених за ознаками ст. 212 КК України, обмова інших осіб з боку керівника (порушника податкового законодавства) мала місце у 26 %, з боку бухгалтера – у 15 % випадків.

За визначенням М.М. Михеєнка, В.В. Молдавана та В.П. Шибіко, „...обмова – це такі показання підозрюваного чи обвинуваченого у вчиненні злочину, у яких він викриває (правдиво чи неправдиво) інших осіб у вчиненні інкримінованого йому або іншого злочину..." [115, с. 43].

До мотивів обмови у вчиненні злочину вони відносять: бажання уникнути відповідальності або бажання применшити свою провину; помсту; прагнення сприяти розкриттю злочину чи отримати прихильність працівників міліції та слідчих або незаконний вплив з їхнього боку тощо [115, с. 43].

Так, наприклад, при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, обмова може мати місце у разі бажання головного бухгалтера (бухгалтера) уникнути відповідальності, коли він повідомив, що отримав вказівку від директора про невідображення певної фінансово-господарської операції у бухгалтерському обліку підприємства. Але під час слідства доводиться, що головний бухгалтер (бухгалтер) з власної ініціативи, маючи на меті привласнити грошові кошти, отримані готівкою як плата за поставлені товари (надані послуги), не здає їх до каси, і, відповідно, знищує всі документи, що підтверджували факт здійснення фінансово-господарської операції.

Чи навпаки, наприклад, керівник підприємства з метою уникнення відповідальності за ухилення від оподаткування починає говорити, що він, не розуміючись на бухгалтерському та податковому обліку, повністю довіряв головному бухгалтерові (бухгатерові), а отже, несплата податків виникла з вини останнього. Але при цьому органами слідства встановлюється, що директор має вищу економічну освіту та чималий досвід роботи у комерційних структурах. Усі порушення податкового законодавства підприємством учинені за його особистою вказівкою, що підтверджується відповідними доказами.

Показання підозрюваного чи обвинуваченого, у яких він викриває інших осіб у вчиненні інкримінованого йому злочину, у наведених вище випадках слід вважати обмовою. Такі випадки в основному і

мають місце при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Під обмовою також розуміється суто помилкове показання одного обвинуваченого стосовно іншого. При вивченні практики розслідування 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, обмови подібного характеру не зафіксовані. Однак взагалі наявність вказаного виду обмови при розслідуванні цієї категорії злочинів не виключена.

Ще у старій (формальній) теорії доказів обмова не користувалася довірою. „...Обмова підсудним сторонніх осіб визнається доказом недосконалим..." (недопустимим – прим. авт.) – стверджує ця теорія [29, с. 333].

Як правильно зазначає Л.Є. Володимиров, „...обмова є показанням, що повинне бути доказано..." [29, с. 333].

Це варто враховувати при доказуванні мотиву вчиненого злочину. І хоча, як ми вже зазначали раніше, при вчиненні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, мотив значення не має, але все викладене вище можна віднести до обставин, що характеризують особу обвинуваченого і, згідно з п. 3 ст. 64 КПК України, підлягають доказуванню у кримінальній справі при провадженні досудового слідства та судовому розгляді.

Виявити невідповідність наданих обвинуваченим (підозрюваним) відомостей про якусь подію, факт, обставини порушення податкового законодавства, тобто довести неправдивість даних показань можна за допомогою інших доказів, установлених з цього ж приводу, але з інших джерел, об'єктивність яких не викликає сумнівів. Зроблений на цій основі висновок доводиться до відома особи, яка допитується. На думку В.О. Образцова, „...як очікувана реакція може бути зміна обвинуваченим (підозрюваним) його позиції, визнання факту обмови і давання правдивих показань..." [127, с. 305–306].

Одним із ефективних засобів запобігання обмові є використання на допиті звуко- або відеоапаратури з попередженням про це особи, яка допитується. При розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів пред'явлення на допиті первинних документів бухгалтерського та податкового обліку, інших предметів та документів, що стосуються фінансово-господарської діяльності порушника податкового законодавства та підтверджують виявлені перевіркою порушення, спростовують неправдиві показання особи, яка допитується.

Одним із різновидів показань підозрюваного та обвинуваченого при вчиненні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є алібі.

Алібі (лат. alibi – в іншому місці) – доказ того, що підозрюваний, обвинувачений, підсудний не міг скоїти злочин, бо в момент його вчинення перебував в іншому місці. Алібі виключає кримінальну відповідальність особи лише як виконавця злочину, але не як організатора, підмовника або пособника [223, т. 1, с. 96].

Ураховуючи зазначене, В.О. Образцов вважає, що „...в алібі, як у логічній системі, присутні три основних елементи...": місце вчинення злочину, який досліджується у справі; час учинення даного злочину; місце, де в цей момент перебувала особа, яка заявила про своє алібі [127, с. 305–306].

Усі ці елементи присутні й повинні досліджуватись належним чином при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Але виходячи з того, що злочини, передбачені ст. 212 КК України, належать до категорії тривалих злочинів (несплата податків, зборів та обов'язкових платежів відбувається за результатами певного періоду діяльності суб'єкта господарювання), алібі застосовується обвинуваченими (підозрюваними) не так часто, як при вчиненні інших видів злочинів. Так, із 150 вивчених кримінальних справ алібі застосовувалося керівником у 5 %, бухгалтером – у 1,5 %.

Наявність алібі у підозрюваного чи обвинуваченого при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, перевіряється за допомогою показань свідків, документів тощо.

Так, відсутність особи у зазначеному місці у визначений час при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, може мати місце при укладанні тієї чи іншої угоди, підписанні документів, звітів, отриманні (відправці) товарів тощо. Наявність алібі у такому випадку доводиться шляхом установлення факту перебування даної особи в цей час в іншому місці.

Крім того, необхідно пам'ятати, що під час перевірки алібі може бути спростовано. Встановлення неправдивості алібі є важливим доказом вини підозрюваного (обвинуваченого) у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Так, висування помилкового алібі зводиться до формування правопорушником, його спільниками чи іншими незацікавленими в

його відповідальності за вчинений злочин особами системи неправдивих доказів, що реабілітують його в очах слідства.

На думку В.О. Образцова, „...заздалегідь підготовлене неправдиве алібі може бути: кваліфікованим (поєднаним зі створенням фіктивних доказів) і простим (заздалегідь обдумане, але голослівне посилання на будь-які обставини, факти)..." що також повинно враховуватись слідчим [127, с. 305–306].

Фабрикація неправдивого алібі у процесі розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів може здійснюватися самим злочинцем безпосередньо (як власноручно, так і разом зі спільниками) або його знайомими на його прохання, або з їхньої власної ініціативи. При цьому нерідко вчиняються інші злочини типу службового підроблення, хабарництва, викрадення, привласнення, вимагання документів, штампів, печаток, заволодіння ними шляхом шахрайства чи зловживання службовим становищем, підроблення документів, печаток, штампів і бланків, їх збут, використання підроблених документів, підмова та схиляння до давання неправдивих показань.

Прикладом фабрикації неправдивого алібі є використання обвинуваченими (підозрюваними) послуг конвертаційних центрів. У цих випадках бажаючим легалізувати надлишки товарів чи приховати незаконне джерело їх отримання надаються документи про отримання товарів від неіснуючих підприємств або фактично існуючих, але таких, що ніколи не реалізовували товари (надавали послуги) порушнику податкового законодавства. При цьому можуть надаватись документи про наявність витрат, пов'язаних з транспортуванням та переробкою сировини тощо, які фактично не відповідають дійсності.

Ураховуючи рекомендації В.О. Образцова, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, необхідно пам'ятати, що позитивне вирішення питання про те, що алібі неправдиве, тобто його спростування можливе лише в таких випадках:

– якщо у фактичній моделі, тобто у реальній слідчій ситуації (при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України) об'єктивно відсутні важливі елементи (факти, документи, події, обставини, сліди), щодо яких заявник алібі дав показання, стверджуючи, що вони мали місце;

– якщо зазначені заявником на допиті факти, події, обставини мали місце в реальній дійсності, проте фактична їх характеристика у частині більшості або окремих, але принципово-важливих сторін,

параметрів, ознак, очевидних для тих осіб, які сприймали їх безпосередньо, значно розходиться з характеристикою, яку їм дає заявник алібі;

– якщо встановлено наявність таких очевидних обставин, як важливих елементів фактичної моделі, про які не міг не знати заявник, але на допиті він відкинув можливість їх існування або нічого конкретного щодо них не зміг повідомити [127, с. 306].

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, обов'язок перевірки алібі на стадіях досудового слідства лежить на слідчих і співробітниках оперативних підрозділів податкової міліції. Як правильно зазначають М.М. Михеєнко, В.В. Молдаван та В.П. Шибіко, „...підозрюваний та обвинувачений, їх захисник мають право, але не зобов'язані наводити докази на підтвердження алібі. Якщо заяву обвинуваченого про алібі не спростовано, кримінальна справа повинна бути закрита..." [115, с. 43].

Згідно з чинним законодавством показання підозрюваних та обвинувачених оформляються протоколами допитів. При цьому використовуються як основні протоколи допитів, так і додаткові. Аналогічно, як і при допиті свідків, з метою повного та всебічного розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, від підозрюваного (обвинуваеченого) необхідно отримати показання окремо за кожним з виявленим фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та за кожний звітний період, у якому виявлені порушення, оформивши кожне з них окремим протоколом допиту. У процесі допиту підозрюваний (обвинувачений) повинен сам викласти всі доводи та заперечення, які він вважає за потрібне викласти з приводу висунутої підозри (пред'явленого обвинувачення). Передчасна постановка запитань може зашкодити особі, яку допитують, вільно та повно викласти свої думки, дати можливість зорієнтуватися у наявних доказах і призведе до давання неправдивих показань. Також слідчий не має права ставити запитання, у формулюванні яких міститься відповідь, частина відповіді або підказка до неї (ч. 6 ст. 143 КПК України).

На підставі викладеного можна зробити ряд висновків:

1. У ролі підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів), може бути допитано:

– особу, затриману в порядку ст. 106 або ст. 115 КПК України за підозрою у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України;

– особу, до якої застосовано запобіжний захід до винесення постанови про притягнення її як обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України;

– особу, якій повідомлено, що вона підозрюється у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

2. Показання підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – це повідомлення фактичних даних з приводу відомих йому фактів та обставин умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що стали підставою для порушення кримінальної справи, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, установлених КПК України.

3. Показання обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – повідомлення особою, що притягнута як обвинувачений у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, відомостей про обставини, які становлять зміст пред'явленого їй обвинувачення, а також про інші обставини і наявні у справі докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, встановлених КПК України.

4. На нашу думку, близькими за своєю природою до показань підозрюваного та обвинуваченого є показання підсудного, засудженого та виправданого. Тому, вважаємо, що у ст. 158 проекту нового КПК України [150] обґрунтовано включені до переліку процесуальних джерел доказів показання підсудного, показання засудженого та показання виправданого.

2.3. Документи як основне джерело доказів при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

Чинний КПК України (ч. 2 ст. 65 КПК України) відносить документи до самостійних джерел доказів.

Вивчення проекту нового КПК України дозволяє нам звернути увагу на суттєву неточність щодо визначення цього джерела доказів, допущену законодавцем. Так, у ч. 3 ст. 158 проекту КПК України

документи віднесені до переліку процесуальних джерел доказів, а в ч. 1 ст. 175 проекту КПК України зазначено, що „...1. Документи, крім зазначених у частині другій статті 172 та статті 176 цього Кодексу, є доказами, якщо в них юридичними чи фізичними особами викладено або засвідчено фактичні дані, які мають значення для вирішення заяв і повідомлень про злочини, з'ясування обставин, що підлягають доказуванню" [150].

При цьому у ст. 172 проекту КПК України йдеться про такі процесуальні джерела доказів, як речові докази, а у ст. 176 проекту КПК України – про протоколи слідчих і судових дій та інші носії інформації щодо цих дій.

З метою усунення виявленої неточності, на нашу думку, у ч. 1 ст. 175 проекту КПК України слово „доказами" необхідно замінити словосполученням „процесуальним джерелом доказів" і викласти у такій редакції: „...1. Документи, крім зазначених у частині другій статті 172 та статті 176 цього Кодексу, є процесуальними джерелами доказів, якщо в них юридичними чи фізичними особами викладено або засвідчено фактичні дані, які мають значення для вирішення заяв і повідомлень про злочини, з'ясування обставин, що підлягають доказуванню".

Вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 100 % справ документи використовуються для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Це дозволило нам зробити висновок про те, що у зазначеній категорії злочинів документи є основним джерелом доказів. За відсутності документів бухгалтерського і податкового обліку, звітності та неможливості їх віднайти або відновити вести мову про притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є порушенням конституційного принципу презумпції невинуватості. З метою встановлення доказів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у діях порушників податкового законодавства ніяким іншим джерелом, з числа допустимих для використання у кримінальному судочинстві України (ч. 2 ст. 65 КПК України), не можна замінити документи.

Сучасна юридична енциклопедія визначає документ як матеріальну форму „...відображення, поширення, використання і зберігання інформації..." [224, т. 2, с. 276].

Стаття 1 Закону України „Про інформацію" [143] визначає документ як „...передбачену законом матеріальну форму одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або на іншому носієві...".

В.Г. Танасевич вважає, що документ – „...це матеріальний об'єкт, на якому офіційною особою або громадянином загальноприйнятим (загальнозрозумілим) чи прийнятим для документа певного виду способом зафіксовані відомості про обставини, що мають значення для правильного вирішення справи..." [184, с. 664]. На його думку, „...документ у кримінальному процесі важливий як матеріально-фіксована форма повідомлення фактичних даних. ...Ці фактичні дані можуть мати відношення до будь-яких явищ, що обумовлюється конкретними обставинами кримінальної справи..." [184, с. 664].

М.М. Михеєнко обґрунтовано звертає увагу на те, що чинне кримінально-процесуальне законодавство (ст. 83 КПК України) не обмежує поняття „документ як джерело доказів тільки письмовими документами..." [112, с. 95] і, на його думку, документом у кримінальному процесі може бути не тільки предмет, на якому за допомогою знаків письма (букв, ієрогліфів, нотних знаків, цифр тощо) викладені або засвідчені обставини, що мають значення у справі, але і „...предмет, на якому зазначені обставини зафіксовані за допомогою звуку чи зображення. Документами, поряд з традиційними документами, є також матеріали фото- і кінозйомки, звукозапису, малюнки, карти, креслення, схеми..." [112, с. 95]. Вважаємо, що до цього переліку також необхідно додати матеріали відеозйомки та електронні документи.

Такий погляд на документи набуває усе ширшого розповсюдження серед учених-юристів.

Так, С.А. Шейфер розглядає фото- і кінозображення як документи особливого виду – як світлодокументи, а фонограми – як звукодокументи [218, с. 82–84].

Б.І. Пінхасов також вважає, що термін „документи" охоплює письмові та графічні документи, а також фото-, кіно- і звукодокументи [131, с. 7].

В.К. Лисиченко пропонує креслення, схеми та матричні документи, у яких містяться відомості про факти, зафіксовані засобами штучних знакових систем (телеграфних, математичних тощо), розглядати як різновид документів. Але, на його думку, кіноплівки, фонограми, фотознімки, статті, книги не можуть бути документами [94, с. 12–13].

В.Я. Дорохов також вважає, що фотографії, кінострічки, графічні зображення не належать до документів [45, с. 55–59].

Ми підтримуємо М.М. Михеєнка, на думку якого „...у сучасних умовах з таким вузьким розумінням документів погодитись не можливо через його нереальність..." [112, с. 96].

А. Макаров, М. Селіванов та А. Леві пропонують визнати матеріали, отримані у результаті застосування науково-технічних заходів у кримінальному судочинстві, самостійним джерелом доказів і з цією метою внести відповідні доповнення в КПК [102, с. 56; 163, с. 46].

М.М. Михеєнко вважає, що ця пропозиція заслуговує на увагу за умови, якщо науково-технічні засоби застосовуються у кримінально-процесуальній діяльності, тобто при проведенні передбачених законом слідчих і судових дій щодо збирання та перевірки доказів і їх джерел, і якщо вони відповідають вимогам КПК України (ст. 85-1, 85-2, 87-1 КПК України). У такому разі матеріали, отримані у результаті застосування науково-технічних засобів (фотографії, фонограми, кінострічки тощо), слід було б офіційно визнати документами, а не простими додатками до протоколів слідчих та судових дій, і говорити про це не в статтях закону, де дається перелік джерел доказів, а в статті КПК, де розкривається поняття документів, відповідно уточнивши його (ст. 83 КПК України). „...Включати ж зазначені матеріали в уже існуючий в законі перелік джерел доказів як нове, самостійне джерело, на думку вченого, немає потреби..." [112, с. 96].

У ч. 2 та 3 ст. 175 проекту нового КПК України [150], на наш погляд, правильно вирішене питання щодо визначення поняття „документ у кримінальному судочинстві": „...2. Документами є предмети, на яких за допомогою письмових знаків, звуку, зображення тощо зафіксована певна інформація.

3. До документів можуть належати матеріали фотозйомки, звукозапису, відеозапису та інші носії інформації, які містять відомості про обставини, виявлені в ході оперативно-розшукових заходів, слідчих і судових дій у порядку, встановленому цим Кодексом та іншими законами України".

Таким чином, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, співробітники оперативних підрозділів та слідчі податкової міліції можуть використовувати як джерело доказів будь-які з перерахованих вище носіїв інформації у разі фіксації чи засвідчення

ними обставин умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вважаючи їх документами.

Однак П. Зайцев та Т. Степанова зазначають, що в слідчій та судовій практиці є випадки, коли сторони просять дослідити фактичні дані про обставини, що мають значення у справі, але надані у формі, що не дозволяє суду та особам, що беруть участь у справі, ознайомитися зі змістом наданої інформації без використання спеціальної техніки [51, с. 40; 180, с. 10–11].

Така інформація може бути на дискетах, компактдисках, відеокасетах тощо. При цьому П. Зайцев зазначає, що у більшості випадків електронний документ не пов'язаний з його носієм. Фізичний носій електронного документа може бути замінений іншим, у тому числі таким самим носієм (наприклад, електронний документ може бути скопійований з жорсткого диска одного комп'ютера на жорсткий диск іншого ком'ютера, на компактдиск, дискету тощо) [51, с. 41]. Постає питання про допустимість використання електронних документів у кримінальному судочинстві як джерел доказів.

Актуальною ця проблема є також і при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України. Так, у більшості випадків порушниками податкового законодавства бухгалтерський та податковий облік ведеться комп'ютерним способом; бухгалтерська та податкова звітність також формуються із застосуванням електронно-обчислювальної техніки; для спілкування у процесі фінансово-господарської діяльності використовується електронна пошта, факси тощо. При використанні електронного документообігу основним джерелом доказів, тобто джерелом фактичних даних буде сам електронний документ, а жорсткі диски комп'ютера, дискети, компактдиски тощо – матеріальними носіями інформації.

У зв'язку з викладеним доцільно буде дослідити термін „електронний документ". На сьогодні у процесуальній літературі, чинних нормативно-правових актах, роз'ясненнях Пленумів Верховного Суду України для визначення інформації, отриманої за допомогою факсимільного, електронного чи іншого зв'язку і поданої на магнітному чи паперовому носієві, використовуються різні терміни: „електронний документ", „документ, підготовлений за допомогою електронно-обчислювальної техніки", „машинний документ" [53; 121, с. 112].

П. Зайцев пропонує в сучасній юридичній літературі при обговоренні питань щодо зазначеної вище інформації застосовувати єдиний термін „електронний документ" [51, с. 41].

Концепція електронного документа сформувалася у світі на початку 80-х років XX століття через об'єктивну необхідність (потребу в прискоренні обміну документами та автоматизації їх обробки) і завдяки появі персональних комп'ютерів, розвитку засобів передавання даних тощо.

У юридичній енциклопедії електронні документи визначаються „...як електронні копії документів з паперових оригіналів, а також деякі набори даних, спеціально підготовлених для зберігання, передавання і використання в електронному цифровому вигляді. Електронні документи можуть зберігатися у комп'ютерах у вигляді тексту, графічного образу, а також у „розібраному" вигляді, коли окремі частини документа, поняття або елементи даних зберігаються у різних місцях і збирають їх разом лише в момент використання документа..." [224, т. 2, с. 354].

На наш погляд, „електронний документ" є джерелом доказів, якщо в ньому викладені або засвідчені обставини, які мають значення для правильного вирішення справи. Вважаємо, що електронними документами, крім електронних копій документів з паперових оригіналів, також необхідно вважати і електронні копії з таких носіїв, як перфокартки, перфоплівки, магнітні, оптичні, магнітооптичні накопичувачі, карти флеш-пам'яті або інші подібні носії, одержані з дотриманням процесуального порядку їх збирання.

Такий підхід до визначення поняття „електронний документ" знайшов відбиток і у світовій практиці, зокрема у США та Великобританії. У Великобританії, наприклад, спеціально визнано, що „...навіть необхідність розшифровки за допомогою спеціальних засобів не зумовлює принципової різниці між електронним документом на паперовому чи на будь-якому іншому подібному носієві..." [51, с. 44] і не перешкоджає використанню цього документа як джерела доказів у судочинстві.

Чинний КПК України, не встигаючи за розвитком науки і техніки, не відображає процесуального порядку використання електронного документа у кримінальному судочинстві. Ураховуючи те, що електронний документ – це електронна копія документа з паперового оригіналу, а також деякі набори даних, спеціально підготовлених для зберігання, передавання і використання в електронному цифровому вигляді, на

нашу думку, у разі використання при розслідуванні кримінальних справ електронного документа в усіх випадках необхідно за участю понятих, а у разі необхідності – спеціаліста із застосуванням відповідної техніки (залежно від виду електронного документа), провести огляд цього документа та вивчення його змісту. Метою огляду буде визначення наявної інформації та доступність її для сприйняття. Зміст електронного документа у процесі огляду переводиться на паперовий носій (роздруковується). За результатами огляду та вивчення електронного документа складається протокол огляду електронного документа в порядку, передбаченому ст. 191 КПК України. Друкований примірник документа засвідчується всіма учасниками огляду і додається до протоколу огляду електронного документа, про що зазначається у протоколі, який також засвідчується підписами всіх учасників огляду та роздруковування. Наявний матеріальний носій електронного документа (дискета, компактдиск тощо) опечатується в окремий конверт, на якому робиться відповідний напис, усіма учасниками огляду та вивчення електронного документа ставляться підписи, і таким чином носій зберігається при матеріалах кримінальної справи, про що також робиться відмітка у протоколі огляду.

Під час розслідування кримінальної справи встановлюється відповідність електронного документа паперовому оригіналу (за наявності такого у справі), допустимість використання електронного документа як доказ чи джерело доказів у кримінальній справі та належність фактичних даних, що містить цей документ до справи, що розслідується. Наприклад, у разі встановлення невідповідності змісту електронного документа паперовому оригіналу чи фактичним даним, отриманим з інших достовірних джерел у кримінальній справі (викривлення відомостей, інших підробок тощо), такий документ набуває статусу речового доказу, про що виноситься відповідна постанова слідчим податкової міліції. У цьому випадку електронний документ разом зі своїм матеріальним носієм приєднується до матеріалів кримінальної справи і зберігається як речовий доказ відповідно до вимог чинного КПК України (ст. 79, 80, 81 КПК України).

Таким чином, на прикладі використання електронного документа у кримінальному судочинстві нами висвітлена проблема відмежування документа як джерела доказів від документа-речового доказу.

Вивчення практики розслідування 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України,

також показало, що у 78 % справ у одній і тій же кримінальній справі одні документи використовуються як джерело доказів, а інші – як речові докази; у 2 % справ – тільки як речові докази і в 20 % справ – тільки як джерело доказів.

Як зазначає М.М. Михеєнко, „...проведення чіткого, безспірного розмежування всіх цих трьох видів документів становить значну складність як у теорії, так і на практиці..." [112, с. 96].

М.М. Михеєнко та Ф.Н. Фаткуллін вважають, що при використанні в доказуванні документа за його прямим призначенням, тобто для встановлення тих фактів і обставин, заради посвідчення або викладення яких він був складений, ми маємо справу з документом-джерелом доказів, передбачених ст. 83 КПК України. Якщо ж документ фігурує у справі для підтвердження наявності або відсутності будь-якої іншої обставини, факту (тільки не того, задля якого він був оформлений), доцільним буде віднести його до категорії речових доказів і приєднати до справи з дотриманням вимог процесуального законодавства [112, с. 96–97; 196, с. 152]. Такий підхід знайшов закріплення у ст. 78–79 та 83 КПК України.

Ураховуючи, що при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, основними видами речових доказів та джерел доказів є документи, можна навести наступні приклади їх видів. Так, документи, що підтверджують фактичну фінансово-господарську діяльність порушника податкового законодавства, вважаються джерелами доказів діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на отримання прибутку. Але при цьому, у разі встановлення фактів невідображення результатів цієї діяльності у бухгалтерському та податковому обліку, ці ж документи будуть речовими доказами фактично здійснених з метою ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, не відображених у бухгалтерському та податковому обліку фінансово-господарських операцій (тобто будуть підтверджувати, що операції фактично мали місце і отриманий прибуток не відображений у документах порушника). Чи навпаки, фінансово-господарська операція не мала місця (так звана безтоварна операція), але в бухгалтерському та податковому обліку порушника податкового законодавства виявлені та вилучені документи про проведення такої операції (фіктивні документи), результати якої занесені до валових розходів підприємства з метою ухилення, наприклад, від сплати податку на прибуток шляхом заниження бази оподаткування. Такі документи визнаються слідчим речови-

ми доказами у справі. Документами-джерелами доказів є установчі, реєстраційні та інші документи, що містять достовірну інформацію про платника податків (статут, ліцензії, патенти, свідоцтво платника ПДВ тощо). Але за наявності підроблених відомостей чи реквізитів (підписи, дати, печатки тощо) ці ж документи будуть визнаватися речовими доказами.

Ураховуючи вищевикладене, на нашу думку, слушною є пропозиція В.К. Лисиченка розділяти документи у процесі доказування за характером інформації та способами її отримання на три групи: 1) документи як самостійні джерела доказів; 2) документи, що є речовими доказами як предмети, пов'язані з подією злочину, обставинами виявлення та вилучення; 3) документи – речові докази, тобто письмові акти, які мають одночасно значення у справі за своїм змістом і якостями речових елементів (папір, штрих тексту тощо) або за ознаками підробки (виправлення, дописки і т. ін.). При цьому вчений пропонує конкретизувати ст. 83 КПК України, перерахувавши ознаки документів, що є джерелами доказів, за своїм змістом, та документально-речові докази [94, с. 29, 34–35].

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, джерелами доказів можуть бути як офіційні документи (наприклад, довідки, характеристики, акти перевірок дотримання податкового законодавства, протоколи зборів та засідань тощо), так і неофіційні (особисті) (наприклад, листівки, листи, телеграми, записки, записні книжки; рукописи, розписки тощо).

Офіційні документи повинні мати всі необхідні атрибути (зокрема, дату, підписи, печатку).

Важливе значення для оцінки документа, який знаходиться в кримінальній справі, порушеній за фактом ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, мають допити осіб, які брали участь у складанні та підписанні цього документа, зазначені в ньому як такі, що брали участь у зборах чи засіданні, результати та рішення якого оформлені відповідним документом тощо.

Ще у свій час суд Запорізької Січі при розгляді кримінальних справ надавав також велике значення письмовим доказам – різним договорам, розпискам, купецьким книгам, заповітам. Але якщо письмовий доказ був утрачений, його дозволялося замінити показаннями свідків, копіями втрачених документів або присягою. Особливе значен-

ня мало листування між обвинувачуваним й іншими особами з питань, що безпосередньо стосуються справи [110, с. 369].

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, використання копій бухгалтерських та інших документів, які містять фактичні дані, що мають значення у справі, допускається у виняткових випадках. Перевірку та оцінку фактичних даних, відображених у копії, необхідно проводити шляхом співставлення їх з аналогічною інформацією, але отриманою як мінімум ще з двох допустимих джерел, достовірність яких не викликає сумніву.

Прикладом офіційного службового документа, який вважається джерелом доказів при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, є акт перевірки дотримання податкового законодавства. Важливість цього документа підтверджується тим фактом, що практично жодна кримінальна справа не порушується за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, без наявності акта перевірки дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання. У виняткових випадках, коли має місце порушення справи без акта перевірки, така перевірка призначається одразу ж після винесення постанови про порушення кримінальної справи.

Вивчення практики розслідування 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 99 % справ на стадії порушення кримінальної справи був акт перевірки дотримання податкового законодавства. 98 % із 175 слідчих та 99 % із 145 опитаних співробітників оперативних підрозділів податкової міліції вважають наявність акта перевірки дотримання податкового законодавства на стадії порушення кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, обов'язковою.

Також важливу роль відіграє акт перевірки дотримання податкового законодавства як джерело доказів на стадії досудового розслідування у кримінальних справах, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Щоб переконатись у цьому, спочатку зупинимось на тих фактичних даних (доказах), що можуть бути отримані з акта перевірки прокурором, слідчим або співробітником оперативного підрозділу податкової міліції (як особою, яка провадить дізнання), коли необхідно перевірити заяву чи повідомлення про вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, тобто на стадії порушення кримінальної справи.

Так, досліджуючи акт перевірки, необхідно пам'ятати, що контролюючими органами, що мають право проводити планові та позапланові перевірки дотримання податкового законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності суб'єктами підприємницької діяльності, є органи державної податкової служби (ДПС) України [141]. Проведення перевірки дотримання податкового законодавства і складання акта перевірки іншими контролюючими органами (за винятком Державної контрольно-ревізійної служби України) тягне визнання цього офіційного документа недійсним, а викладених у ньому фактичних даних – недопустимими для використання у кримінальному судочинстві.

В акті перевірки зазначаються посади та прізвища службових осіб, які провели перевірку, а також підстави для її проведення, прізвище керівника відповідної податкової адміністрації (інспекції), який дав дозвіл (підписав посвідчення) на проведення перевірки. Ці особи в подальшому можуть залучатись у ролі спеціалістів чи свідків, а їх показання можуть бути джерелами доказів при розслідуванні кримінальної справи, порушеної за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, виявлених під час перевірки.

У вступній частині акта зазначається назва підприємства, установи, організації (прізвище приватного підприємця), період фінансово-господарської діяльності, який піддавався перевірці, прізвища службових осіб (керівника та головного бухгалтера (бухгалтера), відповідальних за нарахування і перерахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів і державних цільових фондів, перераховуються види податків, зборів та обов'язкових платежів, сплата яких перевірялась, наводяться відомості про наявність попередніх перевірок з цих питань та їх результати. Крім того, перераховуються види діяльності, якою займається суб'єкт господарювання, та констатується наявність ліцензій (у разі необхідності), а також строки дії цих ліцензій, наводяться інші загальні відомості про суб'єкт підприємницької діяльності, який перевіряється. Уся ця інформація має значення для правильного вирішення справи і може використовуватись як докази на стадіях досудового слідства.

В описовій частині акта зазначаються конкретні порушення податкового законодавства стосовно кожного виду податку, збору, обов'язкового платежу, несплата яких виявлена; даються посилання на нормативно-правові документи, вимоги яких порушені, та перерахо-

вуються документи податкового й бухгалтерського обліку порушника, що підтверджують виявлені порушення. Ці документи в подальшому вилучаються і, залежно від їх змісту, можуть бути джерелом доказів або речовими доказами у кримінальній справі, порушеній за ознаками ст. 212 КК України. В акті також наводяться розрахунки сум фактично несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів за періодами їх сплати.

У висновках зазначаються загальні суми донарахованих ревізорами ДПС податків, зборів та обов'язкових платежів, фактично несплачених порушником податкового законодавства до державного та місцевих бюджетів і державних цільових фондів. У додатках до акта, які є невід'ємною його частиною, розраховуються суми штрафних та фінансових санкцій, застосованих за результатами виявлених порушень податкового законодавства.

Вивчення практики доказування фактів учинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, дозволяє нам рекомендувати слідчим податкової міліції, прокурору та співробітникам оперативних підрозділів податкової міліції (як особам, які провадять дізнання), отримавши заяву (повідомлення) про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, у разі відсутності акта перевірки дотримання податкового законодавства, не поспішати з порушенням кримінальної справи. Спочатку доцільно було б призначити перевірку дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, відносно якого надійшла заява (повідомлення) про ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Отримавши акт перевірки, ознайомившись з його змістом і вивчивши вилучені у порушника податкового законодавства первинні документи, що підтверджують факти ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слідчий податкової міліції, прокурор та співробітник оперативного підрозділу податкової міліції (як особа, що провадить дізнання) мають можливість зробити обґрунтований висновок про наявність у діях суб'єкта господарювання ознак злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

При цьому необхідно також пам'ятати, що не у всіх випадках умисної несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів настає кримінальна відповідальність. Тому з акта перевірки, як із джерела, особа, яка перевіряє повідомлення про вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, отримує перелік тих платежів, що несплa-

чені. І тільки у разі відповідності цього переліку змісту ст. 14 та 15 Закону „Про систему оподаткування" [146, с. 77] може наставати кримінальна відповідальність за їх несплату.

Крім того, вивчаються матеріали перевірки, що надійшли разом з актом. До матеріалів перевірки належать документи бухгалтерського та податкового обліку, інші документи, пояснення, розрахунки тощо. При встановленні умислу в діях службових осіб суб'єкта господарювання (фізичної особи), спрямованого на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, необхідно пам'ятати, що з 1 січня 2005 року умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на суму, меншу 131 тис. грн, злочином не вважається. (Починаючи з 1 грудня 2005 року ця сума дорівнюватиме 141 тис. грн, а з 1 січня 2006 року – розрахунок залежатиме від розміру соціальної пільги, встановленої на той період, за який буде виявлено порушення податкового законодавства). За відсутності акта перевірки дотримання податкового законодавства та документів первинного бухгалтерського і податкового обліків, як потенційних речових доказів та джерел доказів вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, практично не можливо говорити взагалі про наявність підстави до порушення кримінальної справи.

Після порушення кримінальної справи на стадії досудового розслідування акт перевірки продовжує залишатись джерелом встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Зміст описової частини акта дозволяє конкретно планувати слідчі дії та оперативно-розшукові заходи, спрямовані на доказування несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів, тобто всебічно розслідувати так звані окремі епізоди злочинної діяльності порушника податкового законодавства. Ураховуючи специфіку вчинення та розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, епізодами вважаються окремі факти несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, виявлені під час перевірки дотримання податкового законодавства та викладені в описовій частині акта.

Таким чином, можна зробити ***висновки:***

1. Документи є основними джерелами встановлення фактичних даних на стадіях досудового слідства у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів).

2. За наявності заяв чи повідомлень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів спочатку доцільно призначати перевірку дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, відносно якого надійшла заява чи повідомлення. Після закінчення перевірки виявлені факти порушення податкового законодавства повинні бути викладені перевіряючими у відповідному службовому документі, який називається актом перевірки дотримання податкового законодавства. Цей документ у кримінальній справі є джерелом встановлення фактичних даних про види несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів, способи ухилення від оподаткування та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Прийняття рішення про порушення кримінальної справи за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, тільки за наявності акта перевірки дотримання податкового законодавства дозволить звести до мінімуму передчасне та необґрунтоване порушення кримінальних справ даної категорії.

3. У разі відсутності на стадії порушення кримінальної справи документів бухгалтерського і податкового обліку, що підтверджують виявлені факти ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, не можна говорити про наявність підстав до порушення кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Відсутність документів унеможливлює правильну кваліфікацію дій порушника податкового законодавства та не дає підстав для притягнення порушника податкового законодавства до кримінальної відповідальності.

4. Залежно від інформаційного змісту документа при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів розрізняють документи-джерела доказів та документи-речові докази. Документ є джерелом доказів, якщо за його допомогою встановлюються факти та обставини, заради посвідчення або викладення яких цей документ був складений. Коли ж документ фігурує у справі для підтвердження наявності або відсутності будь-якого іншого факту, обставини (тільки не того, заради якого він був оформлений), такий документ визнається речовим доказом і приєднується до справи з дотриманням вимог, передбачених ст. 78–79 КПК України. Документ також визнається речовим доказом, якщо у зв'язку із розслідуванням кримінальної справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, він має значення як матеріальний об'єкт (річ,

предмет): особливості паперу, на якому він складений, друку, почерку особи, яка виконала чи оформила цей документ, або підпису такої особи тощо.

5. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, використання копій бухгалтерських та інших документів з метою встановлення доказів, що мають значення для правильного вирішення справи, допускається у виняткових випадках. Перевірку та оцінку фактичних даних, установлених за допомогою копії документа, необхідно проводити шляхом співставлення їх з аналогічною інформацією, але отриманою як мінімум ще з двох наявних у кримінальній справі джерел, достовірність яких не викликає сумніву.

6. З метою правильного розуміння змісту цієї правової норми у ч. 1 ст. 175 проекту КПК України слово „доказами" необхідно замінити словосполученням „процесуальним джерелом доказів" і викласти її у такій редакції: „...1. Документи, крім зазначених у частині другій статті 172 та статті 176 цього Кодексу, є процесуальними джерелами доказів, якщо в них юридичними чи фізичними особами викладено або засвідчено фактичні дані, які мають значення для вирішення заяв і повідомлень про злочини, з'ясування обставин, що підлягають доказуванню".

2.4. Речові докази як джерело встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

Речові докази віднесені чинним кримінально-процесуальним законодавством України до самостійних джерел доказів (ч. 2 ст. 65 КПК України).

Відповідно до змісту ст. 78 КПК України при розслідуванні кримінальної справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, речовими доказами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можна вважати приєднані до справи постановою слідчого предмети, що були знаряддям вчинення злочину, зберегли на собі сліди злочину або були об'єктом злочинних дій; гроші; цінності та інші речі, нажиті злочинним шляхом, і всі інші

предмети, що можуть бути засобами для розкриття злочину, передбаченого ст. 212 КК України, і виявлення винних або для спростування обвинувачення чи пом'якшення відповідальності.

Опитування практичних працівників слідчих підрозділів податкової міліції та вивчення практики розслідування 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 82 % випадків у процесі досудового розслідування слідчими для обґрунтування обвинувачення використовуються різні види речових доказів. Але речові докази, зібрані на стадіях досудового слідства, судами тільки у 98 % випадків визнаються допустимими для використання у кримінальному судочинстві та враховуються при винесенні вироку, а в 12 % випадків – з різних причин суд визнає речовий доказ недопустимим для використання в кримінальному судочинстві.

Необхідно зазначити, що в юридичній літературі питання щодо правильності застосування у контексті ст. 65 КПК України терміна „речові докази" є дискусійним. Не існує також єдиної думки щодо того, які з перелічених у ст. 78 КПК України речових доказів необхідно віднести власне до речових доказів, а які – до інших джерел доказів.

Наприклад, В.Д. Арсеньєв вважає, що „...речові докази не можна розглядати як джерело відомостей про факти, що мають доказове значення у справі..." [3, с. 66]. На його думку, „...джерелом відомостей не може бути сам предмет, визнаний речовим доказом...". Стосовно речових доказів, на думку вченого, необхідно говорити про „першоджерело", яким буде місце виявлення та вилучення доказу, визнаного речовим. Він також вважає, що речові докази займають проміжне положення між засобами доказування та доказовими фактами [3, с. 96, 119]. Така думка не знайшла підтримки у процесуалістів та криміналістів.

Р.С. Бєлкін та А.І. Вінберг джерелом доказів у процесуальному розумінні вважають саму річ (предмет), а її якості – фактичними даними, що мають значення для справи, тобто доказами [15, с.187–188].

Т.В. Варфоломєєва вважає, що стосовно першопочаткових речових доказів доказом слід вважати фактичну інформацію про суттєві для справи обставини, яку вдалосьустановити при ознайомленні з предметом. „...Сам же предмет (або слід) є джерелом доказу..." [21, с. 13–14]. Таке розуміння джерела і фактичних даних, на її думку, має відношення і стосовно похідних речових доказів з тією лише умовою,

що „...тут джерело інформації має похідний характер, оскільки першоджерелом є першопочатковий речовий доказ..." [21, с. 14].

Б.І. Пінхасов до речових доказів відносить зразки для порівняльного експертного дослідження [131, с.19].

Г.І. Кочаров та С.С. Степічев не визнають зразки речовими доказами, однак вважають їх особливою категорією об'єктів, що мають доказове значення, несуть доказову інформацію і за своєю природою близько межують з речовими доказами [184, с. 646–647].

Т.В. Варфоломєєва також вважає, що зразки для порівняльного дослідження є самостійними засобами доказування, оскільки їх отримання передбачене законом (ст. 199 КПК України, ст.186 та 298 КПК РСФСР) як самостійна слідча (судова) дія [21, с. 6].

На думку Н.А. Селіванова, „...визнання предмета речовим доказом передбачає наявність зв'язку між цим предметом та обставинами справи, що встановлюються..." [164, с. 12]. А стосовно порівняльних зразків, то про такий зв'язок не йдеться. Порівняльні зразки пов'язані з розслідуванням, а не з подією, яка розслідується, і характеризують певний суб'єкт чи об'єкт незалежно від його відношення до кримінальної справи. Допомагаючи проводити ототожнення, зразки є інструментом пізнання і в цьому значенні їх можна порівняти з пробами, пристосуваннями, матеріалами та іншими технічними засобами, якими користується експерт, проводячи дослідження речових доказів, а також з наявними в літературних джерелах довідковими і науковими даними, на які дослідник посилається у своїх висновках.

Вважаємо правильною позицію М.М. Михеєнка стосовно того, що термін „речові докази" є неточним і вживається лише як такий, що історично склався. У законі більш точно було б зазначити про „предмети" як джерела доказів [112, с. 92].

Щодо цього, то А.Р. Бєлкін також зазначає, що з термінологічного погляду „...має місце тавтологія: джерелом доказів є речові докази, тобто докази є джерелом самих себе..." [14, с. 14]. Він пропонує в цьому випадку вести мову про таке джерело доказів, як „...речі, предмети, речові утворення..." [14, с. 14]. Учений обґрунтовує свої погляди, аналізуючи значення слова „річ", яке у загальновживаному його розумінні означає будь-який неживий предмет.

Так, річ має певні властивості. Властивість речі – це те, що характеризує будь-яку її сторону і що виявляється в її взаємовідношеннях з іншими речами або явищами.

Як наголошує А.І. Уйомов, властивості щодо їх відношення до речей поділяються на дві групи. Властивості однієї групи утворюють межу даної речі. З їх зникненням річ перетворюється в іншу. Їх А.І. Уйомов називає якостями речі. Таким чином, якість – суттєва властивість. Властивості іншої групи, які не визначають меж даної речі, він називає просто властивостями [191, с. 39].

Властивості речі можуть бути зовнішніми, поверхневими, відображаючими явище даної речі, тобто її зовнішність, форму виявлення сутності; властивості можуть належати до внутрішнього змісту предмета, його сутності, внутрішніх зв'язків його елементів. Якість виражається у зовнішніх та внутрішніх властивостях речі, у її сутності та явищах.

На думку М.К. Вахтоміна, „...якість і є та невидима межа, яка всією сукупністю властивостей, що притаманні предмету, відрізняє його від інших предметів..." [23, с. 47].

Таким чином, коли ми говоримо про речі (предмети) як про джерела доказів, ми розуміємо, що цим речам (предметам) притаманні такі якості, які є фактичними даними, тобто доказами, що мають значення для правильного вирішення справи.

А.Р. Бєлкін робить висновок, що „...доказом ... є не сама річ, а її якості..." [14, с. 15].

Аналогічної думки притримується і С.В. Курильов, який вважає, що у подібних випадках „...під джерелом доказів необхідно розуміти матеріальні предмети, з якими відбуваються або на яких відображені явища-докази..." [86, с. 156].

Коли „властивості-докази" не належать до суттєвих якостей, не визначають властивостей речі, то вони можуть бути відділені від неї без зміни її сутності, а будучи відділеними, на думку А.Р. Белкіна, „...утворюють сутність нової речі, яка і виступає у якості носія доказів..." [14, с. 15].

Узагальнюючи викладені думки, ми вважаємо, що термін „речові докази" необхідно взагалі виключити з Кримінально-процесуального кодексу України, замінивши його відповідно термінами „матеріальні об'єкти (речі, предмети)" та „матеріальні об'єкти (речі, предмети), визнані джерелом доказів". До прийняття рішення (винесення постанови) про визнання вилученого в ході огляду місця події, обшуку, виїмки тощо матеріального об'єкта (речі, предмета) джерелом доказів і приєднання до матеріалів кримінальної справи забезпечувати його зберігання

як можливого джерела доказів. Вважаємо, що така заміна вирішить ряд проблем, що виникають у зв'язку із застосуванням терміна „речові докази" у сучасному кримінально-процесуальному законодавстві.

Ми погоджуємося з думкою А.Р. Белкіна, що під джерелом доказів необхідно розуміти річ як носія тих властивостей (фактичних даних), що мають доказове значення, а не „...сам речовий доказ, зміст якого не адекватний змісту предмета – носія доказової інформації..." [14, с. 15].

Предмети (речі), що можуть бути джерелом доказів (речовим доказом) умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, виявляються при огляді, обшуку, виїмці та під час провадження деяких інших слідчих дій. До таких предметів (речей) можна віднести, в основному, різні документи зі слідами підробки (внесеними викривленими даними, слідами підчистки, підробленими підписами тощо), документи, що відображають результати фактично неіснуючої фінансово-господарської діяльності тощо. Опитування практичних працівників слідчих підрозділів податкової міліції показало, що документи у 97 % використовуються як речові докази, печатки – у 1,5 %, штампи – у 0,5 %, комп'ютерна техніка – у 0,7 % при доказуванні фактів учинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України. Приблизно таке співвідношення використаних видів речових доказів показало і вивчення кримінальних справ. Так, із 150 справ, закінчених провадженням за ст. 212 КК України, у 98 % як речові докази приєднані до матеріалів справи різноманітні документи, у 1 % – печатки, у 0,3 % – штампи і у 0,4 % – комп'ютерна техніка.

На стадіях досудового слідства речові докази можуть надати слідчим органам підозрюваний, обвинувачений та інші суб'єкти та учасники кримінального процесу, будь-які громадяни. Опитування слідчих податкової міліції за результатами розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 68 % випадків майбутні речові докази (це в основному документи) надаються слідчим ревізійними службами разом з актом перевірки дотримання податкового законодавства та іншими матеріалами, що свідчать про виявлені факти несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; у 22 % випадків речові докази виявляються за результатами проведення слідчих дій (в основному оглядів (62 %), виїмки (34 %) та обшуків (11 %); у 1,1 % випадків надаються підозрюваними та обвинуваченими, і в 0,6 % – речові докази вилучаються за результатами проведення оперативно-розшукових заходів.

Вивчення кримінальних справ цієї категорії дало приблизно такі самі результати: у 66 % випадків майбутні речові докази надаються слідчим підрозділам податкової міліції ревізійними службами разом з актом перевірки дотримання податкового законодавства та іншими матеріалами, які свідчать про виявлені факти несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів; у 20 % – речові докази виявляються за результатами проведення слідчих дій (в основному оглядів (61 %), виїмки (35 %) та обшуків (10 %); у 0,9 % – вони надаються підозрюваними та обвинуваченими, і в 0,4 % – речові докази вилучаються за результатами проведення оперативно-розшукових заходів.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу висновок П.А. Лупинської та В.М. Галкіна про те, що „...речові докази – це предмети, створені самим злочином або подією зовнішнього світу, і в цьому розумінні вони є незамінними...", тому „...законодавець передбачає суворий порядок їх закріплення та зберігання..." [100, с. 70].

Існує декілька поглядів щодо питання про момент визнання матеріальних об'єктів (речей, предметів) речовими доказами у кримінальній справі.

Так, В.Д. Арсеньєв та М.А. Селіванов вважають, що доки не винесена постанова про приєднання матеріальних об'єктів (предметів) до справи, їх не можна вважати речовими доказами [184, с. 648; 158].

Ця думка заслуговує на увагу, тому що як речові докази до кримінальної справи приєднуються тільки ті матеріальні об'єкти (предмети), що містять фактичні дані про вчинений злочин або про інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Відповідно, рішення (виноситься постанова) про приєднання матеріальних об'єктів (речей, предметів) як речових доказів до кримінальної справи приймається після проведеного їх дослідження, основна мета якого – отримання фактичних даних, що можуть мати значення для вирішення справи. Дослідження проводиться спеціалістом-експертом (проведення експертизи) або слідчим (проведення огляду – за участю спеціаліста чи одноосібно). Винесення постанови свідчить, що зазначений об'єкт (предмет) набув статусу речового доказу. Так, результати опитування слідчих податкової міліції показали, що у 62 % випадків після проведення огляду вилучених предметів та докуметів у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, оглянутий документ, печатка, штамп чи інший предмет визнаються ними речовим доказом.

При цьому необхідно також пам'ятати, що зв'язок речового доказу і висновку експерта також виявляється через предмет (його різні якості). Як зазначає В.Я. Дорохов, „...відсутність відомостей про місце і умови виявлення предмета потягне недопустимість як речового доказу, так і висновку експерта..." [47, с. 114]. Тому речі (предмети), джерело отримання яких невідоме, ні досліджувати, ні визнавати речовими доказами процесуально не грамотно.

Не погоджуючись з викладеною думкою, А.С. Железняк зазначає, що предмети (сліди) фактично є речовими доказами з моменту їх вилучення та відображення в матеріалах кримінальної справи (наприклад, у протоколі обшуку, виїмки, огляду тощо). На його думку, „...якщо ці предмети (сліди) не вважати із зазначеного часу речовими доказами, то немає підстав забезпечувати і їх збереження..." [50, с. 25]. Обґрунтовуючи свою думку, учений стверджує, що „...на практиці будь-який предмет уже з моменту вилучення й описання його у протоколі розглядається безпосередньо як речовий доказ..." [50, с. 25]: слідчий не має права загубити вилучений предмет, зобов'язаний зберігати його у відповідних умовах; експерт, який отримав на дослідження будь-який предмет, описує його як речовий доказ, ставиться до нього відповідно до приписів процесуальних норм, незважаючи на те, що постанову про приєднання предмета до справи ще не винесено.

Дійсно, ст. 79 КПК України передбачає збереження тільки речових доказів. Зберігання інших предметів (слідів) чинним КПК України не регламентується. Однак законодавець при проведенні огляду місця події, місцевості, приміщення, предметів та документів орієнтує органи слідства на „...виявлення слідів злочину та інших речових доказів..." (ст. 190 КПК України). На нашу думку, застосування терміна „речові докази" у даному контексті є не зовсім вдалим і породжує неправильне визначення процесуального статусу вилучених у ході проведення слідчих дій матеріальних об'єктів (слідів). Тому буквально тлумачити зміст кримінально-процесуального закону в цьому випадку не доцільно. Ми вважаємо, що законодавчо це положення необхідно закріпити і пропонуємо частину 1 ст. 190 КПК України після слів „та інших" доповнити словом „предметів і речей як можливих джерел доказів" і викласти у такій редакції:

„З метою виявлення слідів злочину та інших предметів і речей як можливих джерел доказів, з'ясування обстановки злочину, а також

інших обставин, що мають значення для справи, слідчий проводить огляд місцевості, приміщення, предметів та документів".

Таким чином, буде зрозуміло, що сам факт вилучення матеріального об'єкта (предмета) ще не надає йому статусу речового доказу і до прийняття рішення (винесення постанови) про визнання вилученого матеріального об'єкта (речі, предмета) речовим доказом та приєднання як речового доказу до кримінальної справи цей об'єкт (предмет, річ) необхідно зберігати й досліджувати як такий, що може мати значення для правильного вирішення справи, тобто як можливий речовий доказ.

Крім того, матеріальний об'єкт взагалі може мати значення іншого джерела доказів, допустимого для використання у кримінальному судочинстві (наприклад, документа), чи бути додатком до таких джерел доказів, як протоколи слідчих і судових дій або протоколи, складені уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів. Ці матеріальні об'єкти мають не менше значення для правильного вирішення справи, ніж речові докази і їх необхідно ретельно зберігати у процесі досудового слідства.

Наприклад, як ми вже зазначали вище, у разі виявлення порушень податкового законодавства, які містять ознаки злочину, передбаченого ст. 212 КК України, обов'язково вилучаються оригінали документів бухгалтерського та податкового обліку, що підтверджують ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктом господарювання за перевірений період. Вилучені документи є джерелом встановлення фактичних даних про діяльність порушника податкового законодавства, спрямовану на отримання прибутку, але речовими доказами вони не визнаються у зв'язку з невідповідністю вимогам ст. 78 КПК України, яка подає перелік ознак речового доказу. Однак зберігати їх у справі необхідно не менш ретельно, бо фактичні дані (докази), які містять ці документи, мають значення для встановлення істини та правильного вирішення справи.

Не випадково закон говорить про направлення для експертного дослідження не речових доказів, а матеріалів, необхідних для давання висновку, об'єктів (ст. 77, 196, 197, 199 КПК України). Це також свідчить про відсутність статусу речових доказів у вилучених матеріальних об'єктів (предметів) на момент їх відображення в матеріалах справи. Так, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, не за всіма виявленими фактами несплати податків, зборів, інших обов'яз-

кових платежів вдається доказати наявність у діях порушників податкового законодавства умислу, спрямованого на ухилення від їх сплати. А у разі відмови у притягненні до кримінальної відповідальності вилучені у ході перевірки дотримання податкового законодавства документи повертаються суб'єкту господарювання. При цьому не оговорюється, що повернуті документи – це речові докази, що містять фактичні дані так званої непричетності до вчиненого злочину, тобто виправдувальні докази. Навпаки, слідчий зазначає у постанові про виділення матеріалів з кримінальної справи як таких, що не стосуються справи, що розслідується.

За загальними правилами, перед тим як визнати матеріальні об'єкти (речі, предмети) речовими доказами і приєднати до справи відповідною постановою, слідчому податкової міліції необхідно уважно їх оглянути, у разі необхідності – сфотографувати, докладно описати у протоколі огляду (ч. 1 ст. 79 КПК України).

Так, особі, яка провадить дізнання, або слідчому дозволяється під час огляду приміщення, яке використовується для отримання прибутку, при виїмці або обшуку здійснювати огляд вилучених предметів і документів на місці вчинення цих дій, а коли це неможливо – за місцем провадження у справі (ч. 5 ст. 191 КПК України). Але через великий обсяг документів, які вилучаються при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, такий огляд завжди здійснюється в кабінеті слідчого.

Вивчення закінчених провадженням кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 89 % випадків протокол огляду майбутнього речового доказу фактично дублює протокол виїмки чи обшуку, нічим не відрізняючись від нього. Суди, беручи до розгляду матеріали досудового розслідування, також не звертають уваги на формальність проведеного огляду речових доказів, чим сприяють порушенню вимог КПК України щодо проведення цієї слідчої дії. Такий висновок зроблено на підставі того, що серед вивчених кримінальних справ – жодна справа не була повернута на додаткове розслідування через неякісний огляд речових доказів під час досудового розслідування. Опитування з цього приводу слідчих податкової міліції дало такі результати: 47 % опитаних посилаються на брак часу, відведеного на розслідування кримінальної справи; 51 % респондентів виправдовують формальність проведення огляду

наявністю великого обсягу майбутніх речових доказів, а 2 % – взагалі пояснили, що ігнорують вимоги закону (ст. 79 КПК України) щодо огляду речових доказів у зв'язку з тим, що навіть з такими протоколами оглядів справи проходять у судах.

Закон не містить конкретної вказівки відносно строків винесення постанови про приєднання речових доказів до кримінальної справи. У юридичній літературі з цього приводу також висловлюються різні погляди.

Так, Г.Б. Карнович вважає, що таку постанову необхідно виносити „...одразу після виявлення (або огляду) об'єкта, який можливо відбив ознаки, які є суттєвими для вирішення справи..." [63, с. 13].

На думку М.А. Селіванова, „...речові докази приєднуються до справи після того, як буде встановлено, що об'єкт (предмет) дійсно містить у собі фактичні дані, що мають відношення до справи, що розслідується..." [164, с. 10].

С.С. Степічев та Г.І. Кочаров вважають, що „...постанова виноситься після того, як буде встановлено, що ті чи інші ознаки напевно є в об'єкта і, можливо, стосуються справи. При цьому питання належності до справи остаточно вирішується в ході оцінки сукупності зібраних доказів..." [184, с. 649].

Як ми вже зазначали, перш ніж процесуально визнати матеріальний об'єкт (предмет) джерелом доказів (речовим доказом), спочатку необхідно його дослідити: ретельно оглянути, по можливості сфотографувати чи зафіксувати за допомогою кіно- та відеозйомки і докладно описати у протоколі огляду з дотриманням вимог ст. 79 та 191 КПК України. При цьому необхідно пам'ятати, що „...речовим доказом є не предмет, взятий сам по собі, а предмет з його певними якостями, властивостями, станом, об'єктивно пов'язаними з обставинами предмета доказування або побічними, проміжними фактами, і який несе в силу цього про них інформацію..." [184, с. 210]. Тому законодавець (ст. 78 КПК України) відносить до речових доказів предмети, що були знаряддям учинення злочину, зберегли на собі сліди злочину або були об'єктом злочинних дій тощо. Виявивши у ході огляду якості, що дозволяють вважати матеріальний об'єкт (предмет) джерелом доказів (речовим доказом), слідчий податкової міліції виносить постанову про приєднання його до справи як речового доказу, тобто процесуально закріплює результати свого дослідження.

Ураховуючи викладене, матеріальний об'єкт (предмет) речовим доказом, тобто джерелом доказів, може вважатися лише після того, як буде встановлено його належність до справи, зважаючи на зв'язок з подією, що розслідується. У законі ж (ст. 79 КПК України) йдеться лише про огляд, описування у протоколі та приєднання речових доказів до кримінальної справи. На нашу думку, матеріальні об'єкти (предмети) після огляду та описування у протоколі спочатку повинні визнаватися джерелом доказів, а потім уже приєднуватися до справи постановою слідчого органу, прокурора, судді або ухвалою суду. Необхідність визнання матеріального об'єкта (предмета) джерелом доказів доцільно закріпити у КПК України, доповнивши його статтею під назвою „Визнання матеріальних об'єктів (предметів) джерелом доказів". За таких умов автоматично буде знято багато дискусійних питань.

Речові докази зберігаються при справі, за винятком громіздких предметів, що зберігаються в органах дізнання, слідства та суду або передаються для зберігання відповідному підприємству чи організації.

Опитування слідчих податкової міліції показало, що для зберігання речових доказів у підрозділах податкової міліції спеціально обладнані кімнати зі стелажами, оббитими металом дверима, загратованими вікнами, охоронно-пожежною сигналізацією (81 %). Якщо немає такої кімнати, то в черговій частині підрозділу податкової міліції виділено спеціальне сховище (сейф, металева шафа достатнього розміру тощо) (5 %), або речові докази передаються для зберігання третім особам під розписку (2 %). При цьому є відповідальний за зберігання речових доказів працівник, призначений наказом керівника підрозділу податкової міліції. Підставою для поміщення речових доказів на зберігання є постанова слідчого. 12 % з числа опитаних слідчих зазначили, що зберігають речові докази у службовому кабінеті та в сейфах.

Зберігання автомобілів, мотоциклів та інших транспортних (у тому числі плавучих) засобів, визнаних речовими доказами, а також транспортних засобів, на які накладено арешт, проводиться за письмовим дорученням слідчого протягом досудового слідства відповідними підрозділами податкової міліції (якщо вони не можуть бути передані на зберігання власнику, його родичам або іншим особам, а також організаціям), керівники яких дають розписку про те, що ними буде забезпечене збереження отриманого транспортного засобу. Ця розписка приєднується до справи. У ній указується, хто персонально є відповідальним за зберігання прийнятого транспортного засобу.

У кожному підрозділі податкової міліції ведеться книга обліку речових доказів, цінностей та іншого майна, вилучених співробітниками оперативних підрозділів чи органами слідства.

При передачі справ від одного підрозділу податкової міліції до іншого, направленні справ прокуророві чи до суду речові докази передаються разом зі справою. Стосовно кожного об'єкта, що передається, у книзі обліку речових доказів робиться відповідний запис. Речові докази, поміщені в особливі сховища, а також ті, що не знаходяться разом зі справою, рахуються за тим підрозділом, куди передається кримінальна справа, про що направляється повідомлення за місцем зберігання речових доказів і робиться відповідний запис у книзі й на довідковому аркуші з кримінальної справи про те, у кого вони перебувають на зберіганні. Теоретично, в окремих випадках, речові докази можуть бути до вирішення справи в суді повернуті власникам, якщо це можливо без шкоди для успішного провадження у справі (ст. 79 КПК України). Але таких випадків у процесі вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, та опитування слідчих податкової міліції ми не зустрічали.

Речові докази зберігаються до набрання вироком законної сили або до закінчення строку оскарження постанови чи ухвали про закриття справи. Документи, які є основними речовими доказами при вчиненні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, повинні зберігатися весь час при справі, а зацікавленим особам, підприємствам, установам і організаціям за їх клопотанням видаються копії цих документів (ч. 1 і 2 ст. 80 КПК України).

Речові докази, які можуть швидко зіпсуватися і не можуть бути повернуті власнику, негайно повинні здаватися державним або кооперативним організаціям для реалізації. Коли потім виникає необхідність у поверненні речових доказів, то організації, які їх одержали, повертають такі речі або сплачують їх вартість за державними цінами на момент повернення (ч. 4 ст. 80 КПК України).

Питання про речові докази у кримінальних справах, порушених за ознаками вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, вирішуються вироком, ухвалою чи постановою суду (судді) (ст. 81 КПК України). Спір про належність речей, що підлягають поверненню, вирішується в порядку цивільного судочинства (ст. 81 КПК України).

Ураховуючи викладене, можна зробити ***висновки:***

1. Термін „речові докази" доцільно вилучити з Кримінально-процесуального кодексу України, замінивши його відповідно термінами „матеріальні об'єкти (речі, предмети)" та „матеріальні об'єкти (речі, предмети), визнані джерелом доказів". Така заміна вирішить ряд проблем, що виникають у зв'язку із застосуванням терміна „речові докази" у сучасному кримінально-процесуальному законодавстві.

2. Сам факт вилучення матеріального об'єкта (речі, предмета) ще не надає йому статусу джерела доказів, тобто речового доказу. До прийняття рішення (винесення постанови) про визнання вилученого матеріального об'єкта (речі, предмета) речовим доказом та приєднання його як речового доказу до кримінальної справи цей об'єкт (предмет, річ) необхідно зберігати й досліджувати як такий, що може мати значення для правильного вирішення справи, тобто як можливий речовий доказ. У зв'язку з цим частину 1 ст. 190 КПК України після слів „та інших" необхідно доповнити словами „матеріальних об'єктів (речей, предметів), як можливих джерел доказів" і викласти у такій редакції: „З метою виявлення слідів злочину та інших матеріальних об'єктів (речей, предметів) як можливих джерел доказів, з'ясування обстановки злочину, а також інших обставин, що мають значення для справи, слідчий проводить огляд місцевості, приміщення, предметів та документів".

3. Необхідність визнання матеріального об'єкта (речі, предмета) джерелом доказів, тобто речовим доказом, доцільно закріпити у КПК України, доповнивши його статтею під назвою: „Визнання матеріальних об'єктів (речей, предметів) джерелом доказів" такого змісту: „Матеріальний об'єкт (річ, предмет) може вважатися джерелом доказів лише після того, як встановлена його належність до справи, зважаючи на зв'язок з подією, що розслідується, та винесена постанова (ухвала) про визнання цього об'єкта (речі, предмета) джерелом доказів і приєднання до матеріалів кримінальної справи".

4. Матеріальний об'єкт (річ, предмет), у разі визнання його речовим доказом у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, тобто джерелом встановлення доказів ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, є незамінним.

5. Основними матеріальними об'єктами, які визнаються джерелами доказів (речовими доказами) при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є документи бухгалтерського та податко-

вого обліку і звітності зі слідами підробки підпису, печатки та документи з викривленими фактичними даними, що складають їх зміст, фірмові печатки та штампи підприємств, установ і організацій.

2.5. Висновок експерта як джерело доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

Відповідно до переліку джерел доказів, наведеному в ч. 2 ст. 65 чинного КПК України, висновок експерта є одним із самостійних джерел доказів. Опитування слідчих податкової міліції показало, що у 87,2 % випадків це джерело використовується ними для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Вивчення практики судового розгляду кримінальних справ свідчить про те, що у 89 % випадків фактичні дані, що містять висновки експерта, надані органам слідства в період досудового розслідування, визнані судом допустимими для використання у кримінальному судочинстві та при обґрунтуванні постановленого вироку.

Необхідно зазначити, що КПК України не дає визначення терміна „висновок експерта" у кримінальному судочинстві. Законодавець тільки обмежується переліком основних даних, що повинні відображатись у висновку експерта, як у процесуальному документі (ст. 200 КПК України).

Наявна термінологічна невизначеність зумовлює наукові дискусії та створює непорозуміння і труднощі під час практичного застосування цього терміна. Як правильно зазначає Р.С. Белкін, „...у більшості випадків слідчі та суд, буквально розуміючи зміст ч. 2 ст. 65 КПК України, із всього висновку експерта, як процесуального документа, використовують як джерело доказів тільки його підсумкову частину, де містяться безпосередньо відповіді експерта на поставлені запитання..." [14, с. 233].

Але М.М. Михеєнко, В.Т. Нор та В.П. Шибіко вважають, що „...вступна й дослідницька частини висновку експерта, як документа, теж мають важливе доказове значення. Їх аналіз дозволяє слідчому,

прокурору, суду, а також... іншим заінтересованим учасникам процесу правильно оцінити кваліфікованість, обґрунтованість і повноту відповідей експерта, їх придатність для встановлення обставин, які входять до предмета доказування у справі..." [116, с. 150].

На наш погляд, не тільки у підсумковій частині висновку викладаються фактичні дані, добуті експертним шляхом, які можуть мати значення для правильного вирішення справи.

Але Р.С. Белкін, враховуючи зарубіжний досвід, припускає „...можливість надання органу, який призначив експертизу, за прикладом практики ряду країн, скорочених висновків, які містять лише відповіді на поставлені перед експертом питання. У разі виникнення потреби (наприклад, при проведенні повторної експертизи) надається повний текст висновку, який складається за нотатками у лабораторному журналі експерта..." [14, с. 236].

Проведене нами власне дослідження свідчить, що термін „висновок експерта" у кримінальному процесі України вживається в таких трьох значеннях: по-перше, висновок експерта як процесуальне джерело доказів; по-друге, висновок експерта як процесуальний документ, у якому відображаються хід і результати експертного дослідження; потретє, висновок експерта як підсумкова частина процесуального документа (акта), що складає експерт за результатами проведеного дослідження.

На нашу думку, термін „висновок експерта", коли він застосовується у значенні джерела доказів (ч. 2 ст. 65 КПК України), не акцентує увагу на змісті всього процесуального документа, що використовується як джерело встановлення фактичних даних у кримінальному судочинстві. Ураховуючи, що „судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, що містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового слідства чи суду" [148, ст. 1], вважаємо, що більш вдалим терміном у даному випадку буде запропонований у проекті нового КПК України термін „висновок експертизи" [150].

Так, у ч. 1 ст. 171 проекту КПК України зазначено: „...1. Висновок експертизи – наданий у письмовій формі зміст проведеного судовим експертом (судовими експертами) дослідження та висновки на питання, які поставлені перед судовим експертом (судовими експертами) особою,

яка здійснює дізнання, слідчим, судом або сторонами судового розгляду" [150].

Залежно від виду експертизи та поставлених запитань до висновку експерта можуть додаватись різні додатки: фототаблиці, схеми, малюнки, документи тощо, які також містять фактичні дані, що можуть мати суттєве значення для правильного вирішення справи.

Таким чином, ураховуючи зміст, який вкладається в термін „висновок експерта", на нашу думку, доцільно у кримінальному судочинстві України:

– маючи на увазі процесуальний документ, у якому відображаються хід і результати експертного дослідження, застосовувати термін „висновок експертизи";

– термін „висновок (висновки) експерта (експертів)" вживати тільки у тих випадках, коли йдеться про підсумкову частину висновку експертизи, де містяться безпосередньо відповіді експерта (експертів) на поставлені запитання;

– маючи на увазі джерело доказів, про яке йдеться у ч. 2 ст. 65 КПК України, застосовувати термін „висновок експертизи".

Ураховуючи викладене, судова експертиза при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів – це регламентоване процесуальним законом дослідження експертом (експертами) на основі спеціальних знань конкретних обставин кримінальної справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів), з метою встановлення фактичних даних, що можуть мати значення для правильного вирішення справи.

Відповідно, висновок експерта (експертів) як джерело доказів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, це наданий у письмовій формі зміст проведеного судовим експертом (судовими експертами) дослідження та висновки на питання, які поставлені перед судовим експертом (судовими експертами) особою, яка здійснює дізнання, слідчим, судом або сторонами судового розгляду щодо конкретних обставин кримінальної справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Чинне законодавство України забороняє залучати до виконання обов'язків судового експерта осіб, визнаних у встановленому законом порядку недієздатними, а також осіб, які мають судимість [148, ст. 10].

Крім того, не можуть бути експертами особи, які перебувають у службовій або іншій залежності від обвинуваченого або які раніше були ревізорами у справі (ч. 7 ст. 75 КПК України).

Таким чином, при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, закон забороняє ревізорам-інспекторам податкової служби, які до порушення цієї справи перевіряли дотримання податкового законодавства і виявили факти несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів суб'єктами господарювання, бути експертами та проводити експертизи у цій же справі. Ігнорування зазначеної вимоги слідчим податкової міліції тягне визнання недопустимим для використання у кримінальному судочинстві висновку експерта як джерела встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Але це не означає, що ревізори-інспектори, які виявили порушення податкового законодавства, взагалі не можуть бути суб'єктами кримінального процесу. Їх доцільно залучати до кримінального судочинства як спеціалістів: ревізори-інспектори мають право консультувати слідчого з приводу питань, які необхідно поставити перед експертом, допомагати у відборі документів для експертного дослідження тощо. Опитування слідчих податкової міліції показало, що у 61,1 % випадків вони використовують допомогу ревізорів як спеціалістів при призначенні експертиз.

У зв'язку з проведенням експертизи при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, судовий експерт згідно з положеннями ст. 77 КПК України має право: ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи, і подавати клопотання про надання додаткових матеріалів; вказувати у висновку судової експертизи на виявлені в ході її проведення факти, що мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання; з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи; подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта; одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням, а за наявності відповідних підстав – на забезпечення безпеки. Ці ж права експерта викладені у ст. 13 Закону України „Про судову експертизу" [148]. Якщо судову експертизу необхідно провести на місці

події або за місцезнаходженням об'єкта дослідження (наприклад, за місцем розташування офісу порушника податкового законодавства чи приміщень, які використовувалися ним для отримання прибутку), особа або орган, які її призначили, повинні забезпечити судовому експертові безперешкодний доступ до об'єкта дослідження і належні умови праці.

Закон, надаючи права, також зобов'язує судового експерта в ході досудового слідства з'явитися за викликом особи, яка провадить розслідування; провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок на поставлені запитання; на вимогу органу дізнання, слідчого чи прокурора дати роз'яснення щодо даного ним висновку; заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, що виключають його участь у справі.

У разі неналежного виконання своїх обов'язків за загальними правилами судовий експерт на підставах і в порядку, передбачених законодавством, може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Так, при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, експерт може нести відповідальність за злісне ухилення від явки до органів досудового слідства – за ч. 2 ст. 185-3 або ст. 185-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а також за дачу завідомо неправдивого висновку або за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків – відповідно за статтями 384 та 385 КК України (ч. 2 ст. 77 КПК України).

Проведення експертизи здійснюється в певних процесуальних формах. Так, у ході досудового розслідування фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, згідно з вимогами чинного кримінально-процесуального законодавства, експертиза може бути призначена як за ініціативою органу розслідування, так і за клопотанням учасників кримінального процесу. Опитування слідчих податкової міліції показало, що у 89 % випадків вони призначають експертизи з метою встановлення додаткових фактичних даних у справі за своєю ініціативою, а в 11 % – за клопотанням захисників, підозрюваних та обвинувачених. Вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, також дозволяє свідчити, що у 87 % випадків у справі експертиза призначена за рішенням слідчого, а у 13 % – як результат задоволення заявленого клопотання обвинуваченим, підозрюваним та їх захисни-

ками. Слідчими податкової міліції у кримінальних справах, які перебувають у їх провадженні, призначаються експертизи у випадках, коли для вирішення окремих питань потрібні наукові, технічні або інші спеціальні знання (ст. 75 КПК України). В основному призначаються судово-бухгалтерські (72,1 %) експертизи, криміналістичні (почеркознавча (63,5 %), експертизи документів (41,3 %), експертизи комп'ютерної техніки (22,2 %), а також деякі інші.

Щоб наявний у кримінальній справі висновок експерта допустимо було використовувати як джерело встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, процесуальний порядок його отримання повинен відповідати вимогам чинного КПК України. Так, ст. 196–197 КПК України встановлений порядок призначення експертизи, який складається з кількох етапів: а) винесення постанови про призначення експертизи; б) ознайомлення підозрюваного (обвинуваченого), а коли слідчий визнає це за необхідне, й інших учасників процесу з постановою про призначення експертизи і вирішення заявлених у зв'язку з призначенням експертизи клопотань; в) приведення до виконання постанови про призначення експертизи шляхом вручення її експерту або направлення до експертної установи.

Експертизи у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, призначаються і проводяться переважно у спеціалізованих установах судових експертиз Міністерства юстиції (Мін'юсту) та в експертно-криміналістичних підрозділах МВС України.

Статтею 7 Закону України „Про судову експертизу" [148] передбачена також можливість проведення судової експертизи підприємницькими структурами за умови одержання ними спеціального дозволу (ліцензії), а також окремими громадянами за разовими договорами. Однак через наявність високих розцінок на проведення експертизи та через брак коштів судові експертизи підприємницькими структурами та окремими громадянами проводяться нечасто. Незважаючи на це, слідчим та співробітникам оперативних підрозділів податкової міліції необхідно знати, що всі фахівці, які систематично залучаються до проведення судових експертиз (незалежно від місця роботи), згідно з вимогами закону, мають бути атестовані на судового експерта відповідної спеціальності та внесені до державного Реєстру судових експертів, ведення якого покладено на Міністерство юстиції України [148].

А.І. Вінберг пропонує, щоб експертні висновки давались від імені експертної установи як юридичної особи [26, с. 52–54].

М.М. Михеєнко та М.А.Селіванов вважають, що ця пропозиція є невиправданою а ні з теоретичного, а ні з практичного поглядів [112, с. 88–89; 165, с. 132–136].

Відповідно до положень ч. 3 ст. 75 КПК України експерт як фізична особа дає висновок від свого імені й несе за нього особисту відповідальність. Така вимога закону на сьогодні повністю знайшла своє втілення у практичній діяльності. Можливість притягнення експерта до кримінальної відповідальності за завідомо неправдивий висновок виключає порядок, при якому висновок давався б від імені експертної установи, тобто юридичної особи. Притягнення до кримінальної відповідальності юридичних осіб законодавством України не передбачене.

Законопроектом, ініційованим Міністерством юстиції України, „Про внесення змін у Закон України „Про судову експертизу" запропоновано доповнити ст. 7 положеннями, відповідно до яких Державна податкова адміністрація України нарівні з Міністерством внутрішніх справ України, Міністерством юстиції України, Міністерством охорони здоров'я та Службою безпеки України отримає право на проведення судових експертиз. Ця пропозиція викликала значні дискусії серед практичних працівників [17; 126; 1].

Прихильники закріплення права ДПА України на проведення судових експертиз як аргумент проти „замовних" справ та висновків експертів наводять положення КПК України, якими врегульований порядок призначення експертиз у ході досудового слідства і в суді. Крім того, зазначають, що передбачена кримінальна відповідальність за завідомо неправдивий висновок експерта (ст. 384 КК України) [126, с. 5].

Їх опоненти вважають, що „...експерт повинен бути незалежним...", а „...у разі надання повноважень щодо проведення експертизи органам податкової служби порушується один з найважливіших процесуальних принципів – принцип встановлення об'єктивної істини..." [1, с. 5].

На нашу думку, назріла необхідність надати органам ДПС України право проводити судово-бухгалтерські експертизи. Спеціалісти ДПС, як правило, є фахівцями високого класу з бухгалтерського та податкового обліку, глибоко орієнтуються у проблемах застосування податкового законодавства, що забезпечить якісний висновок у кримінальній справі. Встановлення ж об'єктивної істини у справі – це не

завдання експерта. Експерт, використовуючи спеціальні знання, проводить відповідні дослідження з метою встановлення фактичних даних, що можуть мати істотне значення для досягнення об'єктивної істини у справі. При цьому також необхідно пам'ятати, що висновок експерта для особи, яка провадить дізнання, слідчого, прокурора і суду не є обов'язковим (ч. 4 ст. 75 КПК України). Крім того, фактичні дані, що містять висновок експерта, не мають наперед встановленої сили перед іншими доказами (ст. 67 КПК України).

А.Р. Бєлкін правильно звертає увагу на складність процесу оцінки висновку експерта як джерела доказів, а в деяких випадках навіть на неможливість такої оцінки [14, с. 234]. Маючи тільки висновок експерта (документ), слідчий і суд, як правило, здатні оцінити повноту висновку експерта лише перевіривши, чи на всі поставлені питання надані відповіді, і з'ясувавши характер цих відповідей. При цьому вони можуть оцінити і дотримання експертом необхідних процесуальних вимог та наявність у висновку всіх необхідних реквізитів. Але орган, який призначив експертизу, не може оцінити ні наукову обґрунтованість висновків експерта, ні правильність вибору і застосування ним методів дослідження, ні відповідність цих методів сучасним досягненням певної галузі, оскільки для такої оцінки, як правильно зазначає вчений, „...необхідно мати ті ж знання, що й експерт..." [14, с. 234].

Крім того, законодавець не встановлює форму та структуру висновку експерта, обмежуючись тільки переліком відомостей про те, коли, де, ким (прізвище, освіта, спеціальність, учений ступінь і звання, посада експерта), на якій підставі була проведена експертиза, хто був присутній при проведенні експертизи, питання, що були поставлені експертові, які матеріали експерт використав та які провів дослідження, мотивовані відповіді на поставлені питання (ст. 200 КПК України). У ст. 281 проекту нового КПК України [150] зроблено спробу врегулювати це питання шляхом закріплення вимог до висновку судової експертизи: „... 1. Експерт свій мотивований висновок дає в письмовій формі. Висновок судової експертизи долучається до справи.

2. У висновку експерта повинно бути зазначено: коли, де, ким, на якій підставі була проведена експертиза, хто був присутній при проведенні експертизи, питання, що були поставлені експертові, які матеріали експерт використав, докладний опис проведених досліджень, зроблені в результаті їх висновки та обґрунтовані відповіді на поставлені судом запитання. Якщо при проведенні експертизи експерт виявить факти, які

мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання, він має вправо вказати на них у своєму висновку. Висновок підписується експертом.

3. У висновку експертизи обов'язково повинно бути зазначено і засвідчено підписом експерта, що його попереджено про відповідальність за дачу завідомо неправдивого висновку та за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків.

4. Якщо для проведення експертизи призначено кількох експертів, які доходять одного висновку, вони всі підписують цей висновок. Експерт, не згодний з іншими експертами, складає окремий висновок.

5. Якщо питання, поставлене перед експертом, не потребує спеціальних знань, виходить за межі його компетенції або якщо надані йому матеріали недостатні для дачі висновку, експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок. Якщо дослідження провести неможливо, експерт складає мотивований висновок про неможливість провести експертизу" [150].

Пленум Верховного Суду України також в основному акцентує увагу на дотриманні процесуальної форми і рекомендує, що перш ніж використовувати як джерела доказів висновок експерта (експертів), необхідно „...з'ясувати, чи було додержано вимоги законодавства при призначенні та проведенні експертизи; чи не було обставин, які виключали участь експерта у справі; компетентність експерта і чи не вийшов він за межі своїх повноважень; достатність поданих експертові об'єктів дослідження; повноту відповідей на порушені питання та їх відповідність іншим фактичним даним; узгодженість між дослідницькою частиною та підсумковим висновком експертизи; обґрунтованість експертного висновку та його узгодженість з іншими матеріалами справи..." [177]. І тільки з'ясувавши перелічені питання, отримавши на них позитивні відповіді, слідчий (суд) може використовувати як джерела доказів висновок експерта (експертів).

А.Р. Бєлкін пропонує обумовити у законі порядок використання для оцінки правильності, достовірності та повноти висновку експерта „...допомоги (консультацій) незалежних фахівців..." [14, с. 236]. Як уже зазначалося, висновок експерта – джерело фактичних даних, які можуть мати значення для правильного вирішення справи. Відповідно до чинного законодавства суд, прокурор, слідчий і особа, яка провадить дізнання, оцінюють отримані докази за своїм внутрішнім переконанням, яке повинно ґрунтуватися на всебічному, повному й об'єктивному роз-

гляді всіх обставин справи у сукупності. Тому нічиї думки, у тому числі й консультації незалежних спеціалістів, не повинні впливати на внутрішнє переконання особи, яка веде розслідування, чи суду. Спеціаліст же необхідний слідчому для сприяння у виявленні, закріпленні та вилученні доказів (ст. 128-1 КПК України), а не для оцінки цих доказів та їх джерел, одним з яких і є висновок експерта. При цьому висновок експерта повинен бути категоричним і зрозумілим. Якщо висновок експерта не досить зрозумілий, законодавством передбачена можливість призначення додаткової експертизи (ст. 75 КПК України).

У юридичній літературі протягом тривалого часу обговорюється питання доказового значення можливого (імовірного) висновку експерта. Більшість юристів підтримують думку про те, що такий висновок доказового значення не має. В.Є. Коновалова вказує, що „...яким би не був рівень можливості висновку експерта, він не стає достовірним знанням, викладені в ньому висновки залишаються припущеннями і тільки у такій якості оцінюються слідчим та судом..." [75, с. 148]. Такої ж думки дотримується і М.М. Михеєнко, який зазначає, що „...імовірний висновок експерта – це тільки припущення, яке навіть у сукупності з іншими, достовірними даними, не може бути покладене в основу рішення у справі. Як виняток з цього правила, можна розглядати ті випадки, коли в справі є сумніви, які не можна усунути і вони тлумачаться на користь обвинуваченого..." [112, с. 90]. Як альтернативу імовірному висновку, на нашу думку, доцільно застосовувати допит експерта на предмет неможливості надати категоричний висновок при наявному обсязі зібраного для експертного дослідження матеріалу. При такому підході буде заощаджуватись і час, відведений для провадження досудового розслідування, і матеріальні витрати будуть мінімальними.

Вивчення практики розслідування 150 кримінальних справ, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, показало, що на стадіях досудового слідства слідчими податкової міліції призначаються та проводяться первинні (94 %) та повторні (6 %), основні (92 %) та додаткові (8 %) експертизи.

У разі необхідності дослідження узагальнених обставин справ призначаються також: комісійні (2 %) та комплексні (1 %) експертизи.

М.М. Михеєнко, В.П. Шибіко та А.Я. Дубинський первинними називають „...експертизи, які призначаються в даній справі та з даних

питань вперше..." [117, с. 126–129]. Аналогічне визначення дається і Пленумом Верховного Суду України [147].

При розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів вперше найчастіше призначаються судово-бухгалтерська експертиза (75 %) з приводу визначення правильності застосування чинних норм бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства в ході перевірки дотримання податкового законодавства та об'єктивності виявлених порушень, викладених ревізійними службами ДПС в акті перевірки, почеркознавча експертиза (47 %) – з приводу визначення виконавця документа, підпису, накладеної на документ резолюції тощо, та трасологічна експертиза (14 %) – з приводу встановлення тотожності принтера, на якому був роздрукований документ, відбитків печаток, штампів тощо.

На думку М.М. Михеєнка, В.П. Шибіко та А.Я. Дубинського, основними вважаються експертизи, що „...вирішують коло питань, яке при призначенні експертизи здається повним..." [117, с. 129]. Прикладом таких експертиз при розслідуванні фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть бути криміналістичні експертизи документів, підписів, відбитків печаток тощо.

За змістом ст. 75 КПК України, додаткова експертиза призначається слідчим податкової міліції після розгляду висновку основної експертизи, коли з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку шляхом допиту експерта неможливо.

У п. 10 Пленуму Верховного Суду зазначається, що „...висновок визнається неповним, якщо експерт дослідив не всі подані йому об'єкти чи не дав вичерпних відповідей на поставлені перед ним питання. Неясним вважається висновок, який нечітко викладений або має невизначений, неконкретний характер..." [147].

Додаткову експертизу слідчий призначає мотивованою постановою (ст. 203 КПК України).

У постанові про призначення додаткової експертизи Пленум Верховного Суду України рекомендує вказувати, які ж конкретно висновки експерта вважаються „...неповними чи неясними або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження..." [147].

До постанови додається висновок основної експертизи з усіма наявними додатками.

Проведення додаткової експертизи може бути доручено тому самому або іншому експертові (ч. 5 ст. 75 КПК України).

Повторна експертиза призначається, коли є сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю або з тим, що він суперечить іншим матеріалам справи, а також за наявності істотного порушення процесуальних норм, що регламентують порядок призначення і проведення експертизи. Істотними можуть визнаватися, зокрема, „...порушення, що призвели до обмеження прав обвинуваченого чи інших осіб..." [147].

Чинним законодавством проведення повторної експертизи доручається тільки іншому експертові або іншим експертам (ч. 6 ст. 75, ст. 203 КПК України) [147].

Наприклад, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, призначення повторної судово-бухгалтерської експертизи може мати місце у зв'язку зі скаргою обвинуваченого на неприйняття експертом до уваги всіх наявних у кримінальній справі матеріалів; виявленням слідчим зацікавленості експерта у результатах експертизи тощо.

У постанові про призначення повторної експертизи зазначаються обставини, що викликають сумніви у правильності попереднього висновку експерта.

Коли виникає необхідність у дослідженні нових об'єктів або коли змінюються вихідні дані, призначається нова експертиза, а не повторна чи додаткова.

Як правило, експертиза проводиться одним експертом і лише в окремих випадках (особлива складність, повторність тощо) – кількома, тобто комісією. У такому випадку до комісії входять фахівці однієї галузі знань. Наприклад, на стадіях досудового слідства у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, судово-бухгалтерська експертиза проводиться групою експертів з причини великого обсягу наданого органами слідства матеріалу, що підлягає дослідженню, та багатопрофільності діяльності порушника податкового законодавства (торгівля, виробництво, зовнішньоекономічна діяльність тощо).

Відповідно, комісія експертів може бути створена органом розслідування чи за його рішенням керівником судово-експертної установи [147].

Комплексна експертиза – це наукове дослідження експертом одного і того ж об'єкта шляхом використання даних з різних галузей знань. Така „...експертиза є однією з форм парного наукового співробітництва (знання одного дослідника доповнюються знаннями іншого), що розширює можливості експертизи" [224, т. 2, с. 335].

Прикладом проведення комплексної експертизи при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, може бути дослідження документа експертами різних галузей: виявлення наявних слідів пальців рук (дактилоскопічна експертиза), дослідження шрифту, яким був надрукований документ з метою встановлення принтера, на якому роздрукували цей документ (трасологічна експертиза), та встановлення особи, яка наклала резолюцію на документі (почеркознавча експертиза).

У разі призначення та проведення комплексних експертиз у справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, важливе значення може мати черговість їх проведення. Недотримання цієї умови іноді призводить до видозміни об'єкта дослідження в ході одних експертних обстежень і неможливості потім працювати з цим же об'єктом іншому дослідникові. Так, у наведеному прикладі першою повинна виконуватися дактилоскопічна експертиза. У разі порушення цієї вимоги на документі залишаться відбитки пальців рук дослідників і провести дактилоскопічну експертизу буде неможливо.

Комісійна експертиза називається комплексною, „...коли її через багатопредметність поставлених слідчим чи судом питань проводять спільно спеціалісти з різних галузей знань, експерти різних спеціальностей..." [117, с. 128]. Наприклад, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів досліджуються документи податкового та бухгалтерського обліку порушника податкового законодавства криміналістом і спеціалістом з бухгалтерського обліку, спеціалістом з податкового обліку та товарознавства тощо.

Вивчення та узагальнення практики розслідування фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та власний слідчий досвід дають підстави говорити про те, що у 100 % цієї категорії кримінальних справ експертизи призначаються і проводяться на стадії досудового розслідування. Так, у разі необхідності проведення експертизи слідчий податкової міліції (співробітник оперативного підрозділу (як особа, яка провадить дізнання) складає мотивовану постанову, у якій, крім даних, зазначених у ст. 130 КПК України, вказує підстави для

проведення експертизи, прізвище експерта або назву установи, експертам якої доручається провести експертизу, питання, з яких експерт повинен дати висновок, об'єкти, які потрібно дослідити, а також перелічує матеріали, що пред'являються експертові для ознайомлення (ст. 196 КПК України).

Законодавством передбачено, що експертиза може призначатися тільки після порушення кримінальної справи. Момент її призначення визначає особа, яка проводить розслідування, виходячи з особливостей справи та слідчої ситуації, що виникла під час її розслідування.

З метою забезпечення можливості подальшого використання висновку експерта як джерела доказів при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів питання, з яких експерт повинен дати висновок, мають бути чітко визначеними і конкретними. Їх доцільно групувати за об'єктами дослідження, а іноді – за епізодами справи. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, зазвичай питання слідчими групуються за видами податків, зборів, інших обов'язкових платежів, неправильне нарахування чи несплата яких виявлені перевіркою.

Взаємопов'язані питання формулюються в логічній послідовності з тим, щоб у разі необхідності відповіді на перші з них могли використовуватися при вирішенні наступних.

Як ми вже зазначали, формулюючи питання і визначаючи матеріали, які необхідно надати експертові, слідчий податкової міліції має право скористатися допомогою спеціалістів, якими є ревізори-інспектори державної податкової служби. Самі експерти також можуть надавати консультації як спеціалісти.

Під об'єктами і матеріалами, що надсилаються або вручаються експерту при призначенні експертизи з питань порушення податкового законодавства, необхідно розуміти:

– речові докази, що підлягають дослідженню (первинні документи бухгалтерського обліку, документи податкової та бухгалтерської звітності тощо);

– протоколи слідчих дій та інші документи, у яких зафіксовані обставини справи, що досліджуватимуться (протоколи допитів службових осіб та ревізорів-інспекторів, які виявили порушення податкового законодавства, акти перевірки дотримання податкового законодавства та додатки до них тощо);

– зразки для експертного дослідження (експериментальні та вільні зразки почерку та підписів службових осіб підприємства-порушника податкового законодавства, відбитки печаток, штампів, машинопису тощо);

– інші матеріали, які містять відомості, що можуть мати значення для давання висновку (ці матеріали можуть містити відомості про особливості вилучення, фіксації, зберігання об'єктів дослідження тощо).

У випадках, коли експерту необхідно використати значну кількість відомостей про обставини справи, наприклад, при проведенні судово-бухгалтерських, судово-товарознавчих, психіатричних і деяких інших експертиз, допустимим є направлення йому всіх матеріалів справи.

Якщо у справі призначається декілька експертиз, про кожну з них складається окрема постанова, навіть у разі проведення їх співробітниками однієї установи. Наприклад, у ході розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів часто виникає потреба одночасно призначити судово-бухгалтерську, почеркознавчу та техніко-криміналістичну експертизу документів.

Необхідні для експертного дослідження зразки почерку підозрюваного (обвинуваченого) та інші зразки при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, слідчі податкової міліції одержують, керуючись вимогами ст. 199 КПК України.

До таких зразків відносять достовірно належні певній особі зразки почерку, підпису, відбитки пальців рук, відбитки фірмових печаток, штампів тощо. Вони використовуються як порівняльні матеріали при експертному дослідженні документів, предметів зі слідами рук, документів та інших об'єктів.

Зразки, які відбираються для експертного дослідження у ході розслідування фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, поділяються на вільні та експериментальні.

До вільних зразків М.М. Михеєнко, В.П. Шибіко та А.Я. Дубинський відносять ті, „...що існували раніше, до призначення експертизи (як правило, до порушення кримінальної справи)..." [121, с. 254]. Вилучаються вони у процесі виїмки, а іноді – у процесі обшуку й оформляються відповідним протоколом. Так, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, до вільних зразків почерку, підпису порушника податкового законодавства, машинопису, відбит-

ків фірмових печаток, штампів можна віднести такі, що існували до перевірки дотримання податкового законодавства, у ході якої виявлено факти несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що стали приводом до порушення кримінальної справи.

На думку цих же вчених, експериментальні – це зразки, „...які спеціально створюються для проведення даної експертизи (вже у зв'язку з розслідуванням кримінальної справи)..." [121, с. 254].

За необхідності проведення експертизи слідчий податкової міліції виносить постанову про вилучення або відібрання зразків почерку та інших зразків, необхідних для експертного дослідження.

У постанові зазначається, з якою метою, у кого і які зразки підлягають вилученню або відібранню. Якщо для одержання зразків залучається спеціаліст, то вказуються його прізвище, спеціальність і посада. Про відібрання зразків обов'язково складається протокол за тими ж правилами, що і протокол слідчої дії (ст. 85 КПК України).

У ході розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, частіше за інші відбираються для дослідження зразки підписів і почерку службових осіб суб'єктів господарювання та фізичних осіб, причетних до підприємницької діяльності, відбитки фірмових печаток і штампів юридичних осіб.

Зразки зберігаються за правилами зберігання речових доказів (ст. 79-81 КПК України).

Після проведення необхідних досліджень експерт складає висновок.

У висновку експерта повинно бути зазначено: коли, де, ким (прізвище, освіта, спеціальність, учений ступінь і звання, посада експерта), на якій підставі була проведена експертиза, хто був присутній при проведенні експертизи, питання, що були поставлені експертові, які матеріали експерт використав та які провів дослідження, мотивовані відповіді на поставлені питання. Коли при проведенні експертизи експерт виявить факти, що має право значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання, він вправі на них вказати у своєму висновку. Висновок підписується експертом (ст. 200 КПК України).

Якщо експертизу проводили декілька експертів однієї спеціальності (комісійна експертиза) і вони дійшли згоди, то ними дається і підписується загальний висновок, а якщо ні – то кожний з них складає і підписує свій висновок окремо.

У разі необхідності проведення експертизи декількома експертами різних спеціальностей призначається комплексна експертиза. За результатами проведення такої експертизи, кожний експерт має право підписати ту частину висновку, що відображає перебіг і результати проведених ним особисто досліджень, або ж загальний висновок, якщо всі вони мають знання, що є необхідними для сукупної оцінки результатів проведених досліджень, і на цій підставі дійшли єдиної думки. [121, с. 129]. До висновку додається ілюстративний матеріал: фотознімки, схеми, креслення тощо.

На стадії досудового розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, результати дослідження експерта дають слідчому підстави для побудови версій у кримінальній справі та проведення відповідних слідчих дій, а співробітникам оперативних підрозділів – для проведення оперативно-розшукових заходів, спрямованих на пошук, виявлення й закріплення фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, тобто встановлення фактичних даних та їх джерел.

Вони також сприяють спростуванню неправди, пред'явленню обвинувачення винним особам, реабілітації невинних осіб, помилково обвинувачених в умисному ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, якого вони не чинили і за що не повинні нести кримінальної відповідальності, вирішенню інших завдань, які виникають під час розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Виходячи з важливості висновків окремих видів експертиз як джерел встановлення фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вважаємо за потрібне більш детально зупинитись на їх призначенні та проведенні.

Так, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, судово-бухгалтерські експертизи проводяться частіше за інші (у 75,3 % з числа вивчених справ).

Ця експертиза призначається та проводиться у тих випадках, коли висновки про порушення податкового законодавства, викладені органами ДПС в акті перевірки, викликають сумніви й опротестовуються представниками суб'єкта господарювання, діяльність якого була перевірена. За допомогою судово-бухгалтерської експертизи досліджуються результати перевірки: обґрунтованість та правомірність виявлених і викладених в акті порушень податкового законодавства,

розміри донарахованих податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Предметом дослідження цього виду експертизи є виробнича і фінансово-господарська діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, відбита в документах бухгалтерського та податкового обліку, облікових регістрах й інших документах з питань повноти і правильності обчислення та сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що піддаються аналізу у зв'язку з розслідуванням даної категорії злочинів, для вирішення яких виникає необхідність у використанні знань у галузі бухгалтерського обліку й економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання.

На думку В.В. Лисенка [92, с. 156–160], судово-бухгалтерська експертиза у ході проведення досудового розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, призначається і проводиться за наявності:

– протиріч між матеріалами перевірки дотримання податкового законодавства і матеріалами кримінальної справи;

– протиріч між результатами первинної і повторної перевірки дотримання податкового законодавства;

– непідтвердженого документально розміру матеріальних збитків, установленого перевіркою;

– фактів порушення податкового законодавства, що призвели до заниження чи приховування об'єктів оподатковування й у цілому – до несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та цільових фондів;

– неправильного оформлення фінансово-господарських операцій, руху коштів та їх невідповідності встановленим вимогам ведення бухгалтерського та податкового обліків, звітності і чинним нормативним актам;

– сумнівів у правильності використаних методів дослідження при проведенні перевірки дотримання податкового законодавства і відповідності їм отриманих висновків;

– відмови осіб, що ревізували, у прийнятті від службових осіб суб'єкта господарювання, що перевірявся, документів, наданих з метою виправдання виявлених порушень податкового законодавства;

– неналежного дослідження ревізійними службами ДПС стану бухгалтерського та податкового обліку і звітності суб'єкта господарювання, що перевірявся, і невідповідності його встановленому порядку;

– невстановлення перевіряючими обставин, що сприяли вчиненню ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також з метою формування пропозицій щодо їх усунення;

– обґрунтованого клопотання осіб, діяльність яких була піддана дослідженню з питань повноти і правильності обчислення та сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

– невизначеного кола осіб, відповідальних за повноту і правильність обчислення та сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів та цільових фондів, які допустили виявлені порушення.

Висновок судово-бухгалтерської експертизи дозволяє встановити додаткові докази у кримінальній справі шляхом використання спеціальних знань та допомагає усунути наявні суперечності в матеріалах справи.

У ході судово-бухгалтерської експертизи досліджуються не тільки документи бухгалтерського обліку, а й інші матеріали кримінальної справи.

За наявності підстав для проведення судово-бухгалтерської експертизи слідчий проводить підготовку необхідних для цього матеріалів. Як правило, у слідчій практиці виникають окремі труднощі, пов'язані з виявленням підстав для призначення даної експертизи, підготовкою матеріалів і складанням завдання експерту. У таких випадках найбільш ефективним є використання допомоги фахівця, що володіє знаннями у даній галузі. Допомога його може бути отримана як у процесуальній, так і в непроцесуальній формі. Фахівець у даному випадку може висловити пропозиції про підстави проведення експертизи, про матеріали, що необхідно надати у розпорядження експерта, а також надати допомогу у формулюванні питань і складанні завдання.

З метою отримання найбільш повних і обґрунтованих відповідей на поставлені питання (висновків експерта) разом з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи у розпорядження експерта надаються:

– акт документальної перевірки дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання (у тому числі акти додаткових чи повторних перевірок);

– первинні документи, облікові регістри й інші документи, що відображають фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання;

– реєстраційні документи суб'єкта підприємницької діяльності;

– накази про призначення на посаду, службові інструкції осіб, відповідальних за повноту і правильність обчислення й сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;

– протоколи допитів обвинувачених, свідків, протоколи очних ставок, протоколи огляду документів, що стосуються події, яка розслідується;

– висновки інших експертів і фахівців.

Погоджуємося з думкою В.В. Лисенка про те, що „...одержання ефективних результатів експертного дослідження, які могли б бути використані як докази, вимагає від слідчого встановлення постійного контакту з експертом..." [92, с. 156]. У випадку виникнення необхідності представити відсутні матеріали і документи експерт про це повідомляє слідчого клопотанням. Слідчий, провівши відповідні слідчі дії (при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, як правило, виїмку, допит, огляд тощо), надає отримані матеріали в розпорядження експерта.

Експерт-бухгалтер у процесі експертного дослідження може розглянути питання більш широко, якщо він вважає це потрібним (ст. 200 КПК України). Головним у цьому випадку є те, щоб дослідження не виходило за межі його компетенції.

Результати, отримані у процесі дослідження, відображаються у висновку експерта, що підлягає вивченню й аналізу слідчим. У випадку встановлення певних неточностей (помилки у підрахунках, редакційні помилки тощо), для уточнення окремих положень, відповідно до вимоги ст. 201 КПК України, може бути допитаний експерт, що роз'яснить зміст висновку і проведених ним операцій у процесі дослідження. Процесуальні проблеми допиту експерта нами розглядалися раніше.

Крім випадків проведення судово-бухгалтерських експертиз, ураховуючи специфіку розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, часто виникає необхідність у використанні спеціальних знань у галузі почеркознавства та технічного дослідження документів, тобто призначення техніко-криміналістичних та почеркознавчих експертиз.

Наприклад, це може бути викликано необхідністю дослідження документів, що відображають фінансово-господарську діяльність порушника податкового законодавства, на предмет установлення конкретного виконавця рукопису (тексту, підпису, цифрового запису

тощо), розпізнання часу й умов виконання конкретного рукопису, стану виконавця; установлення способу виготовлення документа чи нанесення тексту і посвідчуючих знаків, виявлення підробок; вирішення питань про властивості матеріалів та інструментів, використаних для письма, і встановлення їх групової належності, спільності чи тотожності джерела походження.

Об'єктом дослідження зазначених експертиз виступають, як правило, документи бухгалтерського та податкового обліку: рахунки-фактури, накладні на відпуск (отримання) продукції, журнали-ордери, платіжні доручення, квитанції до прибуткових (видаткових) касових ордерів, товарно-транспортні накладні, податкові декларації, чорнові записи і т. ін.

Результативність використання як джерел доказів висновків розглянутого виду експертиз залежить від багатьох чинників, насамперед від своєчасного прийняття рішення про необхідність експертних досліджень даних, що знайшли відображення в документах. Так, необхідність в експертному дослідженні документів може виникати у процесі вивчення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання; під час проведення допиту свідка, підозрюваного, обвинуваченого. Отримані в ході розслідування дані повинні знаходити висвітлення в поепізодному і загальному планах розслідування справи. Це, на думку В.В. Лисенка, „...дозволяє своєчасно призначити проведення відповідних експертиз і провести повне дослідження необхідних матеріалів..." [92, с. 166].

На етапі підготовки до призначення почеркознавчої чи технико-криміналістичної експертизи документів слідчий, у разі необхідності, може ознайомитися зі спеціальною літературою в даному напрямі. В окремих випадках він може скористатися допомогою відповідного фахівця в непроцесуальній формі. Зазначеним чином доцільно отримати інформацію про можливості й існуючі методики проведення експертних досліджень. Фахівець може надати допомогу у визначенні послідовності проведення почеркознавчої і техніко-криміналістичної експертиз документів, а також, у разі потреби, у проведенні комплексної експертизи.

Об'єктом дослідження техніко-криміналістичної експертизи у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть виступати як у цілому документи, так і окремі їх частини (підпис, текст, відбиток печатки чи штампа, рукописні записи,

матеріали, що застосовувалися для виготовлення документа, інструменти для письма, пристосування для нанесення тексту документа тощо). На етапі підготовки підлягають вирішенню питання про вибір експертної установи, підготовку необхідних матеріалів і експериментальних зразків для порівняльного дослідження, а також комплексу питань, що підлягають вирішенню в ході експертного дослідження.

Існуючі методики проведення техніко-криміналістичних експертиз документів дозволяють визначити спосіб внесення змін і доповнень у документ; установити зміст ушкодженого тексту; установити ознаки і зміст копіювання; визначити час виготовлення тексту, окремих фрагментів чи всього документа; установити способи підробки тексту чи підписів у документах, ідентифікувати пристосування, за допомогою якого виконано текст, відбиток печатки чи штампа.

В.В. Лисенко зазначає [92, с. 156–160], що з висновків технікокриміналістичної експертизи документів можуть бути отримані фактичні дані (докази) про наступне:

а) експертиза реквізитів документів: чи вносилися зміни в первісний зміст документа та яким способом; який зміст первісних записів, що були змінені; яка послідовність нанесення записів, підписів, відбитка печатки в документі; чи виконані записи конкретним письмовим (друкуючим) приладом; чи одночасно (в один прийом) виконано кілька екземплярів документа;

б) експертиза відбитків друкованих форм і пристроїв: чи залишений відбиток конкретним екземпляром печатки (штампа); чи залишені кілька відбитків у різних документах однією і тією самою печаткою (штампом);

в) експертиза машинописних текстів та інших літеродрукувальних пристроїв: чи надрукований документ на конкретній друкарській машинці (принтері); чи в один прийом надрукований документ (чи немає дописок); чи одночасно надруковані кілька екземплярів документа.

Висновки судово-почеркознавчої експертизи у справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть бути джерелом встановлення фактичних даних (доказів) наступного характеру: чи придатний конкретний текст, підпис для дослідження з метою ідентифікації особи виконавця; ким з числа визначених осіб виконаний рукописний текст або його частина; ким з числа конкретних осіб виконані цифрові записи; чи не виконаний текст різних документів

однією особою; чи виконаний текст документа і підпис у ньому однією особою.

Розглянуті експертизи проводяться, як правило, експертами системи МВС, науково-дослідних інститутів судових експертиз та їх регіональних відділень.

Залежно від обставин учиненого ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у ході досудового розслідування можуть бути призначені та проведені й інші експертизи. Обгрунтовано висловлюється думка Д. Великим [25, с. 46–47] та іншими [124, с. 3] про формування методик дослідження і необхідність проведення у кримінальних справах, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, податкової експертизи.

У п. 13 Пленуму Верховного Суду України вказано, що у випадках, коли у справі щодо одного й того ж предмета проведено декілька експертиз, у тому числі комплексна, комісійна, додаткова чи повторна, орган розслідування повинен дати оцінку кожному висновку з погляду всебічності, повноти й об'єктивності експертного дослідження. Такій оцінці підлягають також окремі висновки експертів – членів комісійної чи комплексної експертизи, які не підписали спільний висновок [147].

Разом з тим, „...не повинна віддаватись перевага висновку експертизи лише тому, що вона проведена комісійно, повторно, експертом авторитетної установи або тим, хто має більший досвід експертної роботи тощо..." [147].

Як ми вже зазначали, висновок експерта у кримінальній справі, порушеній за ознаками ст. 212 КК України, для слідчого податкової міліції не є обов'язковим, але незгода з ним повинна бути мотивована у відповідній постанові (ч. 4 ст. 75 КПК України).

На нашу думку, позитивним є закріплення порядку оцінки висновку експерта і підстав для призначення додаткової та повторної експертиз у ст. 282 проекту нового КПК України [150], яка так і називається „Оцінка висновку судової експертизи": „...1. Висновок судової експертизи оцінюється особою, яка здійснює дізнання, слідчим, прокурором, судом, суддею, слідчим суддею у сукупності з іншими доказами. Висновок судової експертизи не є обов'язковим, але незгода з ним повинна бути мотивована у відповідній постанові, ухвалі, вироку.

2. Якщо висновок судової експертизи буде визнано неповним або недостатньо зрозумілим, або виникли нові питання, що стосуються

раніше досліджуваних обставин кримінальної справи, особа, яка здійснює дізнання, слідчий, прокурор, суд, суддя, слідчий суддя можуть призначити додаткову експертизу.

3. Якщо висновок судового експерта викликає сумнів у його правильності, обґрунтованості, суперечить іншим доказам у справі або встановлено нові факти, які можуть вплинути на висновки експерта, або при призначенні і проведенні експертизи було допущено істотне порушення вимог цього Кодексу особа, яка здійснює дізнання, слідчий, прокурор, суд, суддя, слідчий суддя призначають повторну судову експертизу.

З викладеного можна зробити *висновки:*

1. Ураховуючи зміст, який вкладається в термін „висновок експерта", у кримінальному судочинстві України доцільно:

– маючи на увазі процесуальний документ, у якому відображаються хід і результати експертного дослідження, застосовувати термін „висновок судової експертизи";

– термін „висновок (висновки) експерта (експертів)" вживати тільки у тих випадках, коли йдеться про підсумкову частину висновку судової експертизи, де містяться безпосередньо відповіді експерта (експертів) на поставлені запитання;

– маючи на увазі процесуальне джерело доказів, про яке йдеться у ч. 2 ст. 65 КПК України, застосовувати термін „висновок судової експертизи".

2. У переліку процесуальних джерел доказів, наведеному в ч. 2 ст. 65 КПК України, доцільно замінити словосполучення „висновком експерта" словосполученням „висновком судової експертизи".

3. З метою отримання повного та ґрунтовного висновку експерта при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, слідчим податкової міліції доцільно при формулюванні питань і визначенні обсягу матеріалів, які необхідно надати експертові, використовувати допомогу спеціалістів. Позитивні результати дає залучення як спеціалістів ревізорів-інспекторів державної податкової служби, які проводили перевірку дотримання податкового законодавства і виявили факти несплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Також самі експерти можуть надавати консультації як спеціалісти.

4. Ураховуючи, що спеціалісти ДПС є фахівцями високого класу з бухгалтерського та податкового обліку, глибоко орієнтуються у проблемах застосування податкового законодавства, що забезпечить

надання якісних експертних висновків у кримінальних справах, доцільно надати органам ДПС України право проводити експертизи з питань дотримання податкового законодавства.

2.6. Протоколи слідчих і судових дій як джерело доказів у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України

КПК України протоколи слідчих і судових дій включає до переліку джерел доказів, наведеного у ч. 2 ст. 65 КПК України як самостійні види джерел доказів.

Вивчення практики розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 99 % випадків протоколи слідчих дій використовуються слідчими податкової міліції як джерела встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів при складанні обвинувальних висновків. Використання фактів у такій якості протоколів судових дій не виявлено. Суди при обґрунтуванні постановленого вироку в 96 % випадків використовують фактичні дані, встановлені за допомогою протоколів слідчих дій, проведених на стадіях досудового слідства. Фактів встановлення доказів ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів за допомогою протоколів судових дій за результатами вивчення 150 кримінальних справ нами не виявлено.

Згідно з п. 20 ст. 32 КПК України протокол у кримінальному судочинстві – це документ про проведення слідчих і судових дій, про їх зміст і наслідки.

Ураховуючи положення чинного кримінально-процесуального законодавства України, під протоколами слідчих (судових) дій при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, необхідно розуміти документ про проведення певних слідчих (судових) дій, спрямованих на виявлення, перевірку, закріплення й дослідження доказів вчинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, про зміст цих дій та їх наслідки.

У КПК України наведений вичерпний перелік способів, за допомогою яких здійснюється збирання доказів та їх джерел. Найбільшу

питому вагу має проведення слідчих та судових дій. До них належать допити, очні ставки, обшуки, виїмки, огляди, пред'явлення для впізнання тощо. Провадження не передбачених у КПК України слідчих дій з метою встановлення фактичних даних (доказів) недопустиме.

Щодо протоколів судових дій, то тут маються на увазі протоколи судових засідань суду першої інстанції та апеляційного суду. Ці положення закріплені у ст. 84, 87 КПК України.

М.М. Михеєнко зазначає, що законодавець не перераховує, протоколи яких саме слідчих та судових дій безпосередньо є джерелами доказів [112, с. 92]. Ми вважаємо, що такий перелік і не потрібен. У цьому випадку необхідно дотримуватися інших, більш важливих, ніж простий перелік назв слідчих і судових дій, критеріїв визнання протоколів слідчих та судових дій джерелами доказів.

Так, відповідно до змісту ст. 82 КПК України, протоколи слідчих і судових дій будуть джерелами доказів вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, при дотриманні двох умов: по-перше, якщо вони складені й оформлені у порядку, передбаченому КПК України і, по-друге, якщо в них підтверджуються обставини і факти, що мають значення для правильного вирішення справи, порушеної за ознаками ст. 212 КК України (ст. 82 КПК України).

Ураховуючи, що випадки використання протоколів судових дій для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів нам не зустрічались, більш детально будуть проаналізовані як джерела доказів протоколи слідчих дій.

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, на стадіях досудового слідства слідчими та співробітниками оперативних підрозділів податкової міліції, а також прокурором застосовується загальний порядок складання протоколів слідчих дій, викладений у ст. 85, 85-1, 85-2, 87, 87-1 КПК України, який конкретизується у статтях КПК про проведення відповідної слідчої дії.

Беручи до уваги думки М.М. Михеєнка, В.П. Шибіко та В.Я. Дубинського, вважаємо, що „...порушення правил складання і засвідчення протоколу слідчої та іншої процесуальної дії викликає сумнів у вірогідності викладених у ньому відомостей і тягне недопустимість використання їх у справі..." [117, с. 138] про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Джерелами доказів у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є протоколи будь-яких слідчих дій, передбачених КПК України, крім допитів свідків, підозрюваних і обвинувачених, очних ставок. Протоколи допитів та очних ставок вважаються засобами фіксації показань цих осіб, так як у цьому випадку саме показання цих осіб буде джерелом доказів.

Згідно зі ст. 85, 87 КПК України у протоколі про кожну слідчу дію мають бути зазначені: місце і дата його складання, посади й прізвища осіб, які проводять цю дію, прізвища осіб, які брали участь у проведенні відповідної слідчої дії, адреси цих осіб, роз'яснення їх прав та обов'язків, зміст проведеної дії, час її початку й закінчення, усі істотні для справ обставини, виявлені при виконанні даної слідчої дії.

Протокол зачитується всім особам, які брали участь у проведенні слідчої дії, при цьому їм роз'яснюється їх право робити доповнення чи зауваження. Зазначені особи можуть ознайомитися з протоколом особисто. Вставки й поправки повинні бути застережені у протоколі перед підписами. Ці вимоги закріплені у ч. 2, 3 ст. 85 КПК України.

Протокол підписують: особа, яка провадила слідчу дію, допитана особа, а також спеціаліст, перекладач, поняті, якщо вони були присутні або брали участь у проведенні цієї дії. Якщо хто-небудь з цих осіб через фізичні вади або з інших причин не може особисто підписати протокол, то для цього запрошується стороння особа. Коли особа, яка брала участь у проведенні слідчої дії, відмовляється підписати протокол, про це зазначається у протоколі й стверджується підписом особи, яка проводила слідчу дію. Іноді для більшої переконливості ця процедура виконується за участю понятих.

Як ми вже зазначали, при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів найчастіше проводяться такі слідчі дії, як виїмка, обшук, огляд місця події та огляд предметів і документів. Перелічені слідчі дії в основному проводяться в офісах, на складах та в інших приміщеннях, що використовуються порушниками податкового законодавства з метою отримання прибутку. Огляд документів, предметів, які стосуються події злочину, передбаченого ст. 212 КК України, може проводитися як за місцем їх вилучення, так і в кабінеті слідчого. Протоколи зазначених слідчих дій і вважаються процесуальними джерелами доказів.

До протоколу слідчої дії можуть бути додані фотознімки, матеріали звукозапису, кінозйомок, відеозапису, плани, схеми, зліпки та інші матеріали, які пояснюють і збагачують зміст протоколу (ч. 4, 5 ст. 85 КПК України). За чинним КПК вони не можуть виступати самостійним джерелом доказів.

У юридичній літературі вчені висловлюють різні думки з приводу доказової природи матеріалів, що додаються до протоколів слідчих дій.

Так, М.А. Селіванов вважає, що скульптурні моделі об'ємних слідів та відбитки слідів, які знаходяться на поверхні будь-якого об'єкта (предмета), є похідними речовими доказами, а схеми, креслення, малюнки, фотознімки, кінострічки, фонограми і т. ін. мають доказове значення як документи [164, с. 5, 7–8].

На думку Ф.М. Фаткулліна, знімки, відбитки, зображення – це не речове джерело доказів, а невід'ємна частина протоколу, що надає йому наглядність і дещо доповнює викладені у ньому відомості про ті матеріальні об'єкти, копією (відображенням) яких вони є; фонограма – це частина (додаток) будь-чиїх показань [196, с.147].

С.А. Шейфер стверджує, що „...протокол та додаток до нього утворюють комплексний доказ, елементи якого ніби взаємно доповнюють та збагачують один одного..." [217, с. 119].

На нашу думку, правильною є позиція М.М. Михеєнка та В.Я. Дорохова щодо цього питання. Вони вважають, що природа матеріалів, що додаються до протоколу слідчої дії, не є загальною, тому виключається можливість знайти однозначну відповідь на питання про їх доказове значення. Ці вчені справедливо наголошують, що фотознімки, кінострічки, плани, схеми є органічною частиною протоколу слідчої дії, коли словесного опису недостатньо для точної передачі відомостей про виявлені об'єкти, і вони є тільки ілюстрацією змісту протоколу, а не його частиною, якщо не несуть додаткової інформації [112, с. 94; 48, с. 87–88].

На підставі викладеного можна зробити ***висновки***:

1. Під протоколами слідчих дій як джерелами встановлення фактичних даних при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, необхідно розуміти документи про проведення певних слідчих дій, спрямованих на виявлення, перевірку, закріплення й дослідження доказів учинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, про зміст цих дій та їх наслідки.

2. На стадіях досудового слідства джерелами доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть виступати протоколи будь-яких слідчих дій, передбачених КПК України, крім допитів свідків, підозрюваних і обвинувачених, очних ставок. Протоколи допитів та очних ставок є лише засобами фіксації показань цих осіб, так як у даному випадку саме показання буде джерелом доказів.

3. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, джерелом встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів найчастіше є протоколи таких слідчих дій, як виїмка, обшук, огляд місця події, огляд документів, предметів, що стосуються події злочину.

4. До протоколу слідчої дії, проведеної у ході розслідування злочину, передбаченого ст. 212 КК України, можуть бути додані фотознімки, матеріали звукозапису, кінозйомок, відеозапису, плани, схеми, зліпки та інші матеріали, що пояснюють і збагачують зміст протоколу. Перелічені додатки є органічною частиною протоколу слідчої дії, коли словесного опису недостатньо для точної передачі відомостей про виявлені об'єкти, або тільки ілюстрацією змісту протоколу, а не його частиною, якщо вони не несуть додаткової інформації.

2.7. Протоколи з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, як джерело доказів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

До сьогодні в юридичній літературі не існує єдиної думки щодо питання про визнання доказами та допустимість використання у кримінальному судочинстві фактичних даних, отриманих за результатами оперативно-розшукової діяльності.

Основна причина полягає у тому, що оперативно-розшукова діяльність, не будучи процесуальною, фактично поєднується з нею при провадженні дізнання та досудового слідства.

Так, М.М. Михеєнко, А.М. Васильєв та М.П. Яблоков вважають, що збирання доказів та їх джерел як елемент доказування

повинно бути тільки процесуальною діяльністю. А оперативно-розшукова діяльність лежить за межами процесу доказування, тобто є непроцесуальною. Тому фактичні дані, отримані у результаті такої діяльності, доказового значення не мають і не можуть бути джерелами доказів [112, с. 17, 95; 22, с. 48–55].

На їх думку, при розслідуванні кримінальних справ ці дані можуть використовуватися лише як орієнтуюча інформація для виявлення носіїв доказової інформації та їх джерел, або при побудові версій та плануванні розслідування і провадження слідчих та інших процесуальних дій з метою одержання доказів та їх перевірки [112, с. 17, 95; 22, с. 48–55].

Такий категоричний підхід обумовлений тим, що протягом тривалого часу в Росії, а потім і у Радянському Союзі оперативно-розшукова діяльність здійснювалась на підставі одних лише таємних відомчих нормативних документів. Ніяких правил використання результатів оперативно-розшукової діяльності в доказуванні не було. Фактичні дані, отримані за результатами такої діяльності, також вважалися таємними. Розголошення джерел інформації, отриманої у ході оперативно-розшукової діяльності, не завжди допустиме. Ця умова і сьогодні, у разі неможливості перевірити джерело надходження інформації, перешкоджає використанню у кримінальному судочинстві фактичних даних, виявлених у ході проведення оперативно-розшукових заходів.

Але аналізуючи види злочинів, передбачених чинним КК України, що розслідуються слідчими податкової міліції, у тому числі й передбачені ст. 212 КК України, способи їх вчинення та вивчаючи особу, яка скоїла злочин, необхідно визнати, що використання у кримінальному процесі фактичних даних, отриманих оперативним шляхом, – об'єктивна необхідність.

Так, наприклад, процесуальними способами часто не вдається встановити місцезнаходження та вилучити документи бухгалтерського і податкового обліку, які є основними речовими доказами та джерелами доказів, що підтверджують умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, вчинене суб'єктом господарювання, відносно якого порушено кримінальну справу.

Ніхто категорично не заперечує, що при розслідуванні злочинів повинні використовуватися фактичні дані (докази), отримані за резуль-

татами процесуальної діяльності, що становить основний зміст досудового слідства. Але досвід боротьби зі злочинами у сфері оподаткування зарубіжних країн, які раніше зіткнулися з різними формами злочинності у цій сфері, організованими її видами, а також досвід розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, останніх років свідчать про те, що розкрити ці злочини, використовуючи тільки процесуальні способи, складно, а іноді й не можливо. У деяких випадках тільки застосування поряд з процесуальними засобами методів оперативно-розшукової діяльності дозволяє виявляти фактичні дані, які дають змогу встановлювати та викривати осіб, які ухилилися від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

А.Ф. Робозеров та Д.І. Бєдняков обґрунтовано вважають, що оперативно-розшукові заходи, що застосовуються при виявленні та розслідуванні злочинів, є однією зі складових процесу доказування і можуть бути одним із способів отримання доказів [155, с. 106–108; 12, с. 80–84].

Ускладнює проблему ще і той факт, що чинне кримінально-процесуальне законодовство України не містить норм, які б чітко регулювали питання про допустимість і недопустимість доказів та їх процесуальних джерел. У КПК України є норми, що регулюють окремі випадки недопустимості використання доказів та їх джерел у кримінальному судочинстві (ст. 62, ч. 3 ст. 68, 69, ч. 2 ст. 72 КПК України та ін.).

Як показав час, відсутність такої норми унеможливлює використання як доказів фактичних даних, отриманих за результатами оперативно-розшукової діяльності. Спроба вирішити це питання шляхом розширення кола джерел доказів та способів їх збирання, передбачених ст. 65 та 66 чинного КПК України, виявилася не зовсім вдалою.

Так, до 29 червня 2001 року у кримінально-процесуальному законодавстві України про матеріали оперативно-розшукової діяльності як про джерела доказів не йшлося (ч. 2 ст. 65 КПК України).

Способи збирання доказів містилися у ст. 66 КПК України. Проведення оперативно-розшукових заходів як спосіб збирання доказів КПК України також не було передбачено (ст. 66 КПК України у редакції 1984 року).

З 29 червня 2001 року набрав чинності Закон України „Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України", який розширив коло процесуальних джерел доказів і способів їх збирання [140, п. 37–38].

Цим законом до процесуальних джерел доказів віднесені протоколи з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів (ч. 2 ст. 65 КПК України).

Таким чином, законодавець формально надає можливість особі, яка провадить дізнання, слідчому, прокурору і суду у справах, що перебувають у їх провадженні, використовувати як докази документи і предмети, одержані у ході здійснення оперативно-розшукових заходів. Але відсутність чіткого визначення понять протоколів та додатків, складених уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, вимог до змісту і порядку оформлення цих протоколів та додатків не дає можливості практичним працівникам застосовувати їх у кримінальному судочинстві як джерела доказів.

На наш погляд, для того щоб безперешкодно використовувалися у кримінальному процесі як джерела доказів протоколи з відповідними додатками, складені уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, законодавець у КПК України повинен:

– визначити поняття „протокол", складений за результатами оперативно-розшукових заходів, який підлягає використанню як джерело доказів у кримінальному судочинстві;

– дати перелік оперативно-розшукових заходів, за результатами яких може бути складений протокол, що підлягає використанню як джерело доказів у кримінальному судочинстві;

– встановити обов'язкові вимоги до змісту протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів, та обсягу відомостей, що повинні у ньому зазначатись;

– визначити поняття додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів;

– встановити перелік та види допустимих додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів;

– визначити обов'язкові вимоги до змісту додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів.

Крім того, починаючи з 29 червня 2001 року, частина 3 ст. 66 КПК України дозволяє особі, яка провадить дізнання, слідчому, прокурору і суду у справах, що перебувають у їх провадженні, доручити співробітникам оперативних підрозділів проведення оперативно-розшукових заходів чи використання засобів для отримання фактичних даних, які можуть бути доказами у кримінальній справі. Таким чином,

формально розширене коло способів збирання доказів (фактичних даних). Але, разом з тим, не визначено:

– за яких умов особі, яка провадить дізнання, слідчому, прокурору і суду в справах, що перебувають у їх провадженні, дозволяється доручати співробітникам оперативних підрозділів проведення оперативно-розшукових заходів чи використання засобів для отримання фактичних даних, що можуть бути доказами у кримінальній справі;

– які види оперативно-розшукових заходів дозволяється проводити і які засоби використовувати для отримання фактичних даних, що можуть бути доказами у кримінальній справі;

– які умови проведення оперативно-розшукових заходів та використання засобів повинні бути виконані, щоб отримані фактичні дані могли бути визнані доказами у кримінальній справі.

Отже, як виявилося, не достатньо змінити закон, розширивши коло джерел доказів та способів їх збирання. Практика свідчить, що доказ, отриманий з передбаченого у законі джерела та законним способом, не завжди буває допустимим для використання у кримінальному судочинстві. Так, слідчими податкової міліції у 11,3 % з числа вивчених кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, протоколи з відповідними додатками, складеними за результатами оперативно-розшукових заходів, використовувалися як джерела доказів для встановлення фактичних даних при складанні обвинувального висновку у кримінальній справі, а суддями (у цій же категорії справ) при обґрунтуванні постановлених вироків матеріали оперативно-розшукової діяльності використовуються у 10,9 %.

Із наведених причин до сьогодні проблема безпосереднього використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності при доказуванні у кримінальних справах залишається відкритою.

У зв'язку з вищевикладеним заслуговує на увагу спроба вирішити питання допустимості використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності як доказів у ч. 2 ст. 158 проекту КПК України: „... 2. Доказами є також фактичні дані, зібрані органом дізнання в результаті оперативно-розшукових заходів відповідно до вимог законів України, якщо вони перевірені особою, яка здійснює дізнання, слідчим чи судом у порядку, передбаченому цим Кодексом" [150].

З метою визначення критеріїв допустимості використання фактичних даних, отриманих за результатами оперативно-розшукової діяльності, як докази при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212

КК України, нами проаналізовані положення чинного КПК України, Закону України „Про оперативно-розшукову діяльність", думки провідних учених-юристів та практичних працівників.

Так, Ю.М. Грошевий, Т.М. Мірошниченко, В.М. Хотинець та Ю.В. Хоматов дають визначення допустимості доказів як властивості, що характеризує „...зовнішні умови формування доказів та механізм залучення інформації в процес..." [79, с. 133].

На підставі наведеного визначення ними виділена сукупність вимог, які висуваються законом до процесу формування доказів, що складає інститут процесуальної допустимості. Відповідно до цих вимог належна до справи інформація повинна бути „...одержана з належного джерела; уповноваженою особою; законним способом і у належній процесуальній формі..." [79, с. 133].

Виходячи з викладеного, проведення оперативно-розшукових заходів можна вважати зовнішніми умовами формування фактичних даних, які після відповідної перевірки та оцінки можуть бути визнані доказами і використані у кримінальному процесі.

Ураховуючи, що оперативно-розшукова діяльність в основному регулюється Законом України „Про оперативно-розшукову діяльність", доцільним буде проаналізувати зміст зазначеного закону з позицій визначення умов та порядку проведення оперативними підрозділами податкової міліції оперативно-розщукових заходів та використання засобів для отримання фактичних даних, що можуть бути доказами у кримінальній справі, порушеній за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Відповідно до змісту Закону „Про оперативно-розшукову діяльність" завданням оперативно-розшукової діяльності є пошук фактичних даних про протиправні діяння окремих осіб та груп, відповідальність за які передбачена КК України, з метою припинення правопорушень та в інтересах кримінального судочинства [144, ст. 1].

Згідно зі ст. 8 цього Закону право виконувати завдання оперативно-розшукової діяльності, пов'язані з припиненням фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та пошуком фактичних даних про злочини, передбачені ст. 212 КК України, окремих осіб та груп осіб, які вчиняють ці злочини, надано виключно оперативним підрозділам податкової міліції [144, ст. 8].

Матеріали, отримані за результатами оперативно-розшукової діяльності, відповідно до положень зазначеного Закону, можуть вико-

ристовуватися при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, як приводи та підстави до порушення кримінальної справи або проведення невідкладних слідчих дій; для отримання фактичних даних, що можуть бути доказами у кримінальній справі; для попередження, припинення і розслідування злочину.

З цього приводу слушною є думка В.М. Тертишника, що при вирішенні питання про допустимість використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності у кримінальному судочинстві під матеріалами оперативно-розшукової діяльності необхідно розуміти не матеріали оперативної справи, а фактичні результати оперативних або розшукових заходів – фактичні дані про злочин та осіб, які його вчинили [186, с. 198].

Виходячи з переліку оперативно-розшукових заходів, які мають право проводити оперативні підрозділи податкової міліції, можна зробити висновок, що у процесі їх здійснення можуть бути отримані найрізноманітніші фактичні дані, джерела та носії доказової інформації, у тому числі й предмети (речі) та документи.

При цьому постає питання про документування результатів оперативно-розшукової діяльності, тобто про відображення результатів такої діяльності та окремих заходів оперативного характеру на відповідних носіях інформації.

Документування забезпечує повноту, надійність і об'єктивність зафіксованої інформації, контроль за належним збором фактичних даних. Основне призначення документування – можливість перетворення ряду фактичних даних, отриманих у ході оперативно-розшукової діяльності, у докази.

Статті 8 та 9 Закону України „Про оперативно-розшукову діяльність" закріпили право оперативних підрозділів податкової міліції, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, на документування результатів цієї діяльності. Однак закон не встановив інших форм документування (крім двох визначених комплексних форм – інформаційних систем та справ оперативного обліку), та „протоколу з відповідними додатками", який складається за результатами оперативно-розшукових заходів, перелік яких наведений у ст. 8.

Опитування співробітників слідчих підрозділів податкової міліції дало такі результати: 33 % серед опитаних слідчих під час розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, використовують матеріали оперативно-розшукової діяльності (в основному зібрані за

результатами контрольної закупки (83 %), 27 % відповіли, що можливо вони і використовували б такі матеріали, якщо б мали методичні роз'яснення щодо порядку їх використання; 40 % – не використовують.

Ураховуючи викладене, на наш погляд, у Законі „Про оперативно-розшукову діяльність" необхідно визначити поняття „протокол, складений за результатами оперативно-розшукових заходів", який підлягає використанню як джерело доказів у кримінальному судочинстві; встановити обов'язкові вимоги до змісту протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів, та обсягу відомостей, що повинні у ньому зазначатись; визначити поняття „додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів"; встановити перелік та види допустимих додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів; визначити обов'язкові вимоги до змісту додатків до протоколу, складеного за результатами оперативно-розшукових заходів.

У практичній діяльності оперативних підрозділів вважається правильним і таким, що не суперечить закону, використання наступних форм документування: рапорт, довідка, акт та протокол оперативно-розшукового заходу. Але при цьому в деяких випадках ототожнюється протокол оперативно-розшукового заходу з протоколом слідчої дії і, як наслідок цієї помилки, розповсюджується на порядок проведення та документування оперативно-розшукових заходів порядок проведення слідчих дій, урегульований нормами Кримінально-процесуального законодавства.

Вивчення 150 кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що за результатами проведення оперативно-розшукових заходів складаються: протоколи контрольних закупок – у 81 % випадків; протоколи вилучення – у 47, 4 % випадків; протоколи виїмки – у 52, 6 % випадків; протоколи контрольованої поставки – у 2 % випадків; акти вилучення – у 10 % випадків та протоколи застосування технічних засобів – у 13 % випадків.

Вивчення кримінальних справ також показало, що у процесі проведення оперативно-розшукової діяльності до порушення кримінальної справи за необхідності документування результатів проведення оперативно-розшукових заходів використовується порядок проведення слідчих дій і фактично складаються протоколи слідчих дій.

Найбільш розповсюдженим є складання протоколів виїмки (52,6 %) при вилученні документів бухгалтерського і податкового обліку, що підтверджують факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Співробітниками оперативних підрозділів податкової міліції при цьому не тільки використовується процесуальна форма фіксації результатів виїмки як слідчої дії (протокол виїмки), але застосовується і порядок її проведення: запрошуються поняті, яким роз'яснюються права, передбачені ст. 127 КПК України, зазначаються підстави для проведення виїмки, результати вилучення фіксуються у протоколі, складання якого передбачене ст. 188 КПК України, при цьому копія протоколу вручається особі, у якої проводилося вилучення документів тощо.

Таким чином, у ході проведення оперативно-розшукових заходів, тобто здійснення непроцесуальної діяльності, до порушення кримінальної справи фактично проводиться слідча дія, що не передбачено чинним КПК України. При цьому отримуються матеріальні об'єкти (документи, предмети, речі), які в подальшому, виходячи зі специфіки злочинів, передбачених ст. 212 КК України, повинні бути основними джерелами встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Як відомо, що через відсутність документів і неможливість їх відновлення порушена за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, кримінальна справа судової перспективи не має.

Наявність перерахованих порушень вимог закону, допущених при фіксації (документуванні) фактичних даних про порушення податкового законодавства, за загальними правилами тягне за собою визнання слідчим вилучених документів, речей та предметів, недопустимими для використання у кримінальному судочинстві як джерела доказів і, як результат, – будуть втрачені основні докази та джерела доказів.

Основною причиною цього є відсутність у Законі „Про оперативно-розшукову діяльність" переліку оперативно-розшукових заходів, результати яких обов'язково повинні документуватися, встановлення єдиних форм документування, умов і порядку їх застосування та обсягу закріплення фактичних даних, отриманих за результатами цих оперативно-розшукових заходів.

У ст. 8 цього Закону наводиться тільки перелік оперативно-розшукових заходів, за результатами здійснення яких складається прото-

кол з відповідними додатками, що підлягає використанню як джерело доказів у кримінальному судочинстві.

До таких заходів віднесені: негласне проникнення до житла чи до іншого володіння особи, зняття інформації з каналів зв'язку, контроль за листуванням, телефонними розмовами, телеграфною та іншою кореспонденцією, застосування інших технічних заходів одержання інформації.

Крім того, з метою забезпечення дотримання законності зазначено, що всі перераховані заходи проводяться за рішенням суду, прийнятим за поданням керівника відповідного оперативного підрозділу або його заступника. Про отримання такого дозволу суду або про відмову в ньому зазначені особи повідомляють прокурора протягом доби.

Стосовно інших оперативно-розшукових заходів, перерахованих у цьому Законі, не встановлюються ніякі форми документування, не визначаються умови і порядок їх проведення та закріплення фактичних даних, отриманих за результатами цих оперативно-розшукових заходів. У подальшому використання у кримінальному судочинстві фактичних даних, отриманих за результатами застосування таких заходів, не завжди буває допустимим.

На нашу думку, правильною є позиція М.Є. Токарєвої та Ю.В. Корєнєвського, які вважають, що доказами необхідно визнавати не самі по собі дані, отримані за результатами оперативно-розшукової діяльності, а сформовані за їх допомогою в законному порядку процесуальні докази [78, с. 6].

Ці ж автори, досліджуючи питання використання результатів оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні злочинів і розгляді кримінальних справ судом Російської Федерації, слушно вважають, що воно повинно бути врегульоване як Законом „Про оперативно-розшукову діяльність" (отримання, фіксація, надання оперативних даних, що мають значення для слідства та суду), так і кримінально-процесуальним законом (введення зазначених даних у кримінальний процес, використання їх у доказуванні) [78, с. 7].

Не врегульовані ці питання і законодавством України.

У ситуації, що склалась, практичне застосування може мати пропозиція С.А. Шейфера та В.В. Золотих щодо можливості залучення до кримінального судочинства непроцесуальної інформації у вигляді не будь-якого доказу, а лише у вигляді фактичних даних, що містяться в

таких джерелах як речові докази та документи. Це пояснюється тим, що „...лише предмети (речі) і документи залучаються до кримінального процесу із збереженням своєї первісної форми..." [215, с. 59; 52, с. 211–212].

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, де основними джерелами доказів є документи, такий підхід можна вважати допустимим і виправданим.

Але, враховуючи відсутність процесуальних вимог до протоколів та додатків до них, складених за результатами оперативно-розшукових заходів, отримані дані обов'язково повинні бути перевірені слідчим процесуальним шляхом, оцінені у сукупності з іншими зібраними у справі фактичними даними (доказами) і тільки після цього можуть визнаватися доказами у справі.

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок про те, що при розслідуванні кримінальних справ, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, непроцесуальна інформація (фактичні дані), після належної перевірки, може бути залучена до кримінального процесу лише у тому випадку, коли вона міститься в таких джерелах, як речові докази та документи.

На стадіях досудового слідства визнавати фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів кримінально-процесуальними доказами слідчий податкової міліції (прокурор) повинен тільки у випадках отримання цих фактичних даних: співробітниками оперативного підрозділу податкової міліції або іншого уповноваженого на це підрозділу; способами, вичерпний перелік яких наведений у ст. 8 Закону „Про оперативно-розшукову діяльність"; у випадку відсутності при отриманні фактичних даних порушень прав людини і громадянина, гарантованих Конституцією України, а також у разі дотримання інших вимог, установлених цим Законом.

При цьому під дотриманням інших вимог Закону „Про оперативно-розшукову діяльність" необхідно розуміти дотримання вимог, встановлених ст. 7 та 8 зазначеного Закону, де визначено, що для проведення окремих оперативно-розшукових заходів необхідно, щоб службовими особами органів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, були винесені спеціальні постанови або (крім цього) отримані відповідні дозволи суду (прокуратури).

Отримані підрозділами податкової міліції під час здійснення оперативно-розшукової діяльності докази (фактичні дані) можна вважати законними, а відповідно, і допустими для використання у кримінальному процесі у кожному випадку, коли за наявності підстав для проведення оперативно-розшукових заходів спочатку була заведена оперативно-розшукова справа. Без заведення оперативно-розшукової справи проведення оперативно-розшукових заходів забороняється.

Не можуть бути визнані доказами фактичні дані, джерело яких невідоме, оскільки невідоме походження спричиняє неможливість їх перевірки.

Фактичні дані, отримані за результатами проведених з порушенням закону оперативно-розшукових заходів, ні за яких умов не можуть бути допустимими для використання у кримінальному судочинстві.

На підставі викладеного можна зробити ***висновки:***

1. Доцільно прийняти умови визнання доказами результатів оперативно-розшукової діяльності, викладені у ст. 158 проекту КПК України [150]: „2. Доказами є також фактичні дані, зібрані органом дізнання в результаті оперативно-розшукових заходів відповідно до вимог законів України, якщо вони перевірені особою, яка здійснює дізнання, слідчим чи судом у порядку, передбаченому цим Кодексом".

2. При вирішенні питання про допустимість використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності у кримінальному судочинстві під матеріалами оперативно-розшукової діяльності необхідно розуміти не матеріали оперативної справи, а фактичні результати оперативних або розшукових заходів – фактичні дані про злочин та осіб, які його вчинили.

3. Доказами необхідно визнавати не самі по собі дані, отримані за результатами оперативно-розшукової діяльності, а сформовані за їх допомогою в законному порядку процесуальні докази.

4. Ураховуючи те, що лише предмети (речі) й документи залучаються у кримінальний процес зі збереженням своєї первісної форми, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, можливе залучення до кримінального судочинства непроцесуальної інформації у вигляді не будь-якого доказу, а лише у вигляді фактичних даних, які містяться в таких джерелах, як речові докази та документи.

5. За відсутності законодавчо встановлених процесуальних вимог до протоколів та додатків до них, складених за результатами оперативно-розшукових заходів, отримані за результатами оперативно-

розшукової діяльності дані обов'язково повинні бути перевірені слідчим податкової міліції процесуальним шляхом, оцінені у сукупності з іншими зібраними у справі фактичними даними (доказами) і тільки після цього можуть визнаватися доказами у справі.

6. Фактичні дані, отримані за результатами проведення оперативно-розшукових заходів без заведення оперативно-розшукової справи, в усіх випадках вважаються недопустимими для використання у кримінальному судочинстві.

7. Не можуть бути визнані доказами фактичні дані, джерело яких невідоме, оскільки невідоме походження спричиняє неможливість їх перевірки.

8. Фактичні дані, отримані за результатами проведених з порушенням закону оперативно-розшукових заходів, ні за яких умов не можуть бути допустимими для використання у кримінальному судочинстві.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки та запропонувати внести зміни до чинного Кримінально-процесуального законодавства України та проекту КПК України:

1. Доказами у кримінальній справі є фактичні дані. При цьому під фактичними даними необхідно розуміти тільки відомості про факти, тобто інформацію про явища дійсності, що відбувалися у минулому.

2. З метою уникнення неоднозначного тлумачення терміна „доказ" при обговоренні проблем, пов'язаних з доказами у кримінальному судочинстві, доцільно вживати терміни „кримінально-процесуальний доказ" чи „доказ у кримінальному процесі".

3. Джерело доказів не є складовою доказу. Визначальним є доказ, тобто фактичні дані (інформація), які містяться у відповідному джерелі. Для правильного вирішення справи має значення аналіз доказів, а не їх джерел.

4. При обґрунтуванні процесуальних рішень співробітник оперативного підрозділу податкової міліції (як особа, що провадить дізнання), слідчий податкової міліції, прокурор і суд зобов'язані посилатись на докази, обов'язково зазначаючи їх процесуальні джерела.

5. Доказами у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, є фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані в порядку, визначеному Кримінально-процесуальним кодексом України, на підставі яких співробітник оперативного підрозділу податкової міліції (як особа, що провадить дізнання), слідчий податкової міліції, прокурор та суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння, передбаченого ст. 212 КК України, винуватість чи невинуватість особи, яка його вчинила, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Доказами є також фактичні дані про умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані співробітниками оперативних підрозділів податкової міліції як органу дізнання у результаті проведення оперативно-розшукових заходів, якщо вони перевірені співробітником оперативного підрозділу податкової міліції, який провадить дізнання, слідчим податкової міліції чи судом у порядку, передбаченому Кримінально-процесуальним кодексом України.

6. На стадіях досудового слідства джерелами доказів у кримінальних справах, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, необхідно вважати передбачені ч. 2 ст. 65 КПК України джерела встановлення фактичних даних (доказів) про вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, сформовані з матеріальних джерел (об'єктів живої та неживої природи) в результаті кримінально-процесуальної діяльності співробітників оперативних підрозділів (як осіб, які провадять дізнання) та слідчих податкової міліції чи прокурора.

7. Відповідно до чинного КПК України (ч. 2 ст. 65 КПК України) докази про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на стадіях досудового слідства можуть бути встановлені: показаннями свідка, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій, протоколами з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів та іншими документами.

8. Щоб доказати існування певної обставини у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, необхідно одержати фактичні дані (докази) про існування цієї обставини у справі не менше як з двох самостійних процесуальних джерел. Це дасть змогу контролювати достовірність фактичних даних, одержаних з одного джерела, шляхом співставлення їх із фактичними даними, одержаними з іншого джерела.

9. Специфіка злочинів, передбачених ст. 212 КК України, полягає в тому, що при їх розслідуванні не використовується таке джерело отримання фактичних даних, як показання потерпілого.

10. У зв'язку з відсутністю у кримінально-процесуальному законодавстві України визначення термінів „свідок" та „показання свідка" пропонуємо власне їх визначення:

„***Свідком*** у кримінальній справі може бути фізична особа, яка на підставі особистого сприйняття чи з інших відомих джерел отримала відомості про факти, що стосуються дії або бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, викликана в установленому законом порядку органами розслідування, прокурором чи судом для участі у кримінальному процесі".

„Показанням свідка можна вважати повідомлення фізичною особою, на підставі особистого сприйняття чи отриманих з інших відомих джерел, фактичних даних, що стосуються дії або бездіяльності інших осіб і мають значення для правильного вирішення справи, зроблене в установленому законом порядку органам розслідування, прокурору чи суду".

11. Показання свідка можуть бути джерелом встановлення будь-яких фактичних даних, що мають значення для правильного вирішення справи. При цьому зміст показань свідка обумовлений предметом його допиту, але не обмежується обставинами, які підлягають доказуванню у кримінальній справі, тобто предметом доказування. Предмет показань свідка та їх зміст можуть виходити за межі й бути значно ширшими, ніж предмет доказування у кримінальній справі, що диктується необхідністю забезпечення всебічного, повного й об'єктивного розслідування обставин вчиненого злочину.

12. У ролі підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, може бути допитано:

– особу, затриману в порядку ст. 106 або ст. 115 КПК України за підозрою у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України;

– особу, до якої застосовано запобіжний захід до винесення постанови про притягнення її як обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України;

– особу, якій повідомлено, що вона підозрюється у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

13. Показання підозрюваного у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – це повідомлення фактичних даних з приводу відомих йому фактів та обставин умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що стали підставою для порушення кримінальної справи, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, установлених КПК України.

14. Показання обвинуваченого у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, – повідомлення особою, що притягнута як обвинувачений у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, фактичних даних про обставини, які становлять зміст пред'явленого їй обвинувачення, а також про інші обставини і наявні у справі докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зроблені під час допиту і зафіксовані відповідно до правил, установлених КПК України.

15. У доказуванні обставин вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України, типовими видами джерел доказів є переважно такі, у яких відображені та належно закріплені фактичні дані про них, а саме: речові докази, документи, протоколи слідчих дій і оперативно-розшукових заходів з відповідними, зазначеними в них додатками (фотознімки, матеріали відео-, звукозапису, кінозйомки).

16. Справи про злочини, передбачені ст. 212 КК України, можуть бути порушені тільки в тих випадках, коли достатні дані, які вказують на наявність ознак цих злочинів, є у представлених належно оформлених документах, а саме: актах перевірки дотримання податкового законодавства та первинних документах бухгалтерського і податкового обліку.

17. За наявності заяв чи повідомлень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів спочатку доцільно призначати перевірку дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, відносно якого надійшла заява чи повідомлення. Після закінчення перевірки виявлені факти порушення податкового законодавства повинні бути викладені перевіряючими у відповідному службовому документі, який називається актом перевірки дотримання податкового законодавства. Цей документ у кримінальній справі є джерелом встановлення фактичних даних про види несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів, способи ухилення від оподаткування та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Прийняття рішення про порушення кримінальної справи за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, тільки за наявності акта перевірки дотримання податкового законодавства дозволить звести до мінімуму передчасне та необґрунтоване порушення кримінальних справ даної категорії.

18. Залежно від інформаційного змісту документа при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів розрізняють документи-джерела доказів та документи-речові докази.

Документ є джерелом доказів, якщо за його допомогою встановлюються факти та обставини, заради посвідчення або викладення яких цей документ був складений. Коли ж документ фігурує у справі для підтвердження наявності або відсутності будь-якого іншого факту, обставини (тільки не того, заради якого він був оформлений), такий документ визнається речовим доказом і приєднується до справи з

дотриманням вимог, передбачених ст. 78-79 КПК України. Документ також визнається речовим доказом, якщо у зв'язку із розслідуванням кримінальної справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, він має значення як матеріальний об'єкт (річ, предмет): особливості паперу, на якому він складений, друку, почерку особи, яка виконала чи оформила цей документ, або підпису такої особи тощо.

19. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, використання копій бухгалтерських та інших документів з метою встановлення доказів, що мають значення для правильного вирішення справи, допускається у виняткових випадках. Перевірку та оцінку фактичних даних, встановлених за допомогою копії документа, необхідно проводити шляхом співставлення їх з аналогічною інформацією, але отриманою як мінімум ще з двох наявних у кримінальній справі джерел, достовірність яких не викликає сумніву.

20. Матеріальний об'єкт (річ, предмет), у разі визнання його речовим доказом у кримінальній справі, порушеній за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України, тобто джерелом встановлення доказів ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, є незамінним.

21. Основними матеріальними об'єктами, які визнаються джерелами доказів (речовими доказами) при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є документи бухгалтерського та податкового обліку і звітності зі слідами підробки підпису, печатки та документи з викривленими фактичними даними, що складають їх зміст, фірмові печатки та штампи підприємств, установ та організацій.

22. Під протоколами слідчих дій як джерелами встановлення фактичних даних при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, необхідно розуміти документи про проведення певних слідчих дій, спрямованих на виявлення, перевірку, закріплення й дослідження доказів учинення ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, про зміст цих дій та їх наслідки.

23. На стадіях досудового слідства джерелами доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів можуть виступати протоколи будь-яких слідчих дій, передбачених КПК України, крім допитів свідків, підозрюваних і обвинувачених, очних ставок. Протоколи допитів та очних ставок є лише засобами фіксації

показань цих осіб, так як у даному випадку саме показання буде джерелом доказів.

24. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, джерелом встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів найчастіше є протоколи таких слідчих дій, як виїмка, обшук, огляд місця події, огляд документів, предметів, що стосуються події злочину.

25. До протоколу слідчої дії, проведеної у ході розслідування злочину, передбаченого ст. 212 КК України, можуть бути додані фотознімки, матеріали звукозапису, кінозйомок, відеозапису, плани, схеми, зліпки та інші матеріали, що пояснюють і збагачують зміст протоколу. Перелічені додатки є органічною частиною протоколу слідчої дії, коли словесного опису недостатньо для точної передачі відомостей про виявлені об'єкти, або тільки ілюстрацією змісту протоколу, а не його частиною, якщо вони не несуть додаткової інформації.

26. При вирішенні питання про допустимість використання матеріалів оперативно-розшукової діяльності у кримінальному судочинстві під матеріалами оперативно-розшукової діяльності необхідно розуміти не матеріали оперативної справи, а фактичні результати оперативних або розшукових заходів – фактичні дані про злочин та осіб, які його вчинили.

27. Ураховуючи те, що лише предмети (речі) й документи залучаються у кримінальний процес зі збереженням своєї первісної форми, при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, можливе залучення до кримінального судочинства непроцесуальної інформації у вигляді не будь-якого доказу, а лише фактичних даних, які встановлюються за допомогою таких джерел, як речові докази та документи.

28. За відсутності законодавчо встановлених процесуальних вимог до протоколів та додатків до них, складених за результатами оперативно-розшукових заходів, отримані за результатами оперативно-розшукової діяльності дані обов'язково повинні бути перевірені слідчим податкової міліції процесуальним шляхом, оцінені у сукупності з іншими зібраними у справі фактичними даними (доказами) і тільки після цього можуть визнаватися доказами у справі.

29. Фактичні дані, отримані за результатами проведення оперативно-розшукових заходів без заведення оперативно-розшукової справи, в усіх випадках вважаються недопустимими для використання у кримінальному судочинстві.

30. Не можуть бути визнані доказами фактичні дані, джерело яких невідоме, оскільки невідоме походження спричиняє неможливість їх перевірки.

31. Фактичні дані, отримані за результатами проведених з порушенням закону оперативно-розшукових заходів, ні за яких умов не можуть бути допустимими для використання у кримінальному судочинстві.

32. Ураховуючи, що спеціалісти ДПС є фахівцями високого класу з бухгалтерського та податкового обліку, глибоко орієнтуються у проблемах застосування податкового законодавства, що забезпечить якість проведених експертних досліджень і зроблених висновків у кримінальних справах, необхідно надати органам ДПС України право проводити експертизи з питань дотримання податкового законодавства.

До чинного Кримінального та Кримінально-процесуального законодавства України та проекту КПК України доцільно внести ***зміни:***

1. До існуючого переліку джерел доказів, наведеного у ч. 2 ст. 65 чинного КПК України, включити: показання підсудного, засудженого, виправданого, експерта, цивільного позивача (представника позивача) та цивільного відповідача (представника відповідача).

2. Ввести кримінальну відповідальність за дачу експертом завідомо неправдивого показання, змінивши відповідним чином зміст ст. 384 КК України, доповнивши частину першу після слів „....неправдиве показання свідка...", через кому, словом „експерта".

3. Термін „речові докази" доцільно виключити з Кримінально-процесуального кодексу України, замінивши його відповідно термінами „матеріальні об'єкти (речі, предмети)" та „матеріальні об'єкти (речі, предмети), визнані джерелом доказів".

4. Ураховуючи, що сам факт вилучення матеріального об'єкта (речі, предмета) ще не надає йому статусу речового доказу, тобто джерела доказів, до прийняття рішення (винесення постанови) про визнання вилученого матеріального об'єкта (речі, предмета) речовим доказом та приєднання його як речового доказу до кримінальної справи цей об'єкт (предмет, річ) необхідно зберігати й досліджувати як такий, що може мати значення для правильного вирішення справи, тобто як можливий речовий доказ. У зв'язку з цим частину 1 ст. 190 КПК України після слів „та інших" необхідно доповнити словами „матеріальних об'єктів

(речей, предметів), як можливих джерел доказів" і викласти у такій редакції: „З метою виявлення слідів злочину та інших матеріальних об'єктів (речей, предметів) як можливих джерел доказів, з'ясування обстановки злочину, а також інших обставин, що мають значення для справи, слідчий проводить огляд місцевості, приміщення, предметів та документів".

5. Необхідність визнання матеріального об'єкта (речі, предмета) речовим доказом, тобто джерелом доказів, доцільно закріпити у КПК України, доповнивши його статтею під назвою: „Визнання матеріальних об'єктів (речей, предметів) джерелом доказів" такого змісту: „Матеріальний об'єкт (річ, предмет) може вважатися джерелом доказів лише після того, як встановлена його належність до справи, зважаючи на зв'язок з подією, що розслідується, та винесена постанова (ухвала) про визнання цього об'єкта (речі, предмета) джерелом доказів і приєднання до матеріалів кримінальної справи".

6. У переліку джерел встановлення фактичних даних, наведеному в ч. 2 ст. 65 КПК України, необхідно замінити словосполучення „висновком експерта" словосполученням „висновком судової експертизи".

7. З метою уникнення неоднозначного тлумачення змісту, який вкладається в термін „висновок експерта", у кримінальному судочинстві України, на нашу думку, доцільно:

– маючи на увазі процесуальний документ, у якому відображаються хід і результати експертного дослідження, застосовувати термін „висновок судової експертизи";

– термін „висновок експерта (експертів)" вживати тільки у тих випадках, коли йдеться про підсумкову частину висновку судової експертизи, де містяться безпосередньо відповіді експерта (експертів) на поставлені запитання;

– маючи на увазі джерело доказів, про яке йдеться у ч. 2 ст. 65 КПК України, застосовувати термін „висновок судової експертизи".

8. З метою виключення помилок щодо визнання свідками осіб, які мають статус іншого учасника кримінального процесу, доцільно уточнити редакцію текстових конструкцій ст. 145 та 300 КПК України.

Так, на нашу думку, ст. 145 КПК України необхідно доповнити частиною шостою такого змісту: „Особи, відносно яких після пред'явлення обвинувачення справа закрита за нереабілітуючими підставами чи виділена в окреме провадження, дають показання щодо обставин

вчиненого злочину за правилами допиту обвинуваченого, про що складається протокол згідно з вимогами цієї статті".

Ст. 300 КПК України доцільно доповнити частиною четвертою, яку необхідно викласти в такій редакції: „Особа, яка була засуджена за вчинення злочину, дає показання щодо обставин цього злочину за правилами допиту підсудного".

Література

1. Александров Д.К., Рыжкова Е.В. Эксперт должен быть независимым / Юридическая практика. – 2001. – 4 января. – С. 5.

2. Алексеев А.М. Понятие свидетеля-очевидца и особенности его показаний // Вопросы борьбы с преступностью. – 1969. – № 10. – С. 14.

3. Арсеньев В.Д. Вопросы общей теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. – М.: Юрид. литер., 1964. – 170 с.

4. Астанова Л.И. Проблемы статуса свидетелей в уголовном процессе: Автореф. дис.... к. ю. н. – Ташкент, 1993. – С. 16.

5. Бажанов М.И. Свидетели, их права и обязанности по советскому уголовно-процессуальному законодательству. – М., 1955. – 36 с.

6. Бандурка А.М., Симовьян С.В. Украина против „грязных" денег: Науч.-практ. пособие. – Харьков: Гос. спец. изд-во „Основа", 2003. – 224 с.

7. Барабаш Т. Використання речових доказів у кримінальному процесі // Науковий вісник АДПСУ. – 1999. – № 2. – С. 137–139.

8. Барабаш Т.М. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Автореф. дис. к. ю. н. (12.00.09.) / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2002. – 23 с.

9. Бараннік Р. Свобода особи від самовикриття та викриття близьких родичів у кримінальному процесі України // Право України. – 2002. – № 6. – С. 42–45.

10. Бахин В.П., Ищенко А.В. Вопросы криминалистики и судебных экспертиз в диссертационных исследованиях / КГУ им. Т.Г. Шевченко. – К., 1988. – С. 11–12.

11. Бахин В.П., Ищенко А.В. Наукометрические исследования проблем судебной экспертизы // Общетеоретические, правовые и организационные основы судебной экспертизы. – М., 1987. – С. 123–129.

12. Бедняков Д.И. Непроцессуальная информация и расследование преступлений. – М., 1991. – 205 с.

13. Бекешко С.П., Матвеенко Е.А. Подозреваемый в советском уголовном процессе. – Минск, 1969. – 128 с.

14. Белкин А.Р. Теория доказывания. Научно-методическое пособие. – М.: НОРМА, 2000. – 429 с.

15. Белкин Р.С., Винберг А.И. Криминалистика и доказывание. – М.: Юрид. лит-ра, 1969. – 216 с.

16. Берлянд Г.Ш. Допустимость и значение вероятных заключений экспертов. – В кн.: Вопросы борьбы с преступностью. – Вып. 18. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 84–100.

17. Бизнес. – 2000. – № 43 (23 октября).

18. Білоус В.Т., Чигрина Г.Л., Шкарупа В.К. Доказування при розслідуванні податкових злочинів: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 179 с.

19. Божьев В.П. Уголовный процесс: Учебник для вузов. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Спартак, 2000. – 574 с.

20. Брусницын Л. Допрос под псевдонимом // Законность. – 2003. – № 1. – С. 27–29.

21. Варфоломеева Т.В. Производные вещественные доказательства. – М.: Юрид. лит-ра, 1980. – 48 с.

22. Васильев А.Н., Яблоков Н.П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. – М., 1984. – 143 с.

23. Вахтомин Н.К. О роли категорий „сущность" и „явление" в познании. – М.: Изд-во Акад. наук СССР; 1963. – 222 с.

24. Вачеишвили К.А. Значение свидетельских показаний в суде первой инстанции по советскому уголовному процессу. – Тбилиси: Изд-во Тбил. ун-та, 1966. – 106 с.

25. Великий Д. Процессуальное значение допроса эксперта // Российская юстиция. – 2000. – № 9. – С. 46–47.

26. Винберг А.И. Заключение по экспертизе от имени юридического лица // Соц. законность. – 1974. – № 12. – С. 52–54.

27. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ „Перун", 2003. – 1440 с.

28. Вісник Верховного Суду України. – 1996. – № 2. – С. 7.

29. Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – 464 с.

30. Власов Н.А. Объяснения – источник доказательств при досудебной подготовке материалов в протокольной форме // Вопросы уголовного процесса и криминалистики. – М., 1988. – С. 26–32.

31. Волкотруб С. Інститут імунітету в кримінальному судочинстві // Право України. – 2002. – № 3. – С. 121–124.

32. Вышинский А.Я. Теория судебных доказательств в советском праве. – 3-е изд., доп. – М.: Госюриздат, 1950. – 308 с.

33. Говорков Н. Презумпция недоверия // Законность. – 2003. – № 1. – С. 30–31.

34. Голунский С.А. Вопросы доказательственного права в Основах уголовного судопроизводства Союза ССР и союзных республик // Вопросы судопроизводства и судоустройства в новом законодательстве Союза ССР. – М., 1984. – № 3. – С. 145.

35. Гончаренко В.И., Бергер В.Е., Варфоломеева В.Т. Экспертизы в судебной практике. – К., 1987. – С. 20–25.

36. Горский Г.Ф., Кокорев Л.Д., Элькинд П.С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1978. – 303 с.

37. Громов В., Лаговиер Н. Уголовно-судебные доказательства. – М., 1929. – С. 99.

38. Грошевий Ю., Дідоренко Е., Розовський Б. Кримінально-процесуальні аспекти оперативно-розшукової діяльності // Право України. – 2003. – № 1. – С. 73–78.

39. Грошевий Ю.М. Проблеми диференціювання порушень кримінально-процесуальних норм у доказуванні // Вісник Академії правових наук. – 1997. – № 2(9). – С. 21–26.

40. Дашковская Г.М. Налоговые преступления: особенности квалификации и проведения следственных действий в процессе их расследования: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.08. и 12.00.09.) / Акад. налог. полиции Федеральн. службы налог. полиц. РФ. – М., 2002. – 23 с.

41. Джига М.В. Проблеми законності та доцільності при забезпеченні правового статусу обвинуваченого під час розслідування злочинів: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.). – Київ. нац. ун-т, 2002. – 22 с.

42. Дидоренко Э.А., Кириченко С.А., Розовский Б.Г. Процессуальный статус ОРД в уголовном судопроизводстве: Монография / МВД Украины, Луган. ин-т внутр. дел. – Луганск: РИО ЛИВД, 2000. – 95 с.

43. Добровольская Т.Н. Показания обвиняемого как доказательство в советском уголовном процессе: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.). – Свердловск, 1950. – С. 6.

44. Домбровский Р.Г. О понятии судебного доказательства в советском уголовном процессе / Совершенствование уголовного и уголовно-процессуального законодательства. – Рига, 1982. – С. 85–93.

45. Дорохов В.Я. Понятие документа в советском праве // Правоведение. – 1982. – № 2. – С. 55–59.

46. Дорохов В.Я. Понятие источника доказательств // Актуальные проблемы доказывания в советском уголовном процессе. – М., 1981. – С. 10.

47. Дорохов В.Я. Природа вещественных доказательств // Советское государство и право. – 1971. – № 10. – С. 114.

48. Дорохов В.Я. Протоколы следственных и судебных действий как вид доказательств // Сов. государство и право. – 1979. – № 3. – С. 87–88.

49. Дубинський А.Я. Щодо предмета доказування в радянському кримінальному процесі // Радянське право. –1983. – № 1. – С. 61.

50. Железняк А.С. Материальные следы – важный источник криминалистической информации. – Омск, 1975. – С. 25.

51. Зайцев П. Электронный документ как источник доказательств // Законность. – 2002. – № 4. – С. 40–44.

52. Золотых В.В. Проверка допустимости доказательств в уголовном процессе. – И.: АСТ, Ростов-на-Дону: Феникс, 1999. – С. 211–212.

53. Инструктивные указания Госарбитража СССР от 29 июня 1979 года „Об использовании в качестве доказательств по арбитражным делам документов, подготовленных с помощью электронно-вычислительной техники".

54. Ищенко П.П. О целесообразности участия специалистов в производстве различных следственных действий. – В кн.: Следственные действия (криминалистические и уголовно-процессуальные аспекты). – Свердловск, 1983. – С. 65–69.

55. Іщенко А.В. Проблеми розвитку наукових досліджень у галузі судової експертизи: Монографія / МВС України; НАВСУ. – К., 1995. – 149 с.

56. Каз Ц.М. Доказательства в советском уголовном процессе. – Саратов: Изд-во Саратов. ун-т, 1960. – 105 с.

57. Калинкин Ю.А. Участие в уголовном судопроизводстве лиц, обладающих специальными знаниями: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – М., 1981. – С. 15.

58. Карнеева Л.М. Доказательства в советском уголовном процессе. – Волгоград: ВСШ, 1988. – 65 с.

59. Карнеева Л.М. Доказательства и доказывание при производстве расследования: Лекция. – Горький: Горьк. высш. школа МВД СССР, 1977. – 44 с.

60. Карнеева Л.М. Совершенствование уголовно-процессуального законодательства, регулирующего производство расследования. – В кн.: Конституция СССР и дальнейшее укрепление законности и правопорядка. – М., 1970. – С. 172.

61. Карнеева Л.М., Кертэс И. Источники доказательств по советскому и венгерскому законодательству. – М.: Юрид. лит-ра, 1985. – 136 с.

62. Карнеева Л.М. Развитие основных понятий теории доказательств в советском уголовном процессе // Сов. юстиция. – 1978. – № 2. – С. 28.

63. Карнович Г.Б. К вопросу о классификации вещественных доказательств // Советская криминалистика на службе следствия. – Вып. 8. – М., 1956. – С. 13.

64. Кертэс Имре. Тактика и психологические основы допроса / Под общ. ред. проф. А.И. Винберга. – М.: Юрид. лит., 1965. – 164 с.

65. Клименко Н.И. Ошибки при использовании специальных знаний в досудебных стадиях уголовного процесса // Проблемы дальнейшего укрепления соц. законности при расследовании преступлений органами внутренних дел. – К., 1988. – С. 126–132.

66. Климчук В.П. Проблемні питання кримінально-процесуального оформлення результатів застосування нетрадиційних методів розкриття злочинів та результатів оперативно-розшукової діяльності // Науковий вісник НАВСУ. – 1999. – № 2. – С. 211–217.

67. Коваль Є. Про гарантування конституційного права громадян на захист // Право України. – 2002. – № 5. – С. 134–135.

68. Козаченко И.П. Документирование преступных действий: Лекция / МВД СССР. КВШ, кафедра ОРД. – К., 1988. – 44 с.

69. Козаченко І.П. Основні напрямки теоретичних та практичних досліджень в оперативно-розшуковій діяльності // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – Випуск № 4. – Одеса, 2000. – С. 75–78.

70. Кокорев Л.Д. Подсудимый в советском уголовном процессе. – Воронеж: Изд-во Воронеж. ун-та, 1973. – 271 с.

71. Комарков В.С. Тактика допроса: Учеб. пособие. – Харьков, 1975. – 66 с.

72. Комлев Б. Нарушения закона, влекущие исключение показаний свидетеля, потерпевшего из процесса доказывания // Законность. – 1997. – № 12. – С. 16–19.

73. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Белорусской ССР / Под общ. ред. А.А. Здановича. –3-е изд., испр. и доп. – Минск: Изд. БГУ, 1973. – 504 с.

74. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу РСФСР / Отв. ред. В.И. Радченко / Под ред. В.Т. Томина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2000. – 760 с.

75. Коновалова В.Е. Проблемы логики и психологии в следственной тактике. – 2-е изд, доп. – К.: МВД УССР, 1970. – 163 с.

76. Конституція України. Прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

77. Копьева А.Н. Спорное в понятии источника доказательств по уголовным делам // Оптимизация расследования преступлений. – Иркутск, 1982. – С. 113.

78. Кореневский Ю.В., Токарева М.Е. Использование результатов оперативно-розыскной деятельности в доказывании по уголовным делам: Методическое пособие. – М.: ООО Издательство „Юрлитинформ", 2000. – 152 с.

79. Кримінальний процес України: Підручник / Ю.М. Грошевий, Т.М. Мірошниченко, Ю.В. Хоматов та ін. / За ред. Ю.М. Грошевого та В.М. Хотенця. – Харків: Право, 2000. – 496 с.

80. Кузьмичев В.С. Научные основы и практика реализации принципа внезапности в следственной деятельности: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.). – К.: КВШ МВД СССР, 1986. – 18 с.

81. Кузьмичев В.С., Бахин В.П., Лукьянчиков Е.Д. Тактика использования внезапности в раскрытии преступлений органами внутренних дел: Учеб. пособ. – К.: КВШ МВД СССР, 1990. – 54 с.

82. Кузьмичев В.С., Садченко А.А. Роль фактора внезапности в обеспечении решения задач уголовного судопроизводства // Актуальные проблемы обеспечения следственной практики научно-техническими достижениями. – К., 1987. – С. 58–63.

83. Кузьмичов В.С. Криміналістичний аналіз розслідування злочинів: Монографія. – К.: НАВСУ – НТВ „Правник", 2000. – 449 с.

84. Кузьмичов В.С. Слідча діяльність: сутність, принципи, криміналістичні прийоми та засоби здійснення: Автореф. дис... д. ю. н. (12.00.09.) / УАВС. – К., 1996. – 36 с.

85. Курс советского уголовного процесса. Общая часть. – М., 1989. – С. 141–142.

86. Курылев С.В. Основы теории доказывания в советском правосудии. – Минск: Изд-во БГУ, 1969. – 203 с.

87. Курылев С.В. Сущность судебных доказательств // Труды Иркутского государственного университета им. А.А. Жданова. – Т. XVII. – Серия юридическая. – Вып. 2. – 1956. – С. 81.

88. Кусстауль Р. Исключение показаний обвиняемого из числа доказательств // Российская юстиция. – 2001. – № 7. – С. 52–53.

89. Куценко О. Протокол здійснення оперативно-розшукових заходів – новий вид доказів у кримінальному судочинстві // Вісник прокуратури. – 2002. – № 2. – С. 41–43.

90. Ластов С.И., Тарасенко Ф.Г. Допрос – важнейшее следственное действие. – К.: Высш. шк. МВД СССР, 1962. – 35 с.

91. Левицький О. Інститут допустимості доказів і прояви незаконного фізичного насильства у кримінальному судочинстві // Право України. – 2000. – № 10. – С. 47–50.

92. Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – 190 с.

93. Лисиченко В., Циркаль В. Удосконалення правового регулювання участі спеціалістів при проведенні слідчих дій // Радянське право. – 1983. – № 7. – С. 55–58.

94. Лисиченко В.К. Криминалистическое исследование документов: Автореф. дис... д. ю. н. (12.00.09.). – К., 1974. – 45 с.

95. Лисиченко В.К., Гулкевич З.Т. Документирование производства следственных действий // Криминалистика и судебная экспертиза. – К., 1987. – Вып. 35. – С. 26–32.

96. Лисиченко В.К., Перебитюк Н.В. О регламентации в УПК познавательных основ предварительного следствия // Криминалистика и судебная экспертиза. – К., 1991. – Вып. 43. – С. 18–27.

97. Лукашевич В.З. О понятии доказательств в советском уголовном процессе // Правоведение. – 1963. – № 1. – С. 118.

98. Лукьянчиков Е.Д., Кузьмичев В.С. Фактор внезапности при производстве неотложных действий по обеспечению возмещения

материального ущерба // Пути совершенствования деятельности следственных аппаратов органов внутренних дел. – Ташкент, 1987. – С. 87–92.

99. Лупинская П.А. Доказательства в советском уголовном процессе: Лекции для студентов ВЮЗИ. – М., 1955. – 55 с.

100. Лупинская П.А., Галкин В.М. Доказательства в советском уголовном процессе. – М.: ВЮЗИ, 1960. – 77 с.

101. Макалинский П.В. Практическое руководство для судебных следователей, состоящих при окружных судах. – Спб., 1907. – 463 с.

102. Макаров А. Доказательственное значение материалов применения научно-технических средств // Соц. законность. – 1979. – № 3. – С. 56.

103. Макарь И.М. Процесс формирования показаний свидетеля // Научная конференция профессорско-преподавательского состава Кишиневского государственного университета по итогам научно-исследовательской работы за 1971 г. – Кишинев, 1971. – С. 177.

104. Маслов А.Г. Показания обвиняемого – источник сведений о фактах, подлежащих доказыванию. – В кн.: Вопросы угол. процесса. – Вып. 3. – Саратов, 1984. – С. 39–43.

105. Махов В.Н. Использование знаний сведущих лиц при расследовании преступлений: Монография. – М.: РУДН, 2000. – 296 с.

106. Махов В. Свидетель – не подозреваемый // Законность. – 2001. – № 1. – С. 45–47.

107. Международное право в документах. – М., 1982. – С. 124–137.

108. Мельник В.В. Искусство доказывания в состязательном уголовном процессе. – М.: Дело, 2000. – 496 с.

109. Миронов В.Ф., Шимановский В.В. О допросе следователей в суде в качестве свидетелей // Правоведение. – 1988. – № 6. – С. 12–14.

110. Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – 942 с.

111. Михайловская И.Б. Относимость доказательств в советском уголовном процессе // Советское государство и право. – 1958. – № 12. – С. 11.

112. Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Изд. объединен. „Вища школа", 1984. – 132 с.

113. Михеєнко М.М., Шибико В.П. Уголовно-процессуальное право Великобритании, США и Франции: Учеб. пособие. – К., 1988. – С. 19.

114. Михеєнко М.М. Проблеми розвитку кримінального процесу в Україні: Вибрані твори. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – 239 с.

115. Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – 352 с.

116. Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – 536 с.

117. Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – 624 с.

118. Мосесян Г.С. Оценка доказательств в советском уголовном процессе: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.). – Харьков, 1965. – С. 4.

119. Мотовиловкер Я.О. Вопросы теории и практики советского уголовного процесса: Автореф. дис... д. ю. н. (12.00.09.). – М., 1966. – С. 22.

120. Мотовиловкер Я.О. Некоторые вопросы теории советского уголовного процесса в свете нового уголовно-процессуального законодательства / Под ред. П.И. Бородько. – Ч. 1. – Кемерово, 1962. – 296 с.

121. Мурадьян Э. Машинный документ как доказательство в гражданском процессе // Советская юстиция. – 1975. – № 22. – С. 112.

122. Нагнойний Я.П. Про можливість призначення судових експертиз до порушення кримінальної справи // Криміналістика і судова експертиза. – 1997. – Вип. 4. – С. 174–178.

123. Надгорний Г., Сегай М., Ісакович Б. Закон України „Про судову експертизу" // Право України. – 1999. – № 2. – С. 75–78.

124. Налоговая полиция. – 1995. – № 16. – С. 3.

125. Новий тлумачний словник української мови: У 4-х т. – Київ, 1999. – Т. 4. – 667 с.

126. О пользе экспертизы // Юридическая практика. – 2001 (4 января). – № 1 (159) – С. 5.

127. Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристь, 1997. – 333 с.

128. Одержання оперативно-розшукової інформації технічними засобами: Монографія / Л.І. Громовенко, Ю.Ф. Жаріков, І.П. Козаченко та ін. – К.: НАВСУ, 2000. – 84 с.

129. Озерський І.В. Забезпечення правових гарантій підозрюваного та обвинуваченого на досудовому слідстві. – Чернівці: Прут, 2001. – 151 с.

130. Павлухин Л.В. Дознание в советском уголовном процессе: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.). – Саратов, 1966. – С. 19.

131. Пинхасов Б.И. Использование документов в доказывании. – Ташкент: Фан, 1977. – 136 с.

132. Познышев С.В. Доказательства в уголовном процессе. – М., 1929. – С. 51.

133. Положення про дипломатичні представництва та консульські установи іноземних держав в Україні, затверджене Указом Президента України від 10 червня 1993 року // Укази През. Укр. – Т. 1. – К., 1997. – С. 821–827.

134. Полянский Н.Н. Доказательства в иностранном уголовном процессе. – М., 1946. – С. 26–29.

135. Попелюшко В.О. Предмет доказування в кримінальному процесі (процесуально-правові та кримінально-правові аспекти): Монографія. – Острог, 2001. – 196 с.

136. Порубов Н.И. Научные основы допроса на предварительном следствии. – 3-е изд., перераб. – Минск: Вышэйшая школа, 1978. – 175 с.

137. Постанови Пленуму Верховного Суду України по кримінальних та цивільних справах. – К.: Юрінком, 1995. – 472 с.

138. Практика уголовного сыска: Научно-практич. сб. / Составитель А. Ваксян. – М.: Лига-Разум, 1999. – 242 с.

139. Притузова В.А. О доказательственной ценности вероятных заключений эксперта // Советское государство и право. – 1959. – № 6. – С. 133–136.

140. Про внесення змін до Кримінально-процесуального кодексу України: Закон України від 21 червня 2001 року № 2533-111 // Голос України. – 2001.– 5 липня.

141. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від 23 липня 1998 року № 817/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 28 липня.

142. Про додержання судами України процесуального законодавства, яке регламентує судовий розгляд кримінальних справ // Постанова Пленуму Верховного Суду України № 3 від 4 червня 1993 року // Україна. Верховний Суд. Пленуми. Постанови Пленуму Верховного Суду України (1963–2000): Офіц. вид.: У 2 т. / За заг. ред. В.Ф. Бойка. – К.: А.С.К., 2000. – Т. 2. – С. 328–334.

143. Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 року № 2657-ХП // Голос України. – 1992. – 13 листопада.

144. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України від 18 лютого 1992 року № 2135-XII(зі змінами та доповненнями) // Урядовий кур'єр. – 2001. – 24 лютого.

145. Про посилення судового захисту прав та свобод людини і громадянина: Постанова Пленуму Верховного Суду України від 30 травня 1997 року № 7 // Україна. Верховний Суд. Пленуми. Постанови Пленуму Верховного Суду України (1963–2000): Офіц. вид.: У 2 т. / За заг. ред. В.Ф. Бойка. – К.: А.С.К., 2000. – Т. 1. – С. 29–32.

146. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року в редакції від 18 лютого 1997 року // ЗУ. – Т. 12. – К., 1998. – С. 77.

147. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах // Постанова Пленуму Верховного Суду України № 8 від 30 травня 1997 року (із змінами, внесеними згідно з Постановою Пленуму Верховного Суду України № 15 від 25.05.98) // Україна. Верховний Суд. Пленуми. Постанови Пленуму Верховного Суду України (1963–2000): Офіц. вид.: У 2 т. / За заг. ред. В.Ф. Бойка. – К.: А.С.К., 2000. – Т. 1. – С. 61–67.

148. Про судову експертизу: Закон України // Відомості Верховної Ради. – 1994. – № 28. – ст. 232.

149. Проблемы судебной этики / Под. ред. чл.-кор. АН СССР М.С. Строговича. – М.: Наука, 1974. – 272 с.

150. Проект КПК України станом на 28 листопада 2003 року, підготовлений робочою групою Комітету з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності – http://www.parliament.org.ua/index.php?action-draft&draft_id-196.

151. Процесуальна регламентація оперативно-розшукової діяльності потребує завершення: Наукова доповідь / Авт. кол.: Е.О. Дідоренко, С.О. Кириченко, Б.Г. Розовський. – Луганськ: РВВ ЛАВС, 2002. – 32 с.

152. Пунца О.О. Використання даних, одержаних у результаті застосування науково-технічних засобів, для доказування в кримінальному процесі: Автореф. дис... к. ю. н. (12.00.09.) / НАВСУ. – К., 2002. – 18 с.

153. Рахунов Р.Д. Свидетельские показания в советском уголовном процессе. – М.: Госюриздат, 1955. – 164 с.

154. Решетнікова І.В. Доказове право США і Англії. – Єкатеринбург, 1997. – 454 с.

155. Робозеров А.Ф. Оперативно-розыскные меры в системе судебного доказывания // Правоведение. – 1978. – № 6. – С. 106–108.

156. Родин А.Ф. Об обеспечении законности вызова и допроса свидетелей на предварительном следствии // Укрепление законности предварительного расследования в условиях перестройки. – Волгоград. 1990. – С. 21–27.

157. Розин Н.Н. Уголовное судопроизводство. – СПб., 1914. – С. 362.

158. Роль и значение деятельности Р.С. Белкина в становлении современной криминалистики // Материалы Международной научной конференции (к 80-летию со дня рождения Р.С. Белкина). – М., 2002. – 458 с.

159. Савицкий В.М. Уголовный процесс России на новом витке демократизации // Государство и право. – 1994. – № 6. – С. 7–9.

160. Салтєвський М. Ще раз про поняття доказів у проекті КПК України // Право України. – 2000. – № 11. – С. 64–66.

161. Сегай М.Я., Стринжа В.К. Судебная экспертиза материальных следов отображения (проблемы методологии) / Академия правовых наук Украины; Киев. регион. центр. Киев. НИИ суд. экспертиз Минва юст. Украины. – К.: Ін-Юре, 1997. – 173 с.

162. Селезнев М. Понятой или свидетель? // Законность. – 1998. – № 1. – С. 35–38.

163. Селиванов Н., Леви А. Правовая регламентация применения научно-технических средств в уголовном судопроизводстве // Соц. законность. – 1979. – № 11. – С. 46.

164. Селиванов Н.А. Вещественные доказательства. – М.: Юридическая литература, 1971. – 199 с.

165. Селиванов Н.А. О предложении давать экспертные заключения от имени экспертного учреждения как юридического лица //

Виктимология и профилактика правонарушений. – Иркутск, 1979. – С. 132–136.

166. Сердюков П.П. Доказательства в стадии возбуждения уголовного дела: Учеб. пособие. – Иркутск: ИрГУ, 1981. – 86 с.

167. Сівочек С. Проблеми використання відомостей, одержаних у результаті оперативно-розшукової діяльності // Вісник прокуратури. – 2002. – № 5. – С. 62–67.

168. Сівочек С. Теорія інформації і поняття доказу в кримінальному процесі // Право України. – 2001. – № 12. – С. 114–117.

169. Сівочек С.М. Деякі проблеми оцінки доказів та їх джерел у кримінальному процесі // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності: Зб. наукових статей Донец. інст. внутр. справ при Донец. держ. унів-ті. – 2001. – № 1. – 182–187 с.

170. Словарь русского языка / Под ред. С.П. Обнорского. – М., 1955. – С. 23.

171. Словник української мови. – К.: Наукова думка, 1971. – Т. 2. – 550 с.

172. Словник української мови. – К: Наукова думка, 1976. – Т. 7. – 723 с.

173. Смирнов Д. Пределы свидетельского иммунитета // Законность. – 1998. – № 2. – С. 32–34.

174. Смыслов В.И. Свидетель в советском уголовном процессе: Учебн. пособ. – М.: Высш. школа, 1973. – 160 с.

175. Советский уголовный процесс / Под общ. ред. М.И. Бажанова, Ю.М. Грошевого. – 2-е изд., доп. – К.: Вища школа, 1983. – 439 с.

176. Соловьев А.Б. Использование доказательств при допросе. – М., 1981. – С. 13–18.

177. Соловьёв А.Б. Следственные действия как процессуальное средство получения и проверки доказательств. – В кн.: Актуальные проблемы совершенствования производства следственных действий. – Ташкент, 1982. – С. 27–36.

178. Стахівський С.М. Показання свідка як джерело доказів у кримінальному процесі: Навчальний посібник. – К.: Олан, 2001. – 95 с.

179. Степанов О. Допустимість доказів за кримінально-процесуальним законодавством України // Право України. – 2002. – № 11. – С. 61–65.

180. Степанова Т. Что написано пером // Юридическая практика. – 2001. – № 47. – С. 10–11.

181. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – Саратов, 1960. – С. 66.

182. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М.: Наука, 1968. – Том 1: Основное положение науки советского уголовного процесса. – 470 с.

183. Строгович М.С. Признание обвиняемым своей вины как судебное доказательство. – В кн.: Суд и применение закона. – М., 1982. – С. 16–26.

184. Теория доказательств в советском уголовном процессе / Отв. редактор Н.В. Жогин. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – 736 с.

185. Тертишник В.М. Кримінально-процесуальне право України: Навч. посіб. – К.: Юрінком Інтер, 1999. – С. 142.

186. Тертышник В.М. Уголовный процесс: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – Харьков: Арсис, 2000. – 574 с.

187. Треушников М.К. Относимость и допустимость доказательств в гражданском процессе. – М.: Юрид. лит., 1981. – 95 с.

188. Трусов А.И. Основы теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. – М., 1960. – С. 30–31.

189. Уголовный процесс: Учебник для вузов / Под ред. В.П. Божьева. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Спартак, 2000. – 574 с.

190. Удалова Л. Допит експерта: проблеми законодавчого врегулювання // Право України. – 2003. – № 2. – С. 111–112.

191. Уемов А.И. Вещи, свойства и отношения. – М., 1963. – С. 39.

192. Україна. Верховний Суд. Пленуми. Постанови Пленуму Верховного Суду України (1963-2000): Офіц. вид.: У 2 т. / За заг. ред. В.Ф. Бойка. – К.: А.С.К., 2000. – Т. 1. – 328 с.

193. Ульянова Л.Т. Оценка доказательств судом первой инстанции. – М.: Госюриздат, 1959. – 168 с.

194. Фаткуллин Ф.Н. Доказательства и их источники: анализ содержания // Советское государство и право. – 1973. – № 1. – С. 74.

195. Фаткуллин Ф.Н. Общие вопросы процессуального доказывания. – Казань: Издательство казанского университета, 1976. – С. 102.

196. Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань: КГУ, 1976. – 207 с.

197. Филин Д. Дифференциация доказательственной информации // Законность. – 2002. – № 2. – С. 45–46.

198. Фойницкий И.Я. Курс уголовного судопроизводства. – Спб., 1910. – Т. 2. – 605 с.

199. Фрідман І., Откідач Г. Використання знань фахівців у кримінальному процесі // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 2. – С. 27–28.

200. Фрідман І., Цимбал П. Використання знань спеціалістів при розслідуванні злочинів у сфері економіки // Науковий вісник УФЕІ. – 2000. – № 1. – С. 153–159.

201. Фрідман І., Цимбал П. Використання спеціальних знань у роботі податкової міліції // Науковий вісник. – 2001. – № 2 (12). – С. 231–237.

202. Фрідман І., Цимбал П. Питання вдосконалення кримінально-процесуального законодавства і діяльності податкової міліції // Науковий вісник. – 2000. – № 4 (10). – С. 131–136.

203. Хмыров А.А. Косвенные доказательства. – М.: Юрид. лит., 1979. – 184 с.

204. Хутыз М. Понятие судебного доказательства // Советская юстиция. – 1978. – № 15. – С. 13.

205. Цимбал М. Експертне забезпечення правосуддя в Україні – важливий аспект розвитку правової держави // Право України. – 2001. – № 6. – С. 93–96.

206. Цимбал П.В., Чигрина Г.Л. Показання свідка як джерело доказів ухилення від оподаткування // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – 2003. – № 1. – С. 152–160.

207. Чельцов М.А. Советский уголовный процесс. – 2-е изд., перераб. – М.: Госюриздат, 1951. – 512 с.

208. Чельцов М.А. Советский уголовный процесс. – 2-е изд., перераб. – М.: Госюриздат, 1951. – С. 165.

209. Чельцов М.А. Советский уголовный процесс. – 4-е изд., испр. и перераб. – М.: Госюриздат, 1962. – 503 с.

210. Чигрина Г.Л. Висновок експерта як джерело доказів ухилення від оподаткування // Науковий вісник Юр. академії МВС: Зб. наук. праць. – 2003. – № 1(10). – С. 263–273.

211. Чигрина Г.Л. Протоколи оперативно-розшукових заходів як джерело доказів при розслідуванні податкових злочинів //Держава і право: Зб. наук. праць: Юридичні і політичні науки. – Випуск № 16. – К.: Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2002. – С. 362–368.

212. Чигрина Г.Л. Процесуальні джерела доказів умисного ухилення від оподаткування // Науковий вісник Академії ДПС України. – 2003. – № 1(19). – С. 203–210.

213. Шевченко В. Співвідношення понять „факту", „фактичних даних", „відомостей про факти" та „доказової інформації" // Право України. – 2003. – № 2. – С. 102–105.

214. Шейфер С.А. Использование непроцессуальных познавательных мероприятий в доказывании по уголовному делу // Государство и право. – 1997. – № 9. – С. 134.

215. Шейфер С.А. Сведущий свидетель в уголовном процессе // Проблемы доказательственной деятельности по уголовным делам // Межвузовский сборник. – Красноярск, 1987. – С. 59–116.

216. Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. – М.: Юрид. лит., 1981. – 127 с.

217. Шейфер С.А. Собирание доказательств в советском уголовном процессе: Методол. и правовые пробл. – Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1986. – 169 с.

218. Шейфер С.А. Сущность и способы собирания доказательств в советском уголовном процессе: Учеб. пособие. – М., 1972. – 130 с.

219. Шиканов В.И. О допустимости доказательственного значения вероятных заключений экспертов // Советское государство и право. – 1963. – № 10. – С. 117–120.

220. Шкарупа В.К., Цимбал П.В., Чигрина Г.Л. Дізнання та досудове слідство по податкових злочинах: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 236 с.

221. Шумило М.Є. Теоретичні і практичні проблеми реабілітації в кримінальному процесі: Автореф. дис... д. ю. н. (12.00.09.) / НАВСУ. – К., 1999. – 20 с.

222. Шумило М.Є., Лисиченко В.К. Проблеми правового регулювання положення та функцій спеціаліста при його участі у слідчих діях та судовому засіданні // Вісник Дніпропетр. ун-ту: Правознавство. – 1994. – № 2. – С. 86–98.

223. Юридична енциклопедія: У 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: Укр. енцикл., 1998. – Т. 1: А–Г. – 672 с.

224. Юридична енциклопедія: У 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: Укр. енцикл., 1999. – Т. 2: Д–Й. – 744 с.

225. Юридична енциклопедія: У 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: Укр. енцикл., 1998. – Т. 3: К–М. – 2001. – 792 с.

226. Юридична енциклопедія: У 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К.: Укр. енцикл., 1998. – Т. 4: Н–П. – 2002. – 720 с.

227. Юридичний словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996. – 696 с.

228. Якуб М. Л. Показания свидетелей и потерпевших. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 1968. – 128 с.

229. Якуб М.Л. Показания обвиняемого как источник доказательств в советском уголовном процессе. – М. Изд-во Моск. ун-та, 1963. – 80 с.

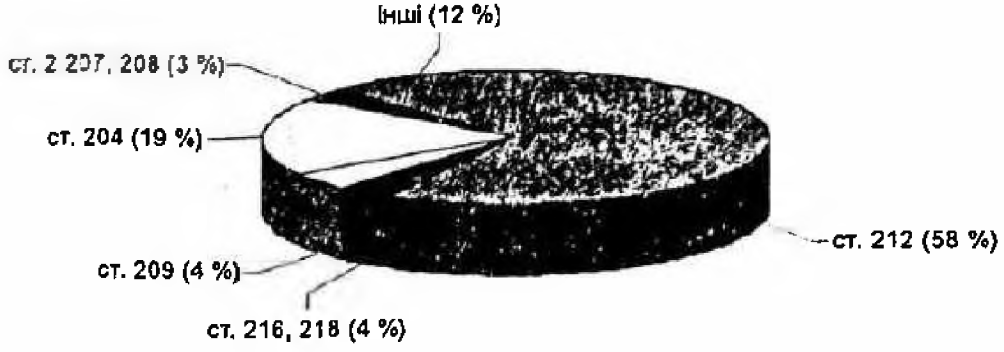
230. Якуб М.Л. Процессуальные проблемы оценки показаний свидетеля, потерпевшего и обвиняемого: Автореф. дис... д. ю. н. (12.00.09.). – Л., 1970. – С. 10.

231. Ярмыш Н.Н. Теоретические проблемы причинно-следственной связи в уголовном праве (философско-правовой анализ): Монография. – Харьков: Право, 2003. – 512 с.

Додатки

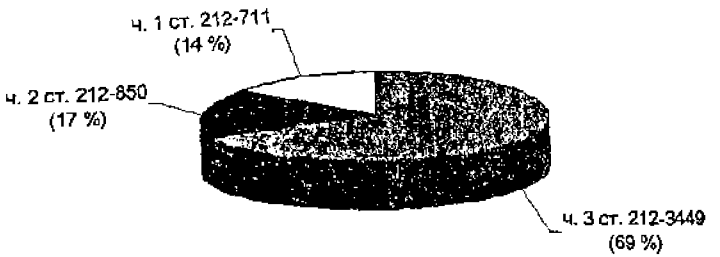
Додаток А

СТРУКТУРА
кримінальних справ, які перебували у провадженні слідчих податкової міліції в 2003 році, за видами злочинів



Додаток Б

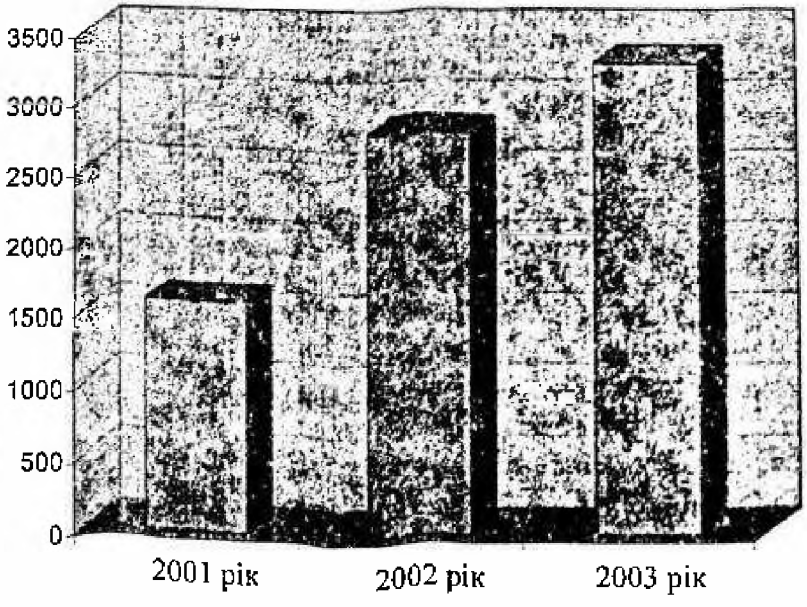
СТРУКТУРА
кримінальних справ, порушених у 2003 році за ст. 212 КК України



Додаток В

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

кількість кримінальних справ щодо умисного ухилення від сплати податків зі збитками понад 85 тис. грн (2001–2003 роки)



УЗАГАЛЬНЕНА АНКЕТА-ОПИТУВАННЯ

співробітників слідчих підрозділів податкової міліції з проблем доказування фактів учинення злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України (%, 2000–2002 рр., опитано 175 осіб)

Стаж роботи на слідстві:

– до 1-го року	–
– до 3 років	61,1 %
– понад 3 роки	22,2 %
– понад 10 років	16,7 %

Питання анкети

1. Що, на Вашу думку, впливає на стан розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками вчинення злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– нестабільність податкового законодавства	66,7 %
– недосконалість кримінально-процесуального законодавства	47,8 %
– відсутність постійного професійного ядра слідчих	56 %
– недостатність науково розробленої методики щодо розслідування цієї категорії злочинів	68,3 %
– недостатність практичних рекомендацій щодо розслідування цієї категорії злочинів	85,5 %

2. Які джерела доказів Ви частіше за інші використовуєте для встановлення фактичних даних при розслідуванні кримінальних справ:

– показання свідка	97,4 %
– показання підозрюваного	96,2 %
– показання обвинуваченого	97,1 %
– висновки експерта	87,2 %
– речові докази	79,7 %
– протоколи слідчих дій	98,2 %
– протоколи судових дій	–
– протоколи з відповідними додатками, складеними за результатами оперативно-розшукових заходів	12,1 %
– інші документи	99,6 %

3. Які слідчі дії Ви найчастіше проводите при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– огляд	38,9 %
– виїмку	66,7 %
– обшук	38,9 %
– експертизу	44,4 %
– допити	83,3 %
– інші	5,6 %

4. Чи використовуєте Ви допомогу спеціаліста при проведенні слідчих дій:

– постійно використовую	33,3 %
– не використовую	5,6 %
– іноді використовую	61,1 %

5. При проведенні яких слідчих дій Ви вважаєте, що потрібно використовувати допомогу спеціаліста:

– допиту	44,4 %
– виїмки	22,2 %
– огляду	38,9 %
– призначення експертиз	61,1 %

6. Чим, на Вашу думку, пояснити те, що фактичні підозрювані спочатку допитуються як свідки:

– складність розслідування кримінальних справ цієї категорії (виявляється несплата податків, зборів, обов'язкових платежів на значні суми, за великий період діяльності порушника податкового законодавства тощо)	8 %
– відсутність на момент допиту в повному обсязі документів, які підтверджують виявлені факти несплати податків, зборів, обов'язкових платежів	81 %
– не в повному обсязі зібрані матеріали на стадії порушення кримінальної справи (передчасне порушення справи)	11 %

7. Чи використовуєте Ви під час допитів порушників податкового законодавства документи, що підтверджують виявлені факти ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів:

– так	89 %
– ні	–
– не завжди	11 %

8. Які документи використовуються Вами під час допиту:

– що підтверджують ведення фінансово-господарської діяльності порушника чи його партнерів по бізнесу	98,2 %
– документи бухгалтерського і податкового обліків та звітності	87 %
– документи-речові докази (з викривленими відомостями, елементами підробки змісту, підпису тощо, підробними печатками, штампами)	99 %

9. На Вашу думку, чи обов'язкова наявність акта перевірки дотримання податкового законодавства в матеріалах перевірки на момент вирішення питання про порушення кримінальної справи:

– обов'язкова	98 %
– не обов'язкова	2 %

10. Які види речових доказів використовуються Вами при встановленні фактичних даних про вчинення злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– документи	98 %
– печатки	1 %
– штампи	0,3 %
– комп`ютерна техніка	0,4 %
– інші	0,3 %

11. Документи та речові докази (у т. ч. документи-речові докази) у кримінальних справах:

– виявлені за результатами проведення слідчих дій	20 %
– надані підозрюваним (обвинуваченим)	0,9 %
– надані іншими учасниками та суб'єктами кримінального процесу	10,7 %

– вилучені ревізійними службами ДПС в ході перевірки дотримання податкового законодавства (у тому числі – отримані за результатами зустрічних перевірок) 68 %
– вилучені за результатами проведення оперативно-розшукових заходів 0,4 %

12. За результатами яких слідчих дій, як правило, збираються речові докази (у т. ч. документи-речові докази):

– виїмки 34 %
– обшуку 11 %
– огляду 62 %
– допиту 3 %

13. З якої, на Вашу думку, причини при оформленні протоколу огляду документів, предметів та інших майбутніх речових доказів не виконується вимога ст. 79 КПК України про докладне їх описування:

– брак часу 47 %
– великий обсяг речових доказів 51 %
– ігнорування вимог закону 2 %

14. Де зберігаються речові докази, наявні у справі, що перебувають у Вашому провадженні:

– у підрозділі ПМ є окреме приміщення, відповідальна особа 81 %
– зберігаю в службовому кабінеті та в сейфі 12 %
– передаю на зберігання до чергової частини підрозділу ПМ 5 %
– передаю на зберігання третім особам 2 %
– передаю на зберігання власнику –

15. У кримінальних справах, які Ви розслідуєте, експертизи призначаються:

– за ініціативою слідчого податкової міліції 85 %
– за клопотанням учасників кримінального процесу (обвинуваченого, підозрюваного, захисника) 15 %

16. Чи використовуєте Ви при розслідуванні кримінальних справ матеріали оперативно-розшукової діяльності:

– не використовую	40 %
– використовую	33 %
– можливо і використовував би, коли б мав методичні роз'яснення про порядок їх використання	27 %

17. Які матеріали оперативно-розшукової діяльності, на Вашу думку, допустимо використовувати при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– матеріали, зібрані за результатами контрольної закупки	83 %
– матеріали, зібрані за результатами контрольованої поставки	22 %

18. Які види експертиз Ви призначаєте при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– бухгалтерську	72,1 %
– почеркознавчу	63,5 %
– технічну експертизу докуметів (по відбитках печаток, штампів тощо)	41,3 %
– експертизу комп'ютерної техніки	22,2 %
– авторознавчу	11,1 %
– інші види експертиз	5,6 %

19. Як Ви вважаєте, чи потрібно проведення податкових експертиз:

– так	97,4 %
– ні	2,6 %

20. Хто, на Вашу думку, повинен проводити податкові експертизи:

– незалежні експерти	32,5 %
– органи ДПС	67,3 %
– науково-дослідні установи з проблем оподаткування	55,6 %

21. Які, на Ваш погляд, основні причини повернення кримінальних справ на додаткове розслідування:

– порушення процесуальної форми при збиранні доказів	45,7 %
– відсутність достатньої кількості доказів	32,2 %
– низький професійний рівень слідчих	22,1 %

УЗАГАЛЬНЕНА АНКЕТА-ОПИТУВАННЯ

співробітників оперативних підрозділів податкової міліції з проблем доказування фактів учинення злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України (%, 2000–2002 рр., опитано 145 осіб)

Стаж роботи в оперативній службі:

– до 1-го року	–
– до 3-х років	67,1 %
– понад 3 роки	27,1 %
– понад 10 років	5,8 %

Питання анкети

1. Чи звертаєтесь Ви в період дослідчої перевірки заяв, повідомлень та іншої інформації про злочини, передбачені ст. 212 (148-2) КК України, за методичною допомогою в слідчі підрозділи:

– постійно звертаюсь	70,6 %
– дуже рідко	17,6 %
– у нашому підрозділі відсутня така практика	–
– свій варіант відповіді: за необхідності	5,8 %

2. У чому проявляється надання практичної (методичної) допомоги:

– консультації з приводу кваліфікації порушення на предмет наявності складу злочину, передбаченого ст. 212 (148-2) КК України	41,2 %
– визначення порушень, які носять умисний характер	29.4 %
– визначення обсягу матеріалів, які необхідно зібрати для вирішення питання про порушення кримінальної справи	100 %
– складання схем фінансово-господарської діяльності за фактами виявлених порушень	29,4 %
– відібрання пояснень у порушників податкового законодавства	35,3 %

3. У чому, на Вашу думку, проявляються недоліки при збиранні матеріалів про порушення податкового законодавства:

– не за всіма порушеннями відбираються пояснення	11,8 %
– не в повному обсязі вилучаються документи бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують порушення податкового законодавства	41,2 %
– не проводяться зустрічні перевірки дотримання податкового законодавства	29,4 %
– не приєднуються до матеріалів виписки (ксерокопії) нормативних документів, вимоги яких порушені	29,4 %
– не додаються до матеріалів установчі, реєстраційні та інші документи, що характеризують порушника податкового законодавства	11,8 %
– написаний акт перевірки не відповідає вимогам наказу ДПА України від 1 червня 1998 року № 266	64,7 %
– низька якість зібраних матеріалів	5,8 %

4. Який порядок порушення кримінальних справ у Вашому підрозділі:

– справи порушують тільки слідчі	58,8 %
– справи порушують як слідчі, так і співробітники оперативних підрозділів	35,3 %
– справи іноді надходять з прокуратури	17,6 %
– свій варіант відповіді	–

5. На Вашу думку, чи обов'язкова наявність акта перевірки дотримання податкового законодавства в матеріалах перевірки на момент вирішення питання про порушення кримінальної справи:

– обов'язкова	99 %
– не обов'язкова	1 %

6. За якими видами несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів Вами в основному (частіше за інші) направляються матеріали до слідчого підрозділу:

– податок на прибуток	47,1 %
– ПДВ	58,8 %
– акцизний збір	23,5 %

– прибутковий податок	35,3 %
– плата за землю	23,5 %
– збір на обов'язкове соціальне страхування	–
– збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	–
– інші	–

6. Чи проводите Ви слідчі дії у кримінальних справах:

– за дорученням слідчого	88,2 %
– із власної ініціативи (попередньо погодивши їх зі слідчим)	35,3 %
– із власної ініціативи (без погодження із слідчим)	5,8 %
– свій варіант відповіді	–

7. Які слідчі дії Ви найчастіше проводите при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 (148-2) КК України:

– огляд	35,3 %
– виїмку	88,2 %
– обшук	70,6 %
– допити	58,8 %
– інші	5,8 %

8. Чи використовуєте Ви допомогу спеціаліста при проведенні слідчих дій:

– постійно використовую	5,8 %
– не використовую	–
– іноді використовую	88,2 %
– свій варіант відповіді: за потреби	5,8 %

9. При проведенні яких слідчих дій Ви вважаєте, що потрібно використовувати допомогу спеціаліста:

– допиту	29,4 %
– виїмки	11,8 %
– огляду	41,2 %
– призначення експертиз	70,6 %

10. Чи часто слідчі доручають Вам проведення слідчих дій:

– часто	19,3 %
– практично не доручають	10,1 %
– доручають іноді	70,6 %

11. Чи використовуються слідчими у Вашому підрозділі матеріали оперативно-розшукової діяльності при розслідуванні кримінальних справ:

– не використовуються	5,8 %
– використовуються	29,4 %
– можливо і використовувалися б, коли б були методичні роз'яснення про порядок їх використання	52,9 %

12. Які матеріали оперативно-розшукової діяльності, на Вашу думку, допустимо використовувати при розслідуванні злочину, передбаченого ст. 212 (148-2) КК України:

– матеріали, зібрані за результатами контрольної закупки	88,2 %
– матеріали, зібрані за результатами контрольованої поставки	70,6 %
– відеофонограми негласної відеозйомки	64,7 %

13. Як Ви вважаєте, чи потрібно проведення податкових експертиз:

– так	89,2 %
– ні	10,8 %

14. Хто повинен проводити податкові експертизи:

– незалежні експерти	28,9 %
– органи ДПС	59,8 %
– науково-дослідні установи з проблем оподаткування	58,1 %
– свій варіант відповіді	–

УЗАГАЛЬНЕНА АНКЕТА-ОПИТУВАННЯ

ревізорів-інспекторів ДПС України з проблем виявлення порушень податкового законодавства (%, 2000–2002 рр., опитано 135 осіб)

Стаж роботи в ревізійній службі:

– до 3 років	14,9 %
– понад 3 роки	23,8 %
– понад 5 років	61,3 %

Питання анкети

1. Чи звертаєтесь Ви за методичною допомогою в підрозділи податкової міліції при виявленні в ході перевірки дотримання податкового законодавства ознак умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ознак злочину):

– постійно звертаюсь	15,4 %
– дуже рідко	67,2 %
– у нашому підрозділі відсутня така практика	–

2. У чому проявляється надання методичної допомоги:

– консультації з приводу кваліфікації порушення на предмет наявності складу злочину	27,4 %
– визначення переліку порушень, які носять умисний характер	38,1 %
– визначення обсягу матеріалів, які необхідно зібрати для вирішення питання про порушення кримінальної справи	41,5 %
– відібрання пояснень у порушників податкового законодавства	56,9 %

3. У чому, на Вашу думку, проявляються недоліки при збиранні матеріалів про порушення податкового законодавства з ознаками злочину:

– не за всіма порушеннями відбираються пояснення	58,6 %

– не в повному обсязі вилучаються документи бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують порушення податкового законодавства 48,7 %
– не проводяться зустрічні перевірки дотримання податкового законодавства 51,6 %
– не приєднуються до матеріалів виписки (ксерокопії) нормативних документів, вимоги яких порушені 23,4 %
– не додаються до матеріалів установчі, реєстраційні та інші документи, що характеризують порушника податкового законодавства 18,6 %
– написаний акт перевірки не відповідає вимогам наказу ДПА України від 1 червня 1998 року № 266 87,1 %

4. За якими видами несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів Вами в основному (частіше за інші) направляються матеріали до підрозділу податкової міліції:

– податок на прибуток 46,2 %
– ПДВ 76,9 %
– акцизний збір 7,7 %
– прибутковий податок 7,7 %
– плата за землю 7,7 %
– збір на обов'язкове соціальне страхування –
– збір на обов'язкове державне пенсійне страхування –
– інші –

5. Чи залучали Вас слідчі як спеціаліста до проведення слідчих дій:

– залучали 89,7 %
– не залучали 10,3 %

6. До проведення яких слідчих дій Вас залучали як спеціаліста:

– огляду 32,1 %
– виїмки 12,3 %
– обшуку 7,7 %
– допиту 54,2 %
– призначення експертиз (формулювання питань, відбір зразків для дослідження тощо) 26,6 %
– інші –

7. Чи допитують Вас як свідка про факти виявлених Вами при перевірці порушень податкового законодавства:

– дуже рідко	23,1 %
– не допитують взагалі	7,6 %
– постійно допитують	67,9 %

8. Чи вилучаються Вами у разі виявлення фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових порушень документи бухгалтерського і податкового обліків та звітності:

– вилучаються копії документів	72,1 %
– вилучаються оригінали документів	43,5 %
– вилучення проводять співробітники податкової міліції	56,3 %
– не вилучаються	7,6 %
– не завжди вилучаються	21,4 %

9. Якими документами оформляється вилучення:

– передбаченими наказом № 316 ДПА України (постанова, протокол)	69,3 %
– протоколом виїмки	15,5 %
– актом виїмки	7,6 %
– актом вилучення	7,6 %

УЗАГАЛЬНЕНА АНКЕТА

вивчення кримінальних справ, порушених за фактами ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів (ст. 212 (148-2) КК України)

(150 кримінальних справ, 2000–2002 рр.)

1. Найменування суду _____
№ кримінальної справи _____

2. Дата порушення кримінальної справи _____
Стаття (статті) КК України, за ознаками якої (яких) порушено кримінальну справу _____

Стаття (статті) КК України, за ознаками якої (яких) пред'явлено обвинувачення _____

3. Дата винесення вироку _____
Стаття (статті) КК України, за якими винесено вирок _____

4. Джерела доказів, використані слідчим для встановлення фактичних даних на стадіях досудового розслідування та при складанні обвинувального висновку у кримінальній справі:

– показання свідка	100 %
– показання підозрюваного	100 %
– показання обвинуваченого	100 %
- висновки експерта	87 %
– речові докази	82 %
– протоколи слідчих дій	99 %
– протоколи судових дій	–
– протоколи з відповідними додатками, складеними за результатами оперативно-розшукових заходів	11,3 %
– документи	99 %

5. Джерела доказів, використані судом при обґрунтуванні винесеного вироку:

– показання свідка	97 %

– показання підсудного	89 %
– висновки експерта	89 %
– речові докази	100 %
– протоколи слідчих дій	96 %
– протоколи судових дій	–
– протоколи з відповідними додатками, складеними за результатами оперативно-розшукових заходів	6,7 %
– документи	97,7 %

6. Порушники податкового законодавства:

– службові особи юридичних осіб, заснованих тільки громадянами України	59 %
– службові особи юридичних осіб, заснованих тільки громадянами інших країн	–
– службові особи юридичних осіб, у статутному фонді яких є іноземні інвестиції	13 %
– фізичні особи (у т. ч. і громадяни інших країн)	28 %

7. Порушники податкового законодавства займаються господарською діяльністю:

– тільки на території України	17 %
– як на території України, так і за кордоном	83 %

8. Перший допит порушника податкового законодавства (запідозреного) проведено та процесуально оформлено:

– як свідка	61 %
– одразу як підозрюваного	49 %

9. Перший допит керівника юридичної особи-порушника податкового законодавства проведено та процесуально оформлено:

– як свідка	54 %
– як підозрюваного	46 %

10. Перший допит головного бухгалтера (бухгалтера) юридичної особи-порушника податкового законодавства проведено та процесуально оформлено:

– як свідка	7 %
– як підозрюваного	93 %

11. Із загального числа допитаних свідків у кримінальних справах:

– громадяни України	88 %
– громадяни інших країн	12 %

12. Допитано як свідків:

– представників цивільних позивачів та відповідачів	57 %
– понятих	10 %
– експертів	4 %
– співробітників оперативних підрозділів податкової міліції	12 %
– ревізорів ДПС	72 %
– інших спеціалістів (крім ревізорів ДПС та експертів)	2 %

13. Предмет допиту свідка у кримінальній справі:

– тільки щодо обставин, які підлягають доказуванню	24 %
– з питань, які виходять за межі предмета доказування	76 %

14. Документи використовуються на стадіях досудового розслідування у кримінальній справі:

– тільки як джерело встановлення доказів	20 %
– тільки як речові докази	2 %
– і як джерело доказів, і як речові докази	78 %

15. Види документів, використаних як джерело доказів у кримінальних справах:

– документи бухгалтерського обліку та звітності	99 %
– документи податкового обліку та звітності	98 %
– інші документи	67 %

16. Чи був на момент порушення кримінальної справи акт перевірки дотримання податкового законодавства:

– акт був	99 %
– акта не було	1 %

17. Які речові докази використані при обґрунтуванні обвинувального висновку:

– документи	97 %
– печатки	1,5 %

– штампи	0,5 %
– комп'ютерна техніка	0,7 %
– інші	0,3 %

18. Слідчими у кримінальних справах речовими доказами визнаються документи:

– з підробними підписами	11 %
– з підробними печатками та штампами	8 %
– з викривленими відомостями	71 %
– у яких відображена дійсна фінансово-господарська діяльність підприємства (при заниженні валових доходів, завищенні валових витрат тощо)	10 %

19. Речові докази у кримінальних справах:

– виявлені за результатами проведення слідчих дій	22 %
– надані підозрюваним (обвинуваченим)	1,1 %
– надані іншими учасниками та суб'єктами кримінального процесу	10,2 %
– вилучені ревізійними службами ДПС в ході перевірки дотримання податкового законодавства (у тому числі – отримані за результатами зустрічних перевірок)	66 %
– вилучені за результатами проведення оперативно-розшукових заходів	0,6 %

20. За результатами яких слідчих дій зібрані речові докази (у т. ч. документи-речові докази):

– виїмки	35 %
– обшуку	10 %
– огляду	61 %
– допиту	4 %

21. Причини визнання судом речових доказів, недопустимими для використання у кримінальному судочинстві:

– огляд речового доказу проведений з порушенням вимог ст. 79 КПК України (без докладного описування)	11 %
– протокол огляду дублює протокол виїмки (обшуку)	89 %

22. У кримінальних справах експертизи призначаються:

– за ініціативою слідчого податкової міліції	89 %
– за клопотанням учасників кримінального процесу (обвинуваченого, підозрюваного, захисника)	11 %

23. Експертизи у кримінальних справах призначаються:

– на стадіях досудового розслідування	100 %
– у ході судового розгляду	–

24. На стадіях досудового розслідування призначаються експертизи:

– первинні	94 %
– повторні	6 %
– основні	92 %
– додаткові	8 %
– комісійні	2 %
– комплексні	1 %

25. Види первинних експертиз у кримінальних справах, порушених за ознаками ст. 212 (148-2) КК України):

– судово-бухгалтерська	75 %
– почеркознавча	47 %
– трасологічна	14 %

26. Висновки яких видів експертиз використані слідчим при складанні обвинувального висновку у кримінальній справі:

– бухгалтерська	75,3 %
– почеркознавча	64,8 %
– технічна експертиза докуметів (за відбитками печаток, штампів тощо)	42,4 %
– експертиза комп'ютерної техніки	20,1 %
– авторознавча	10,5 %
– інші види експертиз	4,2 %

27. Висновки яких видів експертиз використані судом для обґрунтування постановленого вироку у кримінальній справі:

– бухгалтерська	73,2 %
– почеркознавча	63,8 %
– технічна експертиза докуметів (за відбитками печаток, штампів тощо)	41,7 %
– експертиза комп'ютерної техніки	19,9 %
– авторознавча	9,5 %
– інші види експертиз	3,4 %

28. Обвинувачений на стадіях досудового розслідування визнав себе винним:

– повністю	19 %
– частково	59 %
– не визнав	22 %

29. На стадіях досудового розслідування з боку керівника юридичної особи-порушника податкового законодавства мала місце:

– самообмова	–
– обмова	26 %
– алібі	5 %

30. На стадіях досудового розслідування з боку головного бухгалтера (бухгалтера) юридичної особи-порушника податкового законодавства мала місце:

– самообмова	2 %
– обмова	15 %
– алібі	1,5 %

31. Чи використовувалися при обґрунтуванні постановлених вироків матеріали оперативно-розшукової діяльності:

– не використовувалися	89,1 %
– використовувалися	10,9 %

32. Які документи, складені за результатами проведення оперативно-розшукових заходів, використані для встановлення фактичних даних у кримінальній справі:

– протокол контрольної закупки	81 %
– протокол вилучення	47,4 %
– протокол виїмки	52,6 %
– протокол контрольованої поставки	2 %
– акт вилучення	10 %
– протокол застосування технічних засобів	13 %

33. Які матеріали оперативно-розшукової діяльності використані при обґрунтуванні постановлених вироків:

– матеріали, зібрані за результатами контрольної закупки	86,2 %
– матеріали, зібрані за результатами контрольованої поставки	10,2 %
– відеофонограми негласної відеозйомки	3,6 %
– інші матеріали	–

34. Які основні причини визнання судом доказів недопустимими для обґрунтування вироку у кримінальній справі:

– порушення процесуальної форми фіксації доказів	52,6 %
– збирання доказів неналежним суб'єктом	11,7 %
– порушення прав учасників кримінального процесу	21,5 %
– інші	14,2 %

ЗМІСТ

Вступ.....3

Розділ 1
Теоретичні основи і практика використання доказів та їх джерел при провадженні досудового слідства

1.1. Поняття доказів у кримінальному процесі України.....5

1.2. Види джерел доказів у кримінальному процесі України 14

1.3. Практика використання доказів та їх джерел при провадженні досудового слідства 20

Розділ 2
Види джерел доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів

2.1. Показання свідка як джерело доказів у кримінальних справах про злочини, передбачені ст. 212 КК України 29

2.2. Показання підозрюваного та обвинуваченого в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів як джерела доказів 62

2.3. Документи як основне джерело доказів при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.....78

2.4. Речові докази як джерело встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.....92

2.5. Висновок експерта як джерело доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.....105

2.6. Протоколи слідчих і судових дій як джерело доказів у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України.....129

2.7. Протоколи з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, як джерело доказів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.....133

Висновки.....146

Література.....155

Додатки.....172

Наукове видання

Цимбал Петро Васильович
Шкарупа Віктор Костянтинович
Чигрина Галина Леонідівна

ДЖЕРЕЛА ДОКАЗІВ У КРИМІНАЛЬНИХ СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ, ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

Літературний редактор	*Н.П. Левченко*
Редактор-коректор	*Н.І. Грицюк*
Форматування	*І.А. Іванова,*
та комп'ютерна верстка	*А.Ю. Лєдньова*

Підготовлено до друку Інформаційно-видавничим центром Національної академії ДПС України
08201, вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська обл., Україна

Здано до друку 01.03.2006. Формат 60x84 $^{1}/_{16}$.
Папір офсетний № 1. Гарнітура "Times New". Друк офсетний.
Ум.-друк. арк. 9.8. Друк. арк. 10.3. Наклад 400 прим.

Джерела доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006.

ISBN 966–337–029–7

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції Серія ДК № 1858 від 30.06.2004 р.

ДЖЕРЕЛА ДОКАЗІВ У КРИМІНАЛЬНИХ СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ