ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

П. В. Цимбал,
І. О. Завидняк,
В. І. Завидняк

ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ



ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ · 1921 ·

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

П. В. Цимбал,
І. О. Завидняк,
В. І. Завидняк

ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Монографія

Ірпінь
2021

УДК 343.1:341.4]:343.37:336.22
ББК 67.911.15
Ц94

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 4 від 25 березня 2021 року)

Рецензенти:

Мотлях О. І., заслужений юрист України, д.ю.н., професор, завідувач наукової лабораторії з проблем психологічного забезпечення та психофізіологічних досліджень факультету заочного та дистанційного навчання Національної академії внутрішніх справ;

Галаган В. І., д.ю.н., професор, завідувач кафедри кримінального та кримінального процесуального права Національного університету «Києво-Могилянська академія»;

Лисенко В. В., д.ю.н., професор, професор кафедри кримінального процесу та криміналістики Університету ДФС України.

Авторський колектив:

Цимбал П. В., д.ю.н., професор; **Завидняк В. І.,** д.ю.н., доцент; **Завидняк І. О.,** к.ю.н., доцент.

Цимбал П. В.

Ц94 Процесуальні аспекти міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: монографія / П. В. Цимбал, В. І. Завидняк, І. О. Завидняк. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. – 172 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 171)
ISBN 978-966-337-638-7

У монографії досліджується одне з найбільш небезпечних явищ сьогодення, що загрожує економічній та національній безпеці держави, – ухилення від оподаткування. Кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування притаманні нові ознаки – організованість, витонченість, інтернаціональність, наднаціональність. Тому, вийшовши за територіальні межі суверенних держав, ухилення від оподаткування набуло загрозливого транснаціонального характеру та стало глобальною проблемою для всієї світової спільноти.

Видання буде корисним для наукових, науково-педагогічних, практичних працівників, студентів та курсантів.

УДК 343.1:341.4]:343.37:336.22
ББК 67.911.15

© Цимбал П. В., Завидняк В. І.,
Завидняк І. О., 2021
© Університет ДФС України, 2021

ISBN 978-966-337-638-7

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 4
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ 7
1.1. Стан наукових досліджень проблеми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 7
1.2. Поняття, сутність та форми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 23
1.3. Міжнародні договори як правовий інструмент здійснення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 44
РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ 64
2.1. Взаємодія компетентних органів з міжнародними організаціями під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 64
2.2. Підстави та порядок отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 84
2.3. Особливості проведення процесуальних дій в порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 104
РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ 128
3.1. Допустимість доказів, отриманих у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 128
3.2. Напрями вдосконалення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування 142
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 151
ДОДАТКИ 168

ПЕРЕДМОВА

Одним із найбільш небезпечних явищ сьогодення, що загрожує економічній та національній безпеці держави, є ухилення від оподаткування. Кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування притаманні нові ознаки – організованість, витонченість, інтернаціональність, наднаціональність. Вийшовши за територіальні межі суверенних держав, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування набули загрозливого транснаціонального характеру. За таких тенденцій ефективне розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру може здійснюватися тільки у взаємодії всіх компетентних структур і установ зацікавлених держав при безумовному виконанні взятих на себе міжнародних зобов'язань.

В Україні ситуація з кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування є доволі непростою. За статистичними даними Генеральної прокуратури України, у 2019 р. слідчими податкової міліції було розпочато (обліковано) 838 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків (у 2018 р. – 1 203, у 2017 р. – 1 748, у 2016 р. – 1 899 відповідно). Із наведеної кількості кримінальних проваджень у 2019 р. було закінчено провадження лише по 329 кримінальним правопорушенням (у 2018 р. – 583, у 2017 р. – 1191, у 2016 р. – 1501 відповідно). Однак значну кількість кримінальних проваджень було закрито (у 2019 р. – 239, у 2018 р. – 462, у 2017 р. – 1 064, у 2016 р. – 1 318) та направлено до суду для звільнення від кримінальної відповідальності (у 2019 р. – 61, у 2018 р. – 88, у 2017 р. – 72, у 2016 р. – 135) [1]. При цьому, за офіційними звітами Державної фіскальної служби України, деякі кримінальні провадження зупиняються у зв'язку з виконанням процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва (у 2017 р. – 7, у 2016 р. – 9, у 2015 р. – 16, у 2014 р. – 3) [2]. Такі дані, в цілому, свідчать про низький рівень ефективності розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування слідчими податкової міліції.

Поряд з цим слід зазначити, що статистичні дані не завжди можуть виступати чітким критерієм оцінки ситуації щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Зокрема, за Порівняльним аналізом фіскального ефекту від застосування

інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні, проведеним у 2019 році Інститутом соціально-економічної трансформації, від ухилення від сплати податків держава щороку недоотримує 100 млрд грн. Зазначимо, що згідно з цим дослідженням перше місце серед різноманітних способів ухилення від оподаткування посідають офшорні схеми, приблизний обсяг яких на рік становить 260–320 млрд грн, що завдає 50–65 млрд грн втрат Державного бюджету на рік, а загальний відплив капіталу становить орієнтовно 10 % від валового внутрішнього продукту [3]. В Європейському Союзі такі транснаціональні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування завдають шкоди на сотні млрдів євро на рік, а в усьому світі цей показник сягає вже трлн дол. США.

Означені фактори вказують на те, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування транснаціонального характеру є глобальною проблемою. Нейтралізація таких суспільно небезпечних діянь вимагає ефективного використання існуючих можливостей міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії та вжиття відповідних заходів щодо вдосконалення міжнародної співпраці у цьому напрямі як на національному, так і міжнародному рівні.

У запропонованій читачеві монографії висвітлено стан наукових досліджень проблеми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; окреслено причини кількісного зростання кримінальних правопорушень цієї категорії; визначено фактори, які зумовлюють створення принципово нової концепції боротьби з таким явищем, як кримінальні правопорушення у сфері оподаткування транснаціонального характеру; розкрито поняття та сутність міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; охарактеризовано форми міжнародного співробітництва під час розслідування податкових кримінальних правопорушень транснаціонального характеру; розглянуто міжнародні договори як правовий інструмент здійснення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; виявлено особливості взаємодії компетентних органів з міжнародними організаціями під час розслідування податкових кримінальних правопорушень транснаціонального характеру;

з’ясовано підстави та порядок отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; розкрито особливості проведення процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування податкових кримінальних правопорушень транснаціонального характеру; розглянуто допустимість доказів, отриманих у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; сформульовано напрями вдосконалення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, а також наведено обґрунтовані, конкретні пропозиції та рекомендації теоретичного і практичного характеру, спрямовані на удосконалення міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

РОЗДІЛ 1
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Стан наукових досліджень проблеми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування вирізняються масовим та високоінтелектуальним характером, високим ступенем латентності, різноманітними способами вчинення, швидкою адаптацією правопорушників до нових форм і методів господарської діяльності, і за своєю сутністю та наслідками становлять особливу небезпеку для бюджету України та громадян у цілому, що, в свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави. За даними Інституту соціально-економічної трансформації, через кримінальні правопорушення у сфері оподаткування держава недоотримує щороку 100 мільярдів гривень [4]. Як наслідок, податкові кримінальні правопорушення продовжують залишатися складною проблемою.

Глобалізаційні процеси в сучасному світі зумовили і глобалізацію податкової злочинності, яка набула нових ознак, стала більш організованою та витонченою. Вийшовши за межі кордонів певної держави, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування набули небезпечного транснаціонального характеру. Злочинці переправляють за кордон значні грошові кошти та інші цінності, виїжджають у різні країни, переховуючись там від компетентних органів з метою уникнення юридичної відповідальності. Найбільш типовими способами вчинення податкових кримінальних правопорушень є використання трансфертного ціноутворення, незаконне вивезення капіталу за фіктивними угодами, а також приховування доходів, отриманих в Україні іноземними юридичними

та фізичними особами. Внаслідок цього спостерігається значне зростання рівня транснаціонального аспекту податкової злочинності. За даними Глобальної фінансової Спілки, у всьому світі бізнесу абсолютні показники транснаціональної злочинності оцінюються від 1,6 трлн дол. США до 2,2 трлн дол. США на рік [5]. Згідно з Рамковою Конвенцією Організації Об'єднаних Націй проти організованої злочинності від 21 липня 1997 року злочини у формі міжнародного бізнесу являють собою загрозу національній і міжнародній безпеці, здійснюють фронтальну атаку на політичні й економічні органи влади й створюють загрозу самій державності [6]. Отже, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є небезпечним явищем у державах із ринковою конкурентною економікою, яке в другій половині XX ст. перетворилося на транснаціональне.

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної організованої злочинності від 15 листопада 2000 року транснаціональним визнається злочин, якщо він вчинений: а) у більш ніж одній державі; б) в одній державі, але істотна частина його підготовки, планування, керівництва або контролю має місце в іншій державі; в) в одній державі, але за участі організованої злочинної групи, яка здійснює злочинну діяльність у більш ніж одній державі; г) в одній державі, але його істотні наслідки мають місце в іншій державі [7]. З огляду на це, можна зробити висновок, що транснаціональним злочинам властивий міждержавний та багатонаціональний характер, оскільки вони вчиняються через територію двох і більше суверенних держав. Такі злочини становлять велику загрозу і мають підвищену суспільну небезпеку, оскільки використовуються ресурси і можливості, що виходять за межі однієї країни.

У науковій літературі зазначається, що поняття «транснаціональний злочин» є широкою концепцією, що включає різні види злочинів, які в основному можуть бути віднесені до категорій організованої злочинності, корпоративних злочинів, професійних і політичних злочинів, деколи до кількох злочинів одночасно [8, с. 34].

Сьогодні існує значна кількість наукових праць щодо визначення сутності транснаціональної злочинності. Так, на думку

М. Г. Вербенського, транснаціональна злочинність – це окремий вид організованої злочинності, який характеризується структурною системою високоорганізованих і ретельно законспірованих злочинних угруповань, що займаються міжрегіональною або, в ряді випадків, міжнародною злочинною діяльністю у вигляді промислу, спрямованого на систематичне отримання максимально високих прибутків і надприбутків, нерідко використовуючи у своїх інтересах як державні структури, так й інститути громадянського суспільства [9, с. 83–88].

У свою чергу, В. А. Яценко надає більш розширене визначення, оскільки вважає транснаціональну організовану злочинність порівняно масовим соціально-економічним кримінальним явищем, що проявляється у функціонуванні стійких керованих об'єднань злочинців у межах певної території (країни, регіону), що здійснюють злочинну діяльність як бізнес з метою отримання максимальної вигоди, мають сувору ієрархічну побудову з виділенням лідерів, які організовують і керують процесом планування, підготовки і вчинення злочинів, і створюють за допомогою залучених до кримінальної сфери широких прошарків населення і корумпованих зв'язків механізм захисту і протидії соціальному контролю [10, с. 12].

Натомість Г. П. Жаровська під транснаціональною організованою злочинністю розуміє окремий корисливий вид злочинної діяльності у сфері економіки, фінансів, торгівлі, в інших сферах суспільного життя, спрямований за межі національних кордонів, який здійснюється транснаціональними злочинними організаціями, що відповідно структуровані і організовані на засадах дворівневої злочинної комунікації, використовують у своїй діяльності передові технології та інтелектуальну складову [11, с. 113].

Досліджуючи сутність транснаціональної організованої злочинності як одного з найнебезпечніших видів міжнародної злочинної діяльності, Д. М. Валеєв визначає транснаціональну організовану злочинність як структурно складне, соціальне, антиправове явище, що являє собою послідовну цілеспрямовану систему злочинних діянь (активних дій) однієї або декількох злочинних угруповань, організованих на основі національних, релігійних, етнічних, професійних чи інших зв'язків, які діють на території двох і більше держав з метою вчинення правопорушень і отримання прибутку або іншого

забороненого доходу [12, с. 11–12]. На його думку, до критеріїв, що дозволяють ідентифікувати злочинність як транснаціональну і організовану, слід віднести такі: а) транснаціональність, тобто вчинення злочину на території двох і більше держав; б) багатоетапність, тобто вчинення злочину в одній державі, коли виникнення умислу на його здійснення, планування або подальша підготовка мали місце на території іншої держави; в) розподіленість, тобто вчинення злочину в межах однієї держави, коли його істотні наслідки мають місце в іншій державі; г) полісуб'єктність, тобто злочини скоюють як фізичні особи, так і юридичні особи, які в сукупності утворюють злочинні угруповання; д) клановість, тобто транснаціональні злочини скоюють особи, об'єднані в спільноту (об'єднання) на основі національних, родинних, релігійних, етнічних, професійних чи інших зв'язків; е) надприбутковість, тобто транснаціональні злочини дають їх учасникам систематичний надвисокий дохід (прибуток), однією з обов'язкових умов отримання якого є поширення злочинної діяльності на території двох і більше держав [12, с. 12–13].

Транснаціональність злочину може також бути визначена наявністю міжнародного (іноземного) елементу в кримінально-процесуальних відносинах (під час розслідування конкретного кримінального провадження). Зокрема, міжнародний (іноземний) елемент у кримінально-процесуальних відносинах має місце, коли об'єкт кримінально-процесуальних відносин перебуває за межами країни, в якій провадиться кримінальне провадження (на території іноземної держави або міжнародної території); одним із суб'єктів кримінально-процесуальних відносин є іноземець, іноземна держава (іноземний державний орган), юридична особа-нерезидент, міжнародна організація; фактичний зміст процесуальних відносин реалізується за межами країни; юридичний факт, внаслідок якого виникають, змінюються чи припиняються кримінально-процесуальні відносини, має місце за межами країни, органи якої здійснюють провадження у справі; для регулювання кримінально-процесуальних правовідносин застосовуються норми права іноземної держави чи міжнародної організації. Слід зауважити, що наявність міжнародного (іноземного) елемента у кримінально-процесуальних відносинах може бути як передумовою визначення

злочину транснаціональним, так і цілком логічною складовою розслідування такого злочину [13, с. 118].

Поряд з цим варто звернути увагу на специфіку розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Наприклад, відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України ухилення від сплати податків полягає в умисному ухиленні від сплати податків, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих та особливо великих розмірах [14]. Цей злочин характеризується такими ознаками: корисливий характер; пов'язаність з договорами і зобов'язаннями, які виникають у суб'єктів між собою та з державою і притаманні для діяльності з виробництва, переробки, придбання, розподілу й обміну матеріальних благ і послуг; вчиняється у процесі професійної діяльності; об'єктом посягання злочинів є економіка в цілому, окремі її сектори, підприємницька діяльність чи окремі групи громадян; анонімність жертв; наявність двох суб'єктів – юридичної і фізичної особи, яка діє від імені та в інтересах підприємства; істотний збиток, заподіюваний економічним інтересам держави, окремим підприємствам і громадянам; множинний характер; перерозподіл матеріальних благ як наслідок злочину; триваючий системний характер.

Особливістю кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є бланкетний характер норм кримінального закону. Так, диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України носить описово-бланкетний характер: з одного боку, ця диспозиція чітко вказує на суб'єкта кримінального правопорушення, форму вини і суспільно небезпечні наслідки, з іншого – вона робить необхідним звернення до податкового законодавства, яке, визначаючи правила поведінки учасників податкових правовідносин, закріплює коло обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, встановлює конкретних платників, їх обов'язки, строки і механізм виконання податкових зобов'язань, ставки і пільги щодо податків, а

це врешті-решт визначає специфіку злочинних діянь, які означають ухилення від оподаткування. Відсутність звернення до норм податкового законодавства унеможливлює застосування ст. 212 Кримінального кодексу України, що підтверджує її бланкетну природу, засвідчує, що ухилення від сплати податків є злочином зі змішаною (кримінально-правовою та податково-правовою) протиправністю [15, с. 257]. У зв'язку з цим під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування необхідно орієнтуватися не лише у сфері кримінального та кримінально-процесуального законодавства, а й у значному масиві норм інших галузей законодавства.

Важливе прикладне значення для з'ясування способів вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, методів використання злочинцями конкретних умов з метою здійснення злочинних намірів мають дані про типові обставини, що сприяли вчиненню таких кримінальних правопорушень. Зокрема, місце вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з позиції криміналістичної характеристики означає територію, на якій перебуває платник податків, який здійснив ухилення від сплати податків. Процес ухилення від оподаткування, як й інші кримінальні правопорушення, здійснюється не лише у певному місці, але й у певний час. На відміну від кримінальних правопорушень загально-кримінальної спрямованості, для ухилення від оподаткування не має суттєвого значення визначення конкретного часу (дата, час, хвилина) вчинення кримінального правопорушення. У процесі розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування при визначенні часу вчинення цих кримінальних правопорушень оперують поняттям «податковий період». Час вчинення кримінального правопорушення у сфері оподаткування включає встановлені податковим законодавством фактичні відомості, що вказують на конкретний період виконання обов'язків платника податків щодо обчислення та сплати відповідних видів податків [16, с. 161–164].

Специфіка ухилень від оподаткування знаходить своє відображення і в «слідовій картині» цих кримінальних правопорушень. Можна виділити дві суттєві особливості, що притаманні слідам вчинення кримінальних правопорушень цієї категорії [17, с. 140]. По-перше, результат вчинення ухилень від оподаткування

і сам факт наявності цих кримінальних правопорушень, що дає підстави для провадження досудового розслідування та притягнення винного до відповідальності, знаходять відображення тільки в документах: фінансових, бухгалтерських, податкових тощо. Якщо цього в документах не відображено, склад кримінального правопорушення, передбачений, наприклад, ст. 212 Кримінального кодексу України, буде відсутній. Саме так сконструйована законодавцем диспозиція такого складу кримінального правопорушення. Тому документи є основними носіями інформації про вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування й тільки вони містять основну «слідову картину» вчиненого кримінального правопорушення. По-друге, предметом вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є несплачений податок, тобто обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України. Такий предмет має специфічні сліди свого зовнішнього прояву. Вони суттєво відрізняються від слідів по інших кримінальних правопорушеннях, у тому числі й у сфері господарської діяльності. Також предметом кримінальних правопорушень досліджуваної категорії виступає недоотримана державою вигода від діяльності фізичних або юридичних осіб. Ця діяльність знаходить своє відображення у документах, а податок, що підлягає сплаті, відображається в документах, які оформлюються за спеціальними правилами.

Тому документи є основними носіями інформації про вчинення кримінальних правопорушень у сфері оподаткування і тільки вони містять основну «слідову картину» вчиненого кримінального правопорушення. При цьому самі по собі документи зовнішніх ознак вчинення ухилення від оподаткування не містять. Ці ознаки знаходяться у змісті документів у вигляді перекручувань або фальсифікацій. Це два основні способи внесення інтелектуальних змін до документів, два види їх підробки щодо ухилень від оподаткування. Сліди перекручувань або фальсифікацій потрібно шукати в документах, що містять результати фінансово-господарської діяльності і обчислення податків [18, с. 254].

Таким чином, специфіка розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування обумовлена предметом злочинного

посягання, способом їх вчинення, обстановкою, особою злочинця, необхідністю вивчення та аналізу документів платника податків, правовим статусом платника податків, порядком та умовами сплати податків, встановленням прямого умислу платника податків, дослідженням законодавства, яке було чинне на момент вчинення податкового кримінального правопорушення.

З урахуванням викладеного, на наш погляд, транснаціональне кримінальне правопорушення у сфері оподаткування – це суспільно шкідливе, протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта, що порушує врегульований правовими нормами порядок оподаткування, яке планується чи вчиняється в кількох державах, або вчиняється в одній державі, а має істотні наслідки в іншій. Всесвітній офшорний скандал під назвою «Панамагейт» або «PanamaPapers», в результаті якого стало відомо, що панамська компанія Mossack Fonseca&Co допомагала відомим політикам та людям відмивати гроші, уникати санкцій і сплати податків [19], вказує на те, що транснаціональні податкові кримінальні правопорушення є глобальною проблемою.

Як бачимо, все частіше головні докази зосереджуються в юрисдикції іншої країни, саме тому важливо, щоб компетентні органи знаходили ефективні способи співробітництва. Отримані злочинним шляхом доходи таємно вивозяться під юрисдикцію іноземної країни. На жаль, державні кордони стають набагато більшою перешкодою для компетентних органів, ніж для правопорушників. У зв'язку з цим компетентним органам необхідно знайти такі способи співробітництва зі своїми зарубіжними партнерами, щоб їх можливості були не нижчі, ніж у правопорушників. Тому в умовах глобалізаційних процесів протидія транснаціональним кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування можлива тільки в ракурсі міжнародного співробітництва різних країн. Відповідно, транснаціональні кримінальні правопорушення такої категорії є актуальною як національною, так і міжнародною проблемою сьогодення.

Питанням ухилення від оподаткування присвячено значну кількість наукових праць. Втім проблематиці розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування приділили увагу такі науковці, як Т. М. Барабаш, Р. С. Довбаш, О. С. Задорожній, В. В. Лисенко, О. П. Мілевський, Н. А. Потомська, Г. П. Цимбал, П. В. Цимбал, Г. Г. Філоненко.

Одним із перших наукових досліджень, присвячених специфіці розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, стала праця В. В. Лисенка «Розслідування ухилень від сплати податків» [20], у якій було розкрито методику розслідування цих кримінальних правопорушень. У подальшому дослідником досліджено проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових кримінальних правопорушень [21], зокрема визначено поняття, зміст і структуру криміналістичного забезпечення розслідування податкових кримінальних правопорушень; розроблено криміналістичну класифікацію таких кримінальних правопорушень та визначено їх поняття; удосконалено теоретичну модель інформаційно-довідкового забезпечення діяльності податкової міліції та визначено порядок і форму використання інформації у ході розслідування податкових кримінальних правопорушень; визначено головні напрями використання підрозділами податкової міліції спеціальних знань у процесі розслідування кримінальних правопорушень тощо.

З'ясуванню пізнавальної сутності і юридичного змісту складових елементів предмета доказування у провадженнях щодо ухилення від оподаткування приділено увагу Т. М. Барабаш [22]. Джерела доказів у справах про ухилення від сплати податків були предметом дослідження Л. А. Парфентій [23]. Особливості взаємодії як умови забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів розглянуто у роботі Г. П. Цимбал [24]. Зазначимо, що Г. П. Цимбал також було досліджено питання міжнародного співробітництва у боротьбі з податковими злочинами.

Розробці криміналістичної характеристики ухилень від оподаткування присвячено дисертаційне дослідження О. С. Задорожнього [25]. Науковцем розроблено криміналістичну класифікацію способів ухилень від оподаткування; визначено особливості осіб – суб'єктів ухилень від оподаткування та їх вплив на розслідування зазначених кримінальних правопорушень; охарактеризовано положення щодо типових слідів ухилення від оподаткування; визначено особливості порушення кримінальних проваджень щодо ухилень від оподаткування і вплив типових слідчих ситуацій на розслідування; визначено найбільш ефективні способи отримання документів від суб'єктів підприємництва у провадженнях щодо кримінальних правопорушень

у сфері оподаткування; розроблено криміналістичну класифікацію осіб – носіїв інформації про обставини ухилення від оподаткування, які підлягають допиту; розроблено рекомендації з підготовки та тактики проведення окремих слідчих (розшукових) дій.

На формування науково обґрунтованих засад методики розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість, зорієнтоване було дисертаційне дослідження Р. С. Довбаша [26]. Зокрема, визначено сутність кримінальних правопорушень, пов'язаних із незаконним відшкодуванням податку на додану вартість; проведено класифікацію кримінальних правопорушень, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість, за кримінально-правовими та криміналістичними ознаками; розкрито зміст елементів криміналістичної характеристики кримінальних правопорушень цієї категорії, описано їх взаємозв'язки; виокремлено і деталізовано обставини, що підлягають встановленню у провадженнях щодо кримінальних правопорушень, пов'язаних із незаконним відшкодуванням податку на додану вартість; виявлено особливості організації і тактики проведення слідчих (розшукових) дій; встановлено можливості використання спеціальних знань під час розслідування, визначено характер і форми залучення спеціалістів, а також завдання, що вирішуються під час проведення документальних перевірок і судових експертиз.

Особливу увагу специфіці виявлення, розкриття та розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування приділено П. В. Цимбалом [27]. Вивченню кримінальних процесуальних та криміналістичних засад початкового етапу досудового розслідування у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків присвячена дисертація О. П. Мілевського [28], у якій визначено типові слідчі ситуації у провадженнях щодо ухилення від оподаткування, кримінальні процесуальні засоби їх вирішення; шляхи вирішення слідчих версій; з'ясовано слідчі (розшукові) дії, характерні для початкового етапу розслідування ухилень від оподаткування; обґрунтовано використання спеціальних знань на початковому етапі досудового розслідування у кримінальних провадженнях цієї категорії; визначено шляхи перевірки додержання законності на початковому етапі досудового розслідування ухилень від оподаткування.

Особливості збирання і дослідження документів у провадженнях щодо ухилення від сплати податків було досліджено Н. А. Потомською [29], а саме: розкрито сутність поняття «документ» та визначено його основні функції; проаналізовано та розмежовано процесуальні поняття «документ» і «документ – речовий доказ» при розслідуванні ухилень від сплати податків; охарактеризовано види документів як джерел доказів у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків; визначено відмінні особливості дослідження документів як слідчими, так і фахівцями експертно-криміналістичних установ.

Питанням розслідування ухилення від сплати податку на прибуток підприємств була присвячена праця Г. Г. Філоненко [30]. Зокрема, визначено зміст та розкрито особливості структурних елементів методики розслідування ухилення від сплати податку на прибуток підприємств; висвітлено особливості виявлення ознак ухилення від сплати податку на прибуток підприємств; визначено типові слідчі ситуації початкового та подальшого етапів розслідування, а також тактико-організаційні засади проведення окремих слідчих (розшукових) та інших процесуальних дій. Варто зазначити, що у роботі зроблено акцент і на аналізі правових засад здійснення міжнародного співробітництва під час розслідування ухилення від сплати податку на прибуток підприємств.

Серед науковців, які приділяли увагу питанням міжнародного співробітництва держав у протидії злочинності, слід виділити А. Б. Антонюк, О. І. Виноградову, Т. С. Гавриш, В. В. Зуєва, І. В. Лєшукову, О. М. Лящук, А. Г. Маланюк, М. І. Смирнова, О. В. Узунову, Ю. М. Чорноус.

Кримінальний процесуальний аспект міжнародного співробітництва України у галузі боротьби зі злочинністю досліджено О. І. Виноградовою [31]. Нею було проаналізовано існуючий масив міжнародно-правових нормативних актів, прийнятих у рамках Організації Об’єднаних Націй та Ради Європи, в тому числі ратифікованих Верховною Радою України, що регулюють основні напрями і види міжнародного співробітництва у боротьбі зі злочинністю; виявлено і проаналізовано кримінальний процесуальний зміст загальних і спеціальних принципів міжнародного співробітництва у галузі боротьби зі злочинністю; досліджено механізми, закріплені у

міжнародних нормативних актах, через які здійснюються конкретні види міжнародного співробітництва, і виявлено повноту відповідності національної правозастосовної практики цих механізмів; обґрунтовано необхідність визначення у національному кримінальному процесуальному законодавстві основних видів міжнародного співробітництва.

Особливі кримінальні процедури взаємодії з судовими і правоохоронними органами іноземних держав, без застосування яких в окремих випадках неможливе виконання завдань кримінального судочинства, розглянуто у дисертаційному дослідженні А. Г. Маланюк [32]. Зокрема, проаналізовано міжнародну договірно-правову базу України, вітчизняне і зарубіжне процесуальне законодавство окремих країн з питань міжнародного співробітництва щодо розслідування і вирішення кримінальних проваджень, виконання вироків судів; досліджено природу міжнародної правової допомоги у кримінальних провадженнях і її взаємозв'язок з міжнародним співробітництвом у кримінальному судочинстві; охарактеризовано основні напрями міжнародного співробітництва з питань кримінального судочинства; досліджено правовий механізм взаємодії судів і правоохоронних органів із компетентними установами інших держав щодо вирішення завдань кримінального судочинства; досліджено механізм виконання в Україні клопотань іноземних органів про надання правової допомоги; виявлено закономірності оцінки доказів, одержаних згідно із законодавством іноземних держав; з'ясовано зміст і об'єм процесуальних гарантій прав учасників процесуальної діяльності, пов'язаної з наданням міжнародної правової допомоги у кримінальних провадженнях.

На процесуальних особливостях міжнародного співробітництва органів внутрішніх справ України при розслідуванні кримінальних правопорушень було зорієнтовано увагу І. В. Лєшукової [33]. До основних положень та висновків дисертації слід віднести такі: визначено місце і роль міжнародного співробітництва слідчих підрозділів органів внутрішніх справ України і кримінальної міліції як органу дізнання при розслідуванні кримінальних проваджень у діяльності цих органів з виявлення і розслідування кримінальних правопорушень; розкрито сутність кримінальних процесуальних проблем міжнародного співробітництва слідчих підрозділів органів

внутрішніх справ і кримінальної міліції України з відповідними правоохоронними органами зарубіжних країн; виявлено та проаналізовано найбільш розповсюджені помилки, що допускаються слідчими органів внутрішніх справ України як при зверненні за правовою допомогою, так і при виконанні доручень відповідних органів іноземних держав, та розроблено рекомендації, спрямовані на їх усунення; вивчено нормативне забезпечення узгодженості міжнародного співробітництва слідчих апаратів і кримінальної міліції МВС України із Міжнародною організацією кримінальної поліції (Інтерполом) при розслідуванні кримінальних правопорушень та розроблено пропозиції щодо створення дійового механізму такого співробітництва; досліджено слідчо-судову практику міжнародного розшуку злочинців–громадян України, які переховуються за кордоном, і розроблено рекомендації щодо процесуального порядку оформлення підрозділами кримінальної міліції України звернень про організацію їх міжнародного розшуку і видачу (екстрадицію).

Інститут взаємної правової допомоги у кримінальних провадженнях був предметом монографічного дослідження М. І. Смирнова [34], у якому розглянуто поняття, зміст і сучасний стан інституту взаємної правової допомоги у кримінальних провадженнях; особливості застосування норм іноземного права при наданні взаємної правової допомоги; процесуальний стан та повноваження представників іноземних правоохоронних і судових органів у національному кримінальному процесі; проблема використання доказів, отриманих із джерел в іноземній державі в порядку надання взаємної правової допомоги у кримінальних провадженнях; сутність, значення і сучасний стан використання відеоконференцзв'язку при збиранні й перевірці доказів у кримінальних провадженнях, ускладнених іноземним елементом; особливості провадження процесуальних дій за допомогою відеоконференцзв'язку; загальні умови, підстави і процедурні питання надання правової допомоги у кримінальних провадженнях з використанням відеоконференцзв'язку.

Комплексний науковий аналіз міжнародної правової допомоги в кримінальних провадженнях з акцентом на кримінально-процесуальних аспектах здійснено Т. С. Гавриш [35], а саме: визначено поняття міжнародної правової допомоги в кримінальних провадженнях; з'ясовано галузеву належність інституту міжнародної правової

допомоги в кримінальних провадженнях; охарактеризовано види міжнародної правової допомоги в кримінальних провадженнях та організаційні форми співробітництва у цій галузі; встановлено критерії допустимості фактичних даних, отриманих у ході міжнародної правової допомоги в кримінальних провадженнях; розглянуто проблеми допустимості фактичних даних, отриманих у результаті проведення окремих процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги в кримінальних провадженнях; описано правові основи та особливості видачі правопорушників.

Міжнародно-правові договори України як джерела кримінально-процесуального права були предметом дослідження О. В. Узунової [36]. У дисертації досліджено історико-правові витоки виникнення та розвитку міжнародно-правових договорів України як джерел кримінально-процесуального права; виявлено закономірності розвитку системи джерел права України та ряду сучасних іноземних країн; визначено сутність і значення загальновизнаних принципів і норм міжнародних актів, положень міжнародних договорів України, що регламентують питання правової допомоги у кримінальних провадженнях; розроблено класифікацію міжнародно-правових актів; досліджено теоретичну, правову й практичну можливість застосування міжнародно-правових норм в українському кримінальному процесуальному законодавстві та практиці його застосування; виявлено вплив норм міжнародного права на національне кримінальне судочинство; вивчено практику дії норм міжнародного права в кримінальному процесі України, їхнє застосування суб'єктами кримінальних процесуальних правовідносин; виявлено форми реалізації міжнародно-правових норм у сфері кримінального судочинства України; визначено проблемні ситуації, пов'язані з реалізацією різних форм правової допомоги, і вироблено пропозиції із вирішення цих ситуацій; сформульовано на концептуальному й прикладному рівнях пропозиції щодо вдосконалення правових основ і практичних методів міжнародного співробітництва в галузі кримінального правосуддя.

Питанням криміналістичного забезпечення досудового розслідування у провадженнях про злочини міжнародного характеру було присвячено дослідження Ю. М. Чорноус [37], у якому розкрито зміст криміналістичного забезпечення досудового розслідування у

провадженнях про злочини міжнародного характеру; з'ясовано методологічні засади дослідження криміналістичного забезпечення досудового розслідування злочинів міжнародного характеру; конкретизовано поняття злочинів міжнародного характеру; відображено криміналістичну характеристику злочинів міжнародного характеру; систематизовано положення міжнародного та національного законодавства, що регламентують досудове розслідування злочинів міжнародного характеру; охарактеризовано взаємодію органів досудового розслідування України під час розслідування злочинів міжнародного характеру; висвітлено сутність міжнародної правової допомоги на досудовому розслідуванні проваджень щодо злочинів міжнародного характеру; визначено порядок видачі особи (екстрадиції) та перейняття кримінального провадження під час розслідування злочинів міжнародного характеру; деталізовано зміст техніко-криміналістичного, тактико-криміналістичного, методико-криміналістичного забезпечення досудового розслідування злочинів міжнародного характеру; сформульовано криміналістичні рекомендації, спрямовані на удосконалення криміналістичного забезпечення досудового розслідування проваджень щодо злочинів міжнародного характеру.

З-поміж останніх наукових праць, присвячених міжнародному співробітництву під час розслідування кримінальних правопорушень, доцільно виокремити дисертації О. М. Лящук [38], А. Б. Антонюк [39] та В. В. Зуєва [40]. Перша робота була присвячена особливостям міжнародного розшуку осіб, які вчинили кримінальне правопорушення на території України. Друга – процесуальним засадам міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень. Предметом останньої стали кримінально-процесуальні гарантії прав особи при міжнародному співробітництві під час кримінального провадження. Необхідно зазначити, що В. В. Зуєвим вперше охарактеризовано сутність кримінальних процесуальних гарантій прав особи при міжнародному співробітництві під час кримінального провадження та виявлено їх особливості; обґрунтовано системні зв'язки кримінальних процесуальних гарантій прав особи при міжнародному співробітництві під час кримінального провадження; встановлено особливості процесуального порядку проведення процесуальних дій при наданні міжнародної правової

допомоги, як гарантії прав учасників кримінального провадження; здійснено критичне осмислення порядку оскарження рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, їх посадових чи службових осіб, пов'язаних із наданням міжнародної правової допомоги на території України як гарантії прав особи; з'ясовано особливості процесуального порядку видачі (екстрадиції) осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, як гарантії прав особи, видача якої запитується.

Аналіз наведених вище наукових праць дозволяє стверджувати, що проблема міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування не була предметом комплексного монографічного дослідження українських вчених. Більшість наукових праць вітчизняних дослідників присвячено вивченню специфіки розслідування ухилень від сплати податків та загальним засадам міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень. Зважаючи на це та враховуючи те, що транснаціональні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування являють особливу небезпеку для економічної безпеки держави, вважаємо, що розробка цієї проблеми видається надзвичайно актуальною.

Підсумовуючи викладене, слід заначити, що транснаціональні кримінальні правопорушення у сфері оподаткування останнім часом посідають одне з перших місць серед різних видів економічних кримінальних правопорушень. Головними причинами їх кількісного зростання є складність розслідування таких кримінальних правопорушень та їх висока латентність. Масштаби транснаціонального аспекту ухилення від оподаткування свідчать, що це глобальна проблема, яка не може бути вирішена на рівні окремої держави. Означені фактори зумовлюють створення принципово нової концепції боротьби з таким явищем, як кримінальні правопорушення у сфері оподаткування транснаціонального характеру.

1.2. Поняття, сутність та форми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Протидія транснаціональним кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування вимагає вжиття відповідних заходів як на національному, так і міжнародному рівні. Ефективна боротьба з транснаціональними кримінальними правопорушеннями у цій сфері можлива за умови взаємодії всіх компетентних органів держав при безумовному виконанні взятих на себе міжнародних зобов'язань.

Необхідність міжнародного співробітництва компетентних органів України та компетентних органів іноземних держав під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування обумовлена низкою чинників: по-перше, це кількісне зростання кримінальних правопорушень цієї категорії, що порушують інтереси кількох держав, удосконалення використовуваних правопорушниками засобів і методів діяльності; по-друге, це зобов'язання, що передбачені міжнародним та національним законодавством у боротьбі з транснаціональними кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування; по-третє, неможливість збирання доказової та орієнтуючої інформації під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень [41, с. 131].

Водночас, за результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях з приводу питання «Як часто на практиці використовується міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?» тільки 22,1 % опитаних відповіли «Дуже часто», 77,9 % зазначили, що «Інколи в окремих випадках» (додаток А).

Сучасне міжнародне та вітчизняне кримінальне процесуальне законодавство не розкриває зміст поняття «міжнародне співробітництво», а лише визначає форми та напрями цього співробітництва.

Відповідно до ч. 1 ст. 542 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК України) міжнародне співробітництво під час кримінального провадження полягає у вжитті необхідних заходів з метою надання міжнародної правової допомоги шляхом вручення документів, виконання окремих процесуальних дій, видачі

осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, тимчасової передачі осіб, перейняття кримінального переслідування, передачі засуджених осіб та виконання вироків [42]. Наведене законодавче розуміння категорії «міжнародне співробітництво під час кримінального провадження» свідчить про відсутність визначення дефініції «міжнародне співробітництво під час кримінального провадження», адже це поняття охоплює лише його форми. Необхідно також зазначити, що поняття «міжнародне співробітництво» пов'язане з категорією «міжнародна правова допомога», під якою, згідно з п. 1 ч. 1 ст. 541 КПК України, розуміється проведення компетентними органами однієї держави процесуальних дій, виконання яких необхідне для досудового розслідування, судового розгляду або для виконання вироку, ухваленого судом іншої держави або міжнародною судовою установою [42].

У словниках термін «співробітництво» розуміється, як «працювати, діяти разом, брати участь у загальній справі» [43, с. 597]; «займатися якоюсь діяльністю, працювати разом із ким-небудь» [44, с. 1 170]. У ст. 1 Закону України «Про транскордонне співробітництво» передбачено, що транскордонне співробітництво – це спільні дії, спрямовані на встановлення і поглиблення економічних, соціальних, науково-технічних, екологічних, культурних та інших відносин між територіальними громадами, їх представницькими органами, місцевими органами виконавчої влади України та територіальними громадами, відповідними органами влади інших держав у межах компетенції, визначеної їх національним законодавством [45].

На думку О. І. Бастрикіна, міжнародне співробітництво означає цілеспрямовану і постійну, спільну і погоджену, широку за масштабами і різноманітну за формами і напрямами діяльність компетентних правоохоронних органів, що торкається загальних інтересів держав, які співпрацюють [46, с. 10]. М. П. Глумін зазначає, що міжнародне співробітництво з кримінальних процесуальних питань являє собою взаємообумовлену діяльність компетентних органів і посадових осіб виконавчої та судової влади взаємодіючих держав, так само як і міжнародних організацій, що здійснюється відповідно до міжнародних та національних правових норм, що регулюють кримінальне судочинство [47, с. 16]. У свою чергу,

О. Є. Феоктистова вважає, що міжнародне співробітництво у кримінальних провадженнях – це здійснювана на основі чинних норм міжнародного і внутрішньодержавного законодавства або відповідно до принципу взаємності узгоджена діяльність двох або більше держав в особі своїх компетентних органів і посадових осіб, а також міжнародних організацій, реалізована шляхом отримання та надання правової допомоги, здійснення кримінального переслідування, видачі осіб з метою розкриття і розслідування злочинів і досягнення призначення кримінального судочинства [48, с. 9].

Натомість О. Г. Волєводз стверджує, що міжнародне співробітництво у сфері кримінального процесу (кримінального судочинства) – це здійснювана органами дізнання, слідчим, прокурором і судом відповідно до вимог законодавства, що регулює кримінальне судочинство, узгоджене з компетентними органами і посадовими особами іноземних держав, а також міжнародними організаціями діяльність щодо отримання та надання допомоги в досудовому провадженні та судовому розгляді, а також в прийнятті інших заходів, необхідних для правильного вирішення кримінальних справ [49, с. 56]. П. С. Абдуллоєв під міжнародним співробітництвом у сфері кримінального процесу розуміє підгалузь кримінально-процесуального права, що включає норми національного законодавства та міжнародно-правових актів, які регулюють порядок взаємодії судів, прокурорів, слідчих і органів дізнання з відповідними компетентними органами і посадовими особами іноземних держав та міжнародними організаціями з питань, пов’язаних зі здійсненням попереднього розслідування і судового провадження, притягненням до кримінальної відповідальності і покаранням злочинців, а також відбування ними покарання [50, с. 18–19].

Необхідно зазначити, що слід розмежовувати міжнародне співробітництво у сфері боротьби зі злочинністю та міжнародне співробітництво під час кримінального провадження. Міжнародне співробітництво у сфері боротьби зі злочинністю – це допомога в розробці заходів щодо попередження злочинності, надання технічної допомоги, матеріально-технічної допомоги, розширення фінансової та матеріальної допомоги, допомоги в підготовці кадрів та інших належних способів щодо створення концепції щодо боротьби зі злочинністю, технічної підтримки в боротьбі зі злочинністю та

укладення нормативно-правових актів щодо боротьби з окремими видами кримінальних правопорушень. Міжнародне співробітництво у сфері кримінального процесу – це співпраця судів, прокурорів, слідчих і органів дізнання з відповідними компетентними органами і посадовими особами іноземних держав та міжнародними організаціями для досягнення мети і вирішення завдань кримінального провадження [50, с. 24].

У юридичній літературі деякі вчені ототожнюють поняття «міжнародне співробітництво» і «міжнародна правова допомога». Так, Н. І. Маришева зазначає, що правова допомога охоплює виконання доручень, розмежування компетенції установ юстиції, призначення і виконання вироків у кримінальних провадженнях, визначення порядку застосування іноземного права (процесуальні питання), надання інформації, видача і передача засуджених для відбування покарання в іноземній державі, здійснення на вимогу іноземної установи кримінального переслідування проти власних громадян, що вчинили злочини за кордоном [51, с. 135]. В. М. Гребенюк під міжнародною правовою допомогою розуміє відносини взаємного співробітництва між державами у галузі кримінального судочинства, які полягають у виконанні на підставі міжнародних угод та національного законодавства певних дій, необхідних для здійснення іноземною державою правосуддя у конкретній справі [52, с. 8]. На думку О. І. Виноградової, надання міжнародної правової допомоги (міжнародного співробітництва) у галузі боротьби зі злочинністю становить собою врегульовану нормами міжнародного і національного права узгоджену діяльність різних держав щодо захисту інтересів особи, суспільства і держави [31, с. 13].

Розглядаючи проблему співвідношення цих понять, вважаємо, що міжнародну правову допомогу у кримінальних провадженнях слід виділяти як вид міжнародного співробітництва під час кримінального провадження, оскільки категорії «міжнародне співробітництво» і «міжнародна правова допомога» у кримінальних провадженнях не рівні за обсягом і змістом правозастосовних дій, а співвідносяться як ціле і частина [47, с. 96].

З огляду на викладене, на нашу думку, міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування – це встановлена нормами

міжнародного та національного законодавства діяльність держав, їх компетентних органів, міжнародних організацій, що полягає у наданні міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

Суб'єктами міжнародного співробітництва під час транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: запитуюча сторона; запитувана сторона; міжнародні організації. Запитуюча сторона – це держава, компетентний орган якої звертається із запитом про надання міжнародної правової допомоги. Запитувана сторона – це держава, до компетентного органу якої направляється запит про надання міжнародної правової допомоги. Компетентний орган – це державний орган, який безпосередньо звертається із запитом або який забезпечує виконання запиту про надання міжнародної правової допомоги [42].

Суб'єктами кримінального провадження щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру в Україні, які можуть надіслати запит про міжнародну правову допомогу, є: суд першої інстанції, суд апеляційної інстанції, суд касаційної інстанції (пп. 20–22 ч. 1 ст. 3 КПК України); прокурор – особа, яка обіймає посаду, передбачену ст. 17 Закону України «Про прокуратуру», та діє у межах своїх повноважень (п. 15 ч. 1 ст. 3 КПК України); слідчий, тобто службова особа органу, що здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, уповноважена в межах компетенції, передбаченої КПК України, здійснювати досудове розслідування кримінальних правопорушень (п. 17 ч. 1 ст. 3 КПК України). Ці суб'єкти можуть надсилати запит лише у кримінальному провадженні, яке вони здійснюють, тобто суд – лише у судовому провадженні, а прокурор і слідчий – тільки у досудовому розслідуванні. При цьому слідчий має право надсилати такий запит виключно за погодженням із прокурором.

Організацію щодо надання міжнародної допомоги у кримінальному провадженні здійснюють уповноважені (центральні) органи суверенних держав. Уповноважений (центральний) орган – це орган, уповноважений від імені держави розглянути запит компетентного органу іншої держави або міжнародної судової установи і вжити заходів з метою його виконання чи направити до іншої держави запит компетентного органу про надання міжнародної

правової допомоги. До уповноважених (центральних) органів України відповідно до ст. 545 КПК України відносять: Офіс Генерального прокурора України та Міністерство юстиції України. Офіс Генерального прокурора України звертається із запитами про міжнародну правову допомогу у кримінальному провадженні під час досудового розслідування та розглядає відповідні запити іноземних компетентних органів. Міністерство юстиції України звертається із запитами судів про міжнародну правову допомогу у кримінальному провадженні під час судового провадження та розглядає відповідні запити судів іноземних держав [42].

Варто звернути увагу на те, що у КПК України не наведено визначення поняття «уповноважений орган». Відтак, характеризуючи його повноваження, доцільно виходити з комплексного аналізу відповідних положень цього Кодексу [53, с. 17–20].

Зокрема, у ч. 3 ст. 545 КПК України зазначено, що якщо КПК України або чинним міжнародним договором України передбачено інший порядок зносин, на визначений цими законодавчими актами орган поширюються повноваження, передбачені ч. 1, 2 цієї статті КПК України. Проте уповноважений орган наділений не всіма повноваженнями центрального органу у випадку безпосередніх зносин. Так, у ч. 4 ст. 554 КПК України наведено перелік рішень, які може приймати виключно центральний орган і які не можуть бути віднесені до компетенції уповноваженого органу. Крім того, Офіс Генерального прокурора України як центральний орган України під час досудового розслідування відповідно до ст. 571 КПК України та п. 10 Закону України від 1 червня 2011 року № 3449-VI «Про ратифікацію Другого додаткового протоколу до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах» розглядає і вирішує питання про створення спеціальних слідчих груп.

Усі інші рішення у процесі надання та отримання правової допомоги у кримінальному провадженні можуть бути прийняті і центральним, і уповноваженим органом, які, згідно з чинними міжнародними договорами та КПК України, наділені такими повноваженнями: розглядати та приймати рішення за зверненнями слідчих, прокурорів і суддів щодо направлення запиту про отримання від компетентних органів іноземної держави міжнародної правової допомоги при проведенні процесуальних дій; за відсутності недоліків

запиту забезпечувати його своєчасне направлення уповноваженому органу іноземної держави для розгляду й організації виконання у спосіб, визначений відповідним міжнародним договором; розглядати запити іноземних компетентних органів і приймати рішення щодо можливості організації їх виконання.

Також до компетенції центральних та уповноважених органів під час розгляду запитів про міжнародну правову допомогу у вигляді проведення процесуальних дій, згідно з положеннями КПК України, належить: прийняття та організація виконання запиту іноземного компетентного органу, який надійшов від запитуючої сторони електронною поштою, факсимільним або іншим засобом зв'язку (ч. 5 ст. 548 КПК України); надання вказівок компетентним органам України з метою якісного виконання у стислий термін іноземного запиту про міжнародну правову допомогу у вигляді проведення процесуальних дій (ч. 3 ст. 554 КПК України); узгодження із запитуючою стороною порядку виконання клопотання із певними обмеженнями або умовами за наявності підстав для відмови у задоволенні запиту або для його відкладення (ч. 3 ст. 555 КПК України); перевірка належного оформлення, повноти та якості матеріалів, отриманих українськими компетентними органами за результатами виконання іноземного запиту, за необхідності – вжиття додаткових заходів до виконання клопотання у повному обсязі. Направлення матеріалів виконання уповноваженому (центральному) органу запитуючої сторони (ст. 560 КПК України); здійснення інших повноважень, визначених міжнародним договором або КПК України щодо міжнародної правової допомоги. Варто зазначити, що питання про уповноважений орган під час реалізації безпосередніх зносин виникає лише у тих випадках, коли це прямо передбачено міжнародним договором, відповідно до якого врегульовано відносини з певною державою.

Міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування реалізується згідно з певними рівнями, напрямами та формами.

У тлумачному словнику слово «рівень» означає умовна горизонтальна лінія або площина, що служить межею висоти, яку має або на якій міститься хто-, що-небудь [44, с. 1 032]. На думку Л. Д. Тимченка, співробітництво у боротьбі з міжнародною

злочинністю розвивається у трьох напрямах. Перше – це укладення двосторонніх договорів, у яких держави регламентують питання надання правової допомоги у кримінальних справах, видачі злочинців, передачі засуджених осіб для відбування покарання у держави, громадянами яких вони є. Другий напрям пов'язаний зі співробітництвом держав у боротьбі зі злочинністю на регіональному рівні. Третій напрям охоплює співробітництво в універсальних міжнародних організаціях (ООН, Інтерпол) [54, с. 430]. Ми поділяємо позицію Ю. М. Чорноус, згідно з якою виділені автором положення, скоріше за все, характеризують рівні співробітництва, а не напрями [55, с. 107]. З огляду на це, ми підтримуємо підхід Н. В. Пронюка, згідно з яким міжнародне співробітництво держав у сфері боротьби зі злочинністю охоплює такі рівні: рівень двостороннього співробітництва між державами; регіональний рівень; співробітництво на універсальному (загальносвітовому) рівні [56, с. 228].

У зв'язку з цим вважаємо, що співробітництво держав під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування розвивається на трьох рівнях: універсальному, регіональному й двосторонньому. Перший напрям охоплює співробітництво в рамках універсальних міжнародних організацій. Насамперед це стосується Організації Об'єднаних Націй (ООН) та її спеціалізованих установ, а також Міжнародної організації кримінальної поліції (Інтерпол). Крім універсального, Україна здійснює співробітництво й на регіональному рівні, що можна пояснити збігом інтересів і характером відносин країн певного регіону. Наприклад, Україна є членом Ради Європи, Організації з безпеки і співробітництва в Європі (ОБСЄ). У рамках регіональних організацій розроблено механізми координації зусиль держав у боротьбі зі злочинністю, в тому числі й транснаціональними кримінальними правопорушеннями цієї категорії. Правову основу таких механізмів становлять багатосторонні конвенції. Двосторонні угоди дозволяють більш повно врахувати характер відносин між двома державами, їхні інтереси за кожною конкретною проблемою. Тому найбільшого поширення набули двосторонні угоди з таких питань, як уникнення подвійного оподаткування, надання правової допомоги у податкових справах, надання правової допомоги у кримінальних провадженнях, видача правопорушників, передача

засуджених осіб для відбування покарання в країні, громадянами якої вони є, тощо.

Напрям у загальному значенні тлумачиться як лінія руху або лінія розміщення кого-, чого-небудь; шлях діяльності, розвитку кого-, чого-небудь; спрямованість якоїсь дії, явища; спрямованість думок, інтересів [44, с. 576]. Серед науковців немає єдиного підходу щодо напрямів міжнародного співробітництва у сфері боротьби зі злочинністю.

Зокрема, Л. Н. Галенська до напрямів міжнародного співробітництва держав у галузі боротьби зі злочинністю відносить: визнання небезпечності для держав певних кримінальних діянь і необхідність застосування спільних заходів для їх припинення; надання допомоги в розшуку правопорушників, що переховуються на чужій території, та передача їх заінтересованій державі; допомога в отриманні необхідних матеріалів у кримінальному провадженні; вивчення проблем злочинності і боротьби з нею, питань пенітенціарної системи; надання практичної допомоги окремим державам у вивченні та вирішенні проблем злочинності; обмін інформацією [57, с. 6–8].

До напрямів міжнародного співробітництва у сфері кримінального судочинства О. Г. Волеводз зараховує: встановлення кримінальної караності певних суспільно небезпечних діянь (криміналізації) та уніфікації на цій основі кримінального законодавства; припинення злочинів, зокрема тих, що готуються, застосовуючи в необхідних випадках оперативно-розшукові дії; надання допомоги в розслідуванні кримінальних справ і здійсненні кримінального переслідування; організацію діяльності міжнародних судових органів, що пов’язані із розслідуванням міжнародних злочинів, здійсненням кримінального переслідування і покаранням осіб, винних у їх вчиненні; забезпечення виконання кримінальних покарань; постпенітенціарний вплив; надання професійної технічної допомоги і запобігання злочинам [58, с. 35–41].

На думку О. М. Джужи та Ю. Ф. Іванова, серед напрямів міжнародного співробітництва у боротьбі зі злочинністю слід виокремити: прийняття і реалізацію договорів про боротьбу зі злочинами, що становлять міжнародну небезпеку; надання правової допомоги в кримінальних справах, включаючи екстрадицію; розробку

міжнародних норм і стандартів, що забезпечують захист прав людини у сфері охорони правопорядку; регламентування питань національної і міжнародної юрисдикції; взаємодію в запобіганні, виявленні, припиненні та розкритті злочинів міжнародного характеру [59, с. 61].

Виходячи з тлумачення напряму як лінії руху, шляху розвитку, Ю. М. Чорноус визначає такі напрями міжнародного співробітництва у боротьбі зі злочинністю: встановлення міжнародної протиправності певних суспільно небезпечних діянь та закріплення зобов'язань держав встановити їх кримінальну караність у національному законодавстві; визначення міжнародних стандартів у кримінальному провадженні щодо дотримання прав і свобод людини; застосування заходів з метою розслідування, кримінального переслідування, судового розгляду і попередження злочинів міжнародного характеру; обмін інформацією та досвідом роботи, проведення навчально-методичних, наукових заходів, надання відповідної допомоги; спільне вивчення проблем злочинності і боротьби з нею [60, с. 241].

З урахуванням викладеного можна визначити такі напрями міжнародного співробітництва у боротьбі з транснаціональними кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування: встановлення міжнародної протиправності кримінальних правопорушень у сфері оподаткування та зобов'язання держав встановити їх кримінальну караність у національному законодавстві; укладення міжнародних договорів щодо реалізації заходів міжнародного співробітництва у сфері розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування; обмін досвідом; проведення наукових досліджень; надання професійно-технічної допомоги; обмін і навчання фахівців у міжнародних і національних центрах тощо.

Поряд з цим зазначимо, що рівні та напрями стосуються міжнародного співробітництва у боротьбі з транснаціональними кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування. Тому міжнародне співробітництво під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру найбільш предметно проявляється у відповідних формах.

У Великому тлумачному словнику української мови під словом «форма» розуміється спосіб організації чого-небудь, зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю [44, с. 1 539]. У словнику іншомовних слів термін «форма» трактується у двох

значеннях: 1) зовнішній вид, зовнішній обрис; 2) устрій, структура будь-чого, система організації [61, с. 536]. Звідси слідує, що форми показують, яким чином здійснюється міжнародне співробітництво під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру.

Необхідно зазначити, що серед науковців відсутній єдиний підхід щодо визначення форм міжнародного співробітництва у боротьбі зі злочинністю. Так, А. Г. Каткова, П. М. Сивуляк виділяють такі форми міжнародного співробітництва: 1) профілактика і припинення злочинів, щодо яких укладені спеціальні угоди між державами; 2) передача осіб, засуджених до позбавлення волі, для відбування покарання в державі їх громадянства або постійного місця проживання; 3) передача органам іншої держави нагляду за умовно засудженими чи умовно звільненими правопорушниками; 4) видача злочинців іншій державі або передача міжнародному органу для кримінального переслідування; 5) захист прав і свобод громадян держави під час здійснення правосуддя в іншій країні; 6) спільне вивчення причин та інших проблем злочинності, а також обмін досвідом роботи поліцейських та інших органів; 7) підготовка кадрів, надання експертних послуг, поставка спеціальних технічних засобів і надання матеріально-технічної допомоги іншим державам; 8) обмін оперативною, правовою та іншою інформацією тощо [62, с. 106].

У свою чергу, на думку В. Ф. Цепелєва, до форм міжнародного співробітництва слід віднести: надання взаємної правової допомоги у кримінальних провадженнях; видача осіб, які вчинили злочини, для притягнення їх до кримінальної відповідальності чи виконання покарання; передача засуджених до позбавлення волі для подальшого виконання покарання в державі їх громадянства або постійного місця проживання; виконання доручень з міжнародного розшуку; обмін оперативною, правовою та іншою інформацією; забезпечення прав і свобод громадян держави при здійсненні кримінального судочинства в іншій; підготовка кадрів, обмін досвідом роботи правоохоронних органів різних держав; надання експертних і консультаційних послуг, спеціальних науково-технічних засобів і матеріально-технічної допомоги іншим державам; спільне вивчення проблем злочинності і боротьби з нею, прогнозування і програмування цієї діяльності; участь в офіційних заходах і науково-практичних конференціях, що обговорюють

проблеми міжнародного співробітництва у запобіганні злочинності, боротьбі з нею і при поводженні з правопорушниками [63, с. 33].

На наш погляд, деякі запропоновані дослідниками форми міжнародного співробітництва є його напрямами. Зокрема, профілактика і припинення кримінальних правопорушень, щодо яких укладені спеціальні угоди між державами; спільне вивчення причин та інших проблем злочинності, а також обмін досвідом роботи поліцейських та інших органів; підготовка кадрів, надання експертних і консультаційних послуг, поставка спеціальних технічних засобів і надання матеріально-технічної допомоги іншим державам; участь в офіційних заходах і науково-практичних конференціях, що обговорюють проблеми міжнародного співробітництва у запобіганні злочинності, боротьбі з нею і при поводженні з правопорушниками. Відповідно, означені вище заходи у межах міжнародного співробітництва є напрямами [64, с. 230].

Неоднозначний перелік форм міжнародного співробітництва міститься і у міжнародних договорах про взаємну допомогу у кримінальних провадженнях. Наприклад, згідно з ч. 2 ст. 1 Договору між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року, допомога включає: отримання показань або заяв осіб; забезпечення документами, протоколами та іншими предметами; встановлення місця знаходження чи ідентифікація осіб або предметів; вручення документів; передачу осіб, які перебувають під вартою, для дачі показань або інших цілей; здійснення розшуку і вилучення; заходи, пов’язані з арештом та конфіскацією майна, реституцією і стягненням штрафів; будь-яку іншу форму допомоги, що не заборонена законодавством запитуваної сторони [65].

Відповідно до ст. 542 КПК України міжнародне співробітництво під час кримінального провадження полягає у вжитті необхідних заходів з метою надання міжнародної правової допомоги шляхом вручення документів, виконання окремих процесуальних дій, видачі осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, тимчасової передачі осіб, перейняття кримінального переслідування, передачі засуджених осіб та виконання вироків [42].

Вручення документів – це документи та рішення, долучені до запиту компетентного органу іноземної держави про міжнародну

правову допомогу, які підлягають передачі, визначеній у запиті особі [42]. Слід зазначити, що перелік документів, які можуть вручатися в порядку надання правової допомоги, у ст. 564 КПК України та міжнародних договорах не визначено. До документів, що підлягають врученню, мають бути віднесені повістки, постанови, ухвали й інші процесуальні рішення, які складаються (приймаються) під час здійснення досудового розслідування в кримінальному провадженні іноземної держави.

Виконання окремих процесуальних дій – це передбачені КПК України та міжнародними договорами процесуальні дії, які спрямовані на досягнення мети кримінального провадження. До процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування можна віднести обшук; огляд; допит, в тому числі шляхом проведення відео- або телефонної конференції; експертизу тощо. Винятки щодо надання міжнародної правової допомоги шляхом проведення процесуальних дій визначено у ст. 557 КПК України.

Видача особи (екстрадиція) – це видача особи державі, компетентними органами якої ця особа розшукується для притягнення до кримінальної відповідальності або виконання вироку. Екстрадиція включає: офіційне звернення про встановлення місця перебування на території запитуваної держави особи, яку необхідно видати, та видачу такої особи; перевірку обставин, що можуть перешкоджати видачі; прийняття рішення за запитом; фактичну передачу такої особи під юрисдикцію запитуючої держави [42].

Відповідно до КПК України при здійсненні екстрадиції компетентні органи декількох держав вступають у міжнародні відносини, фактичною підставою яких є вчинення громадянином однієї з держав «екстрадиційного кримінального правопорушення», а також наявність міжнародного договору чи на засадах взаємності. Самостійність цього інституту обумовлена особливостями суб'єктів (компетентні органи двох держав), що вступають у міжнародні відносини з питань екстрадиції, якими, зокрема в Україні, є Офіс Генерального прокурора України та Міністерство юстиції України, якщо інше не передбачено міжнародним договором України. Специфічний і кінцевий результат: після вивчення матеріалів

екстрадиційної перевірки центральним органом України приймається рішення про видачу особи або відмову у видачі іноземній державі.

Тимчасова передача особи – це передача особи, яка тримається під вартою або відбуває покарання у виді позбавлення волі на території іноземної держави і не притягується до кримінальної відповідальності в цьому кримінальному провадженні з метою давання показань або участі в інших процесуальних діях під час кримінального провадження. Прохання про тимчасову передачу має бути належним чином оформлено й містити гарантії, що особа утримуватиметься під вартою на території запитуючої сторони упродовж усього періоду тимчасової передачі й буде своєчасно, до закінчення взаємоузгодженого строку, повернена на територію запитуваної сторони. Відповідно до ст. 11 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року у тимчасовій передачі може бути відмовлено, якщо особа, яку тримають під вартою, не погоджується на передачу; її присутність необхідна в ході кримінального провадження, що здійснюється на території запитуваної сторони; передача може призвести до продовження строку утримання під вартою; існують інші першочергові підстави для того, щоб не передавати її на територію запитуючої сторони [66]. Тимчасова передача особи здійснюється лише за наявності письмової згоди такої особи.

Перейняття кримінального провадження – це здійснення компетентними органами однієї держави розслідування з метою притягнення особи до кримінальної відповідальності за кримінальні правопорушення, вчинені на території іншої держави, за її запитом. Згідно зі ст. 2 Європейської конвенції про передачу провадження у кримінальних справах від 15 травня 1972 року будь-яка договірна держава має повноваження переслідувати у судовому порядку згідно із своїм законодавством, будь-який злочин, до якого застосовується кримінальне законодавство іншої договірної держави. Повноваження, які надаються договірній державі, можуть здійснюватися лише за клопотанням про порушення кримінального переслідування, що подається іншою договірною державою [67]. Відповідно до ст. 26 цієї Конвенції при прийомі в Україні кримінальної справи з іншої держави будь-який процесуальний акт, здійснений з метою судового розгляду у тій державі, яка передала справу, згідно з її законодавством, має таку саму законність в Україні [67].

Зміст перейняття кримінального провадження становить діяльність визначених державою органів. В Україні такими органами є Офіс Генерального прокурора України та Міністерство юстиції України. Їхня діяльність спрямована на перейняття чи передачу кримінального провадження. У КПК України передбачено два види перейняття кримінального провадження: перейняття кримінального провадження від іноземних держав (стст. 595–598); передання кримінального провадження компетентному органу іншої держави (стст. 599–601). Перейняття кримінального провадження у компетентного органу іноземної держави здійснюється на підставі клопотання, яке є однією з форм запиту про міжнародне співробітництво.

Отже, у кримінальних процесуальних відносинах, які виникають у зв'язку з кримінальним провадженням, змінюється один з їх суб'єктів. На зміну органам, що розпочали досудове розслідування, приходять компетентні органи іншої держави, що зобов'язуються здійснювати подальше досудове розслідування чи судовий розгляд. Описана ситуація є нетиповою для кримінального процесу. Тому очевидно, що така заміна може відбуватися лише за певних умов, визначених у законодавстві. До умов, з якими пов'язана можливість перейняття кримінального провадження, належать такі: особа не може бути видана іншій державі; вчинене особою діяння визнається кримінальним правопорушенням за кримінальним законом обох держав; кримінальне правопорушення вчинене на території держави, що ініціює передачу кримінального провадження; перейняття кримінального провадження не порушує основних прав і свобод запитуваної особи; не передбачено міжнародним договором, в якому беруть участь запитуюча і запитувана держави, або може бути здійснено на основі принципу взаємності.

Передача засуджених осіб – це форма міжнародного співробітництва, що полягає в передачі особи, яка вчинила злочин і засуджена однією державою, іншій державі, громадянином якої є засуджений, для виконання покарання у вигляді позбавлення волі. Відповідно до ст. 1 Конвенції про передачу засуджених осіб від 21 березня 1983 року особу, засуджену на території однієї сторони, може бути передано на територію іншої сторони відповідно до положень цієї Конвенції для відбування призначеного їй покарання. З цією метою засуджена особа може висловити державі винесення вироку

або державі виконання вироку своє побажання бути переданою згідно з цією Конвенцією [68]. Умови передачі засудженої особи викладено у ст. 3 цієї Конвенції та ст. 605 КПК України [42].

Визнання і виконання іноземних судових рішень – це форма міжнародного співробітництва, що полягає у здійсненні низки процесуальних дій і винесенні процесуальних рішень у зв'язку з поширенням законної сили рішення іноземного суду на територію України та застосуванням усіх можливих законних засобів для їх реалізації відповідно до взятих міжнародних зобов'язань. Зазначений інститут складається із визнання іноземного судового рішення та його виконання.

Відповідно до п. (c) ст. 1 Європейської конвенції про міжнародну правову дійсність кримінальних вироків від 28 травня 1970 року поняття «вирок» означає встановлення санкції. Вирок суду іноземної держави може бути визнано й виконано на території України у випадках та обсязі, передбачених міжнародним договором, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України. Згідно зі ст. 2 цієї Конвенції виконанню підлягають такі категорії рішень: санкції, що включають позбавлення волі, штрафи та конфіскації, а також позбавлення прав. Відповідно до ч. 1 ст. 4 цієї Конвенції санкція може виконуватися іншою договірною державою тільки у разі, якщо, згідно із її законодавством, дія, за яку її було встановлено, вважалася б злочином у разі її вчинення на території цієї держави, та особа, якій було винесено вирок, підлягала покаранню, якби вона вчинила цю дію [69].

У ст. 5 зазначеної Конвенції передбачено, що держава винесення вироку може запитати іншу договірну державу виконати санкцію у випадку, якщо виконано одну чи більше з таких умов: а) якщо засуджена особа постійно проживає в іншій країні; б) якщо виконання санкції в іншій Державі, ймовірно, покращить перспективи соціальної реабілітації засудженої особи; в) у разі, коли санкція передбачає позбавлення волі, санкцію може бути виконано після виконання іншої санкції, що передбачає позбавлення волі, яку засуджена особа відбуває чи має відбути в іншій державі; г) якщо інша Держава є державою походження засудженої особи і заявила про своє бажання прийняти відповідальність за виконання такої санкції; д) якщо Держава вважає, що не спроможна виконати санкцію, навіть за допомогою видачі, а інша Держава може.

Зазначимо, що не всі форми міжнародного співробітництва, визначені КПК України, можуть бути застосовані під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Зокрема, це стосується таких форм, як видача осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, та передача засуджених осіб.

Відповідно до ст. 5 Європейської конвенції про видачу правопорушників видача здійснюється, відповідно до положень цієї Конвенції, за кримінальні правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, тільки якщо Договірні сторони ухвалили таке рішення щодо будь-якого такого кримінального правопорушення або категорії кримінальних правопорушень [70]. Лише з прийняттям Другого додаткового протоколу до цієї Конвенції від 17 березня 1978 року ст. 5 була викладена в новій редакції [71]. Відповідно до ст. 2 цього документа за кримінальні правопорушення, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, видача здійснюється між Договірними сторонами відповідно до положень цієї Конвенції, якщо правопорушення, за законодавством запитуваної сторони, відповідає правопорушенню такого ж самого характеру. При цьому у видачі правопорушника не може бути відмовлено на підставі того, що законодавство запитуваної сторони не передбачає таких самих податків чи зборів або не регулює податки, збори, мито або валюту таким чином, як законодавство запитуючої сторони.

У ст. 13 Міжнародної конвенції про боротьбу з фінансуванням тероризму від 9 грудня 1999 року зазначено, що жодний зі злочинів, пов'язаний з фінансуванням тероризму, не розглядається для цілей екстрадиції або взаємної правової допомоги як злочин, пов'язаний з податками. Більше того, держави – учасники не можуть відхиляти прохання про екстрадицію або взаємну правову допомогу тільки на тій підставі, що вона стосується злочину, пов'язаного з податками [72]. Згідно зі ст. 16 Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної організованої злочинності від 15 листопада 2000 року держави – учасники не можуть відмовляти у виконанні прохання про екстрадицію лише на тій підставі, що злочин вважається також пов'язаний з податковими питаннями [7].

Окремі двосторонні міжнародні договори про видачу правопорушників за участі України містять норми щодо екстрадиції

особи, яка вчинила фінансове правопорушення. Наприклад, згідно з ч. 3 ст. 2 Договору між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про видачу правопорушників від 21 жовтня 2003 року у справах про злочини, пов'язані з податками, зборами, митом та валютою, екстрадиція здійснюється відповідно до цього Договору та відповідно до законодавства запитуваної сторони. У видачі не може бути відмовлено на тій підставі, що законодавством запитуваної сторони не передбачені такі самі мито чи податки, або якщо вони неоднаково регулюються в обох сторонах [73]. У ч. 3 ст. 2 Договору між Україною та Республікою Індія про видачу правопорушників від 3 жовтня 2002 року зазначено, що злочин може бути таким, за яким здійснюється екстрадиція особи, незалежно від того, чи він стосується оподаткування або доходів, або має виключно фіскальний характер [74].

Водночас зауважимо, що компетентні органи України не можуть здійснювати заходи щодо екстрадиції особи під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Відповідно до ч. 1 ст. 2 Європейської конвенції про видачу правопорушників видача правопорушників здійснюється у зв'язку із правопорушеннями, які караються за законами запитуючої сторони та запитуваної сторони позбавленням волі на мінімальний строк не менше одного року. Якщо особу визнано винною на території запитуючої сторони, термін призначеного покарання повинен складати не менше чотирьох місяців [70].

У ч. 1 ст. 2 Договору між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про видачу правопорушників від 21 жовтня 2003 року зазначено, що екстрадиція особи здійснюється за умови, якщо за законодавством обох сторін за злочин, у зв'язку з яким направляється запит про видачу, передбачено мінімальне покарання у виді позбавлення волі не менше одного року, незалежно від будь-яких особливостей кваліфікації злочину [73].

Аналогічні норми містяться і в інших двосторонніх міжнародних договорах про видачу правопорушників за участі України (наприклад, Договір між Україною і Китайською Народною Республікою про екстрадицію від 10 грудня 1998 року, Договір між Україною та Республікою Індія про видачу правопорушників від 3 жовтня 2002 року, Договір між Україною та Республікою Панама

про видачу правопорушників від 4 листопада 2003 року, Договір між Україною та Ісламською Республікою Іран про видачу правопорушників від 11 травня 2004 року).

Згідно з ч. 1 ст. 573 КПК України запит про видачу особи (екстрадицію) направляється за умови, якщо за законом України хоча б за один зі злочинів, у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у виді позбавлення волі на максимальний строк не менше одного року або особу засуджено до покарання у виді позбавлення волі і невідбутий строк становить не менше чотирьох місяців [42].

Отже, екстрадиція правопорушників здійснюється за умови, якщо за законом хоча б за один зі злочинів, у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі не менше як один рік. Однак, згідно зі ст. 212 Кримінального кодексу України, ухилення від сплати податків не передбачає покарання у виді позбавлення волі [14]. У зв'язку з цим таку форму міжнародного співробітництва неможливо застосувати під час розслідування транснаціональних податкових злочинів. Виключенням можуть бути випадки, коли ухилення від оподаткування буде пов'язане з іншими злочинами, санкції яких передбачають покарання у виді позбавлення волі [75, с. 104].

Згідно з ч. 1 ст. 606 КПК України засуджену судом України особу може бути передано для відбування покарання в іншу державу, а засудженого іноземним судом громадянина України прийнято для відбування покарання в Україні тільки за умов: 1) якщо ця особа є громадянином держави виконання вироку; 2) якщо вирок набрав законної сили; 3) якщо на час отримання запиту про передачу засуджений має відбувати покарання упродовж якнайменш шести місяців або якщо йому ухвалено вирок до ув'язнення на невизначений строк; 4) якщо на передачу згоден засуджений або з урахуванням його віку або фізичного чи психічного стану на це згоден законний представник засудженого; 5) якщо кримінальне правопорушення, внаслідок вчинення якого було ухвалено вирок, є злочином згідно із законодавством держави виконання вироку або було б злочином у разі вчинення на її території, за вчинення якого може бути призначено покарання у виді позбавлення волі; 6) якщо відшкодовано майнову шкоду, завдану кримінальним правопорушенням, а в разі наявності –

також процесуальні витрати; 7) якщо держава ухвалення вироку і держава виконання вироку згодні на передачу засудженого [42]. Враховуючи те, що однією з умов передачі засуджених осіб є набрання законної сили вироку суду у виді позбавлення волі, а санкція ст. 212 Кримінального кодексу України не передбачає такого покарання, цю форму міжнародного співробітництва неможливо застосувати щодо транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Відповідно, згідно з КПК України формами міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: вручення документів, виконання окремих процесуальних дій, перейняття кримінального провадження, виконання вироків [64, с. 231].

Варто звернути увагу також на те, що у ст. 542 КПК України зазначено, що міжнародним договором України можуть бути передбачені інші, ніж у цьому Кодексі, форми співробітництва під час кримінального провадження [42].

Вагому роль у координації дій країн відіграє Міжнародна організація кримінальної поліції (Інтерпол), яка завдяки своїй винятковій структурі, нормативній базі й технічному оснащенню здатна ефективно та раціонально координувати міжнародне поліцейське співробітництво, а також безпосередньо брати участь у попередженні та локалізації злочинності [76, с. 12]. Структура Інтерполу передбачає функціонування в кожній державі-члені Національного центрального бюро Інтерполу – підрозділу, який безпосередньо забезпечує міжнародне співробітництво правоохоронних органів своєї держави в рамках Інтерполу, а також надає можливості щодо обміну оперативно-розшуковою, оперативно-довідковою та криміналістичною інформацією про підготовку і вчинення злочинів та причетних до них осіб, а також архівною та, в окремих випадках, процесуальною інформацією [77].

Під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування через НЦБ Інтерполу в Україні можна одержувати з Генерального секретаріату або НЦБ Інтерполу в зарубіжних країнах таку інформацію: офіційні назви комерційних структур (фірм, спільних підприємств тощо) та інших юридичних осіб-суб’єктів підприємницької діяльності, розташованих за

кордоном; дату їх реєстрації у відповідних державних органах, юридичну адресу, номери телефонів та інших телекомунікаційних засобів; прізвища та імена керівників таких структур; основні напрями діяльності; розміри статутного капіталу; відомості про припинення діяльності; відомості кримінального характеру стосовно їх керівників та інших працівників. З деяких країн можливе отримання інформації про укладені іноземними фірмами угоди з українськими юридичними та фізичними особами або за їх участі та про наслідки їх виконання.

Слід зазначити, що обмін податковою інформацією під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування регламентовано як на національному рівні [78], так і в багатьох міжнародних договорах у сфері оподаткування. Це дає підстави для виокремлення такої форми міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії, як обмін податковою інформацією – обмін інформацією між компетентними органами іноземних держав щодо ухилення від оподаткування криміналістичного характеру.

Позбавлення оперативності отримання податкової інформації негативно впливає на ефективність розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. У зв’язку з цим, на нашу думку, обмін податковою інформацією має здійснюватися за спрощеною процедурою, за якою отримання податкової інформації під час розслідування кримінальних правопорушень досліджуваної категорії повинно бути автоматичне та без оформлення спеціальних запитів.

Таким чином, формами міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є: обмін податковою інформацією, вручення документів, виконання окремих процесуальних дій, перейняття кримінального провадження, виконання вироків. Втім нові виклики та загрози транснаціональних податкових кримінальних правопорушень вимагають як удосконалення існуючих форм міжнародного співробітництва, так і впровадження новітніх, з урахуванням специфіки розслідування таких злочинних діянь.

1.3. Міжнародні договори як правовий інструмент здійснення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Визначення правових основ міжнародного співробітництва є його необхідною умовою та передбачає з'ясування особливостей здійснюваного ними правового регулювання. Під правовою основою будь-якої діяльності зазвичай розуміють сукупність правових норм, які регулюють порядок здійснення відповідної діяльності. Вказані норми можуть міститися у різних правових актах як за їх назвою, так і за юридичним значенням. Правовою підставою міжнародного співробітництва компетентних органів під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є норми міжнародного та національного права. Особливу роль у регулюванні цих питань відіграють міжнародні договори, оскільки вони мають пряму дію й верховенство над нормативно-правовими актами України.

Міжнародно-правові відносини у сфері співробітництва компетентних органів України та іноземних держав під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування регулюються за допомогою міжнародних договорів. Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України [79]. Згідно з ч. 2 ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори», якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору [80]. Такий підхід українського законодавця визначає напрям чинного законодавства в бік становлення пріоритету норм міжнародного права над нормами національного права, а також відкриває можливість застосування норм міжнародного права компетентними органами під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

У пп. «а» п. 1 ст. 2 Віденської конвенції про право міжнародних договорів під міжнародним договором розуміється міжнародна угода, що укладена між державами у письмовій формі і регулюється

міжнародним правом, незалежно від того, чи міститься така угода в одному документі, в двох або декількох пов'язаних між собою документах, а також незалежно від його конкретного найменування [81]. Натомість ст. 2 Закону України «Про міжнародні договори» тлумачить міжнародний договір України, укладений у письмовій формі з іноземною державою або іншим суб'єктом міжнародного права, який регулюється міжнародним правом, незалежно від того, міститься договір в одному чи декількох пов'язаних між собою документах, і незалежно від його конкретного найменування (договір, угода, конвенція, пакт, протокол тощо) [80]. Міжнародні договори України укладаються: Президентом України або за його дорученням – від імені України; Кабінетом Міністрів України або за його дорученням – від імені Уряду України; міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, державними органами – від імені міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, державних органів [80].

Важливе місце у сфері міжнародного співробітництва компетентних органів України та іноземних держав під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування займають багатосторонні міжнародні договори [82, с. 129]. До них слід віднести: Конвенцію ООН проти транснаціональної злочинності, Європейську конвенцію про взаємну допомогу у кримінальних справах, Європейську конвенцію про видачу правопорушників, Європейську конвенцію про передачу провадження у кримінальних справах, Європейську конвенцію про міжнародну дійсність кримінальних вироків, Конвенцію про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах, Угоду між державами-учасницями Співдружності Незалежних Держав про співробітництво та взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства та боротьби з порушеннями у цій сфері, Угоду про співробітництво держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав у боротьбі з податковими злочинами. Такі договори покликані розв'язати, як правило, значні проблеми загальнолюдського і регіонального значення.

У Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної злочинності від 15 листопада 2000 року регламентовано питання щодо криміналізації участі в організованій злочинній групі;

переслідування, винесення судового рішення і встановлення санкцій; конфіскації і арешту; міжнародного співробітництва з метою конфіскації; розпорядження конфіскованими доходами від злочинів або майном; видачі правопорушників; передачі засуджених осіб; взаємної правової допомоги; спільних розслідувань; спільних методів розслідування; передачі кримінального провадження; криміналізації перешкоджання здійсненню правосуддя; заходи, спрямовані на розширення співробітництва з правоохоронними органами; співробітництво між правоохоронними органами; збір та аналіз інформації про характер організованої злочинності та обмін такою інформацією тощо. Мета цієї Конвенції полягає у сприянні співробітництву в справі більш ефективного попередження транснаціональної організованої злочинності та боротьби з нею [7].

Європейська конвенція про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року [66] та два протоколи до неї: Додатковий протокол до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 17 березня 1978 року [83] і Другий додатковий протокол до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 8 листопада 2001 року [84]. У цих документах закріплено положення щодо надання правової допомоги, особливості виконання судових доручень, вручення документів і розпоряджень суду щодо явки свідків, експертів і притягнутих до відповідальності осіб, повідомлення про злочини у зв'язку з провадженням у справі, порядок обміну інформацією щодо судових вироків.

У частині розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування заслуговує на увагу таке [85, с. 206]. Відповідно до п. 1 ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року запитувана сторона виконує, у передбачений її законодавством спосіб будь-які судові доручення, які стосуються кримінальної справи і які надсилаються їй судовими органами запитуючої сторони з метою забезпечення показань свідків або передачі предметів, які являють собою речові докази, матеріалів судової справи або документів. Однак щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідно до ст. 2 (а) цієї Конвенції, у допомозі може бути відмовлено, якщо прохання про надання допомоги стосується правопорушення, яке, на думку запитуваної сторони, є податковим злочином [66].

Лише з прийняттям Додаткового протоколу до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 17 березня 1978 року ситуація дещо змінилася [83]. Зокрема, держави-учасники домовилися про те, що вони надалі не користуються правом, передбаченим у пункті «а» ст. 2 цієї Конвенції, відмовляти у наданні допомоги на підставі того, що прохання стосується правопорушення, яке, на думку запитуваної сторони, є податковим злочином. Якщо договірна сторона обумовлює виконання судового доручення щодо обшуку або арешту власності, умовою, що правопорушення, на якому ґрунтується судове доручення, має підлягати покаранню як за законодавством запитуючої сторони, так і за законодавством запитуваної сторони, ця умова виконується щодо податкових правопорушень, якщо правопорушення підлягає покаранню за законодавством запитуючої сторони та відповідає правопорушенню такого самого характеру за законодавством запитуваної сторони. При цьому у проханні про надання допомоги не може бути відмовлено на підставі того, що законодавство запитуваної сторони не передбачає таких самих податків чи зборів або не регулює податки, збори, мито або валюту таким же чином, як законодавство запитуючої сторони.

Аналогічні норми містилися і в Європейській конвенції про видачу правопорушників від 13 грудня 1957 року [85, с. 207]. Так, у ст. 5 Європейської конвенції про видачу правопорушників від 13 грудня 1957 року зазначено, що видача здійснюється, відповідно до положень цієї Конвенції, за правопорушення, пов’язані з податками, зборами, митом та валютою, тільки якщо договірні сторони ухвалили таке рішення щодо будь-якого такого правопорушення або категорії правопорушень [70]. Проте відповідно до Другого додаткового протоколу до Європейської конвенції про видачу правопорушників від 17 березня 1978 року [71] ст. 5 була викладена в новій редакції, згідно з якою за правопорушення, пов’язані з податками, зборами, митом та валютою, видача здійснюється між договірними сторонами відповідно до положень цієї Конвенції, якщо правопорушення, за законодавством запитуваної сторони, відповідає правопорушенню такого ж самого характеру. При цьому у видачі правопорушника не може бути відмовлено на підставі того, що законодавство запитуваної сторони не передбачає таких самих

податків чи зборів або не регулює податки, збори, мито або валюту таким же чином, як законодавство запитуючої сторони [70].

Нерозповсюдження механізму правової допомоги у кримінальних провадженнях щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування було наслідком неоднозначного до них ставлення з боку законодавців в окремих країнах. Так, у законодавстві Люксембургу кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків до сьогодні зовсім не передбачена, а в Швейцарії податкове шахрайство віднесено до предмета регулювання адміністративного права. Ізраїль не виконує міжнародні слідчі доручення в рамках розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками податкових злочинів. Згідно з п. 4 ст. 4 Закону Ізраїлю «Про міждержавну правову допомогу» компетентний орган Ізраїлю може відмовити у виконанні клопотання про правову допомогу щодо податкового злочину [86, с. 349].

Подібне ставлення до кримінальних правопорушень у сфері оподаткування міститься і в деяких міжнародних документах. Зокрема, Рекомендація № 6 R (87) 18 Комітету міністрів Ради Європи від 17 вересня 1987 року «Щодо спрощення кримінального правосуддя» [87] орієнтує держави на необхідність здійснити заходи щодо декриміналізації злочинів у сфері оподаткування та митного регулювання за умови, що вони, в основному, незначні.

Поряд з цим зазначимо, що у більшості країн умисне невиконання податкових зобов'язань, що виражається в ухиленні від сплати податків, однозначно розцінюється як суспільно небезпечне кримінально каране діяння. Крім того, слід враховувати те, що подібні кримінальні правопорушення часто поєднуються з іншими злочинними діями, у тому числі з тими, що мають велику суспільну небезпеку. У зв'язку з цим останнім часом змінюються відповідні підходи і в міжнародній практиці. У будь-якому випадку, обмеження, подібні тим, які були наведені вище, виключаються повністю, якщо, наприклад, йдеться про боротьбу з фінансуванням тероризму або організованою злочинністю [88, с. 89].

Європейська конвенція про передачу провадження у кримінальних справах від 15 травня 1972 року визначає порядок та умови передачі провадження у кримінальних справах, процедуру передачі провадження у кримінальних справах, наслідки клопотання

про порушення кримінального переслідування в запитуючій державі, наслідки клопотання про порушення кримінального переслідування в запитуваній державі, тимчасові заходи в запитуваній державі, множинність кримінального провадження [67].

Європейська конвенція про міжнародну дійсність кримінальних вироків від 28 травня 1970 року містить загальні умови виконання санкцій (вироків), наслідки передачі виконання, порядок підготовки запитів про виконання, положення про вироки, винесені за відсутності обвинуваченого, та постанови у кримінальних справах, тимчасові заходи, порядок виконання санкцій, а також положення, що безпосередньо стосуються виконання санкцій, пов'язаних із позбавленням волі, виконання штрафів та конфіскацій, позбавлення прав, міжнародні наслідки європейських судових рішень у кримінальних справах [69].

Конвенція про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах від 22 січня 1993 року закріплює обсяг правової допомоги, зміст і форму доручення про надання правової допомоги, порядок виконання доручення про надання правової допомоги, особливості виклику свідків, потерпілих, цивільних позивачів, цивільних відповідачів, їх представників, експертів, порядок вручення документів, випадки відмови в наданні правової допомоги, порядок та умови видачі особи, яка вчинила правопорушення, особливості здійснення карного переслідування, положення щодо передачі предметів та повідомлення про обвинувальні вироки і відомості про судимості [89].

На нашу думку, заслуговує на увагу і Конвенція Ради Європи про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року [90]. Її положення застосовуються під час обміну податковою інформацією, проведення одночасних податкових перевірок та участі у податкових перевірках за кордоном. Іншими словами, обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною для виконання чи застосування внутрішнього законодавства, яке стосується податків, передбачених цією Конвенцією, здійснюється до початку кримінального провадження щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Однак під час розслідування таких кримінальних правопорушень може виникнути необхідність у проведенні податкової перевірки або отримання податкової

інформації щодо платника податків. Тому в процесі збирання доказів щодо транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування зазначена Конвенція може бути застосована.

Заслуговують на увагу також і міжнародні угоди у напрямі протидії податковим злочинам, які укладені в рамках Співдружності Незалежних Держав.

Так, Угода між державами-учасницями Співдружності Незалежних Держав про співробітництво та взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства та боротьби з порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999 року встановлює такі форми співробітництва компетентних органів: надання інформації про національні податкові системи, про зміни і доповнення у податковому законодавстві, а також методичних рекомендацій щодо попередження, виявлення та припинення порушень податкового законодавства; обмін інформацією про дотримання податкового законодавства платниками податків, включаючи інформацію, пов'язану з порушеннями податкового законодавства; взаємодія у проведенні заходів, спрямованих на попередження, виявлення та припинення порушень податкового законодавства; надання завірених копій документів, пов'язаних з оподаткуванням юридичних та фізичних осіб; обмін досвідом і надання взаємної допомоги у створенні, функціонуванні та взаємодії електронних засобів зв'язку, що забезпечують роботу компетентних органів Сторін; створення робочих груп та обмін експертами з питань, що виникають у процесі співробітництва; сприяння у підготовці та перепідготовці кадрів; проведення науково-практичних конференцій, семінарів та використання інших форм співробітництва, які потребують спільних дій [91].

Обмін інформацією про порушення податкового законодавства здійснюється на підставі письмового запиту або за допомогою телетайпного, факсимільного зв'язку, електронних засобів зв'язку. Запит повинен містити: найменування запитуваного компетентного органу; найменування запитуючого компетентного органу; реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється запит; стислий виклад суті запиту та його обґрунтування, а також інші відомості, необхідні для виконання запиту; порядок завірення у випадку необхідності копій документів. Запит та відповідь на нього

складаються на російській мові або національній мові з додатком завіреного перекладу на російську мову [91].

Не менш важливою є Угода про співробітництво держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав у боротьбі з податковими злочинами від 3 червня 2005 року [92].

У ст. 1 цієї Угоди зазначено, що для цілей цієї Угоди термін «податковий злочин» означає суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність) у сфері оподатковування, заборонене кримінальним законодавством Сторін.

Згідно зі ст. 2 вказаної Угоди сторони відповідно до цієї Угоди, національного законодавства і міжнародних зобов'язань здійснюють співробітництво у запобіганні, виявленні, припиненні і розкритті податкових злочинів за такими основними напрямами: а) аналіз стану злочинності у сфері оподатковування; б) удосконалення правової бази співробітництва Сторін у боротьбі з податковими злочинами, гармонізація національного законодавства в цій галузі з урахуванням положень міжнародних договорів; в) розробка спільних програм з боротьби з податковими злочинами; г) здійснення погоджених заходів для виконання положень міжнародних договорів, спрямованих на боротьбу з податковими злочинами. Сторони цієї Угоди здійснюють співробітництво через свої компетентні органи.

Відповідно до ст. 4 цієї Угоди співробітництво сторін здійснюється в таких формах: а) обмін оперативною і кримінальною інформацією, у тому числі відомостями про податкові злочини, що готуються і що були скоєні, і причетних до них фізичних або юридичних осіб, способи і методи ухилення від сплати податків і зборів; б) виконання запитів про проведення оперативно-розшукових заходів; в) планування і здійснення скоординованих оперативно-розшукових і профілактичних заходів; г) проведення за запитами перевірок заяв і повідомлень про податкові злочини; д) направлення, за узгодженням компетентних органів сторін, представників для координації дій під час проведення спільних оперативно-розшукових і профілактичних заходів; е) надання допомоги співробітникам компетентних органів сторін під час їхнього перебування в службових відрядженнях; ж) обмін досвідом роботи, проведення спільних наукових досліджень, нарад, конференцій і семінарів; з) надання допомоги у підготовці, перепідготовці та підвищенні

кваліфікації кадрів; і) обмін законодавчими та іншими нормативними правовими актами, результатами наукових досліджень і методичними рекомендаціями.

Сторони з метою ефективної боротьби з податковими злочинами можуть здійснювати обмін інформацією: про порушення національного законодавства про податки та збори юридичними і (або) фізичними особами та міри відповідальності за ці порушення; про приховування доходів від оподатковування, а також використовувані форми і методи такого приховування; про умови ведення фінансово-господарської діяльності юридичними особами і фізичними особами, які здійснюють підприємницьку діяльність без утворення юридичної особи; іншою інформацією, надання якої не суперечить національному законодавству Сторін (ст. 5 цієї Угоди).

У ст. 6 цієї Угоди зазначено, що співробітництво компетентних органів сторін здійснюється за допомогою виконання запитів про надання допомоги. Інформація може бути надана іншій стороні без запиту, якщо є підстави вважати, що вона становить інтерес для цієї сторони. Запит направляється в письмовій формі. У невідкладних випадках запит може передаватися усно з наступним обов'язковим письмовим підтвердженням у термін не пізніше трьох діб. При цьому можуть бути використані технічні засоби передачі тексту.

У запиті зазначаються: а) найменування компетентних органів запитуючої і запитуваної сторін; б) короткий зміст матеріалу, щодо якого направляється запит; в) мета й обґрунтування запиту; г) у разі необхідності опис особливого порядку виконання запиту й обґрунтування цієї необхідності; д) інші відомості, які можуть бути корисні для виконання запиту. Компетентний орган запитуваної сторони має право запросити додаткові відомості, необхідні для належного виконання запиту. Запит, направлений або підтверджений у письмовій формі на офіційному бланку компетентного органу запитуючої сторони, повинен бути підписаний керівником або особою, яка його заміщає, і засвідчений гербовою печаткою цього органу.

Відповідно до ст. 7 цієї Угоди у наданні допомоги може бути повністю або частково відмовлено, якщо компетентний орган запитуваної сторони вважає, що виконання запиту може завдати шкоди суверенітету, безпеці або суперечить національному законодавству

чи міжнародним зобов'язанням його держави, а також може спричинити порушення прав і законних інтересів громадян. Перш ніж відмовити у виконанні запиту про надання допомоги, компетентний орган запитуваної сторони розглядає можливість надання допомоги з дотриманням певних умов, які видаються необхідними. Якщо компетентний орган запитуваної сторони розглядає можливість надання допомоги на інших умовах, то запит виконується з урахуванням цих умов. У разі прийняття рішення про повну або часткову відмову у виконанні запиту про надання допомоги або відстрочку його виконання компетентний орган запитуваної сторони негайно повідомляє про це компетентний орган запитуючої сторони із зазначенням причин такого рішення.

Запит виконується, як правило, у термін, що не перевищує 30 діб з дати його надходження, при цьому, за можливості, враховуються побажання запитуючого компетентного органу про виконання запиту в зазначений ним термін. Компетентний орган запитуючої сторони негайно повідомляється про обставини, що перешкоджають або затримують виконання запиту. Під час виконання запиту застосовується національне законодавство запитуваної сторони. Компетентний орган запитуваної сторони на прохання компетентного органу запитуючої сторони може надати можливість присутності його представників під час виконання запиту (ст. 8 цієї Угоди).

Особлива роль у врегулюванні міжнародного співробітництва країн у сфері боротьби з податковими кримінальними правопорушеннями належить двостороннім договорам, оскільки у них міститься обсяг зобов'язань щодо надання допомоги з урахуванням домовленостей між державами. Аналіз двосторонніх міжнародних договорів щодо протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування показує, що найбільшого поширення набули двосторонні угоди з таких питань, як уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням, співробітництво у сфері оподаткування, надання правової допомоги у кримінальних провадженнях, видача правопорушників, передача засуджених осіб для відбування покарання в країні, громадянами якої вони є [82, с. 130].

У двосторонніх договорах щодо уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням вирішуються питання уникнення подвійного оподаткування та боротьби з

податковими ухиленнями в частині забезпечення обміну податковою інформацією при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Обмін інформацією в межах таких міжнародних договорів стосується виключно об'єктів оподаткування та джерел доходів з метою попередження шахрайства та полегшення застосування встановлених законом положень проти легальних ухилень. Двосторонні договори щодо уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням дозволяють компетентним органам різних держав отримувати відомості, необхідні для оподаткування та контролю за сплатою податків (наприклад, Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків щодо податків на доходи і майно від 24 грудня 1993 року [93]).

Існує ряд двосторонніх міжнародних договорів з питань співробітництва у сфері оподаткування, спрямованих на: обмін інформацією, обмін досвідом, надання взаємної допомоги в податкових питаннях, надання взаємної допомоги у боротьбі з ухиленнями від оподаткування тощо. Укладення таких міжвідомчих угод є важливою ланкою у створенні правових механізмів співробітництва компетентних органів у сфері боротьби з транснаціональними кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування.

Щодо міжнародного співробітництва у боротьбі з кримінальними правопорушеннями у сфері оподаткування необхідно відмітити Угоду між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством внутрішніх справ Словацької Республіки про співробітництво та обмін інформацією в галузі боротьби проти ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів від 21 листопада 2001 року [94].

Сторони в рамках цієї Угоди і в межах своєї компетенції, визначеної їх національним законодавством, використовують такі форми співробітництва: а) обмін інформацією щодо ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів; б) взаємодію у проведенні, попередженні, виявленні та припиненні ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів; в) обмін інформацією про національні законодавства держав сторін щодо

податкових систем, включаючи їхні зміни, а також методичними рекомендаціями щодо організації боротьби з ухиленнями від сплати податків, незаконними фінансовими операціями, відмиванням доходів, отриманих незаконним шляхом, та іншими економічними злочинами; г) обмін досвідом зі створення та забезпечення функціонування інформаційних систем, які використовуються у боротьбі з ухиленнями від сплати податків, незаконними фінансовими операціями, відмиванням доходів, отриманих незаконним шляхом, та іншими економічними злочинами; д) координація діяльності з питань, які виникають у процесі співробітництва, включаючи створення робочих груп, обмін представниками та експертами і навчання кадрів; е) проведення практичних конференцій і семінарів з проблем боротьби з ухиленнями від сплати податків, незаконними фінансовими операціями, відмиванням коштів, отриманих злочинним шляхом, та іншими економічними злочинами (ст. 2 цієї Угоди).

У ст. 3 вказаної Угоди зазначено, що інформацію, пов'язану з ухиленнями від сплати податків, незаконними фінансовими операціями, відмиванням доходів, отриманих злочинним шляхом, та іншими економічними злочинами сторона надає на підставі запиту іншої сторони за умови, що надання інформації не суперечить національному законодавству та інтересам держави сторони, у якої запитують інформацію. Якщо одна зі сторін вважає, що наявна у неї інформація містить інтерес для іншої сторони, вона може надати цю інформацію за своєю ініціативою.

Відповідно до ст. 4 цієї Угоди запит на отримання інформації повинен передаватися у письмовій формі або за допомогою технічних засобів передачі тексту. У термінових випадках може бути прийнятий усний запит, переданий за допомогою телефонного зв'язку, але він повинен бути підтверджений без затримки у письмовій формі. При використанні технічних засобів передачі тексту, а також у разі виникнення сумнівів щодо достовірності або змісту отриманого запиту компетентний орган сторони, яка робить запит, може запросити підтвердження у письмовій формі.

Запит на отримання інформації повинен містити такі дані: а) назви органу сторони, яка здійснює запит; б) назви сторони, до якої звертаються із запитом; в) змісту запиту та його обґрунтування; г) іншої інформації, необхідної для його виконання. У випадку

кримінальної справи разом із запитом передається така інформація: а) опис фактичних обставин; б) кваліфікація злочину згідно з законодавством держави сторони, яка здійснює запит; в) розмір втрат. Запит на отримання інформації і відповідь на запит складається англійською мовою.

Запит приймається до виконання терміново. Коли це необхідно для виконання запиту, компетентний орган сторони, яка робить запит, може в порядку уточнення запросити додаткову інформацію у компетентного органу сторони, до якої звертаються із запитом. За неможливості виконати запит компетентний орган сторони, до якої звертаються із запитом, терміново повідомляє про це компетентний орган сторони, яка робить запит. У виконанні запиту може бути відмовлено, якщо це може створити загрозу суверенітету або безпеці держави, або суперечить чинному законодавству держави сторони, до якої звертаються із запитом. Про причини відмови у виконанні запиту повідомляється компетентний орган сторони, яка робить запит (ст. 5 цієї Угоди).

Згідно зі ст. 6 цієї Угоди сторона, до якої звертаються із запитом, може дозволити уповноваженим представникам сторони, яка робить запит, взяти участь у виконанні запиту на території своєї держави, якщо це не суперечить внутрішньому законодавству цієї держави.

У стст. 9, 10, 11 цієї Угоди визначено обмін матеріалами правового характеру, співробітництво з питань інформаційного забезпечення, обмін досвідом та надання допомоги у підготовці кадрів.

Інші міжнародні угоди з питань співробітництва у сфері оподаткування спрямовані на: обмін інформацією; обмін досвідом; надання взаємної допомоги в податкових питаннях; надання взаємної допомоги у боротьбі з ухиленнями від оподаткування та з інших питань, які належать до компетенції сторін (наприклад, ст. 1 Угоди між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством з податків Азербайджанської Республіки про співробітництво від 14 лютого 2002 року [95]).

Метою двосторонніх міжнародних договорів про правову допомогу у кримінальних провадженнях є встановлення конкретних форм співпраці під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Такі договори визначають

обсяги і види правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень, підстави та порядок отримання міжнародної правової допомоги під час проведення процесуальних дій за кордоном, можливість застосування норм кримінального процесуального законодавства запитуючої сторони під час виконання запиту тощо [96, с. 126].

Для прикладу розглянемо Договір між Україною та Республікою Панама про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 4 листопада 2003 року [97].

У ст. 1 цього Договору зазначено, що сторони, відповідно до положень цього Договору та своїх законодавств, взаємно надають правову допомогу та найширше правове співробітництво у провадженні справ, які стосуються кримінально караних діянь, що на момент запиту про надання допомоги перебувають в юрисдикції компетентних органів запитуючої сторони. Цей Договір не поширюється на затримання, виконання вироків або правопорушення чи злочини військового характеру, що не є злочинами за загальним кримінальним правом. Єдиною метою цього Договору є взаємне надання правової допомоги між компетентними органами сторін, уповноваженими здійснювати кримінальне судочинство, але жодним чином його метою не є надання зазначеної допомоги ані приватним, ані третім особам, і він не був розроблений з цією метою.

Згідно зі ст. 2 цього Договору правова допомога охоплює виконання таких процесуальних дій, передбачених законодавством запитуваної сторони, як допит потерпілих, підозрюваних, обвинувачених та підсудних, свідків та експертів; проведення експертиз, огляду; передача речових доказів; вручення та пересилання на прохання іншої сторони інформації про судимості; виконання інших процесуальних дій, передбачених законодавством сторін.

Відповідно до ст. 4 цього Договору центральний орган запитуваної сторони може відхилити запит, якщо: 1) задоволення такого запиту зашкодить суверенітету, безпеці або суттєвим суспільним інтересам запитуваної сторони; 2) запит стосується політичного злочину; 3) запитуваний доказ буде використаний для засудження особи за діяння, за яке вона вже була засуджена або виправдана судом у запитуючій стороні; 4) існують обґрунтовані мотиви, які дають Центральному органу запитуваної сторони підстави вважати, що задоволення цього клопотання сприятиме кримінальному

переслідуванню або покаранню особи, стосовно якої направлено запит, за ознаками раси, віросповідання, національності чи політичних переконань; 5) запит не доводить, що існують достатні підстави вважати: а) що вказаний у запиті злочин було скоєно і б) що запитувана інформація має зв'язок зі злочином і знаходиться на території запитуваної сторони; 6) запит не відповідає положенням цього Договору; 7) діяння, що стало підставою для направлення запиту, не вважається злочином у запитуваній стороні; 8) запит про надання допомоги стосується злочину, який розслідується в запитуваній стороні, і надання допомоги може зашкодити такому розслідуванню.

Перш ніж відхилити будь-який запит відповідно до ст. 4 цього Договору, запитувана сторона розглядає можливість надання такої допомоги на визначених нею умовах. Якщо запитуюча сторона погоджується на ці умови, вона повинна їх дотримуватись. Якщо запит заважатиме виконанню кримінально-процесуальних дій, які ще проваджуються у запитуваній стороні, його виконання може бути відстрочено зазначеною стороною або ж, після проведення консультацій із запитуючою стороною, здійснюватися з дотриманням умов, визначених як необхідні запитуваною стороною.

Запитувана сторона якнайшвидше повідомляє запитуючу сторону про причини відмови або перенесення виконання запиту. Усі запити, складені на підставі цього Договору, виконуються відповідно до його положень та згідно з обмеженнями, встановленими законодавством запитуваної сторони. Порядок виконання, вказаний у запиті, дотримується, за винятком випадків, коли це заборонено законодавством запитуваної сторони.

У ст. 5 цього Договору зазначено, що запитувана сторона може відстрочити передачу запитуваних предметів, матеріалів справи або документів, якщо вони необхідні в зв'язку з незакінченим провадженням у кримінальній справі. Предмети, а також оригінали справ і документів, передані на виконання запиту про надання допомоги, якнайшвидше повертаються запитуючою стороною запитуваній стороні, за винятком, коли остання відмовляється від такого повернення.

Згідно зі ст. 6 цього Договору на чітко висловлене прохання запитуючої сторони запитувана сторона повідомляє їй дату й місце

виконання запиту про надання допомоги. Представники однієї зі сторін, за погодженням з іншою стороною, можуть бути присутні при виконанні запитів про надання правової допомоги на території іншої сторони з дотриманням вимог законодавства запитуваної сторони.

Відповідно до ст. 7 зазначеного Договору запитувана сторона здійснює вручення судових рішень або інших процесуальних документів, отриманих з цією метою від запитуючої сторони. Таке вручення може здійснюватись шляхом простої передачі рішення або іншого документа адресатові. На прохання запитуючої сторони запитувана сторона здійснює вручення в порядку, встановленому її законодавством для аналогічних вручень, або іншим особливим способом, сумісним з її законодавством. Доказом вручення є повідомлення про отримання, де вказана дата та є підпис одержувача, або заява компетентного органу запитуваної сторони, якою підтверджується факт, форма, дата вручення. Будь-який з цих документів якнайшвидше передається запитуючій стороні. Якщо вручення не відбулось, запитувана сторона невідкладно повідомляє запитуючій стороні про причини. Повістка про явку, направлена обвинуваченому, який перебуває на території однієї зі сторін, повинна вручатись не менше ніж за 40 днів до дати призначеної явки. З цією метою запитуюча сторона повинна завчасно направити свій запит запитуваній стороні, щоб вона мала змогу дотриматись установленого 40-денного терміну.

У ст. 8 цього Договору зазначено, що якщо запитувана сторона вважає, що особиста присутність свідка або експерта в її компетентних органах конче потрібна, вона зазначає це у проханні про вручення судової повістки, і запитувана сторона пропонує цьому свідку або експерту з’явитися до суду. Запитувана сторона інформує запитуючу сторону про відповідь свідка або експерта. У випадку, передбаченому в п. 1 цієї статті, у проханні або в повістці зазначаються приблизна сума виплачуваних коштів і сума подорожніх витрат та добових, які мають бути відшкодовані.

Згідно зі ст. 9 цього Договору свідок або експерт незалежно від громадянства, який постає перед компетентними органами запитуючої сторони за повісткою про виклик до суду, не може ні притягатися до відповідальності, ні утримуватися під вартою, ні підлягати будь-якому іншому обмеженню його особистої свободи на

території цієї сторони за діяння або обвинувальні вироки, які передували його від'їзду з території запитуваної сторони. Особа, незалежно від громадянства, викликана в компетентні органи запитуючої сторони для того, щоб відповідати за діяння, які є предметом кримінального переслідування, порушеного проти неї, не може ні притягуватися до відповідальності, ні утримуватися під вартою, ні підлягати будь-якому іншому обмеженню її особистої свободи за діяння або обвинувальні вироки, які передували її від'їзду з території запитуваної сторони і які не зазначені у повістці про виклик до суду. Передбачений у цій статті імунітет закінчується, якщо свідок або експерт, або притягнута до відповідальності особа протягом наступних п'ятнадцяти днів від дати, з якої її присутність більше не була необхідною компетентним органам, маючи можливість залишити територію запитуючої сторони, все ж таки залишилася на цій території або, виїхавши з неї, знову туди повернулася.

Відповідно до ст. 10 цього Договору будь-яка особа, яка тримається під вартою, про особисту явку якої як свідка або з метою проведення інших процесуальних дій просить запитуюча сторона, тимчасово передається на її територію за умови повернення такої особи у строк, зазначений запитуваною стороною, і, по змозі, без порушень положень ст. 8 тією мірою, в якій вона може застосовуватися до такого випадку. Передана особа має утримуватися у місцях позбавлення волі на території запитуючої сторони, якщо запитувана сторона не звернеться з проханням про її звільнення. У передачі може бути відмовлено: 1) якщо затримана особа не дала на це згоди; 2) якщо її присутність необхідна у кримінальному провадженні, яке триває на території запитуваної сторони; 3) якщо її передача може продовжити строк її перебування під вартою, або 4) якщо з інших важливих обставин її передача на територію запитуючої сторони є небажаною.

Документи, складені або засвідчені компетентним органом або офіційними особами (офіційним перекладачем, експертом) у межах їх компетенції на території однієї зі сторін, визнаються на території іншої сторони без потреби іншого засвідчення. Документи, складені або засвідчені іншими органами чи особами, ніж зазначені в п. 1 ст. 11 цього Договору, засвідчуються офіційною печаткою Центрального органу відповідної сторони. Інше засвідчення або легалізація не

потрібні. За цим Договором Центральний орган кожної сторони для засвідчення документів, які надсилаються в зв'язку із запитом про надання допомоги, зазначає таку інформацію: 1) підтвердження дійсності документів; 2) кількість сторінок, з яких складається документ; 3) описання документів, які надсилаються. Документи, які на території однієї зі Сторін визнаються офіційними, матимуть таку саму доказову силу офіційних документів і на території іншої сторони (ст. 11 цього Договору).

У ст. 13 вказаного Договору визначено зміст запитів про надання взаємної правової допомоги. Запити складаються у письмовому вигляді. Запит повинен містити: 1) найменування компетентного органу, який складає запит; 2) короткий опис фактів, що спричинили направлення запиту; 3) зміст та характер справи, щодо якої направлено запит, включаючи опис злочинів з їх відповідною кваліфікацією за кримінальним кодексом, вказуючи, з якою метою вимагається допомога, та короткий виклад фактів, які є підставою для запиту про її надання; 4) опис доказу або інформації, що розшукуються, або дій, які необхідно здійснити в порядку надання допомоги; у цьому описі якомога точніше вказується час, до якого відносяться будь-які з таких доказів або інформації; 5) визначення будь-якого строку, протягом якого має бути виконаний запит, з його обґрунтуванням.

За наявності необхідності та можливості запит також включає: 1) наявну інформацію щодо ідентифікаційних даних та місця перебування особи, необхідну для розшуку або вручення; 2) будь-яку іншу інформацію, що може бути представлена до уваги запитуваної сторони і дозволить їй виконати цей запит. Запитуваній стороні достатньо надсилати засвідчені копії, що відповідають оригіналам запитуваних справ або документів. Якщо запитуюча сторона наполягає на пересилці оригіналів, таке прохання, по змозі, задовольняється. Запит і документи, що до нього додаються, які направляються сторонами на виконання цього Договору, повинні супроводжуватися перекладом на державну мову запитуваної сторони або на російську, або на англійську, або на іншу мову, погоджену сторонами.

Запитувана сторона, на прохання компетентних органів запитуючої сторони, надає необхідні для провадження кримінальної

справи витяги або інформацію щодо відомостей про судимість особи, щодо якої здійснюється кримінальне переслідування або розглядається справа в суді (ст. 12 цього Договору). Кожна зі сторін надає зацікавленій стороні інформацію про вироки стосовно громадян цієї сторони, яка б могла бути внесена до переліку відомостей про судимості. Центральні органи надають один одному цю інформацію не менше ніж один раз на рік. На прохання надається копія судового рішення (ст. 14 цього Договору).

Двосторонні міжнародні договори про видачу правопорушників містять зобов'язання видавати правопорушників, умови видачі правопорушників, підстави відмови у видачі правопорушників, порядок видачі правопорушників (наприклад, Договір між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про видачу правопорушників від 21 жовтня 2003 року, Договір між Україною та Арабською Республікою Єгипет про видачу правопорушників від 10 жовтня 2004 року).

Положення двосторонніх міжнародних договорів про передачу осіб, засуджених до позбавлення волі, для подальшого відбування покарання, регламентують питання передачі особи, яка вчинила злочин і засуджена однією державою, іншій державі, громадянином якої є засуджений, для виконання покарання у виді позбавлення волі. Зокрема, у таких договорах визначено умови передачі засуджених осіб, підстави відмови в передачі засуджених осіб, порядок передачі засуджених осіб (наприклад, Договір між Україною і Азербайджанською Республікою про передачу осіб, засуджених до позбавлення волі, для подальшого відбування покарання від 24 березня 1997 року, Договір між Україною і Республікою Вірменія про передачу осіб, засуджених до позбавлення волі, для подальшого відбування покарання від 1 березня 2001 року).

Але, слід зазначити, що чинне законодавство України не уможливлює застосовування міжнародних договорів щодо видачі правопорушників та передачі засуджених осіб. Відповідно до міжнародного та національного законодавства екстрадиція правопорушників здійснюється за умови, якщо за законом хоча б за одне з кримінальних правопорушень, у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі не менше як один рік, а однією з умов передачі засуджених осіб є набрання законної

сили вироку суду у виді позбавлення волі. Згідно зі ст. 212 Кримінального кодексу України ухилення від сплати податків не передбачає покарання у виді позбавлення волі. У зв'язку з цим ці двосторонні міжнародні договори неможливо застосувати під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Таким чином, міжнародне співробітництво компетентних органів України та іноземних держав під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування здійснюється на трьох рівнях: універсальному, регіональному та двосторонньому. Міжнародні договори щодо протидії кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування спрямовані на встановлення та зміцнення співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у зазначеній сфері. Поряд з цим зауважимо, що, незважаючи на наявність значної кількості різноманітних міжнародних договорів щодо правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень, не всі міжнародно-правові акти враховують специфіку розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

РОЗДІЛ 2
ОКРЕМІ ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Взаємодія компетентних органів з міжнародними організаціями під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Значну роль у процесі ефективного розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування відведено спеціалізованим міжнародним організаціям, діяльність яких спрямована на співпрацю з компетентними органами держав у напрямі протидії податковим кримінальним правопорушенням транснаціонального характеру.

Для більшості міжнародних організацій співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування не є метою створення та діяльності. Разом з тим серед широкого кола міжнародних організацій можна виділити ті, для яких міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень або окремі його напрями є метою створення та одним із видів діяльності. До таких міжнародних організацій необхідно віднести Міжнародну організацію кримінальної поліції (Інтерпол), Європейську поліцейську організацію (Європол) та Європейську організацію з питань юстиції (Євроюст) [98, с. 99–100].

Однією з провідних міжнародних організацій у координації дій країн, їх правоохоронних органів є Інтерпол. Незважаючи на свою унікальність, ця міжнародна організація не може здійснювати самостійні розслідування кримінальних правопорушень, зокрема й кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру, та розшук правопорушників у різних країнах. Інтерпол уповноважений координувати практичні операції поліції декількох країн, сприяти злагодженості та одночасності їх проведення,

узгоджувати із заінтересованими країнами термін таких операцій, оголошувати міжнародний розшук особи, яка вчинила кримінальне правопорушення. У цьому механізмі співробітництва Інтерпол діє як єдиний світовий центр щодо вироблення спільної поліцейської стратегії та тактики боротьби з міжнародною злочинністю [88, с. 196–197].

На думку В. Б. Смеліка, Інтерпол – це міжнародна міжурядова організація, яка володіє якістю міжнародної правосуб'єктності, що знаходить своє вираження у сукупності таких елементів: право укладати міжнародні договори та обов'язок щодо їх виконання (договірна правоздатність); здатність встановлювати власну систему органів, необхідних для її функціонування, та правил, що регламентують внутрішні аспекти діяльності організації; право брати участь у роботі пленарних органів інших міжурядових організацій; право на імунітети та привілеї [99, с. 15].

Відповідно до ст. 2 Статуту Інтерполу головними цілями цієї організації є: 1) забезпечення широкого співробітництва між зацікавленими органами кримінальної поліції в межах чинного національного законодавства країн-учасниць Інтерполу й у суворій відповідності до положень Загальної декларації прав людини; 2) заснування і розвиток усіх необхідних органів, що будуть ефективні в протидії загальнокримінальній злочинності. При цьому Інтерпол не займається і не втручається в діяльність політичного, військового, релігійного і расового характеру [100].

До структури Інтерполу входять: Генеральна Асамблея, Виконавчий комітет, Генеральний секретаріат, національні центральні бюро (далі – НЦБ), радники. Зазначимо, що НЦБ створюються в структурі поліцейської служби кожної країни – члена Інтерполу. Вони є центрами міжнародного співробітництва країн у боротьбі зі злочинністю на місцях. З одного боку, НЦБ є постійно діючими органами Інтерполу, а з іншого – поліцейськими органами держав-членів, що наділені більшими повноваженнями у боротьбі зі злочинністю.

Згідно зі ст. 26 Статуту Інтерполу серед завдань Генерального секретаріату Інтерполу зазначається, що він: 1) виступає як міжнародний центр по боротьбі зі злочинністю; 2) діє як спеціалізований та інформаційний центр. У зв'язку з цим однією з ключових функцій Генерального секретаріату Інтерполу є створення та забезпечення

функціонування міжнародних банків даних інформації криміналістичного та розшукового характеру [100].

Міжнародні банки даних Інтерполу є одним із ключових інструментів у боротьбі з транснаціональною злочинністю. Інформаційне наповнення банків даних Інтерполу здійснюється правоохоронними органами всіх держав-членів організації. Ці банки даних містять інформацію про осіб (які розшукуються за вчинення злочинів, безвісно відсутніх, осіб, які підлягають ідентифікації тощо); викрадені транспортні засоби; викрадені та втрачені документи; викрадені твори мистецтва; ДНК-профілі, вилучені у осіб або з місць вчинення злочинів; відбитки пальців рук, вилучені у осіб або з місць вчинення злочинів. Доступ до цих банків даних забезпечується за допомогою інформаційно-телекомунікаційної системи Інтерполу I-24/7 [101].

Телекомунікаційна система Інтерполу I-24/7 (Інтерпол 24 години на добу – 7 днів на тиждень) була впроваджена у діяльність Організації у 2002 році. Вона являє собою захищену від стороннього доступу мережу з обмеженим колом користувачів, що за своєю глобальністю не має аналогів у світі та є ефективним інструментом міжнародного співробітництва правоохоронних органів. Створення та впровадження в діяльність Інтерполу системи I-24/7 мало на меті вирішення двох основних завдань: забезпечення цілодобового оперативного обміну інформацією національними центральними бюро Інтерполу держав-членів Організації між собою та з Генеральним секретаріатом Інтерполу; надання on-line доступу підрозділам поліції та інших правоохоронних органів держав-членів Інтерполу до банків даних Генерального секретаріату Інтерполу. Тобто обмін повідомленнями в системі I-24/7 є виключною компетенцією Генерального секретаріату та національних центральних бюро, які організовують взаємодію національних правоохоронних органів різних держав під час розслідування конкретних кримінальних проваджень, здійснюють міжнародний розшук осіб, викраденого транспорту, предметів тощо. У свою чергу, національні правоохоронні органи держав-членів Інтерполу, такі як поліція / міліція, підрозділи прикордонної служби та ін., мають можливість отримувати через систему I-24/7 доступ до банків даних Інтерполу, в яких міститься значний масив інформації розшукового та криміналістичного характеру [101].

Слід зазначити, що Генеральний секретаріат Інтерполу не встановлює обмежень щодо кола правоохоронних органів, яким може бути наданий доступ до системи I-24/7. Навпаки, політикою Генерального секретаріату є надання доступу до системи якомога більшому колу користувачів у правоохоронних органах світу задля підвищення ефективності її використання. У багатьох країнах світу вже є повсякденним явищем наявність доступу до банків даних Інтерполу у поліцейських патрульних автомобілях та пунктах пропуску через державний кордон в аеропортах тощо. У деяких країнах на сьогодні система I-24/7 інтегрована з національними правоохоронними телекомунікаційними системами і є доступною для використання всім правоохоронцям, які безпосередньо здійснюють розкриття та розслідування злочинів [101].

Відповідно до ст. 4 Статуту Інтерполу будь-яка країна може уповноважити свій офіційний поліцейський орган, функції якого співвідносяться з діяльністю Інтерполу, виступати членом даної міжнародної організації. Заявка про вступ у члени направляється Генеральному секретаріату відповідним владним органом. Рішення про прийняття в члени затверджується Генеральною Асамблеєю більшістю в 2/3 голосів [100].

Сьогодні до Інтерполу входить майже 200 країн. За роки існування цієї міжнародної організації створено широку систему взаємодії, зокрема із застосуванням найсучасніших інформаційних технологій з розгалуженою мережею комп'ютерних баз даних. Радянський Союз став членом Інтерполу 1990 року [102], з набуттям Україною незалежності прийняття держави до Інтерполу відбулося 4 листопада 1992 року на 61-й сесії Генеральної Асамблеї Інтерполу в м. Дакар (Сенегал) [103].

Структура Інтерполу передбачає функціонування в кожній державі-члені Національного центрального бюро (НЦБ) Інтерполу – підрозділу, який безпосередньо забезпечує міжнародне співробітництво правоохоронних органів своєї держави в рамках Інтерполу. По суті, це «опорні пункти» Інтерполу «на місцях». Організаційні моделі НЦБ різні, оскільки їх структуру визначає кожна держава самостійно. У США, наприклад, НЦБ перебуває у складі Міністерства юстиції, у Великобританії – столичного поліцейського формування – Скотланд-Ярду. У Франції та Італії НЦБ входять до Генеральних

дирекцій кримінальної поліції МВС, а в Бельгії відповідні функції виконує Генеральний секретаріат судових представників Міністерства юстиції. У Швейцарії обов'язки національного центру Інтерполу покладаються на Федеральне управління поліції.

В Україні таким підрозділом є Департамент Інтерполу та Європолу Національної поліції України, який забезпечує представництво України в Міжнародній організації кримінальної поліції – Інтерпол та Європейському поліцейському офісі (Європол), а також повноважень Національної поліції України як Національного центрального бюро Інтерполу та Національного контактного пункту Європолу в Україні. Основними завданнями Департаменту Інтерполу та Європолу є реалізація у межах компетенції державної політики щодо боротьби зі злочинністю, яка має транснаціональний характер; координація, організація та забезпечення співробітництва правоохоронних та інших органів державної влади України з компетентними органами іноземних держав у сфері боротьби зі злочинністю з використанням можливостей Інтерполу та Європолу.

Основними завданнями Департаменту Інтерполу та Європолу Національної поліції України є участь у межах компетенції у реалізації державної політики щодо протидії злочинності, яка має транснаціональний характер; участь у формуванні та реалізації державної політики у сфері забезпечення співробітництва Національної поліції України з правоохоронними органами іноземних держав та міжнародними організаціями, розробленні проєктів міжнародних договорів України з питань, що належать до компетенції поліції та їх укладення; забезпечення представництва України в Інтерполі та Європолі [104].

Департамент Інтерполу та Європолу Національної поліції України забезпечує співробітництво правоохоронних органів України та зарубіжних країн як у цілому, так і в окремих напрямах боротьби зі злочинністю і надає можливості для: підготовки та надсилання ініціативних запитів за кордон; підготовки та надсилання відповідей на запити зарубіжних правоохоронних органів; обміну оперативно-розшуковою, оперативно-довідковою та криміналістичною інформацією про підготовку і вчинення кримінальних правопорушень та причетних до них осіб, а також архівною та, в окремих випадках, процесуальною інформацією; обміну досвідом роботи, законодавчими

та іншими нормативними актами, учбово-методичною літературою з питань діяльності правоохоронних органів; обміну навчально-технічною та іншою інформацією з питань боротьби зі злочинністю [77].

Використання правоохоронними органами України можливостей НЦБ Інтерполу в Україні здійснюється шляхом надсилання запитів до Департаменту Інтерполу та Європолу Національної поліції України. Запити та інші документи, які надсилаються до НЦБ, повинні мати необхідні реквізити: назва органу; повна адреса органу; телефон, телетайп або факс; вихідний номер та номер посилання (за його наявності); прізвище та телефон виконавця. Прізвища, імена іноземних громадян, назви закордонних фірм, підприємств, організацій або установ, за наявності їх написання мовою запитуваної країни, відтворюються в оригіналі. Запити та інші документи виконуються лише у друкованому вигляді та підписуються керівниками органу. Запити, одержані правоохоронними органами України з НЦБ, виконуються у такі терміни: з поміткою «терміново» – протягом доби з часу надходження; «звичайно» – в якомога коротший термін, але не більше десяти діб; «нетерміново» – в якомога коротший термін або до вказаної у запиті дати, але не більше 1 місяця [77].

Відповідальність за своєчасне і якісне виконання запитів НЦБ несе керівник органу, куди надійшов запит для виконання. За неможливості своєчасно виконати запит керівник зазначеного органу письмово інформує НЦБ про обставини та причини, що перешкоджають своєчасному виконанню. Зупинити виконання запиту або скасувати його має право лише начальник НЦБ та його заступники, НЦБ країни – ініціатора запиту або Генеральний секретаріат Інтерполу. НЦБ відмовляє повністю або частково у виконанні запитів: які не стосуються компетенції Інтерполу; які пов’язані зі злочинами політичного, військового, релігійного чи расового характеру; виконання яких призведе до порушення: суверенітету та безпеки України; законодавства України чи держави, куди надсилається запит; прав людини; якщо вони оформлені з порушенням вимог Інструкції про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів; якщо вони надійшли від відомств, установ та організацій, що, відповідно до законодавства України, не є правоохоронними органами; якщо вони надійшли від фізичних осіб.

Про відмову у виконанні запиту НЦБ письмово інформує ініціатора із зазначенням причин відмови [77].

Під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру через НЦБ можна одержувати з Генерального секретаріату або НЦБ Інтерполу в зарубіжних країнах таку інформацію: офіційні назви комерційних структур (фірм, спільних підприємств) та інших юридичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, розташованих за кордоном; дату їх реєстрації у відповідних державних органах, юридичну адресу, номери телефонів та інших телекомунікаційних засобів; прізвища та імена керівників таких структур; основні напрями діяльності; розміри статутного капіталу; відомості про припинення діяльності; відомості кримінального характеру стосовно їх керівників та інших працівників. З деяких країн можливе отримання інформації про укладені інофірмами угоди з українськими юридичними та фізичними особами або за їх участю та про наслідки їх виконання [77].

Запити з питань розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень, а також причетних до них осіб, що надсилаються до НЦБ Інтерполу для подальшого скерування правоохоронним органам зарубіжних держав, повинні містити такі відомості: конкретні факти, які є підставою для звернення до правоохоронних органів зарубіжних держав: наявність кримінального провадження, його номер, дата і стаття кримінального закону, за якою воно розпочате, орган, що провадить розслідування; заведена оперативно-розшукова справа, її номер, перевірка оперативної або іншої інформації, номер оперативного повідомлення або відповідного документа; анкетні дані особи, щодо якої робиться запит; процесуальний статус цієї особи; обставини кримінального правопорушення або характер наявних відомостей із зазначенням способу вчинення конкретних злочинних діянь підозрюваною особою. До запитів у разі потреби додаються копії контрактів та інших документів, що стосуються справи або матеріалів перевірки. За необхідності перевірки іноземних фірм, філіалів, спільних підприємств та інших об'єктів підприємницької діяльності, зареєстрованих за кордоном, у запиті додатково зазначається: назва такої структури; юридична (або фактична) адреса, телефони, факси; конкретні питання, на які передбачається одержати відповідь [77].

З метою встановлення осіб, які вчинили транснаціональне кримінальне правопорушення у сфері оподаткування, правоохоронні органи за наявності відбитків пальців (зокрема вилучених з місць вчинення кримінальних правопорушень) можуть звертатися до Генерального секретаріату Інтерполу та Національних центральних бюро Інтерполу зарубіжних країн за сприянням з таких питань: ідентифікації осіб за відбитками пальців рук; перевірки їх за національними та регіональними дактилоскопічними обліками правоохоронних органів зарубіжних країн; перевірки слідів рук, вилучених з місця події, за слідотеками. Підставою для перевірки або ідентифікації громадян України або іноземців за відбитками пальців рук є: наявність відомостей про виїзд таких осіб за кордон і заняття злочинною діяльністю (за відсутністю вірогідних анкетних даних); наявність відомостей, які вказують на те, що вилучені з місця пригоди сліди рук залишені іноземним громадянином [77].

У запиті в НЦБ необхідно вказати: назву органу, який звертається із запитом, у провадженні якого перебуває кримінальне провадження чи оперативно-розшукова справа; підстави для перевірки чи ідентифікації осіб, а також номер кримінального провадження чи справи оперативної перевірки, дату порушення чи заведення; стислу фабулу кримінального правопорушення (події) із зазначенням анкетних даних особи, яка ідентифікується чи перевіряється, а за можливості – групу крові; назву зарубіжного органу, до якого необхідно звернутися із запитом; серію, номер і термін дії закордонного паспорта громадянина України, якщо особа, яка перевіряється, такий паспорт отримувала; за наявності – ксерокопію національного паспорта чи іншого документа іноземця, який посвідчує його особу. До запиту додаються дактокарти чи копії інших слідоносіїв, у необхідних випадках надаються збільшені їх фрагменти [77].

Варто зазначити, що співпраця органів досудового розслідування України з НЦБ Інтерполу України під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, крім обміну інформацією, здійснюється також з метою: ідентифікації та перевірки осіб, предметів за обліками Інтерполу та поліцій зарубіжних країн; проведення міжнародного розшуку каналами Інтерполу, забезпечення реалізації видачі особи; допомоги

під час виконання процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва. Такі форми взаємодії здійснюється шляхом надсилання запитів до НЦБ Інтерполу в Україні. При цьому слід враховувати, що екстрадиція можлива лише у випадку, якщо ухилення від оподаткування буде пов'язане з іншими кримінальними правопорушеннями, санкції яких передбачають покарання у виді позбавлення волі. У напрямі допомоги при виконанні процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва НЦБ Інтерполу в Україні уповноважене виключно за дорученням Офісу Генерального прокурора України надсилати копії перекладеного на іноземну мову запиту про правову допомогу та сприяти виконанню запиту про правову допомогу [77].

Останнім часом у Європі докорінно змінилися вимоги до організації і здійснення міжнародного поліцейського співробітництва в боротьбі зі злочинністю. Основним чинником розширення і поглиблення співпраці поліцейських відомств європейських держав, необхідності впровадження нових форм її реалізації стала стрімка інтернаціоналізація злочинної діяльності, що являє собою істотну загрозу для внутрішньої безпеки європейських держав [105, с. 99]. Бурхливі інтеграційні процеси на континенті призвели до спрощення прикордонного контролю між країнами-членами Європейського Союзу і суттєвої лібералізації візового режиму. Як наслідок, зросла мобільність і активність злочинців, різко збільшилася кількість міжнародних організованих злочинних угруповань.

Однією з перших ознак розбудови нової європейської системи внутрішньої безпеки стало заснування регіональної міжурядової організації – Європейського поліцейського відомства (Європолу). Це правоохоронна організація Європейського Союзу, яка створена для покращення діяльності і співробітництва між компетентними органами держав-членів у галузі попередження і боротьби з найбільш небезпечними видами транснаціональної злочинності [105, с. 100].

Створення Європолу стало можливим завдяки активному лобіюванню цієї ідеї урядовими колами Федеративної Республіки Німеччини. Пропозиція тодішнього федерального канцлера ФРН Гельмута Коля, підтримана президентом Франції Франсуа Міттераном, щодо побудови спільної європейської служби кримінальної поліції для боротьби з незаконним поширенням наркотиків та іншими

тяжкими формами організованої злочинності, була схвалена на засіданні Ради Європи у Люксембурзі (липень 1991 року). У Маастрихтській угоді про утворення Європейського Союзу від 7 лютого 1992 року був підтверджений намір заснувати європейську поліцейську службу для покращення співробітництва між державами-членами Європейського Союзу у боротьбі з торгівлею наркотичними речовинами, тероризмом та іншими тяжкими формами міжнародної організованої злочинності [106].

Для розробки концепції перспективної діяльності служби 2 червня 1992 року у Страсбурзі було створено інтернаціональний штаб у складі близько 20 представників національних служб кримінальної поліції Франції, Італії, Бельгії, Великобританії, Федеративної Республіки Німеччини та Нідерландів. Європолу на початковому етапі становлення (до підписання відповідної Конвенції) відводилася роль спеціалізованої координаційної установи з протидії наркоторгівлі (Europol Drugs Unit – EDU), про що було заявлено 2 червня 1993 року на нараді міністрів внутрішніх справ і юстиції держав-членів Європейського Союзу. Саме такий статус він мав 3 січня 1994 року, коли при штаб-квартирі Європейського Союзу у Гаазі було відкрито представництво Європолу як координаційної інстанції по боротьбі з наркобізнесом.

З березня 1995 року компетенція Європолу була поширена також на злочини, пов'язані з викраденням автомобільного транспорту, незаконною торгівлею радіоактивними речовинами, організацією і здійсненням нелегальної імміграції, торгівлею людьми, фальшивомонетництвом.

Розуміючи необхідність чіткого визначення правового статусу Європолу і розширення в умовах бурхливого зростання злочинності (особливо транснаціональної) його компетенції, представниками європейських держав невдовзі було розроблено Конвенцію на підставі Угоди про заснування Європейського Союзу про створення Європейського поліцейського відомства (Конвенція про створення Європолу), що була підписана представниками держав-членів Європейського Союзу 26 липня 1995 року.

Конвенція про створення Європолу набула чинності 1 жовтня 1998 року, внаслідок чого він набув офіційного статусу міжурядової правоохоронної організації. Зауважимо, що прибічники якнайшвидшої

легітимізації Європолу заявляли про існування об'єктивних передумов для підписання і ратифікації конвенції ще у 1994 році, але на заваді стали правові колізії та сумніви керівництва Великобританії, бюрократичні перепони та технічні складнощі. Фактично Європол розпочав повноцінну діяльність з 1 липня 1999 року, оскільки для створення відповідних умов роботи виникла потреба в доповнення до Конвенції розробити і затвердити ряд правових актів.

Однак, як зазначає А. О. Четвериков, перегляд Конвенції про Європол, як і її укладення, здійснювалося шляхом спеціальних міжнародних договорів (додаткових протоколів), які потребували підписання і ратифікації всіма державами-членами. Оскільки держави нерідко затягували ратифікаційний процес, здійснення необхідних реформ щодо Європолу відкладалося роками. Ця обставина змусила Європейський Союз відмінити вказану Конвенцію і замінити її юридичним обов'язковим нормативним актом, подальший перегляд якого не потребуватиме національних ратифікацій. Таким актом і виступає Рішення Ради від 6 квітня 2009 року «Про створення Європейського поліцейського відомства (Європол)». Таке Рішення de jure і de facto виступає як документ, що заново засновує Європейське поліцейське відомство. У зв'язку з відміною Конвенції 1995 року створений на її основі «старий» Європол припиняє своє існування. На його місці створюється «новий» Європол, який повністю інтегрований в організаційний механізм Європейського Союзу і повинен фінансуватися уже не за рахунок внесків держав-членів, а безпосередньо із загального бюджету Європейського Союзу. «Новий» Європол набув ряду додаткових можливостей і повноважень (п. 8 преамбули і ст. 4), при цьому є правонаступником «старого» Європолу, зокрема, щодо укладених міжнародних угод (ст. 1 Угоди) [107].

Отже, Європол – це правоохоронний орган Європейського Союзу, розташований у м. Гаага. З одного боку, Європол є органом Європейського Союзу, а з іншого – має власну правосуб'єктність. Так, Європол може встановлювати співпрацю з країнами, які не входять до Європейського Союзу, а також з міжнародними організаціями та установами, включаючи Інтерпол. Метою Європолу є підвищення ефективності роботи та співробітництва національних правоохоронних органів держав-членів Європейського Союзу у боротьбі з транснаціональною злочинністю.

Відповідно до ст. 26 Рішення Ради ЄС від 6 квітня 2009 року № 2009/371/ПВД «Про створення Європейського поліцейського відомства (Європол)» органами Європолу є Адміністративна рада і директор [108]. Адміністративна рада – це колегіальний орган, за складом і порядком роботи схожий на Раду Європейського Союзу. Його членами виступають представники держав-членів, кожний з яких має один голос. Із правом дорадчого голосу у роботі Адміністративної ради бере участь також представник Європейської комісії. Назва «Адміністративна рада» не зовсім відповідає реальним повноваженням зазначеного органу. Вона не займається поточним управлінням, а виступає вищим керівним органом Європолу. До прав та обов'язків Адміністративної ради належать передусім встановлення загальних правил функціонування поліцейського відомства Європолу, а саме – чисельності і повноважень офіцерів зі зв'язку. Адміністративна рада контролює Директора Європолу й затверджує окремі найбільш важливі заходи у сфері розподілу компетенції очолюваної ним організації. За згоди Адміністративної ради створюються нові робочі досьє, що вносяться в аналітичну систему Європолу. Вищою посадовою особою є директор, який на постійній основі здійснює керівництво поточної роботи Європолу. Директора призначає Рада Європейського Союзу за пропозицією Адміністративної ради Європолу строком на 4 роки із правом на повторне призначення. Допускається дострокове відсторонення його від посади, рішення про що також приймає Рада. Повноваження Директора у Конвенції про Європол визначаються доволі широко. До них належать виконання завдань, покладених на Європол, поточне управління, управління персоналом, у тому числі призначення посадових осіб та співробітників, розробка та належне виконання рішень Адміністративної ради. Директор виступає офіційним представником Європолу у відносинах з органами Європейського Союзу, державами-членами, третіми державами та міжнародними організаціями.

У державному апараті кожної країни-члена Європейського Союзу існує спеціальний підрозділ – національний відділ щодо зв'язків з Європолом, який виступає у ролі зв'язуючого у контактах між ним та компетентними органами держав-членів. Національні відділи слугують одночасно і як джерело, і в ролі одержувача відомостей від Європолу.

Вони повинні направляти Європолу необхідну криміналістичну чи іншу інформацію як за власною ініціативою, так і за запитами Європолу. З іншого боку, національні відділи самі можуть безпосередньо звертатися до нього із запитами з метою отримання чи аналітичної обробки інформації. Як адресати, яким Європол направляє свої дані, національні відділи забезпечують їх передачу поліції, прокуратурі та іншим компетентним органам своєї держави-члена. Для здійснення повноцінного співробітництва по лінії Європолу кожна країна-член Європейського Союзу визначила як національне бюро окрему службу, уповноважену від імені національного правоохоронного співтовариства контактувати з центральним представництвом організації в Гаазі. Наприклад, у Федеративній Республіці Німеччині функції бюро за дорученням німецького уряду реалізує Федеральне відомство кримінальної поліції (одночасно виконуючи функції Національного центрального бюро Інтерполу в Німеччині). Бюро інших держав переважно вирішують питання інформаційного обміну між Європолом і місцевими поліцейськими установами, митною службою та прикордонною охороною [109, с. 322–328].

Національні бюро покликані виконувати ряд важливих завдань: за власною ініціативою надавати Європолу інформацію, необхідну для виконання нормативно передбачених функцій; давати вичерпні відповіді на інформаційні, довідкові та консультативні запити зі штаб-квартири Європолу; оцінювати для компетентних органів країни отриману інформацію та відомості з точки зору їх відповідності нормам національного права; направляти до центрального представництва Європолу консультативні, інформаційні, довідкові та аналітичні матеріали; передавати поліцейську інформацію для акумуляції в загальній автоматичній базі даних Європолу; наглядати за правомірністю (легітимністю) обміну інформацією каналами Європолу.

Держави-члени взаємодіють з Європолом не лише на своїй території (через національні відділи), але і безпосередньо у штаб-квартирі Європейського поліцейського відомства. Кожна країна, точніше її національний відділ зі зв’язків з Європолом призначає та командирує спеціальну посадову особу (одну чи кількох), яка на постійній основі працює при Європолі в офіційному місцезнаходженні поліцейського відомства. Цих посадових осіб називають

«офіцерами зв'язку». Офіцери зв'язку виступають передусім як посередники у контактах Європолу, з одного боку, та уповноважених національних відділів держав-членів – з іншого. Вони несуть відповідальність за взаємну передачу інформації між національними відділами та Європолом. Безпосередньо у штаб-квартирі Європолу офіцери зв'язку отримують доступ до ресурсів його автоматизованої інформаційної системи, а також можуть обмінюватися відомостями з офіцерами зв'язку з інших держав-членів.

Відповідно до ст. 5 Рішення Ради від 6 квітня 2009 року «Про створення Європейського поліцейського відомства (Європол)» функціями Європолу є: збирання, зберігання, обробка, аналіз інформації й відомостей, обмін інформацією та відомостями; невідкладне повідомлення компетентним органам держав-членів через відповідний національний відділ про факти, які їх зачіпають, й невідкладне інформування про зв'язки між злочинами; сприяння розслідуванням у державах-членах, особливо шляхом передачі національним відділам всієї доцільної інформації з цього приводу; звернення до компетентних органів відповідних держав-членів із запитами про порушення, проведення і координацію розслідувань та висунення пропозицій про запровадження спільних слідчих груп з певних справ; надання державам-членам відомостей і допомоги в аналізі, коли відбуваються міжнародні заходи; підготовка оцінок загроз, стратегічних аналізів і загальних доповідей, що відносяться до його завдань, та інші [108].

Отже, Європол – це спеціалізований орган Європейського Союзу, що координує дії поліції та інших компетентних органів держав Європейського Союзу, здійснює збирання, аналіз і обмін інформацією про кримінальні правопорушення та осіб, причетних до їх вчинення, виконує інші завдання. Перелік таких кримінальних правопорушень визначений у Рішенні Ради від 6 квітня 2009 року «Про створення Європейського поліцейського відомства (Європол)» і охоплює боротьбу з: 1) транснаціональною організованою злочинністю; 2) міжнародним тероризмом; 3) «іншими тяжкими формами злочинності» міжнародного характеру (всього 24 категорії злочинних діянь, перерахованих до додатку до Рішення). Європол сприймається виключно як поліцейська інформаційна установа, уповноважена надавати правоохоронним органам оперативну, технічну чи іншу поліцейську

інформацію. Така міжнародна організація має власну комп'ютерну мережу з банком даних про вчинені на території Європейського Союзу злочини і злочинців. Інформація може отримуватися національними кримінально-поліцейськими відомствами безпосередньо зі штаб-квартири організації. Використання можливостей Європолу припустиме за умови, коли діяльністю організованих злочинних угруповань завдано шкоди інтересам мінімум двох країн-членів Європейського Союзу та існує нагальна необхідність координації дій національних органів кримінального переслідування. З іншого боку, персонал Європолу не має жодних повноважень брати безпосередню участь у здійсненні розшуку злочинців або речей чи проводити розслідування скоєних кримінальних правопорушень.

З цього приводу Ю. В. Оніщик зазначає, що Європол – це насамперед інформаційний центр, банк даних, що надається у спільне користування усіх держав-членів Європейського Союзу, а за наявності спеціальних домовленостей – третім країнам. Європол є аналогом Інтерполу в межах інституційного механізму Європейського Союзу. Європол працює виключно у напрямі налагодження ефективної системи міжнародного обміну поліцейською інформацією та здійсненням аналізу криміногенної ситуації. Він позбавлений будь-яких виконавчих функцій, а його персонал не має права здійснювати кримінального переслідування, затримувати злочинців чи проводити слідчі дії [88, с. 240].

Специфіка використання інформації Європолу полягає в тому, що між організацією і третіми країнами-державами, які не є учасниками Європейського Союзу, укладаються угоди про стратегічне та оперативне співробітництво. Сьогодні, крім держав-членів Європейського Союзу, за двосторонніми стратегічними та оперативними угодами Європол співпрацює із Канадою, США, Ісландією, Норвегією, Росією, Швейцарією, Туреччиною, Албанією, Боснією і Герцеговиною, Хорватією, Македонією, Молдовою й такими міжнародними організаціями, як Європейський банк розвитку та заощаджень, Міжнародна організація кримінальної поліції (Інтерпол), Всесвітня митна організація та Європейський центр контролю за наркотиками і наркоманією.

До 2016 року співпраця між компетентними органами України та Європолом здійснювалася на підставі Угоди між Україною та Європейським поліцейським офісом про стратегічне співробітництво

від 4 грудня 2009 року (втратила чинність) [110]. Угодою було передбачено посилення співробітництва держав-членів Європейського Союзу, які діють через Європол, з Україною щодо запобігання серйозних форм міжнародної злочинності, їхнього виявлення, припинення та розслідування, зокрема шляхом обміну стратегічною та технічною інформацією.

Стратегічна інформація охоплювала: заходи правоохоронного характеру, що можуть бути корисними для припинення кримінальних правопорушень і, зокрема, спеціальні засоби боротьби із кримінальними правопорушеннями; нові способи скоєння кримінальних правопорушень; тенденції та розробки способів скоєння кримінальних правопорушень; спостереження та дані, отримані в результаті успішного застосування нових правоохоронних методів та засобів; маршрути, що використовуються контрабандистами чи особами, причетними до кримінальних правопорушень, пов'язаних із торгівлею людьми, які підпадають під дію цієї Угоди, та зміни цих маршрутів; стратегії та методи запобігання для керівництва з метою вибору пріоритетів у правоохоронній діяльності; оцінку загроз і доповіді про кримінальну ситуацію. Технічна інформація включала: засоби посилення адміністративних і правоохоронних структур у сферах, що охоплюються цією Угодою; експертно-криміналістичні методи та слідчі процедури; методи навчання відповідних посадових осіб; аналітичні методи кримінальної розвідки; е) визначення правоохоронної експертизи. Співробітництво в рамках цієї Угоди здійснювалося на підставі письмових звернень про надання допомоги або за ініціативою однієї зі сторін, якщо ця сторона вважає, що така допомога становить інтерес для іншої сторони [110].

Сьогодні співпраця між компетентними органами України та Європолом здійснюється на підставі Угоди між Україною та Європейським поліцейським офісом про оперативне та стратегічне співробітництво від 14 грудня 2016 року [111]. Згідно з цією Угодою напрямами співробітництва є обмін інформацією, обмін спеціальними знаннями, загальними зведеннями, результатами стратегічного аналізу, інформацією щодо процедур кримінальних розслідувань, інформацією про методи запобігання злочинності, участь у навчальних заходах, а також надання консультацій та підтримки в окремих кримінальних розслідуваннях.

Обмін інформацією між Україною та Європолом у рамках цієї Угоди здійснюється між Національним контактним пунктом та Європолом. Національним контактним пунктом для України, який діє як центральний контактний пункт між іншими компетентними органами України та Європолом визначено відділ зі взаємодії з Європолом Національної поліції України. Втім слід зазначити, що це не виключає можливості прямого обміну інформацією між компетентними органами і Європолом, якщо це вважатиметься необхідним для обох Сторін.

Відповідно до ст. 10 Угоди між Україною та Європейським поліцейським офісом про оперативне та стратегічне співробітництво від 14 грудня 2016 року співпраця здійснюється на підставі письмових звернень про надання допомоги або за ініціативою однієї зі сторін, якщо ця сторона вважає, що така допомога становить інтерес для іншої сторони. У ст. 11 цієї Угоди передбачено, що у запитах сторін про передачу персональних даних повинні зазначатися мета і причини такої передачі. Згідно зі ст. 12 цієї Угоди інформація, мета передачі якої визначена, може бути використана лише для досягнення цієї мети, і сторони повинні дотримуватись будь-яких обмежень щодо її використання, видалення або знищення, включаючи можливе обмеження доступу в цілому або за конкретних умов. Для використання інформації для іншої мети, ніж та, для якої цю інформацію було передано, повинно бути отримано дозвіл сторони, що її передала [111].

Якщо інформація надається сторонами на підставі цієї Угоди, джерело інформації зазначається, наскільки це можливо, за такими критеріями: у випадках, коли немає сумнівів у достовірності, надійності та компетентності джерела, або якщо інформація надається джерелом, яке в минулому довело свою надійність у всіх випадках; джерело, від якого отримано інформацію, у більшості випадків виявилося надійним; джерело, від якого отримано інформацію, у більшості випадків виявилося ненадійним; надійність джерела неможливо оцінити. Якщо інформація надається сторонами на підставі цієї Угоди, достовірність інформації повинна бути зазначена, наскільки це можливо, за такими критеріями: інформація, у точності якої немає сумнівів; інформація, особисто відома джерелу, але не відома посадовій особі, яка передає її; інформація, не відома особисто

джерелу, але підтверджена іншою вже записаною інформацією; інформація, яка не відома особисто джерелу та не може бути підтверджена [111].

У ході розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування допустимою є також співпраця з Європейською організацією з питань юстиції (Євроюст), до повноважень якої віднесено: розвиток і покращення координації між компетентними органами держав-учасниць Європейського Союзу щодо дій із розслідування й кримінального переслідування на власних територіях, з урахуванням будь-якого запиту, що надійшов від компетентного органу однієї з них, а також будь-якої інформації, наданої компетентним органом на підставі розпоряджень, виданих відповідно до установчих договорів; зміцнення співробітництва між компетентними органами держав-учасниць, зокрема, шляхом сприяння виконанню запитів у сфері судової співпраці, в тому числі щодо документів, які потребують взаємного визнання; підтримання іншими способами зусиль компетентних органів держав-учасниць для підвищення ефективності розслідувань та заходів із кримінального переслідування [112].

Європейська організація з питань юстиції була створена в березні 2002 року з метою підвищення ефективності діяльності правоохоронних органів країн ЄС у сфері розслідування та судового переслідування особливо небезпечних міжнародних злочинів, насамперед організованої злочинності. Компетенція Євроюсту поширюється на такі види злочинів, як тероризм, незаконний обіг наркотиків, торгівля приватними даними, злочинність у сфері інформаційних технологій, шахрайство й корупція, а також будь-яке кримінальне правопорушення, що зазіхає на фінансові інтереси ЄС; відмивання доходів від злочинної діяльності та участь у злочинній організації; екологічна злочинність та інші правопорушення, пов’язані із зазначеними видами злочинних дій [112].

Окрему категорію відносин Євроюсту становлять стосунки з третіми країнами – державами, які не є членами Європейського Союзу. Таке співробітництво базується на двосторонніх договорах щодо обміну інформацією та направленні до Євроюсту офіцерів зв’язку. Договір про обмін інформацією, що включає персональні дані, може бути укладений між Євроюстом та третьою державою

лише за умови, що вони є сторонами Європейської конвенції про захист осіб у зв'язку з автоматизованою обробкою персональних даних від 28 січня 1981 року [113] або після отримання висновку про належний рівень забезпечення ними захисту персональних даних. З метою спрощення судового співробітництва Євроюст може призначати зв'язкового суддю у третій державі (за згодою останньої). Євроюст співпрацює з 24 країнами, що не є членами Європейського Союзу: Албанією, Аргентиною, Боснією і Герцеговиною, Єгиптом, Канадою, Республікою Македонією, Ісландією, Ізраїлем, Японією, Кореєю, Ліхтенштейном, Молдовою, Монголією, Чорногорією, Норвегією, Російською Федерацією, Сербією, Сінгапуром, Швейцарією, Таїландом, Туреччиною, Україною і США.

Співробітництво між Україною та Європейською організацією з питань юстиції здійснюється на підставі Угоди від 27 червня 2016 року [114]. Компетентним органом в Україні для виконання цієї Угоди є Офіс Генерального прокурора України. З метою сприяння співробітництву Україна може відрядити Прокурора зі зв'язку для Євроюсту. Для цілей сприяння правовому співробітництву з Україною у випадках, коли Євроюст надає допомогу, сторони можуть прийняти рішення про призначення Магістрата зі зв'язків Євроюсту для України. Однак Євроюст може розпочати переговори щодо призначення Магістрата зі зв'язку для України лише після отримання згоди на це Ради Європейського Союзу.

Відповідно до цієї Угоди сторони можуть обмінюватися всією інформацією, яка є необхідною, відповідною і не надмірною, у боротьбі з тяжкими кримінальними правопорушеннями, зокрема організованою злочинністю і тероризмом. До тяжких кримінальних правопорушень відноситься й ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах (ч. 3 ст. 212 Кримінального кодексу України). Крім того, слід враховувати те, що податкові кримінальні правопорушення часто поєднуються з іншими кримінальними правопорушеннями, в тому числі з тими, що мають велику суспільну небезпеку.

Обмін інформацією здійснюється: а) або між Прокурором зі зв'язку або, якщо Прокурора зі зв'язку не призначено чи він не доступний з інших причин, контактною особою для взаємодії з Євроюстом та відповідними Національними членами або Колегією;

або б) якщо Євроюст призначив Магістрата зі зв'язку для України, між Магістратом зі зв'язку Євроюсту і будь-яким компетентним органом України; або в) безпосередньо між органом юстиції, відповідальним за розслідування та/або кримінальне переслідування у справі, і відповідними Національними членами або Колегією. У такому разі Прокурор зі зв'язку або, якщо доречно, Магістрат зі зв'язку Євроюсту повідомляються про будь-який такий обмін інформацією. Крім того, ніщо не перешкоджає сторонам погодитися використовувати інші канали для обміну інформацією у певних справах. Обидві сторони забезпечують, щоб їхні відповідні представники були уповноважені обмінюватися інформацією на відповідному рівні та були належним чином перевіреними особами [114].

Поряд з цим варто також відмітити такі міжнародні організації, як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Всесвітня митна організація (ВМО), Внутрішньоєвропейська організація податкових адміністрацій (ІОТА). Однак їх діяльність обмежується розробкою міжнародних інструментів щодо податкового та митного законодавства та надання допомоги загального характеру у сфері оподаткування та державної митної справи, але вона не охоплює міжнародну співпрацю у розслідуванні транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Узагальнюючи викладене, вважаємо, що співпраця компетентних органів України з міжнародними організаціями під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування має важливе значення [115, с. 27]. Взаємодія компетентних органів України з Інтерполом та Європолом здійснюється через Департамент Інтерполу та Європолу Національної поліції України. Співпраця з Євроюстом обмежена участю виключно Офісом Генерального прокурора України. Наймасштабнішою організацією є Інтерпол, адже взаємодія з нею здійснюється з метою: обміну інформацією; ідентифікації та перевірки осіб, предметів за обліками Інтерполу та поліцій зарубіжних країн; проведення міжнародного розшуку каналами Інтерполу, забезпечення реалізації видачі особи; сприяння допомоги при виконанні процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва. Необхідно зазначити, що Інструкція про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у попередженні, розкритті та

розслідуванні кримінальних правопорушень наразі не відповідає чинному кримінальному процесуальному законодавству та потребує перегляду з метою внесення відповідних змін. Співробітництво з Європолом та Євроюстом, як правило, полягає у обміні відповідною інформацією. Отже, Інтерпол, Європол та Євроюст – це ті організації, які можуть сприяти ефективному розслідуванню транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

2.2. Підстави та порядок отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Однією з умов ефективного міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є своєчасна надана з дотриманням встановлених правил і процедур правова допомога. Тенденції сучасної податкової злочинності визначають необхідність розробки ефективних механізмів і процедур отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень, оскільки принципово важливе значення для розслідування таких кримінальних правопорушень у контексті міжнародної правової допомоги має оперативність та ефективність дій компетентних органів договірних сторін з повагою до їхнього суверенітету і територіальної цілісності [116, с. 145].

Поняття «міжнародна правова допомога у кримінальних справах» у сучасному міжнародному праві є предметом правового регулювання низки двосторонніх і багатосторонніх договорів. Водночас слід зазначити, що договори не містять дефініції цього поняття, а лише визначають обсяг такої допомоги. Відсутній єдиний підхід до визначення міжнародної правової допомоги у кримінальних провадженнях й у науковій літературі.

З’ясовуючи сутність категорії «міжнародна правова допомога у кримінальних справах», варто зазначити, що у сучасній науковій літературі та в чинному законодавстві іноземних держав використовуються такі дефініції, як «правова допомога у кримінальних справах», «взаємна правова допомога у кримінальних справах»,

«надання правової допомоги у кримінальних справах», «міжнародна правова допомога у кримінальних справах». Можна сперечатися з приводу визначення кожного з цих понять. Незважаючи на те, що в юридичній літературі ці терміни використовуються як синоніми, необхідно враховувати, що у міжнародній правовій допомозі у кримінальних справах є міжнародний елемент – це правова допомога у кримінальних справах, що існує з іноземними державами (екстериторіальна юрисдикція) та міжнародними організаціями (універсальна юрисдикція) [50, с. 28].

У наукових джерелах зазначається, що міжнародна правова допомога характеризується наявністю таких характерних ознак: є умовою здійснення правосуддя; монопольним суб'єктом надання такого виду допомоги виступає держава в особі відповідних органів; як правові джерела допомоги розглядаються юридичні норми, закріплені як на національному, так і на міжнародному рівнях); обсяг наданої міжнародної допомоги залежить від стану зв'язків і рівня взаємин між державами; являє собою правову форму реалізації юридичного обов'язку держав співпрацювати один з одним відповідно до норм міжнародного права; є наслідком територіальної обмеженості суверенітету держави; нерозривно пов'язана із захистом прав і законних інтересів громадян [117, с. 63–66].

Міжнародна правова допомога у кримінальних справах здійснюється в трьох формах: договірно-правова (конвенційна). Відсутність договору може виступати підставою для відмови в наданні правової допомоги у кримінальних справах; бездоговірна (на основі принципу взаємності). Під принципом взаємності мається на увазі принцип, відповідно до якого міжнародна правова допомога у кримінальних справах надається у разі відсутності чинного міждержавного (міжвідомчого) договору (угоди) на основі письмового зобов'язання уповноваженого органу від імені держави надати за необхідності аналогічну правову допомогу в майбутньому; організаційна (інституційна). Надається в рамках діяльності міжнародних організацій (наприклад, Інтерполу) [118, с. 7].

Деякі дослідники ототожнюють поняття «міжнародна правова допомога у кримінальних справах» з категорією «міжнародне співробітництво у сфері кримінального судочинства». Так, В. М. Волженкіна включає в поняття міжнародної правової допомоги у кримінальних

справах провадження процесуально-слідчих дій, видачу осіб, здійснення кримінального переслідування, передачу осіб [119, с. 34]. Розширювальне тлумачення дефініції «міжнародна правова допомога у кримінальних справах» спостерігається і в працях інших науковців [31, с. 13; 120, с. 522–527; 121, с. 286; 122, с. 47–48].

На нашу думку, необхідно визнати відмінність поняття «міжнародна правова допомога у кримінальних справах» від інших напрямів взаємодії і, насамперед, «міжнародного співробітництва у сфері кримінального процесу». Правова допомога припускає виконання запитуваною договірною стороною або сприяння в проведенні запитуючою договірною стороною процесуально-слідчих дій для забезпечення розслідування, розгляду і вирішення кримінальних справ, що торкаються інтересів запитуючої договірної сторони. Тому правова допомога може виражатися або в наданні активної допомоги – сприянні в розслідуванні кримінальному правопорушенню, або пасивної допомоги – наданні можливості компетентним органам запитуючої договірної сторони проводити процесуально-слідчі дії на території запитуваної держави, зокрема з дотриманням законодавства останньої. На відміну від правової допомоги міжнародне співробітництво у сфері кримінального процесу являє собою різноманітну за напрямами і формами діяльність компетентних органів юстиції держав або міжнародних організацій, спрямовану на вирішення загальних завдань кримінального судочинства, що сприяє розслідуванню злочинів і судовому розгляду, а також виконанню вироків та інших рішень. Такого висновку можна також дійти, виходячи з етимології слів «допомога» і «співробітництво». Останнє розуміється як «працювати разом», «брати участь у загальній справі» [34, с. 31–32].

У науковій літературі пропонуються й інші визначення міжнародної правової допомоги у кримінальних справах. На думку В. П. Шумілова, правова допомога у кримінальних справах – це здійснення компетентними органами однієї з договірних країн дій, виконання яких необхідне для розслідування, розгляду в суді кримінальної справи або для виконання призначеного у справі покарання в іншій договірній країні [123, с. 86]. Інші дослідники визначають поняття правової допомоги у кримінальних справах як форму співпраці належних суб’єктів іноземних держав і міжнародних

організацій у боротьбі зі злочинністю, змістом якої є вчинення на основі взаємності допустимих національним законом і міжнародними угодами дій, що сприяють виявленню злочинів, їх розслідування, судового розгляду і реалізації вироків, а також інших дій і рішень [124, с. 18]. У свою чергу, Д. В. Шинкієвич під правовою допомогою у кримінальних справах розуміє взаємне сприяння компетентних органів запитуючої і запитуваної сторони, що здійснюється відповідно до кримінального процесуального законодавства запитуючої сторони, міжнародних договорів або на основі принципу взаємності шляхом направлення або виконання міжнародного запиту про провадження процесуальних дій з метою прийняття законного рішення у кримінальній справі [125, с. 52].

Натомість В. В. Мілінчук вважає, що правова допомога у кримінальних справах являє собою засновану на внутрішньому законодавстві діяльність компетентних органів запитуваної держави з виконання, відповідно до умов міжнародного договору, слідчих доручень судових та інших компетентних органів запитуючої держави про проведення на території запитуваної держави процесуальних дій і оперативно-розшукових заходів для одержання доказів у розслідуваній у запитуючій державі кримінальній справі [126, с. 19]. Зауважимо, що принципово важливо відрізняти співробітництво у сфері оперативно-розшукової діяльності від надання правової допомоги у кримінальних справах, оскільки вони є самостійними напрямами взаємодії договірних сторін.

На наш погляд, найбільш вдалими визначеннями міжнародної правової допомоги у кримінальних справах є позиції Т. С. Гавриш та М. І. Смирнова. Так, Т. С. Гавриш під міжнародною правовою допомогою у кримінальних справах розуміє передбачену міжнародними договорами або засновану на умовах взаємності діяльність компетентних органів запитуваної держави щодо провадження на її території процесуальних дій у зв'язку з виконанням слідчих чи судових доручень компетентних органів запитуючої держави з метою надання сприяння в розслідуванні і розгляді кримінальної справи шляхом збирання і надання доказів, виконання процесуальних рішень, забезпечення відшкодування збитку, заподіяного злочином, а також прав і законних інтересів учасників кримінального судочинства, здійснювану незалежно від територіальних меж, особливостей

національного законодавства і правозастосовної практики держав, що співпрацюють [35, с. 21]. У свою чергу, М. І. Смирнов зазначає, що правова допомога у кримінальних справах – це передбачена міжнародними договорами, національним кримінальним процесуальним законодавством або заснована на принципі взаємності діяльність компетентних органів запитуваної договірної сторони з проведення на її території або сприяння в проведенні на території запитуючої договірної сторони процесуальних дій з метою сприяння розслідуванню, розгляду і вирішенню кримінальної справи, що перебуває в провадженні компетентних органів запитуваної договірної сторони [34, с. 32].

Відповідно до ч. 1 ст. 541 КПК України міжнародна правова допомога – це проведення компетентними органами однієї держави процесуальних дій, виконання яких необхідне для досудового розслідування, судового розгляду або для виконання вироку, ухваленого судом іншої держави або міжнародною судовою установою [42]. Аналізуючи законодавче визначення міжнародної правової допомоги, варто зазначити, що у ньому нічого не зазначено про взаємодію з міжнародними організаціями, роль яких у сучасних умовах при наданні міжнародної правової допомоги у кримінальних провадженнях є вагомою. На наш погляд, розкриваючи сутність міжнародної правової допомоги, крім компетентних органів, акцентувати увагу необхідно також і на міжнародних організаціях.

Міжнародна правова допомога виражається у діяльності компетентних органів запитуваної сторони. Діяльність же запитуючої сторони полягає лише у надсиланні відповідного запиту, але надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень починається вже після отримання такого запиту. Предметом міжнародної правової допомоги є діяльність компетентного органу із проведення процесуальних дій.

У зв’язку з тим, що законність способу та процесуальної форми збирання доказу є однією з вимог допустимості доказів, а надання міжнародної правової допомоги пов’язується з існуванням певних приводів і підстав для цього (встановлюються міжнародними договорами та національним законодавством держав), доцільно розглянути підстави і приводи міжнародної правової допомоги під час

розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування [53, с. 63–69].

Під підставами процесуальної взаємодії потрібно розуміти інформацію, яка свідчить про можливість надання запитуваною стороною певного виду процесуальної допомоги у кримінальних провадженнях і представлена у формах, передбачених процесуальним законодавством. Для надання міжнародної правової допомоги має бути наявною низка позитивних і негативних фактичних та юридичних підстав. Позитивні і негативні підстави розглядаються як відомості, що вказують на існування визначених нормативно-правовими актами обставин, у зв'язку з чим встановлюється можливість (позитивні) чи заборона (негативні) запитування/надання міжнародної правової допомоги.

Позитивні підстави: 1) фактичні підстави: інформація про обставини вчинення певного суспільно небезпечного діяння, яке кваліфікується за законодавством запитуваної держави як злочинне; 2) формальні (юридичні) підстави: а) процесуальні підстави – це інформація про: наявність кримінальної процедури (наявність розпочатого кримінального провадження у запитуючої сторони); дотримання встановленого порядку зносин як міжнародних, так і в межах національної правової системи; дотримання принципу заборони притягнення до відповідальності або покарання двічі за одне й те саме діяння (ne bis in idem); б) нормативно-правові підстави – це інформація про наявність чинного міжнародно-правового договору; дотримання (гарантування) принципу взаємності, чемності у виконанні міжнародно-правових зобов'язань; належну регламентацію національним законодавством (як правило, кримінальним процесуальним) запитуваної держави питань міжнародної правової допомоги; в) кримінально-правові (матеріально-правові) підстави: інформація щодо відповідності злочину, у зв'язку з розслідуванням якого виникає необхідність у міждержавній взаємодії, певним формальним (наприклад, дотримання доктрини «подвійної осудності» («подвійної кримінальності») та фактичним (суспільна небезпека злочину повинна виправдовувати провадження з надання правової допомоги) критеріям; інформація про дотримання строків давності притягнення до кримінальної відповідальності, передбачених національним кримінальним (або кримінальним

процесуальним – тоді це кримінально-процесуальна підстава) законодавством.

Водночас міжнародна правова допомога у кримінальних провадженнях надається за умови відсутності таких негативних підстав: суттєвих інтересів запитуваної держави (сторони); конкуруючої юрисдикції з боку запитуваної сторони або третьої держави; екстериторіальності злочину щодо юрисдикції запитуючої сторони; суттєвих дефектів кримінальної процедури запитуючої держави щодо гарантування прав людини; належності кримінального правопорушення, щодо досудового розслідування і судового розгляду якого запитується допомога, до категорії політичних і військових кримінальних правопорушень.

Наведені підстави можуть міститися як у джерелах, наданих зацікавленими особами, так і, власне, у приводах.

Основним приводом до взаємодії з компетентними іноземними органами під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є запит про міжнародну правову допомогу, тобто прохання суду, прокурора або слідчого за погодженням із прокурором до компетентного органу іноземної держави про проведення процесуальних дій, що виконується відповідно до норм міжнародного та кримінального процесуального законодавства [127, с. 551]. Зауважимо, що в міжнародних договорах містяться різні назви запиту про міжнародну правову допомогу, зокрема слідче доручення, судове доручення, клопотання, прохання. Втім, на нашу думку, використання у міжнародних договорах України різних назв запиту про міжнародну правову допомогу не має принципового значення, оскільки вони мають одне смислове навантаження.

За результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях з приводу питання «Чи доцільно, на вашу думку, звертатися із запитом про міжнародну правову допомогу для проведення процесуальних дій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру?» 74,0 % опитаних відповіли «Так, це є доцільно та було б правильно», 26,0 % зазначили, що «Не погоджуємось з цим твердженням» (додаток А).

У разі направлення доручень про правову допомогу необхідним є дотримання письмової форми, що передбачають більшість міжнародних договорів. Відповідно до деяких чинних міжнародних договорів України вимога щодо дотримання письмової форми запиту необов'язкова. Так, згідно з ч. 1 ст. 4 Договору між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року, в якій визначено вимоги до змісту і форми запитів, на відміну від більшості аналогічних договорів, допускається у невідкладних випадках та при згоді центрального органу запитуваної сторони можливість направлення запиту не в письмовій формі [65].

Відповідно до ч. 1 ст. 552 КПК України запит може бути складений у формі доручення. Зміст і форма запиту про міжнародну правову допомогу мають відповідати загальним вимогам, встановленим у ст. 552 КПК України, а також міжнародного договору України, що застосовується у конкретному випадку [42].

У ч. 2 ст. 551 КПК України передбачено такі загальні вимоги до запиту: обґрунтованість; відповідність вимогам закону та міжнародним договорам України. Обґрунтованість запиту про міжнародну правову допомогу – його обов'язкова ознака. Запит обґрунтований, якщо прохання про надання міжнародної правової допомоги базується на фактичних обставинах вчинення ухилення від сплати податків, при цьому виключається можливість проведення необхідних процесуальних дій іншим шляхом, тобто неможливо їх одержати при проведенні процесуальних дій на території України. Також це стосується зв'язку між кримінальним провадженням щодо ухилення від оподаткування та запитуваними на території іноземної держави конкретними процесуальними діями. Запит повинен відповідати національному законодавству, а докази мають бути отримані у порядку, встановленому КПК України. У протилежному випадку отримані за кордоном докази, відповідно до ст. 86 цього Кодексу, не будуть визнані допустимими. Особливу увагу слід звертати на ратифікаційні закони, а також застереження чи заяви запитуваної держави. За відсутності міжнародного договору звернення за міжнародною правовою допомогою відбувається на засадах взаємності (ст. 544 КПК України), при цьому обов'язковою умовою є додержання встановленого КПК України порядку її отримання.

Отже, за необхідності проведення процесуальних дій на території іноземної держави та можливості їх виконання згідно з чинними міжнародними договорами та іншим законодавством України готується запит про надання правової допомоги у кримінальному провадженні. Такий запит (доручення, клопотання), відповідно до ст. 551 КПК України, складає орган, який здійснює кримінальне провадження, тобто суд, прокурор або слідчий. Якщо запит готує слідчий, то він зобов'язаний погодити його з прокурором. Така норма включена до КПК України з метою запобігти тяганині при розслідуванні внаслідок безпідставних звернень за міжнародною правовою допомогою, оскільки необхідність виконання процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва, відповідно до п. 3 ч. 1 ст. 280 КПК України, може бути підставою для зупинення досудового розслідування.

Порядок направлення запитів українськими компетентними органами визначено у стст. 551, 548 КПК України.

Суд, прокурор або слідчий за погодженням з прокурором надсилає до уповноваженого (центрального) органу України запит про міжнародну правову допомогу у кримінальному провадженні, яке він здійснює. Уповноважений (центральний) орган України розглядає запит на предмет обґрунтованості і відповідності вимогам законів та міжнародних договорів України. У разі прийняття рішення про направлення запиту уповноважений (центральний) орган України протягом десяти днів надсилає запит уповноваженому (центральному) органу запитуваної сторони безпосередньо або дипломатичним шляхом. У разі відмови у направленні запиту всі матеріали протягом десяти днів повертаються відповідному органу України з викладом недоліків, які потрібно усунути, або з поясненням причин неможливості направлення запиту [42].

Запит (доручення, клопотання) про міжнародне співробітництво складається органом, який здійснює кримінальне провадження, або уповноваженим ним органом згідно з вимогами КПК України та відповідного міжнародного договору України, а за його відсутності – згідно з КПК України. Запит і долучені до нього документи складаються у письмовій формі, засвідчуються підписом уповноваженої особи та печаткою відповідного органу. Запит і долучені до нього документи супроводжуються засвідченим у встановленому

порядку перекладом мовою, визначеною відповідним міжнародним договором України, а за відсутності такого договору – офіційною мовою запитуваної сторони або іншою прийнятною для цієї сторони мовою. Запит надсилається за кордон поштою, а в невідкладних випадках електронним, факсимільним або іншим засобом зв'язку. У такому разі оригінал запиту надсилається поштою не пізніше трьох днів з моменту його передання електронною поштою, факсимільним або іншим засобом зв'язку [42].

Уповноважений (центральний) орган України може прийняти до розгляду запит, який надійшов від запитуючої сторони електронним, факсимільним або іншим засобом зв'язку. Виконання такого запиту здійснюється виключно за умови підтвердження надіслання або передачі його оригіналу. Направлення компетентному органу іноземної держави матеріалів виконання запиту можливе тільки після отримання українською стороною оригіналу запиту [42].

Можливість безпосереднього порядку зносин передбачено міжнародними договорами України (наприклад, Договір між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128]; Договір між Україною і Республікою Молдова про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 13 грудня 1993 року [129]). У таких випадках, відповідно до ч. 3 ст. 545 КПК України, на орган, визначений КПК України або чинним міжнародним договором України, поширюються повноваження, надані Офісу Генерального прокурора України або Міністерству юстиції України.

За відсутності міжнародного договору з відповідною державою центральний орган України надсилає запит про надання міжнародної правової допомоги до Міністерства закордонних справ України для подальшого передавання його компетентному органу запитуваної сторони дипломатичним шляхом.

У ст. 544 КПК України передбачено наявність повноважень для звернення із запитом про отримання міжнародної правової допомоги чи іншого співробітництва без договору як у центрального, так і уповноваженого органу України. Так, у ч. 1 цієї статті зазначено, що за відсутності міжнародного договору України міжнародна правова допомога чи інше співробітництво може бути надано на підставі запиту іншої держави чи запитано на засадах взаємності.

Здійснення міжнародної правової допомоги чи іншого співробітництва на засадах взаємності означає: надання гарантій запитуваній стороні розглянути в майбутньому її запит про надання такого самого виду міжнародної правової допомоги при направленні запиту уповноваженим (центральним) органом України (ч. 2 ст. 544 КПК України); розгляд запиту іноземної держави відбувається лише за наявності письмової гарантії запитуючої сторони прийняти і розглянути в майбутньому запит України (ч. 3 ст. 544 КПК України).

Проте комплексний аналіз цієї норми, порівняно з положеннями ст. 544 КПК України, дає підстави для категоричного висновку про те, що запитати надання правової допомоги на засадах взаємності має лише центральний орган, оскільки тільки він може надати запитуваній стороні гарантії розглянути в майбутньому її запит про надання такого самого виду міжнародної правової допомоги. В уповноваженого органу, зазначеного у ст. 544 КПК України, таких повноважень у контексті проведення процесуальних дій немає [53, с. 78].

При зверненні за міжнародною правовою допомогою слід чітко дотримуватися встановленого КПК України порядку зносин і передачі запитів. Крім загальних правил допустимості доказів, у ст. 553 КПК України визначено критерії допустимого використання у кримінальному провадженні доказів і відомостей, отриманих із джерел в іноземній державі у результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу. Відповідно до ч. 1 ст. 553 КПК України докази та відомості, одержані від запитуваної сторони в результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу, можуть бути використані лише у кримінальному провадженні, якого стосувався запит, крім випадків, коли досягнуто домовленості про інше із запитуваною стороною. Згідно з ч. 2 ст. 553 КПК України відомості, які містяться в матеріалах, отриманих у результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу, не можуть визнаватися судом допустимими, якщо запит компетентного органу України був переданий запитуваній стороні з порушенням передбаченого порядку, встановленого цим Кодексом або міжнародним договором України [42].

Дотримання порядку направлення запитів передбачає, що зазначені матеріали мають бути передані запитуваній стороні в порядку, встановленому міжнародним договором та КПК України

через відповідні уповноважені (центральні) органи України. Крім того, документи повинні бути складені, засвідчені у відповідній формі посадовою особою компетентного органу запитуючої або запитуваної сторони і скріплені гербовою печаткою компетентного органу. Отже, докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги відповідно до міжнародних договорів та чинного кримінального процесуального законодавства України, мають таку саму юридичну силу, як і докази, отримані на території України.

Документи, одержані від запитуваної сторони в результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу, якщо їх складено, засвідчено у відповідній формі офіційною особою компетентного органу запитуючої сторони або запитуваної сторони і скріплено гербовою печаткою компетентного органу, приймаються на території України без додаткового засвідчення (легалізації) у разі, якщо це передбачено міжнародним договором України. Відтак, вони підлягають використанню у кримінальному провадженні саме в тій процесуальній формі, яка була їм надана слідчими або судовими органами іноземної держави.

За результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях з приводу питання: «Чи траплялися у вашій практичній діяльності випадки не надання необхідної інформації щодо запиту про міжнародну правову допомогу під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру?» 56,2 % опитаних відповіли «Так, бувають випадки», 14,5 % зазначили, що «Ніколи не стикався», 28,9 % – «Інколи зустрічалися технічні помилки» (додаток А).

Щодо вимог до запитів під час транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування варто зазначити, що зміст і форма запитів про міжнародну правову допомогу мають відповідати загальним вимогам, встановленим у ст. 552 КПК України, а також міжнародного договору України, який застосовується у конкретному випадку. Запит може бути складений у формі доручення.

Відповідно до ч. 2 ст. 552 КПК України запит про міжнародну правову допомогу під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру повинен містити таку інформацію:

1. Назву органу, який звертається за допомогою, та компетентного органу запитуваної сторони.

Водночас у запиті потрібно вказувати не тільки назву, а й повну адресу такого органу. У п. 42 Правил надання послуг поштового зв'язку, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 5 березня 2009 року № 270 [130], встановлено такий порядок зазначення адреси на поштовому відправленні: найменування адресата (для юридичних осіб – повне найменування підприємства, установи, організації, а також посада, ім'я та прізвище адресата); найменування вулиці (проспекту, бульвару, провулка), номер будинку, квартири; найменування населеного пункту, району, області; поштовий індекс; країна призначення. Також варто вказувати контактні телефони, факс та адресу електронної пошти [53, с. 82].

2. Посилання на відповідний міжнародний договір або на дотримання засад взаємності.

Посилаючись на відповідний міжнародний договір, потрібно вказувати його назву та дату прийняття, при цьому такий договір може бути як багатостороннім, так і двостороннім. Співробітництво за відсутності договірних відносин з державою врегульовано ст. 544 КПК України.

3. Найменування кримінального провадження, щодо якого запитується міжнародна правова допомога.

Найменування кримінального провадження повинне містити дату реєстрації кримінального провадження у Єдиному реєстрі досудових розслідувань, його порядковий номер, а у випадках, коли кримінальне провадження здійснюється щодо певної особи (осіб), – ім'я, по-батькові та прізвище цієї особи.

4. Стислий опис кримінального правопорушення, що є предметом кримінального провадження, та його правову кваліфікацію.

Стислий опис кримінального правопорушення – зазначення основних обставин кримінального провадження, відомих компетентному органу України. При цьому правову кваліфікацію ухилення від сплати податків слід наводити з викладенням повного тексту відповідних норм закону про кримінальну відповідальність.

5. Відомості про повідомлену підозру, обвинувачення з викладенням повного тексту відповідних статей Кримінального кодексу України.

Якщо запит про міжнародну правову допомогу надсилається під час провадження досудового розслідування, у ньому повинні бути зазначені відомості повідомлення про підозру (ст. 277 КПК України), якщо воно наявне у матеріалах кримінального провадження, з викладенням повного тексту відповідних норм закону про кримінальну відповідальність. А у випадках надсилання запиту про міжнародну правову допомогу під час судового провадження – у ньому мають бути зазначені відомості з обвинувального акта (ч. 1 ст. 291 КПК України) із викладенням повного тексту відповідних норм закону про кримінальну відповідальність.

6. Відомості про відповідну особу, зокрема її ім'я та прізвище, процесуальний статус, місце проживання або перебування, громадянство, інші відомості, які можуть сприяти виконанню запиту, а також зв'язок цієї особи із предметом кримінального провадження.

Відомості про особу, крім перелічених у п. 6 ч. 2 ст. 552 КПК України, відповідно до ст. 7 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах від 22 січня 1993 року, повинні вказувати на заняття цієї особи, місце і дату народження і, по можливості, прізвища й імена батьків неповнолітнього; для юридичних осіб – їх найменування і місцезнаходження, при цьому за наявності представників осіб – їх імена, прізвища й адреси. У випадку, коли компетентний орган України не володіє даними про місце проживання особи, він, відповідно до ст. 16 вказаної Конвенції, просить встановити адресу відповідної особи, якщо це потрібно для здійснення прав їх громадян. При цьому запитуюча договірна сторона повідомляє наявні в неї дані для визначення адреси особи, зазначеної у проханні. Основну увагу слід зосередити на висвітленні зв'язку цієї особи із предметом кримінального провадження [131, с. 509–510].

7. Чіткий перелік запитуваних процесуальних дій та обґрунтування їхнього зв'язку із предметом кримінального провадження.

Варто зазначити, що порядок проведення процесуальної дії, передбачений чинним КПК України, може бути не відомий законодавству запитуваної держави. Якщо процесуальна дія не суперечить законодавству запитуваної держави, факт того, що процедура її проведення не відома законодавству запитуваної держави, не може бути достатньою підставою для відмови додержуватися процедури, яку запропонувала запитуюча сторона.

Деякі держави поширюють вимоги національного законодавства не тільки на сутність заявлених клопотань, а й на процесуальну форму їх заяви. Зважаючи на процедурне різноманіття, а також його невідповідність національним кримінальним процесуальним нормам, у запиті про надання правової допомоги необхідно максимально докладно вказати, яких саме процедурних правил необхідно дотримуватися, щоб отримані докази могли бути використані в кримінальному провадженні запитуючої держави.

Унаслідок особливостей правових систем та специфіки національних законодавств назви процесуальних дій, із проханням про проведення яких звертається запитуюча сторона, також можуть не відповідати назвам, які передбачені кримінальним процесуальним законодавством запитуваної сторони (наприклад, допит, опитування, показання під присягою, заява). Це означає, що форма правової допомоги відображає не назву, а зміст процесуальної дії, результат, на досягнення якого вона спрямована.

Доцільно зауважити, що у запиті необхідно зазначити, із застосуванням якого законодавства потрібно виконувати запитувані процесуальні дії (у разі прохання про проведення процесуальних дій згідно з вимогами кримінального процесуального законодавства України долучати витяги із Конституції України та відповідних статей КПК України, що регламентують процесуальний порядок їх виконання).

Крім того, до звернення про виконання процесуальних дій додаються відповідні процесуальні рішення (ухвала про проведення обшуку, накладення арешту на майно тощо), оскільки не допускається направлення міжнародних доручень, у яких ставиться питання про проведення процесуальних дій, що обмежують права та свободи громадян, а також торкаються інтересів юридичних осіб за відсутності передбачених законом підстав для їх проведення та без наявності процесуальних рішень із цього приводу.

8. Відомості про осіб, присутність яких вважається необхідною під час виконання процесуальних дій, і обґрунтування цієї необхідності.

Якщо під час проведення процесуальних дій необхідна присутність певних осіб, компетентний орган України повинен зазначити відомості про них: ім’я та прізвище, місце проживання або перебування, громадянство й іншу інформацію.

9. Інші відомості, які можуть сприяти виконанню запиту або передбачені міжнародним договором чи вимогою компетентного органу запитуваної сторони.

До запиту про допит особи як свідка, потерпілого, експерта, підозрюваного або обвинуваченого додається належним чином засвідчений витяг відповідних статей КПК України з метою роз'яснення особі її процесуальних прав і обов'язків. До запиту також додається перелік питань, які слід поставити особі, або відомості, які необхідно одержати від особи.

До запиту про проведення обшуку, вилучення, арешту чи конфіскації майна або інших процесуальних дій, дозвіл на проведення яких надається судом згідно з вимогами КПК України, додається інформація про докази, які потребують потребу у відповідних заходах.

За потреби отримати при виконанні процесуальних дій за кордоном саме оригінали документів слід зазначити про це прямо у запиті. На таку обставину необхідно звернути особливу увагу, оскільки зазвичай запитувана сторона надає копії документів. Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, запитувана сторона може передавати засвідчені копії або засвідчені фотокопії запитуваних матеріалів судової справи або документів, якщо запитуюча сторона чітко не просить передати оригінали. У цьому випадку запитувана сторона докладає всіх зусиль для виконання прохання.

При підготовці запиту компетентному органу слід обов'язково надати гарантії повернення таких оригіналів після того, як потреба у їх використанні відпала. У разі отримання оригіналів необхідно обов'язково забезпечити їх повернення після закінчення кримінального провадження.

За результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях, з приводу питання «Чи вважаєте ви, що всі необхідні слідчі дії можуть бути викладені в одному запиті про міжнародну правову допомогу під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?» 77,9 % опитаних відповіли «Так, однозначно», 12,8 % зазначили, що «Ні, їх потрібно викласти в окремих запитах» (додаток А).

Доцільно звернути увагу на те, що при ратифікації багатосторонніх міжнародних договорів договірні сторони можуть зробити певні заяви та застереження щодо змісту і форми запиту, а також порядку надання допомоги. Зокрема, деякі держави визначають специфічні умови, за яких можуть бути проведені запитувані процесуальні дії: строки виконання та мову запиту; компетентні органи, яким необхідно адресувати запит; підстави для відмови у наданні міжнародної правової допомоги тощо.

Наприклад, Федеративна Республіка Німеччина у заяві до Додаткового протоколу до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року передбачила, що не має зобов'язання надавати допомогу у випадках, коли необхідні зусилля та витрати з виконання судового доручення не відповідають предмету справи або коли таке виконання може завдати суттєвої шкоди інтересам Німеччини.

Тому при підготовці доручення слідчий і прокурор повинні також враховувати заяви та застереження запитуваної держави до міжнародного договору, відповідно до якого запитується допомога.

Згідно з ч. 3 ст. 548 КПК України запит і долучені до нього документи супроводжуються засвідченим у встановленому порядком перекладом мовою, визначеною відповідним міжнародним договором України, а за відсутності такого договору – офіційною мовою запитуваної сторони або іншою прийнятною для цієї сторони мовою.

Слід зазначити, що ч. 3 вказаної статті КПК України є імплементацією міжнародних стандартів у цих правовідносинах. Так, для спрощення процедури міжнародного співробітництва більшість держав не обтяжують її обов'язком надавати одночасно із запитом і документами, що до нього додаються, їх переклад. Проте для зручності, уникнення непорозумінь під час виконання запиту через неправильний переклад, а також і через неприйнятність виконання запиту чи відсутність перекладу (зокрема, під час вручення документів особам, які повинні розуміти їх зміст) такий переклад є доцільним, а тому легалізований деякими державами як у національному законодавстві, так і відповідно до міжнародних договорів [131, с. 493–494].

Переклад доручення та супровідних матеріалів до нього мовою запитуваної держави забезпечує орган, який звертається з клопотанням (дорученням) про надання правової допомоги. Переклади запиту та

документів до нього мають бути завірені підписом перекладача та скріплені печаткою організації, яка здійснила переклад. За необхідності до матеріалів приєднується (додається) копія дозволу на здійснення перекладацької діяльності. Оригінали звернення з долученими документами та перекладом офіційною мовою держави, до якої вони направляються, або іншою мовою повинні бути засвідчені печаткою органу, який здійснює кримінальне провадження [131, с. 494–495]. Згідно з ч. 2 ст. 548 КПК України запит про міжнародну правову допомогу має бути підписаний особою, яка його склала, та засвідчується печаткою відповідного органу.

Варто звернути увагу на те, що основними носіями інформації про вчинення транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є документи, які містять результати фінансово-господарської діяльності і обчислення податків. Дослідження матеріальних слідів кримінальних правопорушень дозволяє визначити наявність самого факту вчинення податкового кримінального правопорушення, виявити його спосіб і механізм злочинних дій, час, місце, коло причетних осіб та ряд інших обставин скоєного кримінального правопорушення. Специфіка виявлення матеріальних слідів ухилень від оподаткування полягає у тому, що в цій діяльності і з даного виду кримінальних правопорушень важливий не тільки і не стільки арифметичний або нормативний аналіз документів, наявність або відсутність на ньому або в ньому матеріального або технічного підроблення, а й визначення економічного змісту операцій, відомості про які містяться в документах [18, с. 256].

Тому за потреби отримати при виконанні процесуальних дій за кордоном оригінали документів, які містять результати фінансово-господарської діяльності і обчислення податків, слід зазначити про це прямо у запиті про міжнародну правову допомогу. На таку обставину необхідно звернути особливу увагу, оскільки зазвичай запитувана сторона надає копії документів. Зокрема, відповідно до ч. 3 ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, запитувана сторона може передавати засвідчені копії або засвідчені фотокопії запитуваних матеріалів судової справи або документів, якщо запитуюча сторона чітко не просить передати оригінали. У цьому випадку запитувана сторона докладає всіх зусиль для виконання прохання [66].

Однією із підстав отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є інформація про обставини вчинення певного суспільно небезпечного діяння, яке кваліфікується за законодавством запитуваної держави як злочинне. Так, у законодавстві Люксембургу кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків до сьогодні зовсім не передбачена, а в Швейцарії податкове шахрайство віднесено до предмета регулювання адміністративного права. Згідно з п. 4 ст. 4 Закону Ізраїлю «Про міждержавну правову допомогу» компетентний орган Ізраїлю може відмовити у виконанні запиту про правову допомогу щодо податкового злочину [86, с. 349]. У разі відсутності у законодавстві запитуваної держави податкового кримінального правопорушення, то у отриманні міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування буде відмовлено.

Поряд з цим слід зазначити, що у більшості країн умисне невиконання податкових зобов'язань однозначно розцінюється як суспільно небезпечне кримінально каране діяння. Особливістю кримінально-правових норм щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є те, що вони можуть бути не тільки у Кримінальному кодексі, але й у нормативних актах податкового законодавства. Наприклад, в Іспанії (ст. 305 Кримінального кодексу Іспанії) [132, с. 97–98], Білорусі (ст. 243 Кримінального кодексу Білорусі) [133], Вірменії (ст. 205 Кримінального кодексу Вірменії) [134], Грузії (ст. 218 Кримінального кодексу Грузії) [135] кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків зафіксована у кримінальних законах. Натомість у таких країнах, як Німеччина (§ 370 Положення про податки 1977 року) [136, с. 117] та Франція (ст. 1741 Загального кодексу про податки 1950 року) [137] кримінальна відповідальність за вчинення кримінальних правопорушень цієї категорії передбачена в податкових законах.

До обставин, за яких може бути відмовлено у виконанні запиту про міжнародну правову допомогу під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування запитуваною стороною, слід також віднести такі: відсутність міжнародного договору про взаємну допомогу у кримінальних

справах; виконання запиту суперечитиме конституційним засадам чи може завдати шкоди суверенітету, безпеці, громадському порядку або іншим інтересам; запит стосується кримінального правопорушення, за яке стосовно тієї самої особи судом прийнято рішення, яке набрало законної сили; недотримання взаємності під час здійснення міжнародної правової допомоги; є підстави вважати, що запит спрямований на переслідування, засудження або покарання особи за ознаками її раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками; запит стосується кримінального правопорушення, яке є предметом досудового розслідування або судового розгляду в запитуваній державі.

Отже, міжнародна правова допомога під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень виражається у діяльності компетентних органів запитуваної сторони. Діяльність же запитуючої сторони полягає лише у надсиланні відповідного запиту, але надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру починається вже після отримання такого запиту. До підстав процесуальної взаємодії під час розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії, насамперед, слід віднести: наявність розпочатого кримінального провадження у запитуючої сторони; інформацію про обставини вчинення певного суспільно небезпечного діяння, яке кваліфікується за законодавством запитуваної держави як злочинне; наявність міжнародного договору; дотримання (гарантування) принципу взаємності у виконанні міжнародно-правових зобов'язань. Дотримання підстав та порядку отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування може дати бажаний ефект і не дозволити злочинним капіталам вільно функціонувати та приносити користь.

2.3. Особливості проведення процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Здійснення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування має вагоме значення, тому що сьогодні податкова злочинність набуває все більш транснаціонального характеру, а успішна боротьба з нею не завжди можлива зусиллями однієї країни. Важлива роль у цій діяльності відведена процесуальним діям у порядку надання міжнародної правової допомоги. Однак у процесі глобалізації, який характеризується високими темпами зближення і гармонізації кримінального процесу країн світу, не завжди однаково розуміється сутність та специфіка процесуальних дій у сучасних системах права, в тому числі під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень [138, с. 231].

Норми міжнародного та українського кримінального процесуального законодавства не містять визначення поняття «процесуальні дії».

На думку М. М. Михеєнко, В. Т. Нор, В. П. Шибіко процес збирання доказів не зводиться лише до проведення слідчих і судових дій. Прихильники такої позиції серед способів збирання доказів та їх процесуальних джерел на один рівень зі слідчими діями виносять провадження процесуальних дій [139, с. 119]. Однак певна різниця між слідчими та процесуальними діями все ж таки є.

Так, Ю. М. Грошевий, З. О. Єнікеєв та С. М. Стахівський дотримуються позиції, що до ознак, які розмежовують слідчі дії від процесуальних, належать: 1) детальна регламентація в законі процесуального порядку проведення слідчих дій, на відміну від процесуальних дій; 2) слідчі дії здійснюють лише уповноважені державні органи, а процесуальні можуть здійснювати учасники кримінального процесу; 3) слідчі дії спрямовані на одержання та перевірку доказів, а процесуальні дії не мають такої мети; 4) на відміну від процесуальних, слідчим діям характерний процесуальний примус (наприклад, допит підозрюваного, під час якого здійснюють втручання в його особисте життя та життя його родичів; обшук);

5) під час здійснення слідчих дій можливе обмеження конституційних та інших прав і законних інтересів громадян, процесуальні ж дії спрямовані на захист цих прав [140, с. 8–9; 141, с. 57; 142, с. 48].

У свою чергу, В. С. Кузьмічов та Ю. М. Чорноус до критеріїв розмежування слідчих і процесуальних дій відносять такі: 1) слідчі дії мають підвищений рівень правової регламентації, порівняно з процесуальними; 2) мета процесуальних дій – досягнення завдань кримінального судочинства, а слідчі дії безпосередньо спрямовані на збирання, дослідження й використання доказів з метою встановлення істини у кримінальному провадженні; 3) процесуальні дії (відібрання пояснень від громадян чи посадових осіб тощо) може бути здійснено як до початку кримінального провадження, так і в процесі досудового слідства; слідчі дії, крім установлених законодавством винятків, застосовують лише після початку кримінального провадження за наявності правових і фактичних підстав; 4) слідчі дії проводять лише слідчий та уповноважені службові особи, які несуть підвищену відповідальність за їх законне і своєчасне проведення. Процесуальні дії можуть реалізовувати як уповноважені службові особи, так і інші учасники кримінального процесу; 5) процесуальне закріплення перебігу та результатів слідчої дії відбувається у суворо регламентованій кримінальним процесуальним законодавством формі – протоколі слідчої дії, а в разі застосування технічних засобів фіксації – відповідних носіях інформації. Закріплення перебігу й результатів процесуальної дії знаходить своє відображення в різноманітних процесуальних документах: постанові, результатах виконання доручення на проведення оперативно-розшукових заходів, письмовому зобов'язанні про особисту поруку тощо; 6) протокол слідчої дії відображає багатосторонні правовідносини, оскільки до провадження слідчих дій можуть залучати підозрюваного, свідка, потерпілого, спеціаліста, експерта, перекладача, понятих тощо. Форми закріплення інших процесуальних дій (постанова, доручення, клопотання тощо) виражають одностороннє волевиявлення суб'єкта розслідування, що може бути підставою для виникнення розвитку, зміни або припинення правовідносин [143, с. 213–214].

Л. М. Лобойко і А. П. Черненко стверджують, що кримінальна процесуальна дія – це дія, що проводиться виключно уповноваженими органами у чітко визначених межах кримінального процесуального

закону, спрямована на досягнення мети кримінального провадження, а результат якої має самостійне юридичне значення [144, с. 208–219]. Сприйнятою є позиція Ю. М. Чорноус, що процесуальні дії співвідносяться зі слідчими діями, як ціле і частина. Процесуальні дії охоплюють усі передбачені кримінально-процесуальним законодавством заходи, проте відрізняються від слідчих за метою, колом уповноважених суб'єктів і порядком провадження, отримуваними результатами тощо [145, с. 49]. Вчена тлумачить категорію «процесуальні дії» як усі передбачені кримінальним процесуальним законодавством заходи, які спрямовані на досягнення мети кримінального провадження, включають у себе слідчі дії, що виконують функції збирання, дослідження, оцінювання й використання доказів; розшукові заходи; організаційні заходи, що спрямовані на забезпечення проведення процесуальних, слідчих і розшукових дій; дії, які вчиняються судовими органами на всіх стадіях кримінального провадження [146, с. 7–8]. Отже, процесуальні дії – це усі передбачені кримінальним процесуальним законодавством заходи, які спрямовані на досягнення мети кримінального провадження.

Найбільш чітко відображає специфіку процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги їх класифікація на: 1) дії, передбачені міжнародними договорами; 2) дії, передбачені як міжнародними договорами, так і внутрішнім кримінальним процесуальним законодавством; 3) дії, передбачені тільки внутрішнім кримінальним процесуальним законодавством [147, с. 28]. Поряд з цим необхідно зазначити, що коло процесуальних дій, що можуть бути проведені на запит компетентного органу іноземної держави, звужується чи розширюється залежно від досягнутих домовленостей між країнами в ході укладення конкретного міжнародного договору про взаємну допомогу у кримінальних справах.

Так, у ст. 1 Договору між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року зазначено, що правова допомога надається щодо виконання таких процесуальних дій: визначення місцезнаходження осіб і предметів та їх ідентифікації; вручення документів, зокрема документів, у яких міститься запит про виклик осіб; надання інформації, документів, включаючи документи про судимість, інших записів, судових документів та інших офіційних документів; тимчасова передача рухомого майна, зокрема речових

доказів; одержання доказів, показань, заяв або пояснень осіб; обшук та накладення арешту на майно; надання можливості затриманим та іншим особам давати показання, представляти докази або надавати іншу допомогу в розслідуванні; вжиття заходів щодо визначення місцезнаходження, арешту, конфіскації доходів, одержаних злочинним шляхом [148]. У свою чергу, у ст. 2 Договору між Україною та Республікою Панама про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 4 листопада 2003 року передбачено такі процесуальні дії, як допит потерпілих, підозрюваних, обвинувачених та підсудних, свідків та експертів; проведення експертиз, огляду; передача речових доказів; вручення та пересилання на прохання іншої сторони інформації про судимості [97].

Неоднозначний перелік процесуальних дій міститься у ч. 2 ст. 1 Типового договору про взаємну допомогу у галузі кримінального правосуддя, а саме: отримання показань свідків і заяв від окремих осіб; сприяння в наданні затриманих або інших осіб для дачі показань або надання допомоги в проведенні розслідувань; надання судових документів; проведення розшуків і арештів майна; огляд об'єктів та місцевості; надання інформації і речових доказів; надання оригіналів або завірених копій відповідних документів і матеріалів, зокрема банківських, фінансових, юридичних і ділових документів [149]. Відсутній чіткий перелік процесуальних дій і у Європейській конвенції про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року. Аналіз статей цієї Конвенції дозволяє виокремити такі види процесуальних дій: передача речей, матеріалів судової справи і документів чи надання інформації щодо них; вручення документів і розпоряджень; тимчасова передача особи, яка утримується під вартою, для давання показань у справі; розгляд повідомлень про злочини; обмін інформацією щодо судових вироків; проведення обшуків і виїмок; накладення арешту на майно; проведення досудового (попереднього) слідства у справі [66].

Так чи інакше, слід констатувати, що у міжнародних договорах про взаємну правову допомогу в кримінальних справах все ж таки немає єдиного підходу щодо видів процесуальних дій, які можуть бути проведені під час розслідування злочинів транснаціонального характеру. Варто також зазначити, що лише деякі міжнародно-правові акти враховують специфіку розслідування транснаціональних

податкових злочинів. Зокрема, у ч. 4 ст. 1 Договору між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року встановлено, що кримінальні справи також включатимуть розслідування чи судовий розгляд щодо злочинів у сфері оподаткування, мита, митних зборів та у сфері міжнародних переміщень капіталу та виплат [148]. Аналогічне формулювання міститься у ч. 1 ст. 2 Договору між Україною та Республікою Індія про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 3 жовтня 2002 року [150]. Про надання правової допомоги у справах про ухилення від сплати податків йдеться і у Європейській конвенції про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року [66].

Виконання процесуальних дій, не визначених у міжнародному договорі про взаємну правову допомогу у кримінальних справах або за відсутності такого договору, залежить від позиції внутрішньодержавного законодавства. Необхідно зазначити, що, згідно з ч. 1 ст. 561 КПК України, на території України з метою виконання запиту про надання міжнародної правової допомоги можуть бути проведені будь-які процесуальні дії, передбачені цим Кодексом або міжнародним договором [42]. Україна взяла на себе зобов'язання виконувати всі процесуальні дії, передбачені КПК України та міжнародними договорами, за винятком тих положень, які Україна залишила за собою право не приймати [88, с. 295].

Винятки щодо надання міжнародної правової допомоги визначено у ст. 557 КПК України [42]. Запитуючій стороні може бути відмовлено у задоволенні запиту про правову допомогу у випадках, передбачених міжнародним договором України. За відсутності міжнародного договору України у виконанні запиту повинно бути відмовлено, якщо: 1) виконання запиту суперечитиме конституційним засадам чи може завдати шкоди суверенітету, безпеці, громадському порядку або іншим інтересам України; 2) запит стосується правопорушення, за яке в Україні стосовно тієї самої особи судом прийнято рішення, яке набрало законної сили; 3) запитуюча сторона не забезпечує взаємності у цій сфері; 4) запит стосується діяння, яке не є кримінальним правопорушенням за законом України про кримінальну відповідальність; 5) є достатні підстави вважати, що запит спрямований на переслідування, засудження або покарання особи за ознаками її раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань,

статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками; 6) запит стосується кримінального правопорушення, яке є предметом досудового розслідування або судового розгляду в Україні.

Питанням міжнародної правової допомоги при проведенні процесуальних дій присвячена Глава 43 КПК України. Аналіз її положень дозволяє виділити такі процесуальні дії: вручення документів (ст. 564 КПК України); тимчасова передача (ст. 565 КПК України); виклик особи, яка перебуває за межами України (ст. 566 КПК України); допит за запитом компетентного органу іноземної держави шляхом проведення відео- або телефонної конференції (ст. 567 КПК України); розшук, арешт і конфіскація майна (ст. 568 КПК України); контрольована поставка (ст. 569 КПК України); прикордонне переслідування (ст. 570 КПК України). Разом з цим слід зауважити, що в порядку надання міжнародної правової допомоги можуть бути також проведені такі процесуальні дії, як тимчасовий доступ до речей і документів; обшук; експертиза; допит; пред'явлення особи, речей для впізнання; огляд тощо. Іншими словами, у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування можуть бути проведені будь-які процесуальні дії, передбачені КПК України або міжнародним договором [151, с. 105].

За результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях з приводу питання «Чи погоджуєтесь з тим, що з метою отримання доказів у порядку міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування необхідно провести таку слідчу дію як допит?» 57,4 % опитаних відповіли «Так, погоджуюсь», 13,6 % зазначили, що «Ні, не вважаю за потрібне» (додаток А).

Враховуючи специфіку кримінальних правопорушень у сфері оподаткування до процесуальних дій під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, насамперед, доцільно віднести: обшук; огляд; допит, зокрема шляхом проведення відео- або телефонної конференції; експертиза; вручення документів; виклик особи, яка перебуває за межами України; розшук, арешт і конфіскація майна; тимчасовий доступ до

речей і документів; тимчасове вилучення майна; пред'явлення особи, речей для впізнання. Зауважимо, що це орієнтовний перелік процесуальних дій. Які саме будуть проведенні процесуальні дії залежатиме від конкретних обставин кримінального провадження щодо кримінального правопорушення у сфері оподаткування. Водночас слід зазначити, що обшук, огляд, допит – це найбільш типові процесуальні дії, які проводяться в першу чергу під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

При отриманні міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування необхідно також враховувати особливості застосування норм законодавства іноземних держав при виконанні запитів щодо проведення процесуальних дій. За загальним правилом, зафіксованим міжнародними договорами, при виконанні запитів про надання міжнародної правової допомоги запитувана держава проводить процесуальні дії згідно з вимогами свого національного законодавства. Наприклад, згідно зі ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року запитувана сторона виконує у передбачений її законодавством спосіб будь-які судові доручення, які стосуються кримінальної справи і які надсилаються їй судовою владою запитуючої сторони [66]. Разом із тим ряд міжнародних договорів передбачають можливість застосування процесуальних норм запитуючої країни при виконанні запитів про міжнародну правову допомогу.

Зокрема, ст. 9 Конвенції про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом від 8 листопада 1990 року, встановлено, що міжнародна правова допомога надається в межах і відповідно до внутрішнього законодавства запитуваної сторони згідно з визначеними у проханні процедурами, якщо вони не суперечать її внутрішньому законодавству [152]. У ст. 8 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року передбачено, що запитувана установа під час виконання доручення може застосовувати процесуальні норми запитуючої договірної сторони, якщо тільки вони не суперечать законодавству запитуваної договірної сторони [89]. Аналогічні норми містяться у багатьох двосторонніх договорах України (наприклад, ст. 7 Договору між Україною і

Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128], ст. 8 Договору між Україною та Естонською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 15 лютого 1995 року [153]).

Водночас слід мати на увазі, що в деяких міжнародних договорах не передбачено можливості застосування норм законодавства запитуючої сторони при наданні правової допомоги у кримінальних справах. Наприклад, у ч. 1 ст. 12 Договору між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року зазначено, що запитувана установа при наданні правової допомоги застосовує законодавство своєї держави [154].

Для застосування норм українського кримінального процесуального законодавства при проведенні процесуальних дій за кордоном передусім у запиті про надання міжнародної правової допомоги слід зазначити про необхідність застосування норм законодавства України. Також потрібно чітко описати процедуру, передбачену нашим законодавством, із роз'ясненням усіх термінів. До запиту в обов'язковому порядку долучається належним чином засвідчений витяг відповідних статей КПК України, які встановлюють проведення запитуваних дій. Якщо для виконання запиту компетентного органу іноземної держави необхідно провести процесуальну дію, виконання якої в Україні можливе лише з дозволу прокурора або суду, така дія здійснюється лише за умови отримання відповідного дозволу в порядку, передбаченому КПК України (ч. 1 ст. 562 КПК України).

Можливість виконання на території України іноземного запиту із застосуванням законодавства запитуючої держави передбачена ч. 4 ст. 4, п. 2 ч. 1 ст. 558 КПК України. Підставою для виконання запиту із застосуванням законодавства іноземної держави є відповідне прохання його ініціатора. Водночас виконання запитуваних процесуальних дій із застосуванням законодавства іноземної держави можна здійснити тільки у випадку, якщо це не суперечитиме чинному законодавству України.

Згідно з ч. 2 ст. 562 КПК України у разі якщо при зверненні за допомогою в іноземній державі необхідно виконати процесуальну

дію, для проведення якої в Україні потрібен дозвіл прокурора або суду, така процесуальна дія може запитуватися лише після надання відповідного дозволу прокурором або судом у порядку, встановленому цим Кодексом. При цьому належно засвідчена копія такого дозволу долучається до матеріалів запиту. Крім того, відповідно до ч. 4 ст. 552 КПК України, до запиту про проведення обшуку, огляду місця події, вилучення, арешту чи конфіскації майна або інших процесуальних дій, дозвіл на проведення яких надається судом згідно з КПК України, додається інформація про докази, які обґрунтовують потребу у відповідних заходах [42].

Дотримання зазначених вимог є обов'язковим. Здійснення процесуальних дій, які потребують попереднього дозволу суду (наприклад, обшук, проникнення до житла чи іншого володіння особи, тимчасовий доступ до речей і документів, арешт майна, негласні слідчі (розшукові) дії тощо), без такого дозволу або з порушенням його суттєвих умов не відбувається. У свою чергу, це спричинить визнання недопустимих усіх доказів, отриманих у порядку міжнародної правової допомоги під час проведення процесуальних дій, для вчинення яких в Україні вимагається спеціальний дозвіл чи санкція, навіть якщо в запитуваній країні такий дозвіл не вимагається або був отриманий згідно з чинним законодавством запитуваної країни.

Незважаючи на те, що процесуальні дії вчиняються у межах надання міжнародної правової допомоги, якщо вона потребує спеціального дозволу суду або прокуратури, такий дозвіл необхідно отримувати в загальному порядку. В усіх перелічених вище випадках до запиту потрібно долучати процесуальне рішення судді, суду чи прокурора.

Однією з процесуальних дій, яка може бути проведена в порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, є вручення процесуальних документів. Запит про вручення документів, який скеровується компетентним органом іноземної держави, повинен повною мірою відповідати загальним вимогам, що встановлюються міжнародними договорами та кримінальним процесуальним законодавством України до запитів про міжнародну правову допомогу.

Так, порядок вручення компетентним органом України процесуальних документів відповідним особам у зв'язку з виконанням запиту компетентного органу іноземної держави про міжнародну правову допомогу визначено у ст. 564 КПК України. Відповідно до ч. 1 ст. 564 КПК України за запитом компетентного органу іноземної держави про міжнародну правову допомогу документи та рішення, долучені до такого запиту, вручаються особі, визначеній у запиті, в порядку, встановленому цією статтею. Згідно з ч. 2 цієї статті КПК України слідчий, прокурор або суд для виконання запиту компетентного органу іноземної держави про міжнародну правову допомогу викликає особу для вручення документів. Якщо особа не з'явилася без поважних причин, до неї може бути застосовано привід у порядку, передбаченому КПК України [42].

Крім того, вручення процесуальних документів за запитом запитуючої сторони передбачено ст. 7 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року [66], стст. 10, 11 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року [89] та відповідними положеннями інших міжнародних договорів України.

Необхідно зазначити, що для цього виду запитів передбачено певні особливості. Відповідно до ч. 5 ст. 552 КПК України у такому запиті не вимагається надання стислого опису кримінального правопорушення, що є предметом кримінального провадження, та його правової кваліфікації, відомостей про повідомлену підозру, обвинувачення з викладенням вичерпного тексту відповідних статей КК України та відомостей про осіб, присутність яких вважається необхідною під час виконання процесуальних дій, і обґрунтування цієї необхідності.

Разом із тим у ч. 2 ст. 24 Договору між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року [154] передбачено, що при направленні доручень про вручення документів повинні бути наведені обставини вчинення злочину, його кваліфікація та положення відповідних законодавчих актів.

У запиті про вручення мають зазначатися правильні анкетні дані одержувача, його точна адреса і назва документа, що підлягає врученню. Для того, щоб запитувана сторона могла вручити документи

адресату, необхідно, аби такі документи були складені українською мовою та супроводжувалися перекладом на мову запитуваної держави або іншу, передбачену міжнародним договором. У протилежному випадку такі документи будуть вручені лише у разі, якщо запитувана особа добровільно погодиться їх прийняти.

Зазначене ґрунтується на положенні ст. 10 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року [89], в якій передбачається, що запитувана установа юстиції здійснює вручення документів відповідно до порядку, що діє в її державі, якщо документи, які вручаються, написані її мовою або російською мовою, або забезпечені завіреним перекладом на ці мови. В іншому випадку вона передає документи одержувачу, якщо він згоден добровільно їх прийняти.

Аналогічні норми містять і двосторонні договори України, зокрема ст. 9 Договору між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128], ст. 9 Договору між Україною і Литовською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 7 липня 1993 року [155], ст. 9 Договору між Україною та Республікою Грузія про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 9 січня 1995 року [156], ст. 9 Договору між Україною та Естонською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 15 лютого 1995 року [153], ст. 9 Договору між Україною та Латвійською Республікою про правову допомогу у цивільних, сімейних, трудових та кримінальних справах від 23 травня 1995 року [157], ст. 9 Договору між Україною і Соціалістичною Республікою В'єтнам про правову допомогу і правові відносини в цивільних і кримінальних справах від 6 квітня 2000 року [158], ст. 9 Договору між Україною і Республікою Молдова про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 13 грудня 1993 року [129].

Проте договори з між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року (ст. 5) [148], між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 16 січня 2002 року (ст. 14) [159], між Україною та Сполученими Штатами Америки про

взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року (ст. 14) [65], між Україною та Арабською Республікою Єгипет про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 10 жовтня 2004 року (ст. 10) [160] такої норми не містять. Натомість зазначені договори фіксують зобов'язання запитуваної сторони докласти всіх зусиль для вручення будь-якого документа, який у цілому чи в частині стосується будь-якого запиту про надання допомоги, зробленого запитуючою державою згідно з положеннями відповідного договору.

У випадку наявності в запиті прохання про отримання оригіналів документів, про це у ньому необхідно прямо зазначити. Адже на підставі ч. 3 ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року запитувана сторона може передавати засвідчені копії або засвідчені фотокопії запитуваних матеріалів судової справи або документів, якщо запитуюча сторона чітко не зазначає про передачу оригіналів; у цьому випадку запитувана сторона докладає всіх зусиль для виконання прохання. У запиті необхідно надати гарантії повернення таких оригіналів після того, як відпаде потреба в них, а в разі отримання оригіналів – обов'язково забезпечити їх повернення після закінчення кримінального провадження [66].

Слід зазначити, що перелік документів, які можуть вручатися в порядку надання правової допомоги, у ст. 564 КПК України та міжнародних договорах не визначено. До документів, що підлягають врученню, мають бути віднесені повістки, постанови, ухвали й інші процесуальні рішення, які складаються (приймаються) під час здійснення досудового розслідування в кримінальному провадженні іноземної держави.

Відповідно до ч. 3 ст. 564 КПК України орган досудового розслідування, слідчий, прокурор або суд складає протокол про вручення особі документів із зазначенням місця та дати їх вручення. При цьому у зазначеному протоколі необхідно обов'язково вказати, що він складається у зв'язку із виконанням запиту компетентного органу іноземної держави про надання правової допомоги. Протокол підписується особою, якій вручено документи, з викладом її заяв або зауважень при отриманні документів. Вказаний протокол повинен бути скріплений гербовою печаткою компетентного органу, який

проводив вручення. У випадках, передбачених міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, складається також окреме підтвердження, що підписується особою, яка отримала документи, та особою, яка здійснила їх вручення [42].

Підтвердження про вручення документів – це документ, який складається за результатами виконання доручення про вручення документів, містить інформацію про результат вручення документів, посилання на посадову особу, яка здійснила вручення документів, а також докладні відомості про одержувача документів, підписується особою, яка отримала документи, та особою, яка здійснила їх вручення [127, с. 980].

Прикладом окремого підтвердження, що підписується особою, яка отримала документи, та особою, яка здійснила їх вручення, можуть бути вимоги ч. 2 ст. 7 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, згідно з якою підтвердження вручення здійснюється шляхом надання розписки, датованої і підписаної відповідною особою, або заяви запитуваної сторони про здійснення вручення, в якій зазначається спосіб і дата такого вручення. Той чи інший з цих документів негайно надсилається запитуючій стороні. На прохання запитуючої сторони запитувана сторона зазначає, чи було вручення документів здійснено відповідно до законодавства запитуваної сторони. Якщо вручення документів не може бути здійсненим, запитувана сторона негайно повідомляє про це запитуючу сторону [66].

Як правило, компетентні органи іноземних держав, законодавством яких передбачено складання підтвердження про отримання особою процесуальних документів і рішень чітко визначеної форми, надсилають бланк такого підтвердження разом із запитом про надання правової допомоги.

У разі відмови особи отримати документи, що підлягають врученню, про це зазначається у протоколі. При цьому документи, що підлягають врученню, вважаються врученими, про що зазначається у протоколі. Особа, якій вручають процесуальний документ, має право відмовитися від його отримання. Підставою для цього може слугувати відсутність перекладу документа українською мовою, а також складення його мовою, яка не зрозуміла особі. У такому разі

документ вважається таким, вручення якого не відбулося. Протокол про вручення документів передається разом з іншими документами, доданими до запиту, компетентному органу іноземної держави у порядку, передбаченому ст. 558 КПК України.

У порядку надання міжнародної правової допомоги може бути проведено таку процесуальну дію, як тимчасова передача. Під тимчасовою передачею необхідно розуміти передачу на погоджений із запитуваною державою строк особи, яка тримається під вартою або відбуває покарання на її території, до запитуючої держави для давання показань або участі в проведенні інших процесуальних дій під час здійснення кримінального провадження, у якому вона не притягується до кримінальної відповідальності [127, с. 981].

Відповідно до ч. 1 ст. 565 КПК України, якщо для давання показань або участі в інших процесуальних діях під час кримінального провадження необхідна присутність особи, яка тримається під вартою або відбуває покарання у виді позбавлення волі на території іноземної держави і не притягується до кримінальної відповідальності в цьому кримінальному провадженні, орган досудового розслідування, прокурор, суддя або суд України, які здійснюють кримінальне провадження, складають прохання про тимчасову передачу такої особи в Україну [42].

Прохання про тимчасову передачу оформляється та направляється відповідно до порядку, передбаченого стст. 548, 551 та 552 КПК України та міжнародними договорами (наприклад, тимчасова передача особи, яку тримають під вартою, і особиста присутність якої як свідка запитується запитуючою стороною, передбачена у ст. 11 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року; ст. 11 Договору між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року).

Обов'язковою умовою прохання про тимчасову передачу є надання запитуючою стороною гарантій того, що особа, особиста присутність якої необхідна, перепроваджується тимчасово, тримативметься під вартою та буде повернута без застосування процедури видачі у строки, вказані запитуваною стороною.

Слід зазначити, що особа, тимчасова передача якої запитується, не має притягуватися до кримінальної відповідальності у кримінальному

провадженні запитуючої сторони. Особа, яка тимчасово передається, не є підозрюваною або обвинуваченою у кримінальному провадженні, яке здійснює компетентний орган запитуючої сторони, а має правовий статус свідка і для тримання цієї особи під вартою на території України необхідні інші підстави, ніж ті, які передбачені у стст. 177, 183 КПК України. Такою підставою, відповідно до ч. 5 ст. 565 КПК України, є рішення компетентного органу іноземної держави про тримання особи під вартою або про призначення їй покарання у виді позбавлення волі.

Отримавши запит про тимчасову передачу особи, центральний орган України доручає компетентному органу перевірити, чи справді особу тримають під вартою або вона відбуває покарання у виді позбавлення волі в Україні. Якщо так, то з'ясовується інформація про строк тримання під вартою або відбування нею покарання, а також позиція цієї особи щодо можливості передачі на територію іноземної держави [161, с. 38–39].

Після проведення таких перевірок центральний орган України приймає рішення за іноземним запитом та одночасно визначає строк, у який особу мають повернути в Україну. Продовження строку тимчасової передачі особи здійснюється за клопотанням компетентного органу іноземної держави та з урахуванням строку тримання особи під вартою або відбування нею покарання в Україні. Згідно з ч. 4 ст. 565 КПК України орган досудового розслідування, прокурор, суддя або суд України, які здійснюють кримінальне провадження, складають документи про продовження в разі необхідності строку тимчасової передачі та направляють їх центральному органу щодо міжнародної правової допомоги не пізніш як за двадцять днів до закінчення такого строку [42].

Необхідно зазначити, що сприяння запитуваної держави в забезпеченні тимчасової передачі особи, яка тримається під вартою або відбуває покарання на території іноземної держави, передбачає одержання згоди від особи на її тимчасову передачу, узгодження умов такої передачі (цілей, строку, маршруту перевезення тощо), а також організацію перевезення зазначеної особи. Особа тимчасово передається до запитуючої держави за умови її повернення у погоджений із запитуваною стороною строк та при дотриманні імунітетів,

установлених ст. 12 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року [66].

Варто також зазначити, що порядок тимчасової передачі особи, встановлений положеннями ст. 565 КПК України, відрізняється від норм Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, які регламентують зазначений вид правової допомоги, зокрема: 1) у ч. 1 ст. 565 КПК України йдеться про тимчасову передачу особи, яка тримається під вартою або відбуває покарання у виді позбавлення волі на території іноземної держави. Проте, відповідно до п. 1 ст. 11 вказаної Конвенції, тимчасова передача стосується лише особи, яка тримається під вартою; 2) у ч. 1 ст. 565 КПК України встановлено можливість тимчасової передачі особи в Україну для давання показань або участі в інших процесуальних діях. Однак відповідно до п. 1 ст. 11 цієї Конвенції тимчасова передача можлива лише для допиту особи як свідка або для проведення очної ставки за її участі [53, с. 98].

Порядок тимчасової передачі особи, встановлений у ст. 565 КПК України, відрізняється також від порядку, зазначеного у ст. 11 Договору між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року, що, зокрема, передбачає: 1) особа, яка перебуває під вартою в запитуваній державі, чия присутність у запитуючій державі або в третій державі необхідна для цілей надання допомоги, передається з цією метою із запитуваної держави до запитуючої держави або до третьої держави, якщо така особа з цим погодилася та якщо в цьому досягнуто згоди між сторонами; 2) особа, яка тримається під вартою в запитуючій державі, чия присутність в запитуваній державі необхідна для цілей надання допомоги, може передаватися із запитуючої держави до запитуваної держави, якщо така особа з цим погодилася та якщо в цьому досягнуто згоди між сторонами [65].

Водночас окремо зазначається: 1) запитуюча сторона має повноваження і обов'язок тримання переданої особи під вартою, якщо сторони не погодилися на інше; 2) запитуюча сторона повертає тимчасово передану особу запитуваній стороні, щойно обставини дають змогу це зробити або якщо інше буде погоджено між сторонами; 3) запитуюча сторона не може вимагати від запитуваної сторони порушення процедури екстрадиції або будь-яких інших процедур для

повернення тимчасово переданої особи; 4) час перебування під вартою у запитуючій державі зараховується тимчасово переданій особі до строку покарання, визначеного вироком, винесеним у запитуваній державі, і не буде перевищувати невідбутого строку покарання.

Крім того, слід враховувати, що не всі міжнародні договори передбачають можливість надання правової допомоги шляхом передачі осіб, яких тримають під вартою [53, с. 99]. Відповідних положень щодо цього виду допомоги немає у Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року, Договорі між Україною і Соціалістичною Республікою В'єтнам про правову допомогу і правові відносини в цивільних і кримінальних справах від 6 квітня 2000 року, Договорі між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року і деяких інших договорах.

Відповідно до ст. 11 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року у тимчасовій передачі в Україну особи, яку тримають під вартою в запитуваній країні, може бути відмовлено, якщо особа, яку тримають під вартою, не погоджується на передачу; її присутність необхідна в ході кримінального провадження, що здійснюється на території запитуваної сторони; передача може призвести до продовження строку тримання її під вартою; існують інші важливі підстави для того, щоб не передавати її на територію запитуючої сторони. Аналогічні підстави для відмови у тимчасовій передачі особи передбачені ст. 78-1 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року, а також іншими міжнародними договорами України.

До процесуальних дій, які можуть бути проведені в порядку надання міжнародної правової допомоги, належить також виклик особи, яка перебуває за межами України.

КПК України та міжнародні договори України передбачають, що у разі виникнення під час досудового розслідування або судового розгляду на території однієї договірної сторони необхідності проведення процесуальних дій за участі особи, яка перебуває на території іншої договірної сторони, таку особу викликають повісткою на підставі запиту про міжнародну правову допомогу.

Якщо під час досудового розслідування або судового розгляду виникає необхідність у провадженні процесуальних дій на території України з особою, яка перебуває на території іноземної держави, суд, прокурор або слідчий за погодженням із прокурором надсилає до уповноваженого (центрального) органу України запит про виклик особи, яка перебуває за межами України.

Уповноважений (центральний) орган України розглядає запит на предмет обґрунтованості та відповідності вимогам законів і міжнародних договорів України. У разі прийняття рішення щодо направлення запиту про виклик особи уповноважений (центральний) орган України направляє його компетентному органу іноземної держави не пізніше шістдесяти діб до дати явки особи або в інший строк, передбачений міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Слід зазначити, що особливістю складення запиту про виклик особи є те, що згідно з ч. 5 ст. 552 КПК України до такого запиту не вимагається надання інформації, передбаченої у пп. 4, 5, 8 ч. 2 цієї статті КПК України (стислий опис кримінального правопорушення, що є предметом кримінального провадження, та його правова кваліфікація; відомості про повідомлену підозру, обвинувачення з викладенням повного тексту відповідних статей КК України; відомості про осіб, присутність яких вважається необхідною під час виконання процесуальних дій, і обґрунтування цієї необхідності).

Водночас у ст. 556 КПК України передбачено додаткові вимоги, що ставляться до такого запиту [53, с. 102–105].

По-перше, це граничний строк, який встановлюється запитуваною стороною для надходження запиту і розраховується до моменту запланованої явки до компетентних органів запитуючої держави.

КПК України встановлює вимогу, щоб запит у рамках міжнародної правової допомоги про виклик особи, яка перебуває за межами України, направлявся компетентному органу іноземної держави не пізніше шістдесяти діб до дати явки особи або в інший строк, передбачений міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Обумовлення терміну передачі повістки у зазначеному випадку надає запитуваній державі можливість передати виклик особи завчасно й дає змогу викликаній

особі прибути до компетентного органу запитуючої держави у визначений час.

У ч. 3 ст. 7 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року передбачено, що будь-яка договірна сторона під час підписання цієї Конвенції або здачі на зберігання своєї ратифікаційної грамоти чи свого документа про приєднання шляхом перепровадження відповідної заяви на ім'я Генерального секретаря Ради Європи може просити, щоб повістка про виклик до суду обвинуваченої особи, яка перебуває на її території, передавалась її владі за деякий час перед датою, встановленою для явки. Цей термін визначається у зазначеній вище заяві, і він не повинен перевищувати п'ятдесяти днів. Цей термін враховується при встановленні дати явки і передачі доручення про виклик [66].

Зважаючи на наведене, при складанні запиту про виклик особи слід особливо уважно вивчати заяви та застереження, зроблені запитуваною стороною з цього приводу.

По-друге, викликаній особі, крім підозрюваного та обвинуваченого, повідомляється про розмір і порядок відшкодування витрат, пов'язаних із викликом.

Так, згідно зі ст. 9 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, виплата коштів, включаючи добові, та відшкодування дорожніх витрат свідку або експерту, здійснюється запитуючою стороною і розраховуються від місця їхнього помешкання за тарифами, які дорівнюють тарифам, що передбачені у шкалах виплат та правилах, чинних у країні, де має відбутися допит. Відповідно до ст. 10 цієї Конвенції у повістці зазначається орієнтовна сума виплачуваних коштів і сума дорожніх витрат та добових, які мають бути відшкодовані. На конкретне прохання запитувана сторона може сплатити свідку або експерту аванс. Сума авансу зазначається у судовій повістці і відшкодовується запитуючою стороною [66].

У ч. 3 ст. 9 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року передбачено, що запитуючою державою відшкодовуються свідку, експерту, потерпілому та його законному представнику витрати, пов'язані з проїздом і перебуванням, а так сама не отримана заробітна

плата за дні відволікання від роботи; експерт також має право на винагороду за проведення експертизи [89].

По-третє, особі, яку викликають з іноземної держави, надається відповідний імунітет згідно з ч. 2 ст. 566 КПК України та відповідними положеннями міжнародних договорів.

Необхідно зазначити, що гарантії для різних категорій учасників кримінального провадження різняться. Зокрема, підозрюваний, обвинувачений або засуджений може бути затриманий, стосовно нього може бути застосований запобіжний захід або приведений до виконання вирок лише за злочин, зазначений у повістці, тобто закон надає цій категорії осіб обмежені гарантії.

Водночас до інших учасників кримінального провадження (свідка, експерта, спеціаліста та ін.) такі гарантії є більш широкими і включають заборону їх притягнення до кримінальної відповідальності, заборону їх затримання, стосовно них не можуть бути застосовані інші заходи забезпечення кримінального провадження чи обмеження їх особистої свободи як з приводу кримінального правопорушення, яке є предметом цього кримінального провадження, так і за будь-яке інше кримінальне правопорушення, вчинене до перетину державного кордону України (при в'їзді в Україну). Стосовно таких осіб не може бути приведений до виконання вирок, ухвалений до перетину державного кордону України у зв'язку з викликом.

КПК України (ч. 3 ст. 566) та відповідні положення міжнародних договорів України встановлюють строк дії гарантій після того, як викликаній особі повідомили про відсутність потреби в її подальшій участі у процесуальних діях. Наприклад, ч. 3 ст. 12 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року [66], ч. 2 ст. 9 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року [89] визначають цей строк тривалістю п'ятнадцять днів, а ст. 8 Договору між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128] – сім днів з дня повідомлення.

Зауважимо, що сам виклик не повинен містити погрози застосування засобів примусу у разі неявки. Зокрема, зазначена вимога, передбачена ч. 4 ст. 9 Конвенції про правову допомогу і

правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року [89], ст. 8 Договору між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128], ст. 9 Договору між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року [154] та відповідними положеннями інших міжнародних договорів України.

Слід також зазначити, що гарантії, передбачені ч. 3 ст. 566 КПК України, не поширюються на особу у таких випадках: 1) якщо вона є підозрюваною, обвинуваченою або засудженою, то може бути затримана, стосовно неї може бути застосований запобіжний захід або приведений до виконання вирок лише за злочин, зазначений у повістці; 2) якщо вона не залишить територію України, маючи таку можливість, протягом п'ятнадцяти діб або іншого строку, передбаченого міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, від моменту отримання письмового повідомлення органу досудового розслідування, прокуратури або суду про відсутність необхідності у проведенні слідчих чи інших процесуальних дій за її участі [42].

До процесуальних дій, які можуть бути проведені в порядку надання міжнародної правової допомоги, належить також допит за запитом компетентного органу іноземної держави шляхом проведення відео- або телефонної конференції.

Використанню відео- або телефонної конференції під час збирання та перевірки доказів у кримінальному провадженні присвячені стст. 232 та 567 КПК України. Якщо ст. 232 КПК України регламентує використання відеоконференції у національному кримінальному провадженні, не ускладненому іноземним елементом, то ст. 567 КПК України передбачає впровадження відео- або телефонної конференції у сферу міжнародної правової допомоги.

Крім того, можливість допиту з використанням відеоконференції передбачена у ст. 9 Другого додаткового протоколу до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах 1959 року, п. 18 ст. 18 Конвенції ООН проти транснаціональної організованої злочинності 2000 року та деяких інших договорах.

Приводом до надання правової допомоги в режимі відеоконференції є передбачене міжнародними договорами та чинним кримінальним процесуальним законодавством України прохання відповідної процесуальної форми суду, прокурора або слідчого, який здійснює кримінальне провадження, до компетентного органу запитуваної держави про проведення процесуальних дій з використанням відеоконференції.

Форма та зміст доручення про надання правової допомоги у режимі відеоконференції повинні відповідати вимогам, передбаченим у ч. 2 ст. 552 КПК України. Крім того, у дорученні повинні бути зазначені причини, які не дають змогу одержати показання традиційним способом, а також дані про компетентний орган і конкретних осіб, які проводитимуть допит у режимі відеоконференції з боку запитуючої держави.

Зазначення в запиті причин, які не дають змогу одержати показання традиційним способом, необхідне для допустимого їх використання в національному кримінальному провадженні, оскільки відеоконференція має застосовуватися тільки у визначених міжнародними договорами і чинним кримінальним процесуальним законодавством України випадках та за наявності підстав.

Критеріями, які визначають необхідність проведення допиту в режимі відеоконференції, може бути особлива важливість показань для кримінального провадження і неможливість для допитуваної особи внаслідок об'єктивних або суб'єктивних обставин безпосередньо постати перед судом чи слідчим. Тому в запиті про правову допомогу мають бути наведені докази, що підтверджують необхідність одержання показань із застосуванням відеоконференції [127, с. 990].

Відповідно до ч. 2 ст. 567 КПК України допускається можливість виконання такого допиту у порядку, передбаченому процесуальним законом запитуючої сторони тією мірою, в якій такий порядок не суперечить засадам кримінального процесуального законодавства України та загальновизнаним стандартам забезпечення прав людини і основоположних свобод [42].

У кримінальному процесуальному законодавстві України встановлено, що допит шляхом проведення відеоконференції здійснюється у присутності слідчого судді за місцезнаходженням допитуваної особи. Якщо під час допиту слідчий суддя виявив порушення

порядку, передбаченого ч. 2 ст. 567 КПК України, особою, яка здійснює допит, він повідомляє про це учасників процесуальної дії та зупиняє допит з метою вжиття заходів для його усунення. Допит продовжується тільки після узгодження з компетентним органом запитуючої сторони необхідних змін у процедурі [42].

Відповідно до ч. 3 ст. 567 КПК України обов'язок забезпечення участі перекладача під час проведення відеоконференції покладено на компетентний орган запитуючої сторони. На перекладача, який перебуває на території України, поширюються вимоги, передбачені ст. 68 КПК України, а у випадках, коли допит шляхом відеоконференції виконується за законом запитуючої сторони, сама вона забезпечує участь перекладача, який за змістом ст. 567 КПК України може перебувати на території іноземної країни і, відповідно, – діяти в межах її законодавства [131, с. 530].

Згідно з ч. 1 ст. 567 КПК України допит за запитом компетентного органу іноземної держави проводиться у таких випадках: 1) неможливості прибуття певних осіб до компетентного органу іноземної держави (наприклад, особи, які не є громадянами запитуючої держави і перебувають на території іноземної держави; неможливість особистої присутності особи в місці проведення допиту може бути зумовлена її хворобою, неміччю); 2) для забезпечення безпеки осіб; 3) з інших підстав, визначених слідчим суддею (судом), наприклад: а) необхідність одержання і дослідження показань в умовах, що ускладнюють або виключають з причин об'єктивного і (або) суб'єктивного характеру присутність першоджерела доказів (обвинуваченого, потерпілого, свідка, експерта й інших осіб) у місці їх одержання та дослідження протягом тривалого чи невизначеного періоду часу, тобто необхідність забезпечення віддаленої присутності учасників процесуальної дії, які перебувають в іноземній державі; б) необхідність одержання показань від осіб, що тримаються під вартою, засуджених і осіб, які відбувають покарання на території іноземної держави; в) наявність заявленого клопотання обвинуваченого про виклик і допит свідка, що викриває його у вчиненні кримінального правопорушення і який перебуває на території іноземної держави, тобто використання відеоконференції як реального механізму реалізації права конфронтації; г) особлива важливість показань у кримінальному провадженні, ускладненому іноземним

елементом, і неможливість або особлива складність їх одержання традиційним способом [127, с. 991].

За результатами проведення допиту шляхом проведення відеоконференції складається протокол. Протокол допиту та носії відео- або аудіоінформації надсилаються до компетентного органу запитуючої сторони.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що процесуальні дії в порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування регламентуються як нормами міжнародного, так і національного кримінального процесуального законодавства. До основних проблем проведення процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень слід віднести: відсутність єдиного підходу під час їх проведення; у деяких двосторонніх міжнародних договорах не передбачено можливості застосування норм законодавства запитуючої сторони під час їх проведення; не всі двосторонні міжнародні договори враховують специфіку розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень. У зв'язку з цим порядок проведення процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру потребує певного вдосконалення з метою врахування специфіки розслідування податкових кримінальних правопорушень.

РОЗДІЛ 3
АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Допустимість доказів, отриманих у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Пріоритетною ціллю міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є отримання доказів. Процес доказування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень здійснюється з урахуванням КПК України, міжнародних стандартів та кримінального процесуального іноземного законодавства. Специфіка цієї діяльності найбільш яскраво проявляється в оцінці доказів з позиції допустимості використання їх у доказуванні, адже перевірка доказів на їх допустимість є найважливішою гарантією забезпечення прав і свобод людини і громадянина в кримінальному процесі та ухвалення законного справедливого рішення у провадженні [162].

Проблема допустимості доказів нерозривно пов’язана з проблемами гарантій прав і свобод людини в сфері кримінального судочинства і ефективності правосуддя. Тому в кримінальному процесі цей інститут набуває багатоаспектного значення: по-перше, він забезпечує дотримання прав і законних інтересів учасників кримінально-процесуальної діяльності; по-друге, є важливою гарантією встановлення істини у кримінальному провадженні; по-третє, обґрунтування процесуальних рішень у кримінальному провадженні допустимими доказами забезпечує реалізацію правових приписів щодо законності та обґрунтованості правозастосовних актів [35, с. 50].

У словниках термін «допустимість» тлумачиться як дозвіл, надання можливості будь-кому брати участь у чому-небудь або використовувати який-небудь засіб для чого-небудь [163, с. 149–150];

допустимий – той, що можна допустити, дозволити; можливий, дозволений [164, с. 375]. У науці кримінального процесу наявні різні погляди щодо поняття допустимості доказу.

Так, В.М. Тертишник вважає, що допустимість доказів означає правову придатність їх для використання у кримінальному процесі як аргументів у доказуванні, а саме: 1) фактичні дані як докази, одержані: а) уповноваженим на те суб'єктом; б) з відомого, перевіреного та не забороненого законом джерела; в) у встановленому законом порядку з дотриманням процесуальної форми, яка гарантує захист прав та законних інтересів громадян; 2) фактичні дані та сам процес їх одержання належним чином закріплені та засвідчені; 3) зібрані докази та інші матеріали кримінальної справи в цілому дозволяють здійснити перевірку достовірності та законності одержання фактичних даних [165, с. 288, 290]. У свою чергу, М. А. Погорецький визначає допустимість доказів як процесуальний інститут, сутність якого полягає в тому, що належні фактичні дані повинні бути отримані зі встановленого законом джерела, уповноваженим на це суб'єктом кримінального процесу (слідчим або судом) і закріплені способом, зазначеним у кримінально-процесуальному законі [166, с. 460]. На думку І. Л. Чупрікової, допустимість – це властивість доказів, яка забезпечує правомірність їх використання для досягнення завдань кримінального судочинства і визначається чинним кримінально-процесуальним законодавством, належним (уповноваженим) суб'єктом збирання, законним способом отримання та формально визначеною формою фіксації [167, с. 5].

Умовами допустимості доказів, що традиційно визнаються в літературі, є: 1) належний суб'єкт, тобто особа або орган, які за законом мають право на проведення процесуальної дії, в ході якої одержано та закріплено доказ; 2) належне джерело фактичних даних, тобто докази можуть бути отримані лише з тих джерел, які передбачені кримінально-процесуальним законодавством; 3) належний спосіб отримання доказів, тобто передбачений законом; 4) належний порядок проведення процесуальної дії [168, с. 27].

Порушення встановлених законом вимог мають певні правові наслідки. У кримінально-процесуальній доктрині можна виділити два основних підходи до визначення критеріїв порушень допустимості доказів. Перший полягає в тому, що будь-яке порушення

процесуальної форми збирання доказів розглядається як таке, що тягне за собою визнання їх недопустимими. Другий знаходить своє вираження у теорії диференціації порушень кримінально-процесуальних норм у доказуванні, згідно з якою кримінально-процесуальний закон закріплює ієрархію порушень, серед яких спричиняють скасування вироку тільки ті, які є істотними [35, с. 52].

Кримінально-процесуальний кодекс України 1960 року не розкривав сутності інституту допустимості доказів [169]. Наразі поняття та критерії допустимості доказів регламентовані в Главі 4 чинного КПК України.

Відповідно до ч. 1 ст. 84 КПК України доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у передбаченому цим Кодексом порядку, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню [42]. У ч. 3 ст. 62 Конституції України передбачено, що обвинувачення не може ґрунтуватися на доказах, одержаних злочинним шляхом [79].

Згідно з п. 19 Постанови Пленуму Верховного Суду України від 1 листопада 1996 року № 9 «Про застосування Конституції при здійсненні правосуддя» докази повинні визнаватись такими, що одержані незаконним шляхом, наприклад, тоді, коли їх збирання й закріплення здійснено або з порушенням гарантованих Конституцією України прав людини і громадянина, встановленого кримінально-процесуальним законодавством порядку, або неуповноваженою на це особою чи органом, або за допомогою дій, не передбачених процесуальними нормами [170]. У п. 4 Постанові Пленуму Верховного Суду України від 30 травня 1997 року № 7 «Про посилення судового захисту прав та свобод людини і громадянина» зазначено, що докази визнаються допустимими, якщо вони отримані відповідно до норм КПК України [171].

Відповідно до ст. 86 КПК України докази, отримані у порядку, встановленому КПК України, визнаються допустимими. Недопустимий доказ не може бути використаний при прийнятті процесуальних рішень, на нього не може посилатися суд при ухваленні судового рішення [42]. Згідно з ч. 1 ст. 87 КПК України недопустимими є докази, отримані внаслідок істотного порушення прав та свобод людини,

гарантованих Конституцією та законами України, міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також будь-які інші докази, здобуті завдяки інформації, отриманій внаслідок істотного порушення прав та свобод людини [42].

У ч. 2 ст. 87 КПК України встановлено, що суд зобов'язаний визнати істотними порушеннями прав людини і основоположних свобод, зокрема, такі діяння: 1) здійснення процесуальних дій, які потребують попереднього дозволу суду, без такого дозволу або з порушенням його суттєвих умов; 2) отримання доказів внаслідок катування, жорстокого, нелюдського або такого, що принижує гідність особи, поводження або погрози застосування такого поводження; 3) порушення права особи на захист; 4) отримання показань чи пояснень від особи, яка не була повідомлена про своє право відмовитися від давання показань та не відповідати на запитання, або їх отримання з порушенням цього права; 5) порушення права на перехресний допит [42].

Згідно з ч. 3 ст. 87 КПК України недопустимими є також докази, що були отримані: 1) з показань свідка, який надалі був визнаний підозрюваним чи обвинуваченим у цьому кримінальному провадженні; 2) після початку кримінального провадження шляхом реалізації органами досудового розслідування чи прокуратури своїх повноважень, не передбачених цим Кодексом, для забезпечення досудового розслідування кримінальних правопорушень; 3) під час виконання ухвали про дозвіл на обшук житла чи іншого володіння особи у зв'язку з недопущенням адвоката до цієї слідчої (розшукової) дії. Факт недопущення до участі в обшуку адвокат зобов'язаний довести в суді під час судового провадження; 4) під час виконання ухвали про дозвіл на обшук житла чи іншого володіння особи, якщо така ухвала винесена слідчим суддею без проведення повної технічної фіксації засідання [42].

Крім того, у ст. 88 КПК України звертається увага на те, що докази, які стосуються судимостей підозрюваного, обвинуваченого або вчинення ним інших правопорушень, що не є предметом цього кримінального провадження, а також відомості щодо характеру або окремих рис характеру підозрюваного, обвинуваченого, є недопустимими на підтвердження винуватості підозрюваного, обвинуваченого у вчиненні кримінального правопорушення [42].

Відповідно до ст. 89 КПК України питання допустимості доказів вирішує суд під час ухвалення судового рішення. У разі встановлення очевидної недопустимості доказу під час судового розгляду суд визнає цей доказ недопустимим, що тягне за собою неможливість дослідження такого доказу або припинення його дослідження в судовому засіданні, якщо таке дослідження було розпочате. Сторони кримінального провадження, потерпілий, представник юридичної особи, щодо якої здійснюється провадження, мають право під час судового розгляду подавати клопотання про визнання доказів недопустимими, а також наводити заперечення проти визнання доказів недопустимими [42].

Міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування регулюється нормами міжнародного та національного законодавства. Відповідно, допустимість доказів, отриманих у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень, встановлюється положеннями міжнародних договорів та КПК України.

У ч. 4 ст. 93 КПК України передбачено, що докази можуть бути одержані на території іноземної держави в результаті здійснення міжнародного співробітництва під час кримінального провадження [42]. Про те, що сторони зобов'язуються надавати одна одній відповідно до положень Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах якнайширшу взаємну допомогу у кримінальному переслідуванні правопорушень, покарання яких на момент прохання про надання допомоги підпадає під юрисдикцію запитуючої сторони, йдеться у ст. 1 цієї Конвенції [66].

На думку Н. В. Сібільової, докази є допустимими, якщо вони отримані на законних підставах, компетентним органом іноземної держави, який діяв у рамках і за дорученням компетентних органів запитуючої держави, з точним дотриманням суб'єктами міжнародної правової допомоги вимог міжнародного договору та національного законодавства щодо порядку здійснення співробітництва, провадження запитуваної процесуальної дії, способу фіксації доказової інформації та забезпечення прав осіб, які залучаються до участі в провадженні по кримінальній справі [172, с. 24]. У свою чергу, П. Н. Бірюков вважає, що для визнання «іноземних» доказів у

кримінальному процесі необхідне дотримання двох обов'язкових умов: 1) дотримання порядку отримання і закріплення доказів в іноземній державі, оскільки на підставі норм міжнародного права при виконанні клопотання про правову допомогу сторони керуються процесуальним законодавством запитуваної держави; 2) дотримання порядку взаємодії національних правоохоронних органів з іноземними установами юстиції [173, с. 230–237].

Натомість Т. С. Гавриш як критерії допустимості доказів, отриманих у ході міжнародної правової допомоги в кримінальних справах, виділяє такі: 1) здійснення міжнародної правової допомоги на підставі міжнародного договору або на умовах взаємності; 2) неухильне дотримання суб'єктами міжнародної правової допомоги встановленого міжнародним договором порядку зносин; 3) здійснення співробітництва в цій галузі компетентними органами держав-учасниць договору; 4) відповідність форми та змісту запиту про надання міжнародної правової допомоги вимогам міжнародного договору; 5) неухильне дотримання вимог національного закону запитуваної сторони під час виконання запиту; 6) забезпечення прав осіб, які залучаються до участі у провадженні по кримінальній справі в порядку надання міжнародної правової допомоги; 7) дотримання встановленого порядку посвідчення отриманих документів; 8) здійснення співробітництва у галузі надання міжнародної правової допомоги в кримінальних справах в організаційно-правових формах, передбачених міжнародними договорами та національним законодавством договірних сторін [35, с. 58].

У літературі звертається увага, що не можуть бути визнані допустимими доказами фактичні дані, отримані в ході виконання запиту про надання міжнародної правової допомоги, в таких випадках: 1) коли вони отримані особою, яка відповідно до кримінального процесуального законодавства запитуваної сторони не є компетентною здійснювати кримінальне провадження; 2) коли вони отримані з порушенням прав особи, яка брала участь у проведенні процесуальної дії; 3) коли їх достовірність викликає сумніви, які не можуть бути усунуті при подальшому провадженні по справі (наприклад, невідоме їх джерело; вони формалізовані у таких документах, що не мають аналогів у кримінальному процесуальному законодавстві України, або з порушенням встановленого порядку

посвідчення документів тощо); 4) коли вони отримані в результаті слідчої або судової дії, проведеної з суттєвим порушенням вимог процесуального закону запитуваної сторони; 5) коли вони отримані з порушенням встановленого міжнародним договором порядку зносин; 6) коли вони отримані від осіб, яких примушували свідчити, незважаючи на встановлені щодо них імунітети; 7) коли запит про надання правової допомоги не відповідає вимогам міжнародних договорів щодо його форми та змісту, а також вимогам національного законодавства [35, с. 95–96].

У разі звернення за міжнародною правовою допомогою під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування слід чітко дотримуватися встановленого КПК України порядку зносин і передачі запитів. Крім загальних правил допустимості доказів, у ст. 553 КПК України визначено критерії допустимого використання у кримінальному провадженні доказів і відомостей, отриманих із джерел в іноземній державі у результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу.

Зокрема, у ч. 1 ст. 553 КПК України встановлено, що докази та відомості, одержані від запитуваної сторони в результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу, можуть бути використані лише у кримінальному провадженні, якого стосувався запит, крім випадків, коли досягнуто домовленості про інше із запитуваною стороною. Відповідно до ч. 2 ст. 553 КПК України відомості, які містяться в матеріалах, отриманих у результаті виконання запиту про міжнародну правову допомогу, не можуть визнаватися судом допустимими, якщо запит компетентного органу України був переданий запитуваній стороні з порушенням передбаченого порядку, встановленого цим Кодексом або міжнародним договором України [42]. Отже, докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги відповідно до кримінального процесуального законодавства України та міжнародних договорів, мають таку саму юридичну силу, як і докази, отримані на території України.

Слід зазначити, що не всі міжнародні договори містять положення загального характеру щодо забезпечення визнання допустимими отриманих доказів під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Лише у деяких міжнародних документах йдеться про допустимість отриманих

доказів. Наприклад, у ч. 3 ст. 6 Договору між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року передбачено, що, наскільки це не заборонено законодавством запитуваної держави, протоколи, документи або предмети будуть передаватись у такій формі чи супроводжуватись такими підтвердженнями документами, які може запросити запитуюча держава, щоб вони були допустимими згідно з законодавством запитуючої держави [148].

За загальним правилом, зафіксованим багатосторонніми та двосторонніми міжнародними договорами України, при виконанні запитів про надання міжнародної правової допомоги запитувана держава проводить процесуальні дії згідно з вимогами свого національного законодавства. Наприклад, згідно зі ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року, запитувана сторона виконує у передбачений її законодавством спосіб будь-які судові доручення, які стосуються кримінальної справи і які надсилаються їй судовою владою запитуючої сторони [66]. Аналогічне положення міститься й у ст. 8 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року, згідно з якою при виконанні доручення про надання правової допомоги запитувана установа застосовує законодавство своєї країни [89]. Не передбачає можливості застосування норм законодавства запитуючої сторони при наданні правової допомоги у кримінальних справах і Договір між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року [154].

Необхідно зазначити, що внутрішнє право більшості держав передбачає використання під час надання правової допомоги виключно національного закону. Так, згідно зі ст. 12 Закону Швейцарії «Про міжнародну правову взаємну допомогу в кримінальних справах» при виконанні клопотань іноземних держав у кримінальних справах застосовується виключно законодавство Швейцарії. У ст. 2 Закону Великої Британії «Про кримінальну юстицію (Міжнародне співробітництво)» передбачено, що міжнародна правова допомога може бути надана виключно відповідно до правил, встановлених національним законодавством і рішеннями відповідного британського суду. Відповідно до ст. 8 Закону Ізраїлю «Про надання міжнародної правової допомоги» будь-яка дія, що здійснюється на

території Ізраїлю на прохання іншої держави, може провадитися тільки за національним законом, що регулює відповідні дії [35, с. 81].

Разом із тим деякі міжнародні договори передбачають можливість застосування процесуальних норм запитуючої країни при виконанні запитів про міжнародну правову допомогу. Зокрема, у ст. 9 Конвенції про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, від 8 листопада 1990 року передбачено, що міжнародна правова допомога надається в межах і відповідно до внутрішнього законодавства запитуваної сторони згідно з визначеними у проханні процедурами, якщо вони не суперечать її внутрішньому законодавству [152]. Згідно зі ст. 8 Конвенції про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 22 січня 1993 року запитувана установа при виконанні доручення може застосовувати процесуальні норми запитуючої договірної сторони, якщо тільки вони не суперечать законодавству запитуваної договірної сторони [89]. Аналогічні норми містяться у багатьох двосторонніх договорах України (наприклад, ст. 7 Договору між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року [128], ст. 8 Договору між Україною та Естонською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 15 лютого 1995 року [153]).

Можливість виконання на території України іноземного запиту із застосуванням законодавства запитуючої держави передбачена ч. 4 ст. 4, п. 2 ч. 1 ст. 558 КПК України. Відповідно до ч. 4 ст. 4 КПК України при виконанні на території України окремих процесуальних дій за запитом компетентних органів іноземних держав у межах міжнародного співробітництва застосовуються положення цього Кодексу. На прохання компетентного органу іноземної держави під час виконання на території України таких процесуальних дій може застосовуватися процесуальне законодавство іноземної держави, якщо це передбачено міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою Україною, а за відсутності такого міжнародного договору України – за умови, що це прохання не суперечить законодавству України [42].

Отже, внутрішнє законодавство держави, що виконує доручення про надання правової допомоги, є визначальним як у плані ухвалення

рішення про виконання доручення, так і в питанні визначення обсягу допомоги, що надається, оскільки дії, запитувані державою в рамках правової допомоги, повинні бути передбачені національним законодавством. У зв'язку з цим виникає питання про допустимість проведення на території запитуваної держави яких-небудь процесуальних дій, не передбачених її внутрішнім кримінальним процесуальним законодавством, однак регламентованих законом сторони, що запитує. Вирішення цієї проблеми має важливе значення для розв'язання питання про допустимість доказової інформації, отриманої в результаті проведених дій [35, с. 82].

Суперечність кримінального процесуального законодавства запитуючої держави нормам запитуваної держави може полягати в такому: а) запит про надання міжнародної правової допомоги містить прохання про виконання процесуальної дії, не передбаченої кримінальним процесуальним законодавством запитуваної держави; б) прохання суперечить кримінальному процесуальному законодавству запитуваної сторони за колом осіб (учасників процесу) і характером можливих обмежень їхніх прав, привілеїв та імунітетів; в) запит стосується проведення процесуальних дій, які можуть бути виконаними тільки на певному етапі кримінального провадження.

Оскільки процесуальні закони у різних країнах суттєво різняться, для запитуючої держави може бути необхідним дотримання спеціальної процедури, яка не передбачена законом запитуваної держави. Застосування іноземного кримінального процесуального законодавства здійснюється в межах національного законодавства і міжнародних зобов'язань держав. У більшості міжнародних договорів України міститься загальне правило, відповідно до якого при виконанні доручення про надання правової допомоги запитувана сторона застосовує законодавство своєї країни. На прохання запитуючої сторони вона може застосувати процесуальні норми запитуючої сторони, якщо тільки вони не суперечать законодавству запитуваної сторони. Необхідність взаємного застосування закону договірними сторонами на своїх територіях становить зміст правової допомоги під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень. У таких випадках кожна зі сторін поступається незначною частиною свого суверенітету і в межах міжнародного договору допускає застосування на своїй території іноземного кримінального процесуального закону.

Отже, йдеться про застосування однією державою законодавства іншої держави у сфері своєї територіальної юрисдикції.

На наш погляд, при зверненні за міжнародною правовою допомогою під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування для застосування норм українського процесуального законодавства у випадку здійснення процесуальних дій за кордоном передусім необхідно навести у запиті про надання правової допомоги прохання про застосування норм законодавства України при виконанні запиту. Також потрібно у запиті чітко зазначити процедуру, передбачену нашим законодавством, із роз'ясненням усіх термінів. До запиту в обов'язковому порядку долучити належним чином засвідчений витяг відповідних статей КПК України, які встановлюють проведення запитуваних дій. Крім того, доцільно перевірити, чи передбачено відповідним міжнародним договором можливість застосування законодавства іноземної держави.

Недотримання встановлених міжнародним договором або внутрішнім законом вимог до форми та змісту запиту про надання правової допомоги має суттєві правові наслідки: по-перше, це може потягти за собою відмову у наданні правової допомоги; по-друге, це значною мірою ускладнює отримання запитуваної допомоги; по-третє, враховуючи вищевикладене, складений без урахування особливостей процесуального законодавства запитуваної сторони запит може ініціювати отримання допомоги, формалізованої у таких документах, які не зможуть бути використані як допустимі докази у кримінальному провадженні. Тобто якість підготовки запиту про надання правової допомоги часто обумовлює якість провадження запитуваних процесуальних дій [35, с. 80].

Зважаючи на те, що міжнародне співробітництво під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування здійснюється за допомогою як норм КПК, так і положень міжнародних договорів, а при колізії норм міжнародного і національного права застосовуватимуться норми міжнародного законодавства, на нашу думку, доцільно внести до ч. 1 ст. 84 та ч. 1 ст. 86 КПК України такі зміни:

1) ч. 1 ст. 84 КПК України викласти у такій редакції:

«1. Доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у передбаченому цим Кодексом порядку *та відповідно до*

міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню»

2) ч. 1 ст. 86 КПК України викласти у такій редакції:

«1. Доказ визнається допустимим, якщо він отриманий у порядку, встановленому цим Кодексом, *та відповідно до міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України*».

Водночас слід зауважити, що наявні у справі фактичні дані (докази), як правило, містяться у процесуальних чи інших документах. Звідси особлива увага приділяється питанню про визнання юридичної сили документів іноземних органів у кримінальних провадженнях.

Відповідно до ч. 1 ст. 550 КПК України документи, які направляються у зв'язку із запитом про міжнародне співробітництво, якщо їх складено, засвідчено у відповідній формі офіційною особою компетентного органу запитуючої сторони або запитуваної сторони і скріплено гербовою печаткою компетентного органу, приймаються на території України без додаткового засвідчення (легалізації) у разі, якщо це передбачено міжнародним договором України. У ч. 2 ст. 550 КПК України передбачено, що відомості, які містяться в матеріалах, отриманих у результаті виконання дій, передбачених у запиті про міжнародне співробітництво, органами іноземної держави та за процедурою, передбаченою законодавством запитуваної держави, не потребують легалізації і визнаються судом допустимими, якщо під час їх отримання не було порушено засади справедливого судочинства, права людини і основоположні свободи [42].

Необхідно зазначити, що ст. 550 КПК України визначає доказову силу лише одного виду джерел доказів – офіційних документів. Натомість у іноземних державах замість доказової сили застосовується термін «дійсність документів». Наприклад, ст. 455 КПК Російської Федерації визначає юридичну силу усіх доказів, отриманих на території іноземної держави, прирівнює їх за юридичною силою до доказів, отриманих на території Російської Федерації відповідно до вимог КПК Російської Федерації, і не

обмежується тільки документами [174]. Тому вважаємо, що таке врегулювання було б доцільним і в Україні, адже на виконання запитів про міжнародне співробітництво під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування транснаціонального характеру надається можливість отримати від інших держав не тільки документи, а й інші предмети, речі (речові докази), показання, цінність яких безпосередньо пов'язана з набуттям ними доказової сили [175, с. 71]. У зв'язку з цим, на нашу думку, ст. 550 КПК України доцільно викласти у такій редакції:

«Стаття 550. Юридична сила доказів, отриманих на території іноземної держави

1. Докази, отримані на території іноземної держави у зв'язку із запитом про міжнародну правову допомогу у кримінальному провадженні або спрямовані в Україну у додатку до запиту про міжнародну правову допомогу у кримінальному провадженні відповідно до цього Кодексу та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою Україною, засвідчені у відповідній формі офіційною особою компетентного органу запитуваної сторони і скріплені гербовою печаткою компетентного органу, мають таку саму юридичну силу, якщо б вони були отримані на території України у порядку, встановленому цим Кодексом.

2. Відомості, які містяться в матеріалах, отриманих у результаті виконання дій, передбачених у запиті про міжнародну правову допомогу, органами іноземної держави та за процедурою, передбаченою законодавством запитуваної держави, не потребують легалізації і визнаються судом допустимими, якщо під час їх отримання не було порушено засади справедливого судочинства, права людини і основоположні свободи.

3. Правовий статус учасників кримінального провадження в іноземній державі не потребує додаткового встановлення за правилами цього Кодексу».

У кримінальних провадженнях про вчинення транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування, як докази виступають оригінали документів, які містять результати фінансово-господарської діяльності і обчислення податків. Тому за потреби отримати при виконанні процесуальних дій за кордоном саме оригінали документів слід зазначити про це прямо у запиті. На таку

обставину необхідно звернути особливу увагу, оскільки зазвичай запитувана сторона надає копії документів.

Так, відповідно до ч. 3 ст. 3 Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року, запитувана сторона може передавати засвідчені копії або засвідчені фотокопії запитуваних матеріалів судової справи або документів, якщо запитуюча сторона чітко не просить передати оригінали. У цьому випадку запитувана сторона докладає всіх зусиль для виконання прохання [66]. У ст. 6 Договору між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року встановлено, що у випадку, коли запит про надання допомоги стосується передачі протоколів і документів, запитувана держава може передати завірені копії цих документів, за умови, що запитуюча держава не наполягає на передачі оригіналів. Оригінали протоколів, документів або предмети, що передані запитуючій державі, повинні, на вимогу запитуваної держави, якнайшвидше бути повернені цій державі [148].

Зазначимо, що при підготовці запиту компетентному органу необхідно обов'язково надати гарантії повернення таких оригіналів після того, як потреба у їх використанні відпаде. У разі отримання оригіналів потрібно обов'язково забезпечити їх повернення після закінчення кримінального провадження.

Отже, для допустимого використання у національному кримінальному провадженні доказів, отриманих у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень досліджуваної категорії, необхідно враховувати таке: 1) докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги, можуть бути використані у кримінальному проваджені при дотриманні порядку, передбаченого міжнародними договорами та КПК України, направлення запитуваній стороні запиту про міжнародну правову допомогу; 2) докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги, можуть бути використані у кримінальному проваджені, якщо вони отримані на законних підставах компетентним органом іноземної держави; 3) докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги, мають бути засвідчені у відповідній формі офіційною особою компетентного органу запитуваної сторони і скріплені гербовою печаткою компетентного органу; 4) докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги, можуть бути

використані лише у кримінальному проваджені, якого стосувався запит, крім випадків досягнення між запитуваною та запитуючою сторонами інших домовленостей щодо використання таких доказів; 5) докази, отримані в порядку міжнародної правової допомоги, можуть бути використані у кримінальному провадженні, якщо під час їх отримання не було порушено засади справедливого судочинства, права людини й основоположні свободи.

3.2. Напрями вдосконалення міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

Міжнародне співробітництво під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування може бути ефективним тільки в тому випадку, якщо воно здійснюється на міцній правовій основі, що відповідає вимогам сьогодення. У зв'язку з цим важливо забезпечити системний характер заходів щодо зміцнення правової бази, узгодженість і синхронність дій правових інститутів і норм, галузей міжнародного та національного кримінального і кримінального процесуального законодавства.

У п. 5 Резолюції Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй 45/107 від 14 грудня 1990 року «Міжнародне співробітництво в галузі запобігання злочинності та кримінального правосуддя в контексті розвитку» зазначено, що передова технологія і спеціальні технічні знання застосовуються в злочинних операціях у сфері міжнародної торгівлі та комерції, включаючи використання комп'ютерів для шахрайства, шляхом зловживання банківськими технічними можливостями, порушення податкового законодавства і митних правил, співробітники правоохоронних органів і органів кримінального правосуддя повинні бути належним чином підготовлені та забезпечені адекватними правовими і технічними засобами для виявлення та розслідування таких правопорушень. Слід забезпечити координацію і співпрацю з іншими відповідними установами на національному рівні і далі розширювати їх можливості. Необхідно також докласти зусиль для зміцнення прямих домовленостей про міжнародне співробітництво між різними установами національних систем кримінального правосуддя [176].

У Рекомендації R (81) 12 Комітету міністрів Ради Європи з питань економічної злочинності від 25 червня 1981 року [177] наголошено, що економічна злочинність завдає шкоди значній кількості людей, суспільству загалом і навіть державі. У зв'язку з цим урядам держав-членів рекомендовано переглядати своє законодавство щодо діяльності у сфері бізнесу, необхідності сприяти створенню узгодженого та всеохоплюючого набору стандартів, доступних розумінню як усім заінтересованим особам, так і правових систем, достатньо гнучких для того, щоб протидіяти економічній злочинності, яка може бути результатом майбутнього економічного та технологічного розвитку.

До переліку необхідних заходів щодо перегляду національного кримінального законодавства, яке передбачає покарання за економічні кримінальні правопорушення, віднесено:

– адекватне застосування покарань, пов'язаних із позбавленням волі, в разі вчинення серйозних кримінальних правопорушень;

– накладення штрафів з урахуванням фінансового становища злочинця і тяжкості вчинених економічних кримінальних правопорушень, попередження законодавчими та іншими заходами сплати штрафу третьою особою, особливо особою, в інтересах якої вчинено кримінальне правопорушення;

– встановлення професійної дискваліфікації у вигляді основного виду покарання, а компенсації потерпілим також як покарання;

– вивчення можливості прийняття концепції кримінальної відповідальності корпорацій або, принаймні, введення інших заходів, які мають сприяти досягненню тих самих цілей щодо економічних кримінальних правопорушень.

Урядам держав-членів також рекомендовано вживати заходів для полегшення виявлення економічних кримінальних правопорушень і початку кримінального провадження за допомогою:

– створення поліцейських підрозділів, що спеціалізуються на контролі над економічною злочинністю;

– створення в рамках органів влади груп, відповідальних за кримінальне переслідування у сфері економіки;

– забезпечення спеціалізованої підготовки поліції та інших слідчих органів, до компетенції яких входить розслідування економічних кримінальних правопорушень.

У рамках забезпечення швидкого і ефективного кримінального правосуддя в сфері економічної злочинності зобов'язано:

– забезпечувати спеціалізовану підготовку суддів, що розглядають провадження з економічних кримінальних правопорушень;

– переглянути норми про секретність для деяких професій (наприклад, у сфері банківської діяльності);

– дозволяти і заохочувати інші органи в наданні правоохоронним органам інформації, необхідної для розгляду у кримінальних провадженнях.

При цьому звернуто увагу на необхідність більш ретельного вивчення питання щодо гармонізації норм про взаємну допомогу у кримінальних справах в рамках Ради Європи та визначення сфери застосування кримінального права при знешкодженні економічної злочинності, зокрема з урахуванням можливості перегляду національних законів, що обмежують допомогу.

На необхідності ефективного міжнародного співробітництва на рівні слідства, кримінального і судового розгляду вказано у Неапольській політичній декларації і Глобальному плані дій проти організованої транснаціональної злочинності від 23 грудня 1994 року [178]. Зокрема, у цьому документі акцентовано увагу на таких заходах:

– оскільки відсутність відповідних механізмів співробітництва різко знижує ефективність спільних зусиль, державам слід за необхідності розвивати і удосконалювати канали двосторонньої та багатосторонньої допомоги. У зв'язку з цим слід опиратися на більш широке застосування «типових» договорів і відповідних регіональних міжнародно-правових документів і сприяти такому застосуванню;

– державам слід прагнути до повного здійснення дій двосторонніх і багатосторонніх конвенцій і угод про видачу з метою забезпечення дотримання усіх положень і ефективного виконання запитів (надання взаємної допомоги);

– державам слід удосконалювати практику застосування чинних угод за допомогою неформальних і оперативних механізмів, наприклад, шляхом обміну керівництвами, в яких роз'яснювалися б національні процедури, призначення «центральних органів» для надання взаємної правової допомоги або «органів по контрактах» для оперативного реагування на запити створення спільних цільових груп, визначення «виправдавши себе на практиці» слідчих методів

обміну інформацією про передову технологію, застосовану у слідчій роботі;

– державам слід заохочувати розвиток базових засобів збору відомостей, дотримуючись при цьому права людини і свободи індивіду, з використанням таких механізмів, як співробітники зв'язку, з тим щоб сприяти збору і розповсюдженню оперативної інформації у інших країнах, а також розвитку інших форм співробітництва.

Зазначимо, що у Неапольській політичній декларації і Глобальному плані дій проти організованої транснаціональної злочинності від 23 грудня 1994 року йдеться також про доцільність розробки міжнародних документів, а саме:

– державам слід розглянути питання про подальшу розробку міжнародних документів, ґрунтуючись на позитивному досвіді і результатах, досягнутих у процесі розробки і здійснення чинних двосторонніх та багатосторонніх угод з широким колом учасників. Розробка таких міжнародних документів сприяла б досягненню більшого рівня погодження або узгодження національних законодавств у тому, що стосується введення кримінальних покарань за участь в організованій транснаціональній злочинній діяльності, вжиття більш ефективних заходів у галузі кримінального правосуддя і розширення використання механізмів взаємної допомоги і видачі злочинців;

– державам слід, зокрема, розглянути практичні аспекти розробки більш ефективних засобів та правових документів, наприклад типових угод про технічне співробітництво, керівництв щодо співробітництва поліцейських і судових органів, методів налагоджування регулярного обміну інформацією та іншими повідомленнями, а також баз даних для зберігання і оновлення інформації. Такі документи могли б прийматися у вигляді меморандумів про домовленості, аналогічних вже підписаним окремими країнами у галузі міжнародного обігу наркотиків [178].

Незважаючи на те, що кримінальні правопорушення у сфері оподаткування є проявом організованої злочинності, у Концепції державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю не згадується про транснаціональну податкову злочинність [179]. Такий феномен, як «ухилення від оподаткування транснаціонального характеру» відсутній і серед актуальних загроз національної безпеки України у Стратегії національної безпеки України [180].

Водночас слід зазначити, що в Україні обсяги тіньового ринку співвідносяться з обсягом валового внутрішнього продукту таких країн, як Естонія, Молдова, Литва тощо. Відповідно до статистичних даних обсяг тіньової економіки в Україні останніх років становить від 28 до 40 % валового внутрішнього продукту [181, с. 200]. Ці гроші, виведені з-під контролю держави, фактично перебувають під контролем злочинних організацій, зокрема й транснаціонального характеру. Кумулятивний відтік тіньового капіталу з країни в останні роки становив більше 82 млрд дол. США. Ця сума перевищує офіційні резервні активи України та видатки зведеного бюджету на охорону здоров'я. За кумулятивним відпливом тіньового капіталу Україна посідає 17 місце у світі та входить до двадцятки «країн-лідерів» [182, с. 19].

Варто також звернути увагу і на проблему офшоризації світової економіки, оскільки цей процес зайшов настільки далеко, що світ щороку через офшори втрачає від 7 до 20 трлн доларів, тобто близько 10 % своєї економіки [183].

Наприклад, сьогодні найбільш типовими схемами ухилення від сплати податків, від яких Державний бюджет України зазнає значних втрат, є такі: офшорні схеми (50–65 млрд грн на рік), фіктивне підприємництво («конвертаційні центри») (12–15 млрд грн на рік), формування схемного податкового кредиту («пересортиця», «скрутки») (10–12 млрд грн на рік), порушення митних правил та контрабанда (25–70 млрд грн на рік), контрафакт (10 млрд грн на рік), виведення прибутку через псевдопідприємництво фізичних осіб (до 2,5 млрд грн на рік), фізична особа-підприємець замість найму (2,5–5 млрд грн на рік), заниження оборотів (1–1,5 млрд грн на рік) [3] (додаток В).

Проблеми, викликані посиленням процесу глобалізації в сучасний час, неможливо вирішити, якщо уряди не будуть координувати стратегії і політику на національному рівні зі стратегіями і нормами міжнародного рівня [184]. Враховуючи тенденцію транснаціоналізації податкової злочинності, необхідно вдосконалити як внутрішньодержавні, так і міжнародні правові акти щодо міжнародної співпраці під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

За результатами опитування слідчих, прокурорів та адвокатів, які працюють у м. Києві, Київській та Чернігівській областях з

приводу питання «Як ви вважаєте, чи потрібно в КПК України передбачити окрему главу щодо міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?» 20 % опитаних відповіли «Так, це потрібно передбачити», 80 % зазначили, що «Ні, не потрібно, в цьому немає сенсу» (додаток А). Натомість на питання «Як ви вважаєте, чи потрібно прийняти окремий універсальний міжнародний договір щодо міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?» 71,1 % опитаних відповіли «Так, потрібно», 28,9 % зазначили, що «Ні, не потрібно, в цьому не має сенсу» (додаток А).

Як уже зазначалось вище, доцільно виокремити у КПК України таку форму міжнародного співробітництва під час кримінального провадження, як обмін інформацією. Про обмін інформацією між компетентними органами іноземних держав йдеться як у національному, так і міжнародному законодавстві. Особливе значення має обмін інформацією під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень, адже оперативне отримання податкової інформації дасть змогу швидко відреагувати компетентним органам, як у подальшому діяти та прискорити процес розслідування загалом.

Зазначимо, що існуючий на сьогодні обмін інформацією здійснюється з дотриманням спеціальних процедур, що зумовлює довготривалий процес отримання потрібної інформації. Позбавлення оперативності отримання податкової інформації негативно впливає на ефективність розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень. У зв’язку з цим, на нашу думку, обмін податковою інформацією має здійснюватися за спрощеною процедурою, за якою отримання податкової інформації під час розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії повинно бути автоматичне та без оформлення спеціальних запитів. При цьому обмін податковою інформацією кримінального характеру, яка може бути приводом до початку кримінального провадження в іншій державі, має бути обов’язком для кожної країни. З огляду на викладене, вважаємо за доцільне передбачити у ст. 542 КПК України таку форму міжнародного співробітництва під час кримінального провадження, як обмін інформацією.

Суттєвою перешкодою для ефективного міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень є обмеження щодо надання інформації. Наприклад, у Швейцарії є податкові злочини, за якими ця країна не надає ніякої інформації. Для Швейцарії характерним є те, що ухилення від сплати податків нерезидентами не є злочином на її території [184]. Це є неприпустимим, адже вирішити проблему транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування в односторонньому порядку неможливо. У зв'язку з тим, що транснаціональні податкові кримінальні правопорушення виходять за межі національних кордонів відбувається зіткнення національних податкових юрисдикцій, відповідно вирішення цієї проблеми вимагає належної взаємодії відповідних держав. Незважаючи на існуючий сьогодні План дій BEPS (проєкт, спрямований на боротьбу з розмиванням податкової бази й виведення прибутку з-під оподаткування), що запропонований Організацією економічного співробітництва та розвитку [185], слід зауважити, що він не має ніякого відношення до кримінального переслідування суб'єктів транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

Значну роль у координації дій країн під час розслідування кримінальних правопорушень відіграє Інтерпол. Однак кримінальним правопорушенням у сфері оподаткування в діяльності Інтерполу приділяється не достатньо уваги, що зумовлено складністю отримання фінансово-господарських та інших документів по каналах цієї міжнародної організації. У зв'язку з цим, на наш погляд, доцільно створити окрему міжнародну правоохоронну організацію щодо координації дій країн виключно під час розслідування фінансових кримінальних правопорушень.

Зазначимо, що Україна у 2012 році висунула ідею створення фінансового Інтерполу. На думку експертів, функціонування такого органу дозволить прискорити обмін інформацією між правоохоронним органами різних країн, швидше і ефективніше розслідувати фінансові кримінальні правопорушення, запобігати їх вчиненню, створити електронну базу економічних шахраїв. Директор служби податкової інформації та розслідувань податкової та митної служби адміністрації Нідерландів Ханс ван дер Вліст зазначив: «…в цих питаннях дуже важлива обробка і аналіз даних, отриманих різними

шляхами. Злочинність не має кордонів. Якщо ви хочете бути ефективним у боротьбі з фінансовою злочинністю, вам необхідно співпрацювати на міжнародному рівні, обмінюватися інформацією, а також методикою і підходами в боротьбі з такими видами злочинів. Для цього необхідно створити центри оперативної майстерності, які будуть вивчати і напрацьовувати питання боротьби з фінансовою і податковою злочинністю. Якщо такі центри будуть в усіх країнах, у нас з'явиться можливість ефективної протидії економічній злочинності» [186]. На жаль, бажання створити таке відомство залишилось нездійсненною мрією. Вважаємо, що створення та ефективне функціонування фінансового Інтерполу було б важливою гарантією нейтралізації транснаціональних податкових кримінальних правопорушень та спільної економічної безпеки.

Все це дає підстави стверджувати, що обмін інформацією має бути окремою формою міжнародного співробітництва під час кримінального провадження. Це потрібно визначити як у КПК України, так і в міжнародних договорах.

Однією із форм міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є виконання окремих процесуальних дій. Головними проблемами щодо ефективної реалізації цієї форми міжнародного співробітництва є відсутність уніфікованого переліку процесуальних дій та підходу при їх проведенні на національному та міжнародному рівні, не в усіх міжнародних договорах передбачено можливість застосування норм законодавства іноземних держав при проведенні процесуальних дій, не всі двосторонні міжнародні договори враховують специфіку розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень, не в усіх країнах передбачена кримінальна відповідальність за податкові злочини. У зв'язку з цим виконання окремих процесуальних дій у порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування потребує певного вдосконалення для встановлення єдиних стандартів та врахування специфіки розслідування кримінальних правопорушень цієї категорії.

Суттєвим недоліком чинного кримінального законодавства України є те, що під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування не можна застосувати такі

форми міжнародного співробітництва, як видача осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, та передача засуджених осіб. Винятком можуть бути випадки, коли кримінальне правопорушення у сфері оподаткування буде пов'язане з іншими кримінальними правопорушеннями, санкції яких передбачають покарання у вигляді позбавлення волі. За вітчизняним та міжнародним законодавством екстрадиція правопорушників здійснюється за умови, якщо за законом хоча б за один зі злочинів, у зв'язку з якими запитується видача, передбачено покарання у вигляді позбавлення волі не менше ніж один рік. Кримінальний кодекс України (ст. 212) за ухилення від сплати податків не передбачає покарання у вигляді позбавлення волі. Те саме стосується і такої форми міжнародного співробітництва, як передача засуджених осіб, адже однією з умов передачі засуджених осіб є набрання законної сили вироку суду у вигляді позбавлення волі. Отже, сьогодні є нагальна потреба вдосконалення кримінального законодавства щодо кримінальних правопорушень у сфері оподаткування з урахуванням вимог кримінального процесуального законодавства та міжнародних договорів України.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що основним засобом регулювання відносин щодо міжнародного співробітництва під час розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є міжнародні договори. Незважаючи на наявність значної кількості різноманітних міжнародних договорів щодо правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень, не всі міжнародно-правові акти враховують специфіку розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень. Насамперед це стосується багатосторонніх та двосторонніх договорів з питань правової допомоги у кримінальних справах. Тому з метою підвищення ефективності розслідування транснаціональних кримінальних правопорушень у сфері оподаткування необхідно: 1) розробити та прийняти універсальний багатосторонній міжнародний договір щодо розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень; 2) запровадити практику укладання двосторонніх міжнародних договорів, спрямованих виключно на розслідування транснаціональних податкових кримінальних правопорушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Статистична інформація про стан злочинності Генеральної прокуратури України. URL: https://www.gp.gov.ua/ua/statinfo.html

2. Звіти про роботу органів досудового розслідування Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokaznikiroboti/dosudove-slidstvo

3. Порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення / уникнення оподаткування в Україні. URL: http://iset-ua.org/ua/doslidzhennya/item/111-porivnialnyi-analiz-fiskalnoho-efektu-skhem

4. Хто в Україні найбільше ухиляється від сплати податків. URL: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/09/26/629469

5. May C. Transnational Crime and the Developing World. URL: http://www.gfintegrity.org/report/transnational-crime-and-the-developing-world

6. Рамкова Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти організованої злочинності від 21 липня 1997 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_786

7. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти транснаціональної організованої злочинності від 15 листопада 2000 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_789

8. Зелінська Н. А. Кримінальна глобалізація: від транснаціонального злочину до транснаціональної злочинності // Юридичний вісник. 2011. № 1. С. 34–39.

9. Вербенський М. Г. Протидія транснаціональній організованій злочинності спеціалізованими підрозділами органів внутрішніх справ України: сучасні тенденції // Право і суспільство. 2006. № 2. С. 83–88.

10. Яценко В. А. Транснациональная организованная преступность: Криминологическая характеристика и предупреждение: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Ростовский государственный университет. Ростов-на-Дону, 2003. 30 с.

11. Жаровська Г. П. Транснаціональна злочинність: джерела, ознаки, структура взаємозв'язків // Науковий вісник Чернівецького університету. 2013. Вип. 660. Правознавство. С. 111–117.

12. Валеев Д. М. Международно-правовые основы сотрудничества по борьбе с транснациональной организованной преступностью:

дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.10. Казанский (приволжский) федеральный университет. Казань, 2016. 227 с.

13. Паніотов Є. Транснаціональний злочин: криміналістичне поняття // Юридична Україна. 2010. Серія «Право». Випуск 26. С. 114–119.

14. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 року № 2341-III. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/page7

15. Дудоров О. О. Про місце бланкетної диспозиції кримінально-правової заборони у конкретизації змісту складу злочину // Вісник академії адвокатури України. 2009. № 1(14). С. 257–260.

16. Оніщик Ю. В. Місце та час як елементи обстановки вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) // Науковий вісник Ужгородського Національного університету. 2013. Серія «Право». Випуск 21. Частина 1. Том 3. С. 161–164.

17. Александров И. В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. 247 с.

18. Оніщик Ю. В. Матеріальні сліди під час розслідування ухилень від сплати податків // Науковий вісник Ужгородського Національного університету. 2014. Серія «Право». Випуск 26. С. 253–256.

19. Панамагейт. Усі факти та викриття офшорного скандалу в інтерактивній хронології. URL: https://tsn.ua/svit/panamageyt-usi-fakti-ta-vikrittya-ofshornogo-skandalu-v-interaktivniy-hronologiyi-628574.html.

20. Лисенко В. В. Розслідування ухилень від сплати податків: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Університет внутрішніх справ. Харків, 1997. 24 с.

21. Лисенко В. В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2006. 32 с.

22. Барабаш Т. М. Предмет доказування у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. К., 2002. 23 с.

23. Парфентій Л. А. Ухилення від сплати податків в Україні: причини та методи боротьби. Бізнесінформ. Вип. 3. 2018. С. 290–295.

24. Цимбал Г. П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2005. 19 с.

25. Задорожній О. С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2006. 18 с.

26. Довбаш Р. С. Методика розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет внутрішніх справ. Київ, 2009. 20 с.

27. Цимбал П. В. Податкові злочини: виявлення, розкриття, розслідування: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09. Одеський державний університет внутрішніх справ. Одеса, 2010. 39 с.

28. Мілевський О. П. Початковий етап досудового провадження у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Академія управління Міністерства внутрішніх справ. К., 2010. 19 с.

29. Потомська Н. А. Особливості збирання і дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національна академія прокуратури України. К., 2010. 19 с.

30. Філоненко Г. Г. Особливості розслідування ухилення від сплати податку на прибуток підприємств: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. 20 с.

31. Виноградова О. І. Міжнародне співробітництво України у галузі боротьби зі злочинністю (кримінально-процесуальний аспект): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2000. 22 с.

32. Маланюк А. Г. Провадження у кримінальних справах, пов'язане з міжнародними відносинами, за законодавством України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2004. 20 с.

33. Лєшукова І. В. Процесуальні особливості міжнародного співробітництва органів внутрішніх справ України при розслідуванні

злочинів: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національний університет внутрішніх справ. Х., 2004. 21 с.

34. Смирнов М. І. Інститут взаємної правової допомоги у кримінальних справах: сучасний стан і перспективи розвитку: монографія. Одеса: Фенікс, 2005. 242 с.

35. Гавриш Т. С. Теорія та практика міжнародної правової допомоги в кримінальних справах (проблеми сучасного співробітництва України): монографія. Х.: Право, 2006. 192 с.

36. Узунова О. В. Міжнародно-правові договори України як джерела кримінально-процесуального права: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. К., 2008. 19 с.

37. Чорноус Ю. М. Криміналістичне забезпечення досудового слідства у справах про злочини міжнародного характеру: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09. Національна академія внутрішніх справ. К., 2013. 31 с.

38. Ляшук О. М. Особливості міжнародного розшуку осіб, які вчинили кримінальне правопорушення на території України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь. 2015.

39. Антонюк А. Б. Процесуальні засади міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2016. 17 с.

40. Зуєв В. В. Кримінально-процесуальні гарантії прав особи при міжнародному співробітництві під час кримінального провадження: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2015. 21 с.

41. В'язовченко О. В. Сутність міжнародного співробітництва під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Ужгород: Ужгородський національний університет, 2018. С. 131–134.

42. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17

43. Ожегов С. И. Словарь русского языка: около 57 000 слов. / С. И. Ожегов; под ред. Н. Ю. Шведовой. [18-е изд.]. М.: Русский язык, 1986. 795 с.

44. Великий тлумачний словник сучасної української мови: укл. і ред. Т. В. Бусел. К.: Ірпінь-Перун, 2002. 1 428 с.

45. Про транскордонне співробітництво: Закон України від 24 червня 2004 року № 1861-IV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1861-15.

46. Бастрыкин А. И. Процессуальные проблемы участия СССР в международной борьбе с преступностью. Л., 1985. 100 с.

47. Глумин М. П. Международно-правовая помощь по уголовным делам как институт уголовно- процессуального права России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Нижегородская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации. Нижний Новгород, 2005. 274 с.

48. Феоктистова Е. Е. Международное сотрудничество органов предварительного расследования по уголовным делам: процессуально-правовые и криминалистические аспекты: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Государственное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт МВД России». Москва, 2006. 27 с.

49. Волеводз А. Г. Правовые основы новых направлений международного сотрудничества в сфере уголовного процесса: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.09. Научно-исследовательский институт проблем укрепления законности и правопорядка при Генеральной прокуратуре Российской Федерации. Москва, 2002. 462 с.

50. Абдуллоев П. С. Международно-правовая помощь при собирании и проверке доказательств по уголовным делам (УПК Республики Таджикистан): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова. Москва, 2014. 280 с.

51. Марышева Н. И. Правовая помощь по уголовным делам (международный аспект) // Материалы по иностранному законодательству и международному частому праву. М.: ВНИИ советского государственного строительства и законодательства, 1989, труды 44. С. 135–181.

52. Гребенюк В. М. Договірні відносини України у сфері взаємодопомоги у кримінальних справах (теорія і практика): автореф.

дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.10. Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. Київ, 1997. 20 с.

53. Міжнародне співробітництво під час кримінального провадження: наук.-практ. посіб; за заг. ред. Л. О. Фролової. К.: Алерта, 2013. 348 с.

54. Тимченко Л. Д. Международное право. Х.: Консум, 1999. 528 с.

55. Чорноус Ю. М. Міжнародне співробітництво у боротьбі зі злочинністю // Право та державне управління. 2013. № 4 (13). С. 106–111.

56. Пронюк Н. В. Сучасне міжнародне право. К.: КНТ., 2008. 344 с.

57. Галенская Л. Н. Международная борьба с преступностью. М.: Международные отношения, 1972. 168 с.

58. Волеводз А. Г. Международный розыск, арест и конфискация полученных преступным путем денежных средств и имущества (правовые основы и методика). М.: Юрлитинформ, 2000. 477 с.

59. Джужа О. М. Роль міжнародних організацій у боротьбі зі злочинністю // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України. 2003. № 5. С. 59–67.

60. Чорноус Ю. М. Теорія і практика криміналістичного забезпечення досудового слідства у справах про злочини міжнародного характеру: монографія. К.: Видавничий дім «Скіф», 2012. 448 с.

61. Словарь иностранных слов / сост. И. М. Суслова. М.: Книга, 1987. 711 с.

62. Каткова А. Г., Сывуляк П. М. Международное сотрудничество правоохранительных органов в борьбе с преступностью (процессуальный аспект) // Международное сотрудничество в борьбе с преступностью: учеб. пособ. Ирпень: Нац. акад. гос. налоговой службы Украины, 2005. С. 104–120.

63. Цепелев В. Ф. Международное сотрудничество в борьбе с преступностью: уголовно-правовые, криминологические и организационно-правовые аспекты: монография. М.: Академия управления МВД России, 2001. 137 с.

64. В'язовченко О. В. Форми міжнародного співробітництва під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). 2017. Випуск 4–5 (8–9). С. 228–233.

65. Договір між Україною та Сполученими Штатами Америки про взаємну допомогу у кримінальних справах від 22 липня 1998 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/840_019

66. Європейська конвенція про взаємну допомогу у кримінальних справах від 20 квітня 1959 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_036

67. Європейська конвенція про передачу провадження у кримінальних справах від 15 травня 1972 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_008

68. Конвенція про передачу засуджених осіб від 21 березня 1983 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_025

69. Європейська конвенція про міжнародну правову дійсність кримінальних вироків від 28 травня 1970 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_341

70. Європейська конвенція про видачу правопорушників від 13 грудня 1957 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/995_033

71. Другий додатковий протокол до Європейської конвенції про видачу правопорушників від 17 березня 1978 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_035

72. Міжнародна конвенція про боротьбу з фінансуванням тероризму від 9 грудня 1999 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_518

73. Договір між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про видачу правопорушників від 21 жовтня 2003 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/076_013

74. Договір між Україною та Республікою Індія про видачу правопорушників від 3 жовтня 2002 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_011

75. Оніщик Ю. В. Особливості застосування правових норм щодо екстрадиції осіб під час розслідування фінансових правопорушень транснаціонального характеру // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. 2016. № 2. С. 100–105.

76. Овчинский В. С. Интерпол (в вопросах и ответах). М.: ИНФРА-М, 2001. 320 с.

77. Про затвердження Інструкції про порядок використання правоохоронними органами можливостей НЦБ Інтерполу в Україні у

попередженні, розкритті та розслідуванні злочинів: наказ Міністерства Внутрішніх Справ України, Генеральної прокуратури України, Служби безпеки України, Державного комітету у справах охорони державного кордону України, Державної митної служби України, ДПА України від 9 січня 1997 року № 3/1/2/5/2/2. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0054-97

78. Про затвердження Порядку обміну податковою інформацією за спеціальними письмовими запитами з компетентними органами іноземних країн: наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 2012 року № 1247. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z2171-12

79. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

80. Про міжнародні договори: Закон України від 29 червня 2004 року № 1906-IV // Відомості Верховної Ради України. 2004. № 50. Ст. 540.

81. Віденська конвенція про право міжнародних договорів від 23 травня 1969 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_118

82. В'язовченко О. В. Міжнародно-правові основи співробітництва компетентних органів під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // National law journal: teory and practice. 2017. Nr. 6–1 (28). P. 128–131.

83. Додатковий протокол до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 17 березня 1978 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_037

84. Другий додатковий протокол до Європейської конвенції про взаємну допомогу у кримінальних справах від 8 листопада 2001 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_518

85. Оніщик Ю. В. Міжнародно-правові основи боротьби з економічною злочинністю // Науковий вісник Херсонського державного університету. 2014. Серія «Юридичні науки». Випуск 2. Том 4. С. 205–210.

86. Кучеров И. И. Международное налоговое право (Академический курс): Учебник. М.: ЗАО «ЮрИнфоР», 2007. 452 с.

87. Рекомендація № 6 R (87) 18 Комітету міністрів Ради Європи від 17 вересня 1987 року «Щодо спрощення кримінального правосуддя». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_339.

88. Оніщик Ю. В. Міжнародне співробітництво у боротьбі з фінансовими правопорушеннями: навчальний посібник. К: Алерта, 2016. 422 с.

89. Конвенція про правову допомогу і правові відносини у цивільних, сімейних та кримінальних справах від 22 січня 1993 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_009

90. Конвенція Ради Європи про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах від 25 січня 1988 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_325

91. Угода між державами – учасницями Співдружності Незалежних Держав про співробітництво та взаємну допомогу з питань дотримання податкового законодавства та боротьби з порушеннями у цій сфері від 4 червня 1999 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/997_506

92. Угода про співробітництво держав-учасниць Співдружності Незалежних Держав у боротьбі з податковими злочинами від 3 червня 2005 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/997_a71

93. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Білорусь про уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухилення від сплати податків стосовно податків на доходи і майно від 24 грудня 1993 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/112_640

94. Угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством внутрішніх справ Словацької Республіки про співробітництво та обмін інформацією в галузі боротьби проти ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів від 21 листопада 2001 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/703_013

95. Угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством з податків Азербайджанської Республіки про співробітництво від 14 лютого 2002 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/031_037

96. В'язовченко О. В. Роль двосторонніх міжнародних договорів під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Трансформація фіскальної політики України в умовах інтеграції: збірник наукових праць за матеріалами IX науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017. С. 126–127.

97. Договір між Україною та Республікою Панама про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 4 листопада 2003 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/591_007

98. В'язовченко О. В. Особливості співпраці України з міжнародними організаціями під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. 2018. Випуск 48. Том. 2. С. 99–102.

99. Смелік В. Б. Міжнародно-правові засади інституційної системи Інтерполу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. К., 2006. 18 с.

100. Статут Міжнародної організації кримінальної поліції Інтерполу. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_142

101. Технології Інтерполу. URL: http://interpol.np.gov.ua/?page_id=37

102. О вступлении СССР в Международную организацию уголовной полиции (ИНТЕРПОЛ): постановление Совета Министров СССР от 7 апреля 1990 г. № 338. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0338400-90

103. Про вступ України до Інтерполу: постанова Кабінету Міністрів України від 30 вересня 1992 року № 555. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/555-92-п

104. Департамент Інтерполу та Європолу Національної поліції України. URL: http://interpol.np.gov.ua/?page_id=28 .

105. Войціховський А. В. Міжнародне співробітництво держав у боротьбі з фальшивомонетництвом: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11. Національний університет внутрішніх справ. Х., 2004. 217 с.

106. Договір про Європейський Союз від 7 травня 1992 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_029

107. Четвериков А. О. Решение Совета от 6 апреля 2009 г. о создании Европейского полицейского ведомства (Европол) (2009/371/ПВД). URL: http://eulaw.edu.ru/documents/legislation/law_defence/europol_decision.htm

108. Про створення Європейського поліцейського відомства (Європол): Рішення Ради ЄС від 6 квітня 2009 року № 2009/371/ПВД. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_a78

109. Карпенко Є. М. Участь Європолу в запобіганні та протидії транснаціональній злочинності: правові та організаційні засади. Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ. 2011. № 2. С. 322–328.

110. Угода між Україною та Європейським поліцейським офісом про стратегічне співробітництво від 4 грудня 2009 року (втратила чинність). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_954

111. Угода між Україною та Європейським поліцейським офісом про оперативне та стратегічне співробітництво від 14 грудня 2016 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_001-16

112. Україна та Європейська організація з питань юстиції. URL: http://www.nbuviap.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2258:ukrajina-ta-evropejska-organizatsiya-z-pitan-yustitsiji&catid=8&Itemid=350

113. Європейська конвенція про захист осіб у зв'язку з автоматизованою обробкою персональних даних від 28 січня 1981 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_326

114. Угода про співробітництво між Україною та Європейською організацією з питань юстиції від 27 червня 2016 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_024-16

115. В'язовченко О. В. Використання можливостей НЦБ Інтерполу в Україні під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Актуальні питання юриспруденції: теоретичний та практичний виміри: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Суми, 25–26 квітня 2018 року). У 2-х частинах. Частина 2. Суми, 2018. С. 24–27.

116. В'язовченко О. В. Підстави та порядок отримання міжнародної правової допомоги під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Держава та регіони. Серія: Право. 2018. № 1. С. 145–149.

117. Цветкова Е. Е. Международная правовая помощь как форма сотрудничества государств // Юридический журнал. 2008. № 1 (13). С. 63–66.

118. Матвейчев Ю. А. Международная правовая помощь по уголовным делам: монография. Могилев. институт МВД, 2017. 71 с.

119. Волженкина В. М. Оказание правовой помощи по уголовным делам в сфере международного сотрудничества. СПб., 2000. 359 с.

120. Маланюк А. Проблеми правового регулювання перейняття кримінального переслідування за клопотанням іноземної держави (кримінально-процесуальний аспект) // Вісник Львівського університету. Серія юридична. 2002. Вип. 37. С. 522–527.

121. Михайлов В. И. Противодействие легализации доходов от преступной деятельности: Правовое регулирование, уголовная ответственность, оперативно-розыскные мероприятия и международное сотрудничество. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. 427 с.

122. Меркушин В. В. Борьба с транснациональной организованной преступностью. Минск: Амалфея, 2003. 208 с.

123. Шумилов В. П. Международная правовая помощь по уголовным делам // Сов. гос. право. 1974. № 3. С. 86.

124. Натура А. С., Пихов А. Х-А. Международное сотрудничество в сфере уголовного судопроизводства: Организационно-правовые основы, процессуальный порядок и формы взаимодействия: учеб.-практ. пособие. М.: Юрлитинформ, 2007. 136 с.

125. Шинкевич Д. В. Особенности доказывания по уголовным делам при оказании правовой помощи иностранными государствами: дис. ... канд. юрид. наук. Красноярск, 2006. 257 с.

126. Милинчук В. В. Институт взаимной правовой помощи по уголовным делам. Действующая практика и перспективы развития. М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. 352 с.

127. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар / Відп. ред.: С. В. Ківалов, С. М. Міщенко, В. Ю. Захарченко. Х.: Одіссей, 2013. 1 104 с.

128. Договір між Україною і Республікою Польща про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 24 травня 1993 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ 616_174

129. Договір між Україною і Республікою Молдова про правову допомогу та правові відносини у цивільних і кримінальних справах від 13 грудня 1993 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/498_604

130. Про затвердження Правил надання послуг поштового зв'язку: постанова Кабінету Міністрів України від 5 березня 2009 року № 270. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/270-2009-п

131. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар: у 2 т. Т. 2 / Є. М. Блажієвський, Ю. М. Грошевий,

Ю. М. Дьомін та ін.; за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, А. В. Портнова. Х.: Право, 2012. 664 с.

132. Уголовный кодекс Испании / под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Ф. М. Решетникова. М.: Зерцало, 1998, 219 с.

133. Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 года № 275-З. URL: http://уголовный-кодекс.бел

134. Уголовный кодекс Республики Армения от 18 апреля 2003 года. URL: http://www.wipo.int/wipolex/en/text.jsp?file_id=435450 (дата звернення 07.02.2018).

135. Уголовный кодекс Грузии от 22 июля 1999 года. URL: https://matsne.gov.ge/ru/document/view/16426

136. Козырин А. Н. Налоговые преступления и проступки: опыт зарубежных стран // Налоговый вестник. 1998. № 8. с. 117-119.

137. Code general des impots. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577

138. В'язовченко О. В. Процесуальні дії в порядку надання міжнародної правової допомоги під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру: сутність, види, особливості // Право і суспільство. 2018. № 2. С. 231–236.

139. Кримінальний процес України: [підруч.] / за ред. М. М. Михеєнка, В. Т. Нора, В. П. Шибіко. [2-ге вид., допов. і переробл.]. К.: Либідь, 1999. 431 с.

140. Стахівський С. М. Слідчі дії як основні засоби збирання доказів: [наук.-практ. посіб.]: Атіка, 2009. 64 с.

141. Грошевой Ю. М. Досудове розслідування кримінальних справ: навч.-практ. посіб. / [Грошевой Ю. М., Вапнярчук В. В., Капліна О. В., Шило О. Г.]; за заг. ред. Ю. М. Грошевого. Х.: ФІНИ, 2009. 328 с.

142. Еникеев М. И. Следственные действия. Психология, тактика, технология / Еникеев М. И., Образцов М. А., Эминов В. Е. М.: Москов. гос. юрид. б-ка, 2007. 185 с.

143. Кузьмічов В. С. Слідча діяльність: характеристика та напрями вдосконалення: [монографія]. К.: ЗАТ «НІЧЛАВА», 2005. 448 с.

144. Лобойко Л. М. Поняття кримінально-процесуальної дії // Вісник Запорізького юридичного інституту. 2004. Вип. 1 (26). С. 208–219.

145. Чорноус Ю. М. Слідчі дії: поняття, сутність, напрями розвитку та удосконалення: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2005. 245 с.

146. Чорноус Ю. М. Слідчі дії: поняття, сутність, напрями розвитку та удосконалення: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.09 / Ю. М. Чорноус. К., 2005. 17 с.

147. Бастрыкин А. И. Взаимодействие советского уголовно-процессуального и международного права. Л.: Изд-во ЛГУ им. А. Жданова, 1986. 136 с.

148. Договір між Україною та Канадою про взаємодопомогу у кримінальних справах від 23 вересня 1996 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/124_003

149. Типовий договір про взаємну допомогу у галузі кримінального правосуддя: Резолюція Генеральної Асамблеї ООН № 45/117 від 14 грудня 1990 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_833

150. Договір між Україною та Республікою Індія про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 3 жовтня 2002 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_012

151. Завидняк В. І., В'язовченко О. В. Виконання окремих процесуальних дій як основна форма міжнародного співробітництва під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру // Актуальні проблеми публічного та приватного права: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 25 травня 2018 р. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2018. С. 104-107.

152. Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом від 8 листопада 1990 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_029

153. Договір між Україною та Естонською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 15 лютого 1995 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/233_659

154. Договір між Україною і Китайською Народною Республікою про правову допомогу у цивільних та кримінальних справах від 31 жовтня 1992 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/156_014

155. Договір між Україною і Литовською Республікою про правову допомогу та правові відносини у цивільних, сімейних і кримінальних справах від 7 липня 1993 року. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/440_002

156. Договір між Україною та Республікою Грузія про правову допомогу та правові відносини у цивільних та кримінальних справах від 9 січня 1995 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/268_542

157. Договір між Україною та Латвійською Республікою про правову допомогу у цивільних, сімейних, трудових та кримінальних справах від 23 травня 1995 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/428_627

158. Договір між Україною і Соціалістичною Республікою В'єтнам про правову допомогу і правові відносини в цивільних і кримінальних справах від 6 квітня 2000 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/704_050

159. Договір між Україною та Федеративною Республікою Бразилія про взаємну правову допомогу у кримінальних справах від 16 січня 2002 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/076_005

160. Договір між Україною та Арабською Республікою Єгипет про взаємну правову допомогу в кримінальних справах від 10 жовтня 2004 року. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/818_019

161. Методичні рекомендації щодо виконання вимог міжнародних договорів та КПК України про міжнародну правову допомогу при проведенні процесуальних дій / [Бедро О. В., Григоровський В. В., Кіцул О. Ю., Коваленко О. В., Красноборова М. П., Новик Л. Г., Сапін О. В.]. К.: Генеральна прокуратура України, Національна академія прокуратури України, 2012. 60 с.

162. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням Служби безпеки України щодо офіційного тлумачення положення частини третьої статті 62 Конституції України від 20 жовтня 2011 року № 12-рп/2011. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v012p710-11

163. Ожегов С. И. Словарь русского языка. 2-е изд. М., 1952. 843 с.

164. Словник української мови в 11 томах. Київ: «Наукова думка», 1970. 1980. Т. 2. 934 с

165. Тертишник В. М. Кримінально-процесуальне право України: підручник. 4-те вид., допов. і переробл. К., 2003. 1 120 с.

166. Погорецький М. А. Функціональне призначення оперативно-розшукової діяльності у кримінальному процесі: монографія. Х.: Арсіс, ЛТД, 2007. 576 с.

167. Чупрікова І. Л. Допустимість доказів у світлі нового Кримінального процесуального кодексу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 20 с.

168. Кипнис Н. М. Допустимость доказательств в уголовном судопроизводстве. М: Юристь, 1995. 128 с.

169. Кримінально-процесуальний кодекс України від 28 грудня 1960 року (втратив чинність). URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-05

170. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 1 листопада 1996 року № 9 «Про застосування Конституції при здійсненні правосуддя». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0009700-96

171. Постанова Пленуму Верховного Суду України від 30 травня 1997 року № 7 «Про посилення судового захисту прав та свобод людини і громадянина». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0007700-97

172. Сибилева Н. В. Допустимость доказательств в советском уголовном процессе, К.: УМК ВО, 1990. 66 с.

173. Бирюков П. Н. К вопросу о правовом статусе доказательств по уголовным делам, полученных из источников в иностранном государстве // Правоведение. 1999. № 2. С. 230–237.

174. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481

175. В'язовченко О. В. Допустимість доказів під час розслідування ухилень від сплати податків, одержаних за законодавством іноземних держав // Застосування положень КПК України: проблеми та шляхи їх вирішення: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (до 3-ї річниці КПК України). Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС, 2015. С. 69–71.

176. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй 45/107 від 14 грудня 1990 року «Міжнародне співробітництво в галузі запобігання злочинності та кримінального правосуддя в контексті розвитку». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_832

177. Recommendation No. R (81) 12 of the Committee of Ministers to Member States on economic crime on 25 June 1981. URL:

https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016806cb4f0

178. Неапольська політична декларація і Глобальний план дій проти організованої транснаціональної злочинності від 23 грудня 1994 року. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_787

179. Про Концепцію державної політики у сфері боротьби з організованою злочинністю: Указ Президента України від 21 жовтня 2011 року № 1000/2011. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1000/2011

180. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року «Про Стратегію національної безпеки України»: Указ Президента України від 26 травня 2015 року № 287/2015. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/287/2015

181. Жаровська Г. Взаємодія транснаціонального сегмента української організованої злочинності і транснаціональних кримінальних ринків в умовах глобалізації // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер.: Право. 2014. Вип. 25. С. 199–203.

182. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання: анал. доп. / Т. Тищук, Ю. Харазішвілі, О. Іванов [та ін.]; за заг. ред. Я. Жаліла. К.: НІСД, 2014. 96 с.

183. Деофшоризація – українська проекція. URL: http://yur-gazeta.com/publications/practice/inshe/deofshorizaciya--ukrayinska-proekciya.html

184. Роль международных налоговых договоров Республики Казахстан в решении проблемы борьбы с уклонением от уплаты налогов в межгосударственных отношениях. URL: https://studwood.ru/746748/pravo/pravovoe_regulirovanie_otnosheniy_svyazannyh_uklonieniem_uplaty_nalogov_mezhdunarodnyh_dogovorah_uchastiem#992

185. Приєднання України до Плану BEPS. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006198-priyednannya-ukrayini-do-planu-beps

186. Украинская налоговая милиция предложила западным коллегам создать «финансовый Интерпол» и электронную базу экономических преступников. URL: https://www.segodnya.ua/ukraine/Ukraina-vozglavit-borbu-s-mezhdunarodnoy-ekonomicheskoy-prestupnostyu.html

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця
підсумків проведення анкетування з дослідження міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

№ з/п	Запитання	Варіанти відповідей	Результат	
			Усього осіб	%
1	2	3	4	5
1.	У якому підрозділі Ви працюєте?	Слідче управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у м. Києві	100	42,6
		Прокуратура Київської області	35	14,9
		Слідче управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Київській області	50	21,3
		Приватні адвокати, які працюють у Київській області	20	8,5
		Слідче управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Чернігівській області	30	12,8
2.	Стаж роботи?	від 1 до 3 років	76	32,3
		від 3 до 5 років	65	27,7
		від 5 до 10 років	42	17,9
		від 10 до 15 років	35	14,9
		від 15 та більше років	17	7,2
3.	Чи доцільно, на Вашу думку, звертатися із запитом про міжнародну правову допомогу для проведення процесуальних дій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, це доцільно та було б правильно	174	74,0
		не погоджуємось з цим твердженням	61	26,0

Продовження додатка А

1	2	3	4	5
4.	Як часто на практиці використовується міжнародне співробітництво під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	дуже часто	52	22,1
		інколи, в окремих випадках	183	77,9
5.	Чи траплялися у Вашій практичній діяльності випадки ненадання необхідної інформації щодо запиту про міжнародну правову допомогу під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, бувають такі випадки	132	56,2
		ніколи не стикався	34	14,5
		інколи зустрічалися технічні помилки	68	28,9
6.	Чи погоджуєтесь з тим, що з метою отримання доказів у порядку міжнародної правової допомоги під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, погоджуюсь	135	57,4
		ні, не вважаю за потрібне	32	13,6
7.	Чи вважаєте Ви, що всі необхідні слідчі дії можуть бути викладені в одному запиті про міжнародну правову допомогу під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, однозначно	183	77,9
		ні, їх потрібно викласти в окремих запитах	22	12,8
8.	Як Ви вважаєте, чи потрібно в КПК України передбачити окрему главу щодо міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, це потрібно передбачити	47	20
		ні, не потрібно, в цьому немає сенсу	188	80
9.	Як Ви вважаєте, чи потрібно прийняти окремий універсальний міжнародний договір щодо міжнародного співробітництва під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування?	так, потрібно	167	71,1
		ні, не потрібно, в цьому немає сенсу	68	28,9

Додаток Б

Узагальнені дані вивчення матеріалів кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків за 2017–2020 роки

(за даними Офісу Генерального прокурора України та Державної фіскальної служби України)

У 2017 р. слідчими податкової міліції було розпочато (обліковано) 1 899 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, з яких: 212 особам вручено повідомлення про підозру, 48 направлено до суду з обвинувальним актом, 135 направлено до суду для звільнення від кримінальної відповідальності, 1 318 закрито, 3 зупинено у зв'язку з виконанням процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва.

У 2018 р. слідчими податкової міліції було розпочато (обліковано) 1 748 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, з яких: 154 особам вручено повідомлення про підозру, 55 направлено до суду з обвинувальним актом, 72 направлено до суду для звільнення від кримінальної відповідальності, 1 064 закрито, 16 зупинено у зв'язку з виконанням процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва.

У 2019 р. слідчими податкової міліції було розпочато (обліковано) 1 203 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, з яких: 140 особам вручено повідомлення про підозру, 33 направлено до суду з обвинувальним актом, 88 направлено до суду для звільнення від кримінальної відповідальності, 462 закрито, 9 зупинено у зв'язку з виконанням процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва.

У 2020 р. слідчими податкової міліції було розпочато (обліковано) 838 кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків, з яких: 120 особам вручено повідомлення про підозру, 0 направлено до суду з обвинувальним актом, 61 направлено до суду для звільнення від кримінальної відповідальності, 239 закрито, 7 зупинено у зв'язку з виконанням процесуальних дій у межах міжнародного співробітництва.

Додаток В

Таблиця
порівняльний аналіз фіскального ефекту схем ухилення/ уникнення оподаткування в Україні
(дослідження Інституту соціально-економічної трансформації)

Схема	**Податки (платежі), яких вона дозволяє уникати**	**Приблизні обсяги (млрд грн на рік)**	**Приблизні втрати бюджету (млрд грн на рік)**	**Примітки**
Офшорні схеми	податок на прибуток (далі – ПП)	260–320	50–65	ТЦО + «тонка капіталізація»
Фіктивне підприємництво («конвертаційні центри»)	ПП + ПДВ + + ЄСВ + ПДФО	40–50	12–15	
Формування схемного податкового кредиту («пересортиця», «скрутки»)	ПДВ	50–60	10–12	
Порушення митних правил та контрабанда	ПДВ + мита	80–230	25–70	
Загалом втрати ПДВ			60	
Загалом втрати			97–162	
Контрафакт	ПП + + ПДВ + акцизні податки		10*	
Порушення з застосуванням ССО та самої ССО				
«Обнал» через ФОП	ПП + ПДВ + + ЄСВ + ПДФО	3–7	0,7–3	
ФОП замість найму	ЄСВ + ПДФО	10	2,5–5	
Заниження виручки	ЄП	18–20	1–1,5	
Загалом втрати по ССО			4,2–9,5	

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Цимбал Петро Васильович,
Завидняк Володимир Іванович,
Завидняк Ірина Олександрівна

ПРОЦЕСУАЛЬНІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Монографія

Відповідальний за випуск *Д. Ф. Салахова*

Редактор *Л. Б. Дьомена*

Форматування та
комп'ютерна верстка *О. В. Лисенко*

Здано до друку 28.05.2021. Формат 60 × 84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Друк. арк. 10.0
Тираж 300 примірників. Замовлення № 979

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
2003
«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
2004
«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»
2005
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
2006
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
2008
«Основи митної справи в Україні»
2009
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»
2010
«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
2011
«Митні інформаційні технології»
«Особливості митної класифікації товарів»
«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»
«Розподілені бази даних»
2012
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»
«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
«Архітектура комп'ютера»
«Комп'ютерна схемотехніка»
2013
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»
«Історія митної діяльності»
«Механізми державного управління митною справою»
«Формування системи митного аудиту»
2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»

«Історія митної діяльності»

«Механізм державного управління митною справою»

«Митна політика держави та її реалізація»

«Митне право України»

«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»

«Державні цільові фонди»

«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»

«Міжнародне фінансове право»

«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»

«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»

«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»

«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»

«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»

«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»

«Митна статистика України»

«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»

«Інформаційні системи і технології в податковій справі»

«Митна справа України

«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»

«Актуальні проблеми приватного права»

«Антикризове управління фінансовими корпораціями»

«Оподаткування електронної комерції в Україні»

«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»

«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»

«Митна логістика»

«Інноватика на фінансових ринках»

«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»

«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»

«Адміністрування податків і платежів»

«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»

«Управління митними ризиками: теорія та практика»

«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»

«Фінансовий ринок»

«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»

«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»

«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»

«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»

«Розвиток постмитного аудиту в Україні»

«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»

«Підприємницька діяльність»

2019

«Основи оподаткування»

«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»

«Основи зовнішньоекономічної діяльності»

«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»

«Управління фінансовими активами»

«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»

«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»

«Система управління ризиками у державній митній справі»

«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»

«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»

«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»

«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

2020

«Митна статистика України»

«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»

«Митне право»

«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»

«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»

«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»

«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»

«Державний фінансовий контроль»

«Економічна теорія ≈ Economic theory»

«Державні цільові фонди»

«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»

«Організація постмитного контролю та аудиту»

«Фінансове посередництво»

«Правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності»

«Організація бухгалтерського обліку»

«Методологічне та інструментальне забезпечення наукових досліджень»

«Податкова система»

«Митний контроль та митне оформлення в морських пунктах пропуску: проблемні аспекти та напрями удосконалення»

«Сучасні теоретико-практичні аспекти дослідження резистентного соціального капіталу Держмитслужби»

«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2019 рр.)»: у 2 т.

«Бухгалтерський облік та оподаткування в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та практика»

«Вектори еволюції та перспективи підприємництва в умовах сучасних викликів»

«Святий Матвій. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Публічне управління та адміністрування операцій з товарами, що переходять у власність держави за порушення митного законодавства»

«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

2021

«Правове забезпечення фінансової безпеки України»

«Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в економіці»

«Економіка підприємства»

«Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування»

«Митна справа»

«Фінансові інструменти регіонального розвитку в Україні в умовах децентралізації»

«Процесуальні аспекти міжнародного співробітництва при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування»