В.Т. Білоус
Г.Л. Чигрина
В.К. Шкарупа

Доказування при розслідуванні податкових злочинів



УДК 343.13:336.227.1](477)(075.8)
ББК 67.9(4УКР)411я73
Б 61

Рекомендовано до друку Науково-методичною радою по роботі з кадрами при Державній податковій адміністрації України та вченою радою Академії ДПС України.

Рецензенти:

О.М. Костенко, завідувач відділу проблем кримінального права, кримінології та судоустрою Інституту держави і права ім. В.М. Корецького, доктор юридичних наук, професор.

А.А. Музика, проректор з наукової роботи Київського інституту внутрішніх справ при Національній академії внутрішніх справ України, доктор юридичних наук, професор, полковник міліції.

Є.І. Борсук, заступник начальника Слідчого управління податкової міліції ДПА України, підполковник податкової міліції.

Б 61 Доказування при розслідуванні податкових злочинів: Монографія. /За загальною редакцією С.М. Піскуна. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 179 с.

ISBN 966-8071-02-6

У монографії висвітлені особливості процесу доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а також надані практичні рекомендації з розслідування зазначеної категорії злочинів.

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

УДК 343.13:336.227.1](477)(075.8)
ББК 67.9(4УКР)411я73

© Білоус В.Т., Чигрина Г.Л., Шкарупа В.К., 2002
© Академія ДПС України, 2002

ISBN 966-8071-02-6

ПЕРЕДМОВА

Монографія "Доказування при розслідуванні податкових злочинів" складається з чотирьох розділів:

1. Основні проблеми теорії доказів при розслідуванні податкових злочинів.

2. Джерела доказів при розслідуванні податкових злочинів.

3. Суб'єкти доказування при розслідуванні податкових злочинів.

4. Проблеми збирання, перевірки та оцінки доказів на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.

Термін "податковий злочин" вживається авторами тільки стосовно злочинів, передбачених ст. 212 (ст. 148-2 – в редакції до 1 вересня 2001 року) Кримінального кодексу України (КК України). У зв'язку з цим даються практичні рекомендації щодо визначення наявності складу злочину, передбаченого вказаною статтею КК України (кваліфікації порушень податкового законодавства).

Досліджені проблеми, що виникають перед співробітниками оперативних служб (як органом дізнання) та слідчими податкової міліції при виявленні та документуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на стадіях досудового слідства (порушення кримінальної справи та досудового слідства).

Авторами акцентована увага на такі важливі елементи процесу доказування, як збирання, перевірка й оцінка доказів і їх джерел при розслідуванні податкових злочинів. Надані практичні рекомендації щодо важливості та першочерговості проведення таких слідчих дій, як виїмка та обшук з метою виявлення документів бухгалтерського та податкового обліків, які є основними джерелами доказів і доказами при розслідуванні податкових злочинів. Досліджена важливість збору доказового матеріалу в ході перевірки дотримання податкового законодавства (до порушення кримінальної справи та на стадії порушення кримінальної справи) і вилучення при цьому документів, що свідчать про умисне ухилення від оподаткування.

До переліку рекомендованих джерел літератури включені нормативні акти і праці, які можуть бути використані для отримання знань і рекомендацій щодо виявлення та документування фактів умисного ухилення від оподаткування і розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками ст. 212 КК України, враховуючи, що на сьогодні податкові злочини є однією з найскладніших категорій злочинів щодо кваліфікації та доказування наявності складу злочину.

РОЗДІЛ 1

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ДОКАЗІВ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

1.1. Роль і значення теорії доказів при розслідуванні податкових злочинів

Перш ніж досліджувати роль та значення положень теорії доказів, а також її рекомендації та особливості щодо процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства, вважаємо за доцільне зупинитись на загальних поняттях та деяких теоретичних питаннях кримінального процесу як науки.

Теорія доказів – це частина науки кримінального процесу, яка присвячена вивченню процесу доказування в ході проведення дізнання, досудового слідства та в суді[1].

Загальне поняття доказування у кримінальному процесі означає діяльність суб'єктів кримінального процесу із збирання, перевірки й оцінки доказів та їх процесуальних джерел, а також формулювання на цій основі певних тез і наведення аргументів для їх обґрунтування або спростування[2].

Кримінально-процесуальне доказування регулюється нормами кримінально-процесуального права, які у своїй сукупності називаються доказовим правом.

Доказове право вивчається теорією доказів, причому не тільки в його статиці, а й у динаміці, у його історичному розвитку, в застосуванні на практиці як в Україні, так і за її межами. Теорія доказів розробляє наукові рекомендації щодо розвитку доказового права і його застосування в судовій, слідчій, прокурорській та адвокатській практиці[3].

Як процес доказування не можна відірвати від всього кримінального процесу в цілому, так і теорію доказів не можна ізолювати від науки кримінального процесу[4].

Наука кримінального процесу, як і інші галузі юридичної науки, не є суто теоретичною чи тільки прикладною, а поєднує в собі обидві ці якості.

---

[1] Теория доказательств в сов. уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 15–16.

[2] Михеєнко М.М., Молдован В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 36.

[3] Там само.

[4] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 15–16.

Те, що правильно для всієї науки кримінального процесу, правильно і для її частини – теорії доказів.

Назва **"теорія"** тут означає тільки те, що поряд з описуванням різноманітних явищ, які стосуються процесу доказування, дається також їх пояснення, розкривається їх сутність. Таке узагальнене, пояснююче значення прийнято називати теоретичним[1].

У філософській і логічній літературі напрацьовані певні критерії, яким повинна відповідати будь-яка теорія[2].

На думку авторів, теорія доказів у кримінальному процесі України в сучасному її вигляді відповідає цим основним вимогам.

Теорія доказів описує дійсно існуючий нормативний порядок доказування та його практичну реалізацію, звертаючи увагу на наявні труднощі, протиріччя, прогалини і тому подібні явища у практиці. Це відповідає адекватності теорії своєму предметові, тобто теорія доказів розробляє наукові рекомендації щодо розвитку процесу доказування.

При цьому нею на достатньо високому рівні узагальнення формулюються основні поняття та принципи процесу доказування таким чином, що ними достатньою мірою охоплюється безліч поодиноких і конкретних процедур, пов'язаних зі збиранням, дослідженням, перевіркою та оцінкою доказів. У даному випадку теорія відрізняється достатньою повнотою.

Система теорії доказів – це послідовність і взаємозв'язок у розташуванні елементів її змісту.

Для теорії доказів як наукової дисципліни найбільш доцільною є схема побудови за єдиним принципом – від загального до особливого.

У зв'язку з цим виділені загальна та особлива частини теорії доказів, які відповідають у цілому загальній та особливій частинам доказового права.

У загальній частині дається характеристика завдань, предмета, змісту та системи теорії доказів, її місця в системі наукового знання. Потім викладаються методичні та правові основи теорії доказів у кримінальному процесі, система вихідних понять. Далі викладені питання цілей та предмета доказування і класифікації відносності та допустимості доказів, загальна характеристика процесу доказування та його елементів, стадій, способів оцінки доказів, ролі та діяльності суб'єктів доказування.

В особливій частині теорії доказів розглядаються: окремі види доказів, окремі етапи доказування, слідчі та судові дії, доказування у окремих категоріях кримінальних справ[3].

---

[1] Философський словник. – М., 1968.

[2] Горський Д.П. Проблеми загальної методології наук та діалектичної логіки. – М., 1966. – С. 212.

[3] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 20–21.

Виходячи із завдань, що поставили перед собою автори даної монографії, в ній буде розглянуто роль і значення теорії доказів, особливості процесу доказування, а також проаналізовані обставини, які підлягають доказуванню, способи збирання доказів та їх джерел при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства, тобто на стадії порушення кримінальної справи за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування (далі – податкових злочинів) і стадії досудового їх розслідування.

Значна роль теорії доказів у науці кримінального процесу обумовлена тим, що теорія доказів сприяє напрацюванню ефективних способів доказування, застерігає від можливих помилок при розслідуванні злочинів, зокрема податкових.

З іншого боку, науковий аналіз правових норм та практики їх застосування сприяє вдосконаленню законодавства.

Дуже важливу роль відіграє теорія доказів у процесі підготовки кадрів юристів-фахівців із розслідування економічних злочинів, серед яких доказування фактів вчинення податкових злочинів на сьогодні є найбільш складним. Без притаманного науці упорядкування матеріалу його пояснення вирішення завдання в сучасних умовах неможливе.

Зміст теорії доказів – це упорядковане, цілісне, внутрішньозв'язане відображення процесу доказування[1].

При розслідуванні податкових злочинів, виходячи зі специфіки предмета доказування, особи, які є учасниками кримінального процесу, використовують окремі інститути, поняття та рекомендації теорії доказів для вирішення практичних завдань, що постають перед ними у ході розслідування цієї категорії кримінальних справ.

У зв'язку з предметом теорії доказів до її змісту входить опис норм, які регулюють процес доказування, окремих інститутів, а також явищ, що належать до практики доказування[2].

Так, у ході розслідування податкових злочинів використовуються ті ж норми та окремі інститути, що регулюють кримінальний процес взагалі, але застосовують їх співробітники оперативних служб, які діють як органи дізнання, та слідчі податкової міліції залежно від конкретних обставин, що підлягають доказуванню у кримінальних справах чи протокольному провадженні, порушених за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування. У відповідних параграфах монографії дані питання будуть докладно висвітлені.

При розслідуванні податкових злочинів у практичній діяльності співробітники податкової міліції керуються науковими рекомендаціями, розробленими теорією доказів щодо використання норм доказового права

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 20-21.

[2] Там само.

у процесі збирання, дослідження, оцінки, вилучення та закріплення доказів вчинення податкових злочинів.

Беручи до уваги, що головна мета теорії взагалі – це вдосконалення практики, мета та завдання теорії доказів остаточно обумовлені цілями та завданнями кримінального судочинства України, викладеними у ст. 2 КПК України: охорона прав та законних інтересів фізичних і юридичних осіб, які беруть участь у кримінальному судочинстві, а також швидке та повне розкриття злочинів, викриття винних і забезпечення правильного застосування закону з тим, щоб кожний, хто вчинив злочин, був притягнутий до відповідальності й жоден невинний не був покараний.

Усі перелічені завдання вирішуються і при розслідуванні податкових злочинів.

Виходячи з викладеного вище, при розслідуванні податкових злочинів використання рекомендацій і положень теорії доказів, а також виконання тих вимог, які передбачені теорією доказів стосовно процесу розслідування (доказування) економічних злочинів, забезпечить повне, об'єктивне та всебічне дослідження обставин справи, виявлення фактів, що викривають або виправдовують обвинуваченого, а також обставин, які пом'якшують чи обтяжують його відповідальність, тобто забезпечить встановлення істини у справі, як того вимагає ст. 22 КПК України.

Проаналізувавши напрацювання вітчизняної та зарубіжної теорії доказів, ураховуючи досвід англійської теорії доказів і вчення про докази, яке виклав у своїй книзі "Учення про кримінальні докази" видатний юрист минулого століття Л.Є. Володимиров, можна навести чотири правила для дослідження істини, якими доцільно керуватися і при розслідуванні податкових злочинів:

1) уникати упередженості про винуватість підозрюваного, доки не знайдуться факти, які не залишать сумнівів у тому, що податковий злочин дійсно мав місце і що його вчинив підозрюваний;

2) при доказуванні потрібно поділити справу на частини, наскільки це можливо. При такому поділі чіткіше виділяються складні завдання в справі й докладніше можна розглянути кожне окремо. Це правило має особливе значення для справ складних, у яких багато обставин, а отже – велика кількість доказів. Доцільно це правило застосовувати і при розслідуванні податкових злочинів, де має місце ухилення одразу від декількох видів податків, зборів та обов'язкових платежів;

3) при доказуванні потрібно починати з простих речей і поступово підходити до більш складних, передбачаючи зв'язок між окремими фактами навіть тоді, коли вони, на перший погляд, не знаходяться між собою в послідовному порядку. Застосування цього правила важливе в тих випадках, де вся справа грунтується на непрямих (побічних) доказах. У процесі розслідування податкових злочинів це може мати місце при доказуванні наміру (умислу), спрямованого на ухилення від оподаткування;

4) при доказуванні слід робити вичерпний огляд наявних фактів (ураховуючи як обвинувальні, так і виправдувальні). Необхідно зазначити, що факти "люблять" рахунок. Правильний рахунок перешкоджає односторонності. Особливо важливо це правило використовувати при визначенні обсягу обвинувачення кожній із службових осіб, які ухилились від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів, а в разі, коли має місце зміна (звільнення, смерть тощо) цих службових осіб за перевірений період, обов'язково, тому що згідно з діючим законодавством України кожна особа несе кримінальну відповідальність тільки за вчинені нею особисто або за її участю протиправні дії[1].

Цих класичних правил достатньо, щоб забезпечити встановлення істини при вирішенні кримінальної справи, порушеної за фактом ухилення від оподаткування.

Л.С. Володимиров рекомендує практикувати даний метод дослідження істини на практиці[2]. Оскільки тільки тоді він буде приносити користь, коли увійде у звичку кожного співробітника оперативної служби податкової міліції як представника органу дізнання та слідчого у злочинах, вчинених у сфері оподаткування, в обов'язки яким законодавець поставив ведення процесу доказування на стадіях досудового слідства у кримінальних справах зазначеної категорії, та коли він постійно застосовуватиметься ними при оцінці всіх доказів у справі.

У даний час у нашій кримінально-процесуальній науці та практиці міцно затвердилася думка про те, що органи досудового слідства не тільки можуть, але й зобов'язані встановити об'єктивну істину у кримінальній справі і, як наслідок, прийти до єдиного правильного, достовірного висновку про обставини, що підлягають доказуванню.

Принцип з'ясування істини – це вимога закону, що зобов'язує слідчого податкової міліції та співробітника оперативної служби податкової міліції, який провадить дізнання, на стадіях досудового слідства всебічно, повно й об'єктивно дослідити обставини справи (ч.1 ст. 22 КПК України) для того, щоб з'ясувати істотні, юридично значущі факти, дати їм правильну правову оцінку й тим самим забезпечити правильне вирішення завдання. Даний принцип є конституційним, бо в Конституції України йдеться про з'ясування істини під час розслідування кримінальної справи (ст. 31) і про забезпечення доведення вини (п. 3 ч. 3 ст. 129). Тільки з'ясувавши істину під час досудового слідства, можна визнати особу винною у вчиненні податкового злочину[3].

У кримінальному процесі (на стадіях досудового слідства) слідчий податкової міліції пізнає, доказує тільки строго визначену частину того,

---

[1] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 199.

[2] Там само.

[3] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 10.

що відбулося в межах, необхідних для виконання поставлених перед ним завдань: розкрити податковий злочин, установити винних і забезпечити справедливе покарання їх судом. Таким чином, об'єктивна істина – це така сукупність знань про обставини справи, що відбиває справжню реальність, яка існує незалежно від нашої свідомості.

1.2. Предмет, межі та мета процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів. Презумпція невинуватості в доказуванні

1.2.1. Предмет процесу доказування

Розслідуючи податкові злочини, необхідно пам'ятати, що доказування і докази є основним змістом кримінального процесу.

Як істина в цілому, так і окремі факти, обставини справи на стадіях досудового слідства встановлюються слідчими податкової міліції (співробітниками оперативних служб як органом дізнання) лише шляхом кримінально-процесуального доказування, під час якого збираються, перевіряються, оцінюються докази й на їх підставі приймаються і обґрунтовуються процесуальні рішення.

Загальне поняття доказування при розслідуванні податкових злочинів та його мети, відповідно до діючого законодавства, можна визначити як діяльність суб'єктів кримінального процесу зі збирання, перевірки й оцінки доказів і їх процесуальних джерел з метою законного, аргументованого та справедливого вирішення кримінальних справ, порушених за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування, а також формування на цій основі певних тез і наведення аргументів для їх обґрунтування або спростування[1].

Кримінально-процесуальний кодекс України регулює процес доказування за допомогою певних норм (статей), які у своїй сукупності називаються доказовим правом.

До системи норм доказового права, що застосовуються в ході досудового слідства входять:

а) норми, що регулюють:

– предмет доказування у кримінальній справі;

– поняття і оцінку доказів;

– процесуальні джерела доказів;

б) норми – принципи кримінального процесу:

– конституційні принципи: законність; рівність усіх учасників кримінального процесу перед законом; державна мова досудового слід-

[1] Михєєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право. Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 36.

ства; повага до гідності особи, невтручання в її особисте та сімейне життя; право людини на свободу та особисту недоторканість; недоторканість житла; таємниця листування, телефонних розмов, телеграфної та іншої кореспонденції; з'ясування істини; забезпечення підозрюваному, обвинуваченому права на захист; презумпція невинуватості; свобода від самовикриття, викриття членів сім'ї чи близьких родичів;

– інші принципи: публічність; забезпечення всім особам, які беруть участь у справі, права на захист їх законних інтересів; вільна оцінка доказів; безпосередність дослідження доказів;

в) норми, що передбачають права й обов'язки суб'єктів кримінального процесу;

г) норми, що регулюють слідчі та інші процесуальні дії зі збирання і перевірки доказів;

ґ) норми, що встановлюють підстави, а також порядок прийняття та обґрунтування процесуальних рішень.

Доказове право вивчається теорією доказів, яка розробляє наукові рекомендації щодо розвитку доказового права та застосування його на всіх стадіях кримінального процесу[1]. Нами буде розглянуто застосування доказового права тільки на стадіях досудового слідства у слідчій, прокурорській та захисній практиці.

Але необхідно пам'ятати, що завдання науки визначається не тільки загальними цілями тієї галузі практики, яким вона слугує, їй притаманна власна специфіка.

Тому найближча та безпосередня мета теорії доказів як науки – отримання та поглиблення знань, які стосуються її предмета, тобто процесу доказування.

У цьому розділі ми будемо розглядати та досліджувати вимоги теорії доказів тільки до предмета доказування у кримінальному процесі. Виходячи з поставлених завдань, визначимо загальне поняття предмета доказування у кримінальному процесі та предмет доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.

Предмет доказування – це узагальнене відображення об'єкта кримінально-процесуального пізнання, здійснюване за допомогою судових доказів[2]. У юридичній літературі сформульовані різні визначення предмета доказування у кримінальному процесі.

Так, Г.М. Миньковський, В.Г. Танасевич і О.О. Ейсман пишуть: "Предмет доказування – система обставин, які відбивають якості та зв'язки

---

[1] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 36.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 98.

події, що досліджується, суттєві для правильного вирішення кримінальної справи і реалізації в кожному конкретному випадку завдань судочинства"[1].

А.С. Кобликов вважає таке визначення не зовсім вдалим, бо воно не розкриває сутності. "Предмет доказування – це сукупність суттєвих для справи обставин, які повинні бути встановлені у процесі доказування у кримінальній справі в інтересах її правильного вирішення", – зазначає він[2].

Приєднуємося до думки М.М. Михеєнка про те, що під предметом доказування на стадіях досудового слідства у кримінальному процесі потрібно розуміти таку сукупність передбачених кримінально-процесуальним законодавством обставин, встановлення яких необхідне для вирішення заяв і повідомлень про злочин та для кримінальної справи в цілому[3].

Згідно з теорією доказів та визначенням, запропонованим М.М. Михеєнком, при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства під предметом доказування слід розуміти таку сукупність передбачених кримінально-процесуальним законом обставин, установлення яких необхідне для вирішення заяв і повідомлень про вчинення злочинів у сфері оподаткування, кримінальної справи в цілому, а також для прийняття процесуальних профілактичних заходів у справі[4].

Сукупність обставин, установлення яких необхідне для вирішення кримінальної справи в цілому, передбачено ст. 64 та 23 КПК України.

Відповідно до вимог ст. 64 КПК України при провадженні досудового слідства по податкових злочинах підлягають доказуванню:

1) подія злочину (час, місце, спосіб та інші обставини вчинення податкового злочину);

2) винність обвинуваченого у вчиненні податкового злочину та мотиви вчинення цього злочину;

3) обставини, що впливають на ступінь і характер відповідальності обвинуваченого, а також інші обставини, що характеризують особу обвинуваченого;

4) характер і розмір шкоди, завданої податковим злочином.

Ці обставини доповнює ст. 23 КПК України, що зобов'язує співробітників оперативних служб, які провадять дізнання, та слідчих податкової міліції в ході досудового слідства виявити причини й умови, які сприяли вчиненню податкового злочину.

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 139.

[2] Кобликов А.С. Законодательство об уголовном судопроизводстве и понятие теории доказательств // Актуальные проблемы доказывания в советском уголовном процессе. – М., 1981. – С. 13.

[3] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 99.

[4] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 132–134.

При розслідуванні податкових злочинів необхідно враховувати, що предмет доказування по злочинах конкретизується ст. 417 КПК України стосовно осіб, які захворіли психічною хворобою після вчинення податкового злочину або вчинили суспільно небезпечні діяння у стані неосудності чи обмеженої осудності.

Таким чином, при розслідуванні податкових злочинів предмет доказування – це система обставин, що відображають властивості та зв'язки досліджуваної події, тобто факту умисного ухилення від оподаткування, суттєвих для правильного вирішення кримінальної справи та реалізації в кожному конкретному випадку завдань досудового слідства. Ці обставини встановлюються шляхом процесуального доказування, тобто за допомогою передбачених законом способів. Визначеність предмета доказування обумовлює мету та межі дослідження[1].

Правильне визначення предмета доказування факту вчинення податкового злочину на стадіях досудового слідства у конкретній кримінальній справі – умова цілеспрямованої діяльності органів досудового слідства (співробітників оперативних служб як органу дізнання та слідчих податкової міліції), забезпечення повноти, всебічності та об'єктивності дослідження обставин справи[2].

Процесуальне законодавство України детально визначає предмет доказування у ст. 64 Кримінально-процесуального кодексу. Назва статті "Обставини, що підлягають доказуванню в кримінальній справі" використовується в значенні "предмет доказування".

Значення предмета доказування на стадіях досудового слідства в працях з кримінального процесу завжди пов'язується з упорядкуванням провадження по справі в цілому, визначенням напрямів та меж дослідження, а також з розробкою тактики та приватної методики розслідування справи, цілеспрямованості версій і слідчих дій[3].

Але М.М. Михеєнко, на нашу думку, справедливо звертає увагу на зміст предмета доказування на стадії порушення кримінальної справи, наголошуючи на його специфічності, яка визначається завданнями зазначеної стадії. Основною (а нерідко і єдиною) обставиною, яку необхідно з'ясувати на стадії порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину, є наявність або відсутність події злочину. У той же час при відмові в порушенні кримінальної справи за нереабілітуючими підставами (давність, амністія тощо) у предмет доказування повинні входити всі підстави, аналогічні зазначеним у ст. 64 КПК України[4].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 139.

[2] Там само.

[3] Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. - М., 1968. – Т. 1 – С. 361.

[4] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К: Вища школа, 1984. – С. 99.

А.Я. Дубинський, на нашу думку, також обґрунтовано пропону. сформулювати обставини, які входять до предмета доказування, стосовно кримінального судочинства в цілому, але обумовити при цьому, що при перевірці заяв і повідомлень про злочини, до порушення кримінальної справи встановлення всіх інших обставин, крім факту вчинення суспільно небезпечного вчинку, проводиться в обсязі, необхідному для прийняття рішення про порушення кримінальної справи або про відмову в цьому[1].

Особливо ці зауваження та пропозиції актуальні при доказуванні фактів вчинення податкових злочинів на стадії порушення кримінальної справи. За цією категорією злочинів не можна на підставі однієї заяви чи повідомлення про вчинення злочину, не призначивши перевірку дотримання податкового законодавства і не отримавши акта перевірки, говорити про наявність події податкового злочину (тобто перевірка в даному випадку потрібна для встановлення обставин, які необхідні для прийняття рішення про порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину або відмову в цьому). При відсутності порушень податкового законодавства у перевіреного суб'єкта господарювання, стосовно якого надійшла заява чи повідомлення про ухилення від оподаткування, відповідно до вимог наказу ДПА України від 1 червня 1998 року № 266, ревізійними службами ДПС складається довідка. У такому випадку негайно приймається рішення про відмову в порушенні кримінальної справи на підставі п. 1 ст. 6 КПК України (за відсутністю події злочину). Аналогічне рішення приймається і у разі відсутності в діях порушників податкового законодавства умислу, спрямованого на ухилення від оподаткування чи виявлення умисного ухилення від оподаткування на загальну суму менше 17 тис. грн. тощо.

Великого значення предмет доказування набуває у якості "направляючої" на стадіях досудового слідства при застосуванні його до окремих слідчих дій (включаючи тактичний їх бік). При розробці приватних методик розслідування у справах різних категорій (наприклад, при розслідуванні економічних злочинів в окремих випадках призначається ревізія з метою доказування факту спричинення майнової шкоди державі діями службових осіб, а при розслідуванні податкових злочинів обов'язково призначається перевірка дотримання податкового законодавства службовими особами суб'єкта господарювання з метою визначення фактів несплати та видів несплачених податків, зборів чи обов'язкових платежів, у результаті чого також завдається майнова шкода державі).

У процесуальній літературі іноді наголошується на наявності в судочинстві, крім предмета доказування, ще і "предмета дослідження" або "предмета пізнання", більш широкого за обсягом[2].

---

[1] Дубинський А.Я. Щодо предмета доказування в радянському кримінальному процесі // Рад. право. – 1983. – № 1. – С. 61.

[2] Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1 – С. 361.

Звичайно, на стадіях досудового слідства не всі обставини, які підлягають встановленню по кримінальній справі за допомогою доказів, входять до предмета доказування. У деяких випадках при доказуванні виникає потреба встановити ряд таких допоміжних фактів, які не включаються до обставин, що підлягають доказуванню. У ході розслідування кримінальної справи вони є лише засобом для встановлення обставин, які є складовою предмета доказування (наприклад, при розслідуванні податкового злочину було встановлено, що фірма-порушник податкового законодавства зареєстрована на ім'я громадянина К, який будучи викликаним органами податкової служби для дачі пояснень з приводу виявлених фактів ухилення від сплати податків пояснив, що рік тому у нього викрали паспорт. Підприємницькою діяльністю він не займається і ніколи не займався. За зробленою заявою про крадіжку органи міліції видали К новий паспорт, який він і пред'явив податківцям. З метою встановлення осіб, які скористались паспортом К для реєстрації фіктивної фірми, було проведено серію оперативних заходів та слідчих дій. Сам факт втрати К паспорта не може бути віднесений до предмета доказування у справі про ухилення від сплати податків. Однак цей факт на певному етапі розслідування був предметом уваги слідчого, не втратив він значення і в подальшому, при перевірці та оцінці показань осіб, які скористались паспортом, викраденим у К, при реєстрації фірми).

Виходячи з викладеної інформації, до обставин, які підлягають доказуванню (предмета доказування) при вчиненні податкових злочинів, слід віднести:

1) подію злочину (наприклад, подія злочину, передбаченого ст. 212 КК України, має місце лише при сукупності таких обов'язкових умов:

– якщо податки, збори чи обов'язкові платежі, які умисно не сплачені, зазначені у ст. 14 або 15 Закону "Про систему оподаткування". Наведений у цих статтях перелік податків, зборів та обов'язкових платежів є вичерпним[1];

– якщо об'єкт оподаткування передбачений законом. У цьому випадку під об'єктом оподаткування треба розуміти об'єкти, які обкладаються встановленими законодавством податками, зборами, іншими обов'язковими платежами (по кожному виду податкового платежу – свій об'єкт оподаткування, зазначений у відповідному законодавчому документі, який встановив даний вид податку, збору та обов'язкового платежу). Об'єктами оподаткування (у загальному розумінні цього поняття) згідно зі ст. 6 Закону "Про систему оподаткування" є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт,

[1] *Про систему оподаткування*: Закон України від 25.06.91 // Закони України. – К., 1998. – Т. 12 – С. 77.

послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна, або її натуральні показники; спеціальне використання природних ресурсів; майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування[1];

– якщо платник податку, збору чи іншого обов'язкового платежу визначений як такий відповідним законодавством, тоді він є суб'єктом вчиненого злочину.

Суб'єктами злочину, передбаченого ст. 212 КК України, можуть бути:

а) службові особи підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, на яких покладені обов'язки по веденню бухгалтерського обліку, представлення податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів (керівники підприємств, установ і організацій, їх заступники, головні бухгалтери та службові особи бухгалтерій);

б) будь-які громадяни, зокрема громадяни-підприємці, які зобов'язані представляти до податкових органів декларації про доходи або сплачувати обов'язкові платежі, збори[2].

Щоб факт податкового злочину був доказаний – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів повинно бути вчинено з прямим умислом і сума несплаченого платежу повинна бути не менше 17 тис. грн.[3]

Також слід точно визначити період часу, в який вчинено ухилення від сплати того чи іншого виду податку, збору чи обов'язкового платежу, враховуючи, чи передбачена була в цей період кримінальна відповідальність за його несплату (наприклад, до 26 лютого 1997 року фізичні особи та приватні підприємці не несли кримінальної відповідальності за несплату податків, тобто суб'єктами відповідальності за ст. 212 (на той період – ст. 148-2) КК України не були);

2) як і при вчиненні будь-якого злочину, передбаченого Кримінальним кодексом України, так і податкових злочинів необхідно доказати винність обвинуваченого.

Потрібно зазначити, що при вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України, його мотиви (що важливо й обов'язково необхідно доказати при вчиненні ряду інших злочинів) значення не мають.

---

[1] Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.91 // Закони України. – К., 1998. – Т. 12 – С. 77; Про введення в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15.01.98 // Закони України. – К., 1999. – Т. 15 – С. 106.

[2] Бойко В.Ф., Кондратьєв Я.Ю, Яценко С.С. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – 6 вид. – Київ: Вид. "А.С.К.", 2000. – С. 11.

[3] Кримінальний кодекс України від 5 лютого 1997 р. // Відомості Верховної Ради. – 1997. – № 12. – С. 102.

Ст. 212 КК України передбачає кримінальну відповідальність (тобто винність особи) не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. Про наявність умислу, спрямованого на ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, можуть свідчити, наприклад, перекручування відомостей в обліковій чи звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійної (офіційної та неофіційної) бухгалтерії; використання банківських розрахунків, про які не повідомлено органи державної податкової служби; підвищення фактичних витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції тощо.

Також при вчиненні податкового злочину час (період) роботи підозрюваного (обвинуваченого) в ухиленні від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів на посаді керівника чи головного бухгалтера (бухгалтера) повинен припадати на період, за який виявлено умисну несплату грошових коштів до бюджетів (цільових фондів). Тобто підозрювана особа конкретно відповідає (визнається винуватою) тільки за особисто (з її вини) несплачені до бюджетів (цільових фондів) податки, збори, інші обов'язкові платежі в період її роботи на цьому підприємстві (в установі, організації). Це правило обов'язкове при притягненні до кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів службових осіб підприємств (установ, організацій) усіх форм власності, якщо вони зареєстровані як суб'єкти господарювання в Україні;

3) до обставин, які впливають на ступінь і характер відповідальності обвинуваченого, а також обставин, що характеризують особу обвинуваченого у вчиненні податкових злочинів, необхідно віднести:

а) вчинення умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за попереднім зговором групи осіб;

б) несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів (незнаходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів) у значних, великих чи особливо великих розмірах – залежно від донарахованих за результатами перевірки, а в подальшому – фактично доказаних слідством несплачених грошових сум як наслідок злочинних дій обвинуваченого.

При цьому слід документально (за допомогою бухгалтерських документів, які відображають фінансово-господарську діяльність перевіреного суб'єкта господарювання) підтвердити розмір (суму) коштів, які фактично не надійшли до бюджету (цільового фонду):

– значний розмір коштів – коли загальна сума несплачених податків, зборів чи обов'язкових платежів у тисячу і більше разів перевищує установлений неоподатковуваний мінімум доходів громадян (17–51 тис. грн.). До 1 вересня 2001 року значний розмір коштів становив суму від 1 700 до 4 250 грн.;

– великий розмір коштів – коли загальна сума несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів у три тисячі і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (51–85 тис. грн.). До 1 вересня 2001 року значний розмір коштів становив від 4 250 до 17 тис. грн.;

– особливо великий розмір коштів – коли загальна сума несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів у п'ять тисяч і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (85 тис. грн. і більше). До 1 вересня 2001 року особливо великий розмір коштів становив від 17 тис. грн. і більше[1];

4) попередню судимість особи, яка вчинила податковий злочин.

Варто зазначити, що особа повинна бути судима тільки за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, тобто за злочини, передбачені ст. 212 КК України (до 1 вересня 2001 року – ч. 3 ст. 148-2 КК України), й судимість у неї повинна бути не знята і не погашена в установленому законом порядку;

5) характер і розмір шкоди, завданої в результаті вчинення податкового злочину, – це розмір шкоди, заподіяної державі несплатою податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що дорівнює сумі умисно несплачених коштів. Розміри коштів, які законодавець вважає кваліфікуючими при вчиненні податкових злочинів (наведені вище):

– значний розмір;

– великий розмір;

– особливо великий розмір.

Крім того, діями службових осіб шкода при вчиненні податкових злочинів завдається інтересам юридичної особи.

Вираження ця шкода знаходить у сумах штрафів та пені, нарахованих юридичній особі податковою службою за несплату податків, зборів та обов'язкових платежів.

Законодавець кваліфікує шкоду, завдану юридичній особі, як істотну шкоду, коли заподіяні матеріальні збитки в сто і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян (від 1700 грн. і більше), а також як тяжкі наслідки, коли завдаються юридичній особі збитки, що за своїм розміром у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян (від 4 250 грн. і більше) відповідно до вимог ст. 364 КК України – у редакції Закону України № 2341-111 від 5 квітня 2001 року, що діє з 1 вересня 2001 року (у редакції Закону України від 28.01.94 № 3888-12, який діяв до 1 вересня 2001 року, істотна шкода становила – від 85 до 425 грн., а тяжкі наслідки – від 425 грн. і більше).

[1] Закон України від 5 лютого 1997 р. // Відомості Верховної Ради. – 1997. – № 12. – С. 102.

Слід пам'ятати співробітникам оперативних служб як органу дізнання та слідчим податкової міліції, що при вчиненні податкових злочинів практично завжди наявне зловживання службових осіб, які вчинили податкові злочини, своїм службовим становищем та службове підроблення. Тому необхідно також доказати розмір шкоди, завданої службовими особами керованим (очолюваним) ними підприємствам, установам та організаціям (юридичним особам). Тобто знати, що має місце ідеальна сукупність вчинення злочинів, передбачених статтями 212, 364 та 366 КК України (до 1 вересня 2001 року – статтями 148-2, 165 і 172 КК України), яка потребує збору відповідного обсягу доказів, що перелічені вище.

При кваліфікації злочинів, вчинених у сфері оподаткування, необхідно враховувати дію кримінального закону в часі.

Так, за загальними правилами злочинність і караність діяння визначаються законом про кримінальну відповідальність, який діяв на час вчинення цього діяння (ч. 2 ст. 5 КК України).

Керуючись викладеним та враховуючи, що після прийняття нового Кримінального кодексу України з 1 вересня 2001 року нижча межа завданої шкоди в результаті умисної несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України) піднялася від 1 700 до 17 тис. грн., а при вчиненні службових злочинів – від 85 до 1 700 грн. (ст. 364, 366 КК України), умисні дії порушників податкового законодавства необхідно кваліфікувати за новою редакцією ст. 212, 364 та 366 КК України.

Для наочності та зручності користування у монографії номери статей та розміри завданої шкоди наведені у редакції Кримінальних кодексів України 1960 та 2001 років.

1.2.2. Межі процесу доказування

Розслідуючи податкові злочини, необхідно пам'ятати, що з предметом доказування тісно пов'язане поняття меж доказування (дослідження) обставин кримінальної справи[1].

Окремі процесуалісти ототожнюють ці поняття. Так, Р.Д. Рахунов писав: "Межі доказування – це менш вдалий вираз обставин, які підлягають доказуванню по кримінальній справі"[2]. Таке розуміння меж доказування не знайшло підтримки в юридичній літературі та було піддане обґрунтованій критиці, тому що предмет і межі доказування –

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 104–105.

[2] Кобликов А.С. Законодательство об уголовном судопроизводстве и понятие теории доказательств // Актуальные проблемы доказывания в советском уголовном процессе. – М., 1981. – С. 13.

поняття, хоча і взаємопов'язані, але не рівнозначні. Кожне з них має притаманний тільки йому юридичний зміст і призначення у кримінально-процесуальному доказуванні[1].

Як уже зазначалось вище, **предмет доказування** у кримінальному процесі – це сукупність обставин, що підлягають встановленню з метою вирішення заяв та повідомлень про вчинення злочинів, кримінальних та інших справ, прийняття заходів щодо запобігання злочинам[2].

Межі доказування визначають глибину, ступінь дослідження цих обставин, коло, обсяг доказів та їх джерел, доказових фактів, процесуальних дій, необхідних для цього[3]. "Коли предмет доказування розглядати як межі дослідження обставин справи по горизонталі, то межі доказування, що визначають глибину їх дослідження, можна умовно визначити як кордони по вертикалі," – зазначає Л.М. Карнєєва[4].

У юридичній літературі поширена думка, що предмет і межі доказування співвідносяться між собою як мета і засіб її досягнення[5].

Таким чином, **при розслідуванні податкових злочинів під межами доказування необхідно розуміти** такий обсяг доказового матеріалу (доказів та їх джерел), який забезпечує надійне, достовірне встановлення всіх обставин, що стосуються предмета доказування, правильне вирішення справи про умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів і прийняття процесуальних заходів для запобігання подальшому вчиненню злочинів у сфері оподаткування.

Неправильне визначення меж доказування у справі може призвести до звуження чи безпідставного розширення предмета доказування.

Звуження меж доказування призводить до того, що деякі обставини, які входять до предмета доказування, будуть недостатньо досліджені через прогалини в доказовому матеріалі або їх не можна буде визнати встановленими внаслідок недостатньої глибини їх дослідження, що не забезпечує надійності висновків.

Безпідставне розширення меж доказування веде до невиправданої надмірності доказової інформації, тобто збирання доказів, які не стосуються справи, або встановлюють обставини, що вже надійно доведені.[6]

Стосовно розслідування податкових злочинів, межі доказування (дослідження) у кримінальній справі окреслені обсягом інформації, викла-

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 104–105.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Карнеева Л.М. Привлечение к уголовной ответственности // Законность и обоснованность. – М., 1971. – С. 104.

[5] Михеенко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 135.

[6] Там само.

деної в акті перевірки дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання.

Тобто в об'ємі порушень податкового законодавства, виявлених у ході перевірки і викладених в акті, визначаються межі доказування, коло та обсяг доказів та їх джерел, необхідних для дослідження обставин справи. А звідси – й обсяг доказового матеріалу, що забезпечить надійне, достовірне встановлення всіх обставин, що стосуються доказування факту вчинення податкового злочину, а потім і правильне вирішення справи.

Таким чином, для розслідування податкових злочинів закон не дає переліку слідчих дій, які необхідно провести обов'язково. Тому способи збирання та фіксації доказів обираються слідчим виходячи з обставин конкретної кримінальної справи. Але межі доказування будуть завжди окреслені висновками, зробленими податковою службою щодо порушень податкового законодавства суб'єктом господарювання, які викладені в акті перевірки. У разі виявлення слідчим інших порушень податкового законодавства (не відображених в акті перевірки, що став підставою для порушення кримінальної справи) потрібно призначити додаткову або повторну перевірку дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, після чого можна говорити про розширення меж доказування по кримінальній справі, яка розслідується, чи порушення ще однієї кримінальної справи – у разі виявлення інших (неподаткових) злочинів.

1.2.3. Презумпція невинуватості в доказуванні

Презумпція невинуватості (латин. praesumptio – припущення) – принцип кримінального процесу, згідно з яким підозрюваний, обвинувачений, підсудний вважається невинним, поки його вина у вчиненні злочину не буде доведена в передбаченому законом порядку і визнана вироком суду, що набрав законної сили[1].

Норма, закріплена в ч. 2 ст. 15 КПК України, відповідає конституційному принципу презумпції невинуватості, згідно з яким особа вважається невинною у вчиненні злочину і не може бути підлана кримінальному покаранню, доки її провину не буде доведено в законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду (ч. 1 ст. 62 Конституції України).

Виходячи з положень юридичного змісту **принципу презумпції невинуватості**, запропонованих М.М. Михеєнком, вважаємо, що при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства він складається з таких правил:

а) обов'язок доказувати винність підозрюваного у вчиненні податкового злочину лежить на співробітниках оперативних служб (як органу дізнання) та слідчих податкової міліції;

[1] Юрид. словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученко. – Київ: Фемина, 1996. – С. 524.

б) обвинувачений не повинен доводити свою невинність або меншу провину в умисному ухиленні від оподаткування, а також наявність обставин, що виключають його кримінальну відповідальність;

в) обвинувачення у вчиненні податкового злочину не може грунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях;

г) усі сумніви щодо доведеності вини особи в умисному ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів тлумачаться на її користь;

г) притягнення особи до участі у справі у якості підозрюваного або обвинуваченого, застосування до неї арешту чи іншого запобіжного заходу не повинні розцінюватись як доказ її вини у вчиненні податкового злочину, як покарання винного;

д) до остаточного вирішення кримінальної справи й офіційного визнання особи винною у вчиненні податкового злочину з обвинувачним не можна поводитися як з винним, а також публічно у засобах масової інформації та у будь-яких офіційних документах твердити, що він є злочинцем[1].

В історії законодавства презумпція невинуватості вперше була відображена і закріплена в Декларації прав людини і громадянина в 1789 році за часів Французької буржуазної революції та у 1791 році включена до Конституції Франції. У цих актах поняття презумпції невинуватості було відображено наступним чином: "Кожна особа вважається невинною, поки її не об'являть винною, а в разі необхідності її арешту будь-яка суворість, яка не є необхідною для його забезпечення, повинна суворо каратись законом".

У міжнародних правових актах презумпція невинуватості відображена у ст. 11 прийнятої Генеральною Асамблеєю ООН 10 грудня 1948 року Загальної декларації прав людини: "Кожна особа, яка звинувачується у вчиненні злочину, має право визнаватись невинною до тих пір, поки її винність не буде встановлена законним порядком шляхом гласного судового розгляду, у ході якого їй будуть забезпечені всі можливості для захисту"[2].

Більш стисле формулювання презумпції невинуватості наведене в прийнятому Генеральною Асамблеєю ООН 16 грудня 1966 року і ратифікованому рядом держав міжнародному пакті про цивільні та політичні права: "Кожний обвинувачений у кримінальному злочині має право вважатись невинним, поки його винність не буде доведена згідно із законом"[3].

Істотний аспект даного принципу в подальшому отримав свій вираз у ст. 160 Конституції СРСР 1977 року: "Ніхто не може бути визнаний винним у вчиненні злочину, а також підданий кримінальному покаранню інакше, як за вироком суду й відповідно до закону".

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 55–56.

[2] Международное право в документах. – М., 1982. – С. 304.

[3] Международное право в документах. – М., 1982. – С. 323.

Презумпція невинуватості зовсім не забороняє співробітникові оперативної служби, який провадить дізнання, чи слідчому податкової міліції, прокурору викривати обвинуваченого у вчиненні податкового злочину, доказувати його винність. Але вона забороняє оголошувати обвинуваченого винним до тих пір, доки його винність не буде доведена в законному порядку і встановлена обвинувальним вироком суду (ст. 62 Конституції України).

Приєднуємося до думки М.М. Михеєнка і вважаємо, що всі наведені положення складають сутність принципу презумпції невинуватості, його юридичний зміст і забезпечують його реальність, корисність для практики розслідування податкових злочинів, гуманістичну спрямованість, високе моральне та етичне призначення. Вони свідчать про те, що в українському кримінальному процесі принцип презумпції невинуватості – не декларація, а важлива гарантія прав людини, укріплення законності та правопорядку[1].

1.3. Поняття і місце доказів при розслідуванні податкових злочинів. Відносність і допустимість доказів

1.3.1. Поняття і місце доказів при розслідуванні податкових злочинів

Відповідно до вимог теорії доказів та Кримінально-процесуального кодексу України доказами у кримінальній справі про вчинення податкового злочину є будь-які фактичні дані, на підставі яких у визначеному законом порядку співробітники оперативних служб (як органи дізнання) та слідчі податкової міліції встановлюють наявність або відсутність суспільно небезпечного діяння, вчиненого у сфері оподаткування, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи (ст. 65 ч. 1 КПК України).

Л.Є. Володимиров у своїй праці "Учення про кримінальні докази" дає наступне визначення доказів: "Кримінальним доказом є будь-який факт, що своїм призначенням повинен викликати у судді впевненість в існуванні чи неіснуванні будь-якої обставини, яка складає предмет судового дослідження"[2].

При цьому цікаве пояснення дається поняттю "факт".

Звертаючись до слова **"факт"**, Л.Є. Володимиров пояснює, що під це визначення підпадає[3]:

– будь-яка річ, стан речей, співвідношення речей, тобто будь-яке явище, яке може бути сприйняте нашими почуттями;

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 55-56.

[2] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 133.

[3] Там само. – С. 135-136.

– будь-який психічний стан, який може бути предметом нашої свідомості.

Л.Є. Володимиров наводить наступні приклади фактів: "Те, що існують предмети, розташовані у певному порядку, є факт; те, що людина бачила чи чула щось, є факт; що особа дотримується певної думки, має певний намір, діє сумлінно, кохає, ненавидить, сприймає в цей час певний стан, знаходилась у певному стані здоров'я, мала певну репутацію – все це факти. Тобто все, що наповнює світ речовий, все, що може бути нами сприйнято з світу духовного, може складати кримінальний доказ"[1].

Докази, як фактичні дані, можуть поділятись на:

– прямі та непрямі;

– обвинувальні й виправдувальні;

– первинні та похідні[2].

Первинними і похідними можуть бути як фактичні дані, так і їх джерела.

Підставою для поділу доказів на прямі та непрямі (побічні) є їх відношення до обставини, яка підлягає доказуванню.

Прямі докази безпосередньо вказують на цю обставину або ж на її відсутність.

Непрямі (побічні) докази не менш суттєві, ніж прямі, але користуватися ними складніше. Треба, щоб вони були тісно взаємопов'язані, створювали систему доказів, де кожний непрямий доказ був би ніби кільцем нерозривного ланцюга[3].

Л.Є. Володимиров називає прямим доказом такий, "що грунтується на чуттєвому сприйнятті безпосередньо (суддею) або за допомогою інших людей (повідомленому судді); непрямим доказом (улікою) називає таку обставину, з якої робиться висновок стосовно відшукуваного факту"[4].

Таким чином, у прямому доказі зміст його отримується або безпосередньо сприйняттям слідчого (судді) (наприклад, особистий огляд місця події, документа тощо), або за допомогою сприйняття іншими людьми – свідками, авторами письмових документів, самим обвинуваченим (підсудним).

При розслідуванні податкових злочинів мають місце як прямі, так і непрямі (побічні) докази. Так, внесення неправильних відомостей у документи, пов'язані з обчисленням і сплатою обов'язкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів (до податкових декларацій, розрахунків, звітів і балансів тощо), робить ці документи прямими доказами умисного ухилення від сплати податків, зборів чи обов'язкових платежів службовими особами суб'єкта господарювання чи приватним підприємцем.

---

[1] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 135–136.

[2] Михеєнко М.М., Молдован В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 39–40.

[3] Там само.

[4] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 144–145.

Статутні документи, накази про призначення (звільнення) службових осіб-суб'єктів господарювання, службові інструкції, бухгалтерська документація, яка засвідчує факти фінансово-господарської діяльності підприємства, – це непрямі (побічні) докази вчинення податкового злочину, що тісно взаємопов'язані та створюють систему доказів вчинення податкового злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Залежно від підозрювання (обвинувачення) у вчинні злочину, обставин, що обтяжують або пом'якшують відповідальність, докази класифікуються на обвинувальні та виправдувальні.

Обвинувальні докази вказують на те, що злочин було вчинено саме цією особою, а також на наявність обтяжуючих обставин[1].

Так, при розслідуванні податкових злочинів виявлення доказів, які підтверджують збільшення фактичних витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, коли це тягне за собою, відповідно, зменшення суми валових доходів, які підлягають обкладанню податком на прибуток, буде свідчити про наявність обвинувальних доказів вчинення податкового злочину підозрюваними службовими особами у кримінальній справі.

Попередня судимість службової особи за злочин, передбачений ст. 212 КК України (до 1 вересня 2001 року – ч. 3 ст. 148-2 КК України), за наявності вироку, який набув законної сили, за умови, що судимість у цієї особи не знята і не погашена у встановленому законом порядку, також буде обвинувальним доказом при вчиненні аналогічного (податкового) злочину й обтяжливою вину обставиною.

Обвинувальні докази, зібрані слідчим у кримінальній справі, повинні бути настільки переконливими, щоб судді були впевненими у винності підсудного.

Виправдувальні докази свідчать про те, що:

- події злочину не було;
- особа до неї не причетна;
- обставини пом'якшують вину.

Наприклад, алібі є прямим виправдувальним доказом[2].

При вчиненні податкових злочинів доказаний факт здійснення директором, без відома головного бухгалтера, фінансово-господарської операції та непередача документів, які стосуються цієї операції, до бухгалтерії, що потягло непроведення (невідображення) її результатів у регістрах бухгалтерського обліку та, як наслідок, несплату належних податків, є виправдувальним доказом непричетності головного бухгалтера до ухилення від сплати податків юридичною особою, від імені якої в даному випадку виступив директор.

---

[1] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 39–40.

[2] Там само.

До виправдувальних доказів слід відносити також пред'явлення всіх доказів, які "підкопують" будівлю обвинувачення. На обвинуваченому не лежить обов'язок подавати виправдувальні докази; він має повне право обмежитися послабленням обвинувальних даних. Достатньо, якщо він покаже, що обвинувальні докази не тільки є не достовірними, але й не мають високої імовірності. Оскільки держава є обвинувачем, вона і повинна довести винність підозрюваного. Будь-який сумнів у винності підозрюваного повинен тлумачитись на його користь. Отже, виправдувальний доказ повинен бути лише настільки вагомим, щоб порушити розумний сумнів[1].

Таким чином, якщо головний бухгалтер підприємства, не сплативши податки і бажаючи уникнути кримінальної відповідальності за свої дії (або з інших причин), починає стверджувати, що отримав на це вказівку від керівника підприємства, яка при цьому нічим не посвідчена, а сам керівник заперечує свою причетність до ухилення від сплати податків, у разі відсутності інших доказів, направлених на підтвердження вини керівника в ухиленні від оподаткування, дії керівника слідчим будуть кваліфіковані не інакше як службова недбалість за ст. 367 КК України (до 1 вересня 2001 року – ст. 167 КК України (халатність).

За джерелом одержання відомостей про факти (докази), за характером формування джерела доказів докази та їх джерела бувають:

– первинними;

– похідними.

Первинні докази та їх джерела ще називають першоджерелами. Наприклад, оригінал накладної, поставка товарів за якою не була відображена (проведена) в регістрах бухгалтерського обліку, буде первинним доказом факту ухилення від сплати податків шляхом невідображення результатів цієї фінансово-господарської угоди по бухгалтерії та податковій звітності підприємства за перевірений період. Також первинним доказом у даному випадку будуть і показання свідка-очевидця укладання угоди та подальшого виконання її умов (тобто фактичної поставки товарів).

Похідні докази мають місце, коли вилучається копія бухгалтерського документа або свідок дає показання "з чужих слів" про дії очевидцем яких він не був. Похідні докази та джерела доказів можуть бути цінними засобами процесуального пізнання, корисними, зокрема, при перевірці повноти й правильності першоджерела (наприклад, показань свідка-очевидця, обвинуваченого, змісту оригіналу документа, наданого перевіряючим підприємством-порушником податкового законодавства).

Правил про значення доказів при визнанні особи винною у вчиненні злочину не існує, бо наскільки б вони не вважались правильними, вони не можуть бути придатними до всіх випадків дійсності, тому що ніяким

[1] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 135–136.

правилом, в якій би повній та обдуманій формі воно не було викладене, не можна замінити живого сприйняття того, що справедливо чи істинно в кожному конкретному випадку[1].

У ряді закордонних законодавств, на відміну від українського та російського, не міститься чіткого визначення поняття доказів, тому що це не має значення для судочинства цих країн. Так, відповідно до англійського та американського судочинства сторонам у процесі належить довести наявність факту за ступенем імовірності, тобто те, що він мав місце "більш імовірно, ніж не мав". Таким чином, про досягнення об'єктивної істини, як цілі процесу доказування, не йдеться.

Характерним прикладом для розуміння ставлення до поняття доказів у теорії доказового права зарубіжних країн є визначення доказів, наведене П. Мерфі, який вважає, що до доказів можуть бути віднесені "будь-які матеріали, які направлені на те, щоб переконати суд у правдивості або ймовірності деяких фактів, наведених йому"[2].

Таке трактування доказів не є визначенням цього поняття як правової категорії. Воно базується на цілі доказування, яка носить суто прагматичний характер – примусити суд повірити в наявність будь-яких обставин, а тому доказ – це те, що може переконати в наявності чи відсутності певного факту. Однак не слід вважати, що доказом в англо-американському праві може бути все, що завгодно. Незважаючи на те, що ні теоретично, ні законодавчо поняття доказів не розробляється, докази мають певні властивості. Як і в українському, так і російському праві докази повинні бути відносними, допустимими, отриманими в певній процесуальній формі[3].

Українське та російське законодавство не виділяє доказове право з кримінально-процесуального права, на відміну, наприклад, від законодавства Англії та США. У США існують Федеральні правила про докази для судів та магістратів США, в Англії – Закон про поліцію та докази у кримінальних справах 1984 року.

У країнах з романо-германською системою права – Італії, Франції, Німеччині, Нідерландах – як і в Україні та Росії, норми доказового права зосереджені в кодифікованих кримінально-процесуальних законодавчих актах – кримінально-процесуальних кодексах.

Таким чином, в українському кримінально-процесуальному законодавстві приділяється першочергове значення поняттю доказів, бо без з'ясування питання, "що є доказом", неможливо зрозуміти сутність доказового права.

Деякі закордонні законодавства (особливо Англії та США) ігнорують такий підхід, вважаючи, що більш важливішим у доказовому праві є зав-

---

[1] Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1 – С. 361.
[2] Там само.
[3] Решетнікова І.В. Доказове право США і Англії. – Єкатеринбург, 1997. – С. 53.

дання детальної регламентації: як і у зв'язку з чим в суді можна заявляти заперечення.

Порядок проведення слідчих та інших дій, направлених на збирання доказів, передбачений українським законодавством, в основному співпадає з порядком, прийнятим у процесуальному законодавстві зарубіжних країн[1].

Але є різниця, яка має принциповий характер. У ряді випадків український процес та положення теорії доказів є більш справедливими, відповідають вимогам захисту прав людини та громадянина.

Так, згідно з українським процесом, фактичні дані не можуть бути прийняті в якості доказів у разі невстановлення джерела їх отримання. У той же час у ряді європейських країн спостерігається порушення цього правила.

У деяких країнах допускаються як докази відомості про "погану репутацію обвинуваченого", наприклад, у Японії, США, Канаді, Португалії.

Українське законодавство даних про репутацію обвинуваченого як доказів його вини не знає і не допускає[2].

1.3.2. Відносність і допустимість доказів

Поняття допустимості та відносності є основними для вирішення питання про придатність чи непридатність фактичних даних для використання їх як доказів у кримінальній справі про вчинення податкового злочину.

Вони є взаємопов'язаними та взаємообумовленими якостями, ознаками доказів, допустимість і відносність характеризують їх різні сторони.

Допустимість є придатністю доказу з погляду законності джерел, методів та прийомів його отримання.

Під відносністю доказу розуміється наявність зв'язку цього доказу за змістом з предметом доказування при розслідуванні податкового злочину або допоміжними фактами, які сприяють його встановленню[3].

В.Є. Володимиров у своєму "Ученні про кримінальні докази" дає поняття відносності доказів, при цьому проводить аналогію з англійською теорією доказів.

Так, за В.Є. Володимировим, "між обставиною, яка є доказом, і кримінальною справою, яка розглядається, повинен бути тісний зв'язок.

Цей зв'язок обставин з предметом доказування називається відносністю"[4].

При розслідуванні податкових злочинів основними складовими предмета доказування будуть види і суми податків, зборів та інших

---

[1] Решетнікова І.В. Доказове право США і Англії. – Єкатеринбург, 1997. – С. 53.

[2] Там само.

[3] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 228–229.

[4] Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 182.

зобов'язкових платежів, які у відповідний час (податковий період) фактично не надійшли до бюджетів та державних цільових фондів у результаті умисних дій осіб, відповідальних за їх нарахування та перерахування.

Виходячи з цього, при вчиненні податкових злочинів обставини, які відносяться до справи, можуть знаходитись з предметом доказування:

1) у відношенні причини або слідства (наприклад, з причини підробки податкової накладної (зменшення зазначеної в накладній суми ПДВ, фактично сплаченої покупцем) наслідком стало заниження податкового зобов'язання платника податку (продавця);

2) бути причиною одних і тих же наслідків (наприклад, підробка первинних бухгалтерських документів службовими особами, а також непроведення (невідображення) за регістрами бухгалтерського обліку певних фінансово-господарських операцій стали причиною ухилення підприємства від сплати податків, тобто призвели до недонадходження, відповідно, суми грошових коштів до державного бюджету);

3) бути наслідком однієї і тієї ж причини (наприклад, з причини, тобто з метою ухилення від сплати податків, не оформляються первинні бухгалтерські документи, які свідчать про фінансово-господарську операцію, не передаються до бухгалтерії угоди купівлі-продажу товарів, не оприбутковуються грошові кошти, отримані за реалізований товар, у касі продавця тощо).

Між фактами може бути і таке відношення, у силу якого одна обставина доказує, що інше могло або не могло існувати, тобто, що воно ймовірне або не ймовірне (наприклад, головний бухгалтер підприємства, що перевіряється, не могла оприбуткувати грошові кошти за реалізований товар і, відповідно, відобразити їх суму у валовому доході підприємства, що перевіряється, тому що вона не знала про угоду, яку уклали директор її підприємства з іншим підприємством-партнером. При цьому матеріалами кримінальної справи також доказано, що про наявність реалізованого товару не було відомо нікому, крім сторін, які домовлялись, так само як і не відомо було про розрахунок готівкою).

Ведучи розмову про зв'язок доказів з предметом доказування, не можна не помітити, що питання про такий зв'язок виникає не у випадках, коли є прямі докази, а коли йдеться про непрямі (побічні) докази (уліки), які спираються на приблизні узагальнення (наприклад, головний бухгалтер стверджує, що на угоді від її імені кимось вчинено підпис. Вона в цей день знаходилась у відрядженні, про що свідчать відповідні проїзні та інші документи. Директор же, навпаки, стверджує і наполягає на своїх показаннях, що укладання угоди доручив особисто головному бухгалтерові. Сама наявність підпису на угоді та показання директора – уліки проти головного бухгалтера. Для остаточного вирішення цього протиріччя (усунення алібі головного бухгалтера та підкріплення улік) необхідні не тільки проведення почеркознавчої експертизи, але й пред'явлення на

впізнання особі, яка укладала угоду, головного бухгалтера, яка відмовляється від підпису, а також проведення ще цілого ряду слідчих дій, щоб довести, що головний бухгалтер знала про угоду, особисто засвідчила факт укладання даної угоди своїм підписом й умисно, маючи намір ухилитися від сплати податків, не відобразила її результати в бухгалтерських документах підприємства, що і призвело до ненадходження певної суми податків до бюджету).

Таким чином, слідчий повинен зібрати такі докази вини особи, щоб судді визначили винність підсудного за внутрішнім своїм переконанням, заснованим на обговоренні в сукупності всіх обставин справи. Питання про те, чи складає наведений факт "обставину справи", тобто чи мав він відношення до справи, вирішується в кожному окремому випадку слідчим, а в подальшому – судом, якому навряд чи при цьому можуть бути надані для керівництва будь-які вичерпні правила.

При оцінці доказу з точки зору його допустимості, розслідуючи податкові злочини на стадіях досудового слідства, необхідно переконатися у наступному:

1) чи передбачене КПК України джерело отримання цього доказу (ч. 2 ст. 65 КПК України);

2) чи не було порушень процесуального закону при його одержанні;

3) чи позначились або могли позначитися процесуальні порушення, якщо вони були допущені, на достовірності й повноті відомостей, які містить дане джерело[1].

КПК України встановлює певний порядок проведення слідчих дій та інших передбачених законом заходів, які застосовуються з метою збирання доказів вини особи у вчиненні злочину. Тільки при дотриманні цього порядку зібрані докази визнаються допустимими.

У загальному вигляді критерій допустимості сформульований у ч. 3 ст. 62 Конституції України: "Обвинувачення не може грунтуватися на доказах, одержаних незаконним шляхом, а також на припущеннях".

У КПК України передбачено вичерпний перелік видів процесуальних джерел доказів, з яких при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства використовуються:

– показання свідка;
– показання підозрюваного (обвинуваченого);
– висновки експерта;
– речові докази;
– протоколи слідчих дій;

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України: за станом законодавства та постанов Пленуму Верховного Суду України на 15 серпня 1997 р. / Відп. редактори В.Ф. Бойко, В.Г. Гончаренко. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 117.

– протоколи з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів;

– інші документи (ч. 2 ст. 65 КПК України).

Посилання слідчого податкової міліції в обвинувальному висновку на дані, одержані з інших джерел, є недопустимими, оскільки вони не мають доказової сили.

Також КПК України містить вичерпний перелік способів фіксації доказів на стадіях досудового слідства, а саме: складання протоколів слідчих дій (ст. 84 КПК України), винесення постанов про приєднання до справи предметів і документів, застосування фото-, кінозйомок, звуко-, відеозапису, виготовлення планів, схем, зліпків та відбитків слідів (ст. 85, 85-1, 85-2, 114 КПК України).

Докази, одержані з грубим порушенням норм КПК України, які регулюють процес доказування, конституційних та інших прав громадян, а тим більше одержані шляхом злочинного порушення норм, які визначають умови й порядок збирання і перевірки доказів, завжди викликають сумнів щодо їх достовірності й недопустимі для використання у кримінальному процесі (наприклад, наявність ксерокопій бухгалтерських документів у сторонніх осіб при відсутності їх оригіналів у підприємства-платника податків. При неможливості віднайти органами податкової міліції інші докази та їх джерела, які підтверджували б причетність підприємства, що перевіряється, до укладання угод і отримання матеріальних цінностей згідно з документами, ксерокопії яких надані органам податкової міліції, не можуть бути підставою для порушення кримінальної справи за ознаками ст. 212 КК України стосовно даного підприємства з причини неможливості визначитися із законністю джерел їх отримання).

Таким чином, можна сформулювати наступні підстави для визнання доказів не допустимими на стадіях досудового слідства згідно з українським кримінально-процесуальним законодавством.

Доказ, отриманий неналежним суб'єктом

Це може мати місце у випадках, коли слідча дія, у ході якої отриманий доказ, проведена:

а) співробітником оперативної служби податкової міліції без письмового окремого доручення слідчого, у провадженні якого знаходиться кримінальна справа, на її проведення (наприклад, допит свідка-бухгалтера, який відповідав на підприємстві, що перевірялося, за оприбуткування матеріальних цінностей, виїмка первинних бухгалтерських документів та допит службових осіб підприємства-партнера в ході проведення зустрічної перевірки тощо);

б) слідчим податкової міліції (співробітником оперативної служби як органом дізнання) по кримінальній справі, що не знаходиться у нього у провадженні, без письмового доручення слідчого, який розслідує цю справу

(наприклад, після передачі кримінальної справи у слідчий підрозділ співробітник оперативної служби податкової міліції, який її порушив (чи слідчий, який раніше розслідував дану справу), продовжує допитувати службових осіб підприємства-порушника податкового законодавства, проводить виїмку первинних бухгалтерських документів і т. п.);

в) слідчим, який не прийняв кримінальну справу до свого провадження (наприклад, кримінальна справа надійшла від співробітника оперативної служби податкової міліції, який її порушив, чи іншого слідчого), тобто без винесення постанови про прийняття справи до свого провадження слідчий провів слідчу дію;

г) слідчим, який не включений до складу слідчої групи, що розслідує кримінальну справу (наприклад, коли порушується особливо складна справа за фактами умисного ухилення від оподаткування, розслідування її доручається декільком слідчим. Слідчі, які не входять до складу цієї групи, без наявності окремого доручення не мають права провадити слідчі дії);

ґ) особою (співробітником оперативної служби податкової міліції як органом дізнання, слідчим, прокурором), яка підлягає відводу згідно з вимогами ст. 58 та 60 КПК України;

д) співробітником оперативної служби податкової міліції як органом дізнання у справах, досудове слідство з яких обов'язкове, але в межах встановленого 10-денного терміну (тобто вимоги ст. 108 ч. 2 КПК України). Це може мати місце у разі порушення оперативними службами податкової міліції як органом дізнання кримінальної справи за ознаками ч. 2–3 ст. 212, ст. 204, 207, 208, 209, 216 та 218 КК України.

Докази, отримані на стадіях досудового слідства в результаті не передбачених українським законодавством слідчих дій

КПК України встановлює вичерпний перелік слідчих дій, за допомогою яких співробітник оперативної служби податкової міліції як орган дізнання та слідчий податкової міліції на стадіях досудового слідства збирають докази при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування. Це затримання і допит підозрюваного, допити свідків, обвинуваченого, експерта, очна ставка, пред'явлення для впізнання, обшук, виїмка, огляд, освідування, відтворення обстановки та обставин події, призначення експертизи. Тому докази, отримані в ході слідчих дій, не передбачених процесуальним законом України, визнаються недопустимими. Наприклад, доказ, отриманий у ході "перевірки показань на місті", не буде визнаний допустимим.

Докази, отримані на стадіях досудового слідства з джерел, не передбачених законом

Як зазначалось вище, вичерпний перелік джерел доказів законодавцем наведений у ч. 2 ст. 65 КПК України. Тому докази, отримані на стадіях

досудового слідства в ході розслідування податкових злочинів з інших джерел, вважаються недопустимими.

Необхідно зупинитись на проблемі використання результатів оперативно-розшукової діяльності у процесі доказування по кримінальних справах, порушених за фактами вчинення податкових злочинів.

З 29 червня 2001 року ст. 66 КПК України, що регламентує порядок збирання і подання доказів, доповнена частиною третьою такого змісту: "У передбачених законом випадках особа, яка проводить дізнання, слідчий, прокурор і суд у справах, що перебувають у їх провадженні, вправі доручити підрозділам, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, провести оперативно-розшукові заходи чи використати засоби для отримання фактичних даних, які можуть бути доказами в кримінальній справі".

У ст. 10 Закону України "Про оперативно-розшукову діяльність" від 18.02.92 також принципово позитивно вирішено питання про можливість використання результатів оперативно-розшукової діяльності у процесі доказування у кримінальних справах.

Їх використання при доказуванні податкових злочинів можливе при дотриманні наступних умов: результати оперативно-розшукової діяльності повинні бути отримані у ході проведення оперативно-розшукових заходів, вичерпний перелік яких наведено у ст. 8 Закону: опитування громадян; наведення довідок; збір зразків для порівняльного дослідження; перевірочна (контрольна) закупка; дослідження предметів та документів; спостереження; ототожнення особи; обстеження приміщень, будівель, ділянок місцевості та транспортних засобів; контроль поштових відправлень, телеграфних та інших повідомлень; прослуховування телефонних переговорів; зняття інформації з технічних каналів зв'язку; оперативне впровадження; контрольована поставка; оперативний експеримент.

Оперативно-розшукові заходи повинні бути проведені на підставі вимог ст. 6 Закону. Ними при розслідуванні податкових злочинів є:

1) наявність порушеної кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину;

2) відомості про ознаки протиправних дій у сфері оподаткування, що готуються, здійснюються або здійснилися, а також про осіб, які їх підготували, здійснюють чи здійснили, якщо про них дізнались оперативні служби податкової міліції та інші органи, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, але при цьому відсутні достатні дані для вирішення питання про порушення кримінальної справи; про осіб, які переховуються від органів дізнання, слідства, суду або ухиляються від кримінальної відповідальності за вчинення податкових злочинів;

3) доручення слідчого податкової міліції у кримінальних справах, що знаходяться в його провадженні.

Оперативно-розшукові заходи повинні бути здійснені з дотриманням вимог, встановлених ст. 7 та 8 Закону, який визначив, що для проведення

окремих категорій оперативно-розшукових заходів необхідно, щоб службовими особами органів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, були винесені спеціальні постанови або, крім цього, отримано відповідні дозволи суду (прокуратури).

Оперативно-розшукові заходи повинні бути здійснені уповноваженими на те органами в межах їх компетенції. Ст. 5 Закону встановлює заборону на проведення оперативно-розшукових заходів не уповноваженим на те органам. До переліку органів, які наділені правом здійснення оперативно-розшукових заходів, наведеного в цій же ст. 5, віднесені оперативні підрозділи органів державної податкової служби – оперативні підрозділи податкової міліції (ч. 1 ст. 5 доповнена абзацом про податкову міліцію згідно із Законом № 85/98-ВР від 05.02.98).

У разі встановлення інформації, яка має відношення до компетенції іншого органу, який здійснює оперативно-розшукову діяльність, оперативні служби податкової міліції, що її отримали, зобов'язані передати дану інформацію компетентному органові.

Проведені оперативно-розшукові заходи повинні бути задокументовані. Згідно з вимогами ст. 8 Закону оперативні служби податкової міліції, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, мають право з метою фіксації результатів оперативно-розшукової діяльності використовувати інформаційні системи, аудіо-, відеозапис, кіно- та фотозйомку.

Ст. 9 Закону закріпила право оперативних служб податкової міліції, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, на документування результатів оперативно-розшукової діяльності. Однак закон не встановив форм документування (окрім двох комплексних форм – інформаційних систем та справ оперативного обліку). Вважається правильним і таким, що не суперечить закону, використання наступних форм документування: рапорт, довідка, акт та протокол оперативно-розшукового заходу. При цьому не слід ототожнювати протокол оперативно-розшукового заходу з протоколом слідчої дії та, як наслідок такої помилки, розповсюджувати на порядок проведення та документування оперативно-розшукових заходів порядок проведення слідчих дій, урегульований нормами кримінально-процесуального законодавства.

Докази, отримані на стадіях досудового слідства з порушенням обмежень або заборон, встановлених законом стосовно окремих джерел доказів

Конституцією України, Кримінально-процесуальним кодексом та іншими законодавчими актами встановлений ряд обмежень або заборони стосовно окремих джерел доказів, дотримання яких є обов'язковими і при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства.

По-перше, у ч. 1 ст. 63 Конституції України закріплено, що ніхто не зобов'язаний свідчити проти самого себе, членів сім'ї чи близьких родичів, коло яких визначається законом.

Близькі родичі перелічені в п. 11 ст. 32 КПК України. До них віднесено: батьків, дружину, дітей, рідних братів та сестер, діда, бабу, внуків (згідно з п. 9 ст. 34 КПК РФ до близьких родичів віднесені також усиновителі та усиновлені). Необхідно пам'ятати, що особи, які знаходяться в так званих фактичних шлюбних відносинах (тобто ведуть позашлюбне співжиття), не володіють правом, передбаченим ст. 63 Конституції України.

По-друге, ст. 69 КПК України містить перелік осіб, яких не можна допитувати як свідків:

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

2) захисник підозрюваного, обвинуваченого, представник позивача, відповідача – про обставини, які стали їм відомі при наданні юридичної допомоги підзахисним або довірителям;

3) особи, які згідно з висновком судово-психіатричної чи судово-медичної експертизи через свої фізичні або психічні вади не можуть правильно сприймати факти, що мають доказове значення, і давати показання про них;

4) свідок, який відповідно до статті 52-3 Кримінально-процесуального кодексу України дає показання під псевдонімом, щодо дійсних даних про його особу;

5) особа, яка має відомості про дійсні дані про свідка, який відповідно до статті 52-3 Кримінально-процесуального кодексу України дає показання під псевдонімом, щодо цих даних.

Відмовитися давати показання як свідки мають право:

1) члени сім'ї, близькі родичі, усиновлені, усиновителі підозрюваного, обвинуваченого;

2) особа, яка своїми показаннями викривала б себе, членів сім'ї, близьких родичів, усиновленого, усиновителя у вчиненні злочину.

Не можуть без їх згоди бути допитані як свідки особи, які мають право дипломатичної недоторканності, а також працівники дипломатичних представництв – без згоди дипломатичного представника.

Співробітник оперативної служби як орган дізнання та слідчий податкової міліції перед допитом осіб, зазначених у частинах 1 і 2 ст. 69 КПК України, зобов'язані роз'яснити їм право відмовитись давати показання, про що зазначається у протоколі допиту.

Докази, отримані на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів з порушенням процесуальних правил їх збирання, закріплення, перевірки й оцінки

У ст. 66 КПК України перелічені способи, за допомогою яких співробітник оперативної служби як орган дізнання та слідчий податкової міліції мають право збирати докази. Ними є:

а) слідчі дії;

б) витребування від підприємств, установ, організацій, службових осіб та громадян предметів і документів, які можуть встановити необхідні у справі про ухилення від оподаткування фактичні дані;

в) вимога проведення ревізій (перевірок дотримання податкового законодавства);

г) надання доказів підозрюваним, обвинуваченим, цивільним позивачем, цивільним відповідачем та їх представниками, а також будь-якими громадянами, підприємствами, установами та організаціями;

ґ) проведення оперативними підрозділами податкової міліції оперативно-розшукових заходів чи використання засобів для отримання фактичних даних про вчинення податкових злочинів, які можуть бути доказами у кримінальній справі.

Розслідуючи податкові злочини, необхідно пам'ятати, що кожний з перелічених вище способів збирання доказів передбачає певний порядок застосування цих способів. Так, згідно з кримінально-процесуальним законодавством України деякі слідчі дії потребують:

1) участі понятих: огляд, пред'явлення для впізнання (ст. 174, 175, 191 КПК України);

2) санкції прокурора (або його заступника): обшук, виїмка документів, що становлять державну таємницю (ст. 177, 178 КПК України);

3) постанови голови апеляційного суду (або його заступника) за місцем провадження слідства про накладення арешту на кореспонденцію чи зняття інформації з каналів зв'язку (ст. 187 КПК України);

4) рішення суду для проведення огляду та виїмки кореспонденції (ст. 187-1 КПК України).

Проведення в ході розслідування податкових злочинів слідчих дій з порушенням зазначених вимог тягне недопустимість доказів, отриманих у їх процесі.

Можна сформулювати деякі умови допустимості доказів, які закріплені в зарубіжному кримінально-процесуальному законодавстві.

1. Докази, які грунтуються на чутках або на повідомленні свідка про події, в яких він особисто не брав участі, чи на відомостях, що він отримав від третьої особи, яка не предстала перед суддею, за загальним правилом, є не допустимими.

Це положення закріплено у кримінально-процесуальних кодексах Італії, Японії, Португалії, Англії, Канади та США.

Однак з цього правила існує багато виняткiв. Наприклад, згідно з правилами 803 та 804 Федеральних правил про докази для судів і магістратів США допускаються у якості доказів наступні показання з чужих слів:

– заява, яка описує та пояснює подію або стан, зроблена тоді, коли заявник сприймав дану подію або стан, або негайно після цього;

– заява, що стосується впливової події або стану, зроблена тоді, коли заявник знаходився під впливом збудження, що було викликане цією подією або станом;

– заява, зроблена з метою медичного діагнозу або лікування, яка описує історію хвороби, минулі або теперішні симптоми, біль, відчуття, початок або загальний характер, причини або їх джерело, якщо вони розумно відносяться до діагнозу або лікування;

– меморандум або запис із питання, про яке свідок одного разу мав знання, але на даний час має недостатні спогади для того, щоб дати повні та точні показання, які зроблені або прийняті цим свідком, коли це питання було свіже в його пам'яті й правильно відображало його знання;

– меморандум, звіт, запис або збірник відомостей у будь-якій формі про дії, події, стан, думки та діагнози, виконані одночасно або приблизно в цей же час або за інформацією, що була передана особою, яка має знання, якщо вони велись у процесі регулярної ділової діяльності або коли це було регулярною практикою даної ділової активності – складати меморандуми, звіти, збірники відомостей, які наведені особою, що їх зберегла, у своїх показаннях;

– будь-яка форма записів, звітів, заяв чи збірників відомостей державних установ або органів, що визначає діяльність цієї установи чи організації;

– записи народжень, шлюбів, розлучень, смертей, законнонародженості, родоводів, родинних та сімейних відносин або інших подібних фактів особистої або сімейної історії, які містяться в записах, що регулярно ведуться релігійними організаціями;

– заяви про факти, що стосуються особистої або сімейної історії, яка міститься в сімейних біографіях, генеалогіях, метриках, гравіруваннях на каблучках, написах на фамільних портретах, гравіруваннях на урнах, склепах, могильних плитах або на подібному;

– заява при розгляді справи про вбивство, зроблена особою, яка передчувала свою смерть, що наближалась;

– заява, зроблена в той час, коли вона настільки могла спричинити для особи настання кримінальної відповідальності, що здравомисляча людина на її місці не зробила б такої заяви, а також інші випадки[1].

[1] Решетнікова І.В. Доказове право США і Англії. – Єкатеринбург, 1997. – С. 90–91.

Для порівняльного розуміння допустимості доказів "з чужих слів" необхідно враховувати, що правило про показання "з чужих слів" повністю грунтується на положенні загального правила, яке говорить: доказ, що не може бути досліджений за допомогою перехресного допиту, не допустимий. Таким чином, показання "з чужих слів" – це, по-перше, заява, зроблена особою; по-друге, вона зроблена поза судом і до суду; по-третє, вона запропонована для доказування істинності твердження, зробленого в суді.

Показання поза судом – це будь-які показання, дані поза судовим засіданням. Наприклад, показанням "з чужих слів" буде запис у щоденнику. Але, коли особа, автор щоденника, розповідає в суді про даний факт, який описаний у щоденнику, його розповідь не буде показанням "з чужих слів".

Англійський загальний підхід до допустимості доказів співпадає з американським. Це стосується і показань "з чужих слів". Наприклад, винятком із недопустимості показань "з чужих слів" за англійським законодавством є твердження, що зроблене особою, яка до її допиту в суді померла.

Нідерландське законодавство допускає як докази показання, які базуються на чутках, тому що вони заносяться до протоколу, який є, згідно зі ст. 344 КПК Нідерландів, видом документів.

Законодавство Німеччини також допускає як докази показання, що грунтуються на чутках, якщо судді надано право пошуку доказів та їх оцінки.

Українське законодавство не знає поняття "показання з чужих слів". З деякими обмовками до них можна віднести показання свідка або потерпілого, які в силу певних обставин не можуть назвати джерело своєї поінформованості (наприклад, показання оперуповноваженого про фактичні дані, що стали йому відомі від особи, яке конфіденційно сприяє органам, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність, якщо оперуповноважений не розкрив відомості про особу).

2. Докази у справі, зібрані з порушенням установленої процедури, за загальним правилом, є не допустимими. Згідно з українським законодавством вони є доказами, які отримані з порушенням Конституції України або іншого законодавчого акта; обманом або іншим недостойним способом; у ході незаконної слідчої дії.

Однак слід зазначити, що докази, отримані з порушенням установленої процедури, відповідно до американського законодавства, можуть бути допустимими. Наприклад, якщо вони були отримані в результаті порушень прав третіх осіб, а не обвинуваченого. Більш того, Верховний суд США вказав, що порушення четвертої поправки Конституції США ("право людини на охорону особи, житла, документів та майна від необґрунтованих обшуків або арештів не повинне порушуватись, і ордери на обшук та арешт не будуть видаватися без достатніх підстав, які підтверджені присягою або урочистою обіцянкою. Такі ордери повинні містити докладний опис місця обшуку, а також осіб та майна, що підлягають арешту") не перешкоджає Великому журі використовувати незаконно отримані докази.

РОЗДІЛ 2

ДЖЕРЕЛА ДОКАЗІВ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

2.1. Поняття джерела доказів і його відміна від доказу. Види джерел доказів та їх використання на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів

Українське кримінально-процесуальне законодавство розрізняє такі поняття, як "докази" і "джерела доказів" (ст. 65 КПК України).

У ході розслідування злочинів, вчинених у сфері оподаткування, під доказами розуміють будь-які фактичні дані про умисне ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, а під джерелами доказів – об'єкти, в яких містяться ці фактичні дані.

Згідно з вимогами Закону тільки ті фактичні дані, які містяться в перелічених ч. 2 ст. 65 КПК України джерелах, можна використовувати як докази. Наведений перелік є вичерпним.

Фактичні дані про вчинення податкового злочину на стадіях досудового слідства встановлюються за допомогою наступних, передбачених ч. 2 ст. 65 КПК України, джерел доказів:

– показань свідків;

– показань підозрюваного;

– показань обвинуваченого;

– висновків експерта;

– речових доказів;

– протоколів слідчих дій;

– протоколів з відповідними додатками, складеними уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів;

– інших документів.

Виходячи із специфіки податкових злочинів, при їх розслідуванні не використовується таке процесуальне джерело отримання доказової інформації, як показання потерпілого, бо відсутній такий учасник кримінального процесу, як потерпілий. У разі вчинення злочинів у сфері оподаткування завдається матеріальна шкода державі чи цільовим фондам у сумі несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів, а також юридичній особі – у сумі нарахованих ДПС штрафу та пені за несплату податків, зборів, обов'язкових платежів.

Безумовно, якщо прослідкувати весь ланцюг причинно-наслідкових зв'язків, то в кінцевому підсумку з'ясується, що безпосереднім джерелом доказової інформації є сама подія, яка залишила сліди в навколишньому середовищі, що в подальшому, у результаті процесуальної діяльності слідчого і суду по їх збиранню, стануть процесуальними доказами[1].

КПК України вимагає, щоб у обвинувальному висновку органами слідства були наведені саме докази умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів (ч. 2 ст. 223 КПК України).

Пленум Верховного Суду України вказав як на недолік, що замість аналізу доказів суди посилаються лише на прізвища потерпілих, свідків та інших допитуваних у справі осіб, не розкриваючи змісту цих та інших джерел доказів, і зазначив: "Суду належить дати аналіз усіх зібраних у справі доказів, тобто всіх фактичних даних, які містяться в показаннях свідків, потерпілих, підсудних, у висновках експерта та інших джерелах доказів, які стверджують чи спростовують обвинувачення, не обмежуючись лише зазначенням прізвища свідка, потерпілого або назви проведеної експертизи тощо"[2].

Ці вимоги пленуму обов'язково повинні враховуватись на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.

Передбачені в ч. 2 ст. 65 КПК України показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновки експерта, речові докази, протоколи слідчих і судових дій, протоколи з відповідними додатками, складені уповноваженими органами за результатами оперативно-розшукових заходів, та інші документи, за допомогою яких встановлюються фактичні дані як докази по справі, зазвичай називаються **джерелами доказів**[3].

Таке найменування вважається в цілому правильним, але, на наш погляд, більш вдалою є пропозиція М.М. Михеєнка називати перелічені джерела **процесуальними джерелами**, тому що цим підкреслюється їх відміна від матеріальних джерел доказової інформації[4].

Саме у процесуальних джерелах містяться відомості про факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, які є носіями, сховищем доказів.

У процесуальній літературі розповсюджене розуміння доказу як поєднання фактичних даних та їх джерел. Воно і вважається сьогодні єдино правильним при розслідуванні податкових злочинів[5].

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 83–85.

[2] Постанови Пленуму Верховного Суду України по кримінальних та цивільних справах. – К.: Юрінком, 1995. – С. 228.

[3] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 83–85.

[4] Там само.

[5] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 218.

Процесуальне джерело та фактичні дані, взяті самі по собі, у відриві одне від одного, не утворюють доказу (наприклад, показання свідка (джерело), які не містять відомостей про конкретні факти, що мають відношення до справи, не є засобом пізнання того, що відбулося в дійсності, а тому не можуть розглядатися як докази. Так, показання свідка С, який працює директором ВО "Стікс", стосовно того, що він знає В, як керівника ПП "Альфа", з яким ВО "Стікс" протягом тривалого часу співпрацює, постачаючи на адресу ПП "Альфа" різні матеріальні цінності, не є доказом того, що В дав вказівку головному бухгалтеру очолюваного ним підприємства не оприбутковувати і не включати до валового доходу ПП "Альфа" матеріальні цінності. Тобто показання С не містять конкретних відомостей про ухилення від сплати податків директором ПП "Альфа" В, а лише підтверджують факт спільної фінансово-господарської діяльності між підприємствами, тому не можуть розглядатися як докази порушення податкового законодавства з боку В).

Автори, на думку яких доказами є не тільки фактичні дані, не вважають джерелами доказів показання свідків, потерпілих і т. д. Так, В.Д. Арсеньєв, який відстоює "двояке" розуміння кримінально-процесуальних доказів, вважає, що джерелом останніх є свідки, потерпілі, підозрювані, обвинувачені, експерти, документи, місце виявлення та вилучення речових доказів[1].

Однак доки доказова інформація, якою володіють певні особи, не отримана і не закріплена в передбаченій законом формі, доказів, а відповідно, і їх джерел не існує. Щодо місця виявлення та вилучення речових доказів, то воно має значення тільки для визначення відносності й допустимості їх, але не є їх джерелом. Крім того, виявлені та вилучені предмети лише після їх приєднання до справи постановою слідчого чи ухвалою суду (ст. 79 КПК України, ст. 84 КПК РСФСР) стають речовими доказами[2].

Тільки ті фактичні дані (відомості про факти), які містяться в перелічених частиною другою ст. 65 КПК України джерелах, допустимо використовувати у кримінальному процесі як докази[3].

Відповідно до українського кримінально-процесуального законодавства інформація, отримана з джерел, не передбачених ч. 2 ст. 65 КПК України, доказом не визнається. При цьому жодне з перелічених джерел доказів не має наперед установленої законом сили, не вважається кращим або гіршим[4].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 567.

[2] Аболенцев В. Повышать эффективность прокурорского надзора в судебных стадиях уголовного судопроизводства // Соц. законность. – 1982. – № 4. – С. 14.

[3] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 40–41.

[4] Там само.

В.Я. Дорохов, який відстоює "єдине" розуміння доказів, показання свідка, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновки експерта, протоколи слідчих і судових дій та інші документи називає джерелами фактичних даних. Щодо речових доказів, то такими, на його думку, є протокол огляду предмета разом із самим предметом. Для визначення особи, яка займає певне процесуальне положення і повідомляє відомості про факти, він застосовує терміни "джерело доказів" та "носій доказів". Джерелами доказів він вважає осіб, які дають показання і висновки, слідчого та понятих, які склали протокол слідчої дії, авторів документа. Носіями речового доказу, на його думку, є слідчий і поняті, а також громадяни, які подали предмет.

М.К. Треушников також пише: "Джерелами доказів є об'єкти матеріального світу, які відбили інформацію про факти. Ними можуть бути люди (сторони, треті особи, свідки, експерти) або речі"[1].

Як і М.М. Михеєнко, вважаємо, що їх точніше було б називати носіями можливої доказової інформації, а не джерелами (носіями) доказів[2].

Ф.Н. Фаткуллін вважає, що "під джерелом судових доказів розуміється процесуальна форма, за допомогою якої фактичні дані, що визнаються доказами, залучаються у сферу процесуального доказування, і носій цієї фактичної інформації"[3].

Приєднуємось до думки М.М. Михеєнка про те, що носій можливих доказів відіграє важливу роль у їх формуванні в процесі слідчих і судових дій, але все ж таки він не є безпосереднім процесуальним джерелом доказів, що знаходяться у справі[4].

Л.Є. Володимиров у своїй праці "Учення про кримінальні докази" дає цікаве пояснення взаємозв'язку доказів, джерел та висновків, зроблених з них учасниками кримінального процесу. Ним при рахунку доказів пропонується за одиницю брати окреме джерело доказів. Незважаючи на те, що з одного і того ж факту, який є доказом, може бути зроблено декілька висновків та почерпнуто декілька даних, доказ, з якого вони зроблені, залишається все-таки один. Так, з одного і того ж показання свідка можна почерпнути декілька даних, наприклад, десять, але це не буде десять доказів, бо джерело доказів – одне. Письмовий документ, наприклад, податкова накладна, митна накладна, якась угода можуть свідчити (підтверджувати) про перебіг подій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, але всі окремі дані про цю діяльність (сума

---

[1] Кокорев Л.Д. Общественные и личные интересы в уголовном судопроизводстве // Правоведение. – 1977. – № 4. – С. 79.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 83–85.

[3] Степовский Ю.И. Адвокат в уголовном судопроизводстве. – М., 1972. – С. 53, 117.

[4] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 83–85.

угоди, дата поставки, підписи службових осіб, які завірили документ, назва товару, його вага тощо) не будуть складати окремих (самостійних) доказів, бо джерело доказів одне – письмовий документ (накладна).

Висновки можуть бути зроблені з одного доказу або з їх сукупності. Але як в тому, так і в іншому випадку висновок не є доказом, хоча на практиці подібні випадки мають місце. У теорії доказів це не допустимо[1].

Можна говорити лише про більш чи менш поширені докази та їх джерела стосовно певної категорії злочинів, які використовуються органами слідства і суду з метою встановлення істини.

Так, виходячи із специфіки вчинення та розслідування податкових злочинів, серед інших доказів та їх джерел перевага віддається фактичним даним, встановленим за допомогою речових доказів. Речовими доказами в ході розслідування податкових злочинів визнаються первинні документи бухгалтерського та податкового обліків, а також інші документи, які зберегли на собі сліди вчинення податкового злочину чи службового злочину, вчиненого з метою приховування факту ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів (при наявності ідеальної сукупності злочинів), або були об'єктом злочинних дій чи можуть бути засобами для розкриття фактів ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів і виявлення винних або для спростування обвинувачення чи пом'якшення відповідальності. Прикладами таких документів можуть бути: накладні на відпуск товарно-матеріальних цінностей (надання послуг) з підробленими кількістю (обсягом) чи вартістю отриманого товару (послуг), податкові накладні із заниженими (завищеними) сумами вартості товару (послуг) та ПДВ, декларації з внесеними викривленими відомостями про доходи (витрати) та суми податків, зборів, обов'язкових платежів, які підлягають сплаті тощо.

Таким чином, документи як речові докази – найпоширеніший вид джерел доказів при розслідуванні податкових злочинів. Практично при відсутності документів кримінальна справа, порушена за фактом ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, не має судової перспективи.

До поширених процесуальних джерел доказів при розслідуванні податкових злочинів також можна віднести: показання свідків (як правило, свідками є службові, матеріально відповідальні особи та інші працівники як самого порушника податкового законодавства, так і його партнерів по комерційній діяльності), показання підозрюваних (підозрюваними при вчиненні податкових злочинів є керівники (директор, начальник) та головні (старші) бухгалтери, бухгалтери порушника податкового законодавства), показання обвинувачених (обвинуваченими при вчиненні податкових злочинів можуть бути тільки "перші особи" суб'єкта господарювання або

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 208–210.

особи, які їх тимчасово заміняють, – керівник підприємства (чи іншого суб'єкта господарювання) та особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського і податкового обліків цього ж підприємства, тобто розпорядники фінансів суб'єкта господарювання. При цьому особи, які за тимчасовими трудовими угодами запрошуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку та складання податкової звітності, не у всіх випадках можуть нести відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. У такому випадку слідчий повинен розібратися, в якому обсязі суб'єкт господарювання надав бухгалтерські й інші документи тимчасовому бухгалтеру і чи міг цей бухгалтер за наданими документами скласти об'єктивне уявлення про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, якому надає послуги у веденні бухгалтерського та податкового обліків.

Протоколи таких слідчих дій, як виїмка, обшук та різні огляди, також у більшості випадків є процесуальними джерелами доказів при розслідуванні податкових злочинів. У ході зазначених слідчих дій вилучаються бухгалтерські й інші документи, печатки, штампи, бланки бухгалтерських та інших документів з печатками та підписами відповідальних осіб, підробні паспорти, посвідчення тощо, які використовувались порушниками податкового законодавства з метою ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Важливе значення при розслідуванні податкових злочинів мають висновки експертів. Вони є джерелами доказів при проведенні судово-бухгалтерських, криміналістичних (почеркознавчих, графологічних, різних технічних) та інших видів експертиз.

Для порівняння звернемося до видів доказів та їх джерел, що існували у Запорізькій Січі в Малоросії.

Славнозвісне військо Запорізьке низове проіснувало близько трьох століть. Запорізька Січ почала своє формування наприкінці XV століття в основному з українських селян, які тікали від своїх гнобителів, і міської бідноти. Її жителі – козаки, тобто вільні люди. У Запорізькій Січі було багато своєрідного, оригінального. Оригінальним було і відправлення правосуддя.

У Запорізькій Січі до кінця XVII ст. судова система й організація судового процесу були порівняно стрункими. Проводилося досудове слідство, суддя грунтував свої висновки на підставі особистого спостереження, вислуховуючи підсудного, свідків, які безпосередньо бачили подію, що відбувалася, тобто були першоджерелами, або знайомився з речовими доказами, висновками експертизи. При розгляді окремих видів доказів та їх джерел ми будемо в монографії звертатись до історії судового процесу Запорізької Січі[1].

---

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 369.

2.2. Поняття, предмет і значення показань свідка, підозрюваного, обвинуваченого при розслідуванні податкових злочинів. Оцінка цих показань і процесуальний порядок їх оформлення

2.2.1. Показання свідка як джерело доказів при розслідуванні податкових злочинів

Найпоширенішим видом джерел доказів у кримінальному процесі України є показання свідків. Це пояснюється тим, що законодавство містить мінімальне обмеження кола осіб, які можуть бути допитані як свідки (ст. 69 КПК України).

Згідно з вимогами ст. 68 КПК України в ході розслідування податкових злочинів як свідок може бути викликана кожна особа, якій відомі обставини, що відносяться до справи.

Показання свідка в даному випадку – усне повідомлення особи, яка не несе відповідальності за вчинення податкового злочину, відомостей про фактичні обставини, що мають значення для справи, зроблене та зафіксоване відповідно до встановлених законом правил[1].

Процесуальна природа показань свідка визначається тим, що їх основу складають особисте сприйняття подій чи дій, відомості, які мають значення для справи про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, або знання про них, отримані від інших осіб чи з документів. Тому свідок є незамінним у процесі доказування[2].

Свідок може бути допитаний про обставини, які підлягають встановленню за справою, що розслідується, зокрема про факти, що характеризують особу обвинуваченого або підозрюваного, та його взаємовідносини з ними.

При розслідуванні податкових злочинів як свідки можуть допитуватись:

– представники цивільних позивачів та відповідачів;

– особи, офіційно визнані обвинуваченими, – у тих випадках, коли справа стосовно них була закрита, виділена в окреме провадження або розглянута раніше, ніж щодо інших осіб, причетних до вчинення злочину, який розслідується.

Не можуть бути допитані як свідки фактичні підозрювані та обвинувачені до того, як вони офіційно, у встановленому законом порядку будуть визнані в якості названих учасників кримінального процесу, оскільки при цьому порушується право останніх на захист.

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 567.

[2] Там само.

Не можуть бути доказами у кримінальній справі, порушеній за фактом вчинення податкового злочину, дані, повідомлені свідком, джерело яких невідоме. Якщо показання свідка базуються на повідомленнях інших осіб, то ці особи повинні бути також допитані (ч. 3 ст. 68 КПК України).

Свідок, згідно з вимогами ч. 1 ст. 70 КПК України, зобов'язаний з'явитися в зазначене місце й час і дати правдиві показання про відомі йому обставини, що підлягають встановленню у справі про ухилення від оподаткування, яка розслідується.

У ст. 69 КПК України перелічені особи, які не підлягають допиту як свідки, й особи, які мають право відмовитися давати показання як свідки. Так, при розслідуванні податкових злочинів, відповідно до вимог зазначеної статті, на стадіях досудового слідства не можуть бути допитані як свідки:

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

2) захисник підозрюваного, обвинуваченого, представник позивача, відповідача – про обставини, які стали їм відомі при наданні юридичної допомоги підзахисним або довірителям;

3) особи, які згідно з висновком судово-психіатричної чи судово-медичної експертизи через свої фізичні або психічні вади не можуть правильно сприймати факти, що мають доказове значення, і давати показання про них;

4) свідок, який відповідно до статті 52-3 Кримінально-процесуального кодексу України дає показання під псевдонімом щодо дійсних даних про його особу;

5) особа, яка має відомості про дійсні дані про свідка, який відповідно до статті 52-3 Кримінально-процесуального кодексу України дає показання під псевдонімом щодо цих даних.

Відмовитися давати показання як свідки на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів мають право:

1) члени сім'ї, близькі родичі, усиновлені, усиновителі підозрюваного, обвинуваченого, підсудного;

2) особа, яка своїми показаннями викривала б себе, членів сім'ї, близьких родичів, усиновленого, усиновителя у вчиненні злочину.

Не можуть без їх згоди бути допитані як свідки особи, які мають право дипломатичної недоторканності, а також працівники дипломатичних представництв – без згоди дипломатичного представника.

Співробітник оперативної служби (як орган дізнання) та слідчий податкової міліції перед допитом осіб, зазначених у ч. 1 і 2 ст. 69 КПК

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

У разі неявки свідка на допит без поважних причин слідчий чи інша службова особа ДПС, яка його викликала, має право застосувати до цього свідка привід через органи податкової міліції. За злісне ухилення від явки до суду, органів досудового слідства чи дізнання, якими є податкова міліція при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, свідок несе адміністративну відповідальність згідно зі ст. 185-3, 185-4 Кодексу про адміністративні правопорушення, а за відмову дати показання про відомі йому обставини у справі і за дачу свідомо неправдивих показань – кримінальну відповідальність згідно зі ст. 384–385 КК України.

Про можливість та порядок допиту як свідка осіб, офіційно визнаних обвинуваченими, а також про відповідальність свідка за відмову дати показання в юридичній літературі є думки, з якими можна погодитись і при розслідуванні податкових злочинів.

Так, Ф.Н. Фаткуллін справедливо пише: "Особа, обвинувачена або засуджена у справі, може бути допитана в іншій справі з приводу фактів, які не вміняються їй у вину. Коли ж така особа визивається для дачі показань про дії, інкриміновані їй у іншій справі, її не можна визнавати свідком: має місце показання обвинуваченого з усіма характерними для нього ознаками"[1].

Л.Д. Кокорєв резонно підкреслює: "Вирішувати питання про те, має право чи зобов'язаний давати показання засуджений, виправданий, а також особа, стосовно якої справа закрита, необхідно виходячи з предмета та змісту цих показань. Коли вони стосуються обвинувачення особи, яка їх дає, то, незважаючи на те, що питання з обвинуваченням уже вирішене, давати показання може бути лише правом даної особи, і не можна в цьому випадку попереджувати її про відповідальність за відмову від дачі показань і за дачу неправдивих показань. Коли ж показання такої особи ніяким чином не стосуються її особисто, то слід вважати, що вона зобов'язана їх давати, і допитувати її в цих випадках слід з дотриманням правил допиту свідка"[2].

Не можна не погодитись і з думкою М.С. Строговича про те, що "свідок не повинен нести кримінальної відповідальності у разі, коли він не відповідає або відповідає неправильно на питання, що викривають його самого у вчиненні злочину"[3].

---

[1] Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по вопросам уголовного процесса 1946–1962 гг. – М., 1964. – С. 48, 108, 110, 173, 211, 258; Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по уголовным делам 1959–1971 гг. – М., 1973. – С. 330, 378; Бюл. Верхов. Суда СССР. – 1979. № 3. С. 20.

[2] Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по вопросам уголовного процесса; Вопросы уголовного права и процесса в практике Верховных Судов СССР и РСФСР 1938–1978 гг. – М., 1980. – С. 302–303.

[3] Стеновский Ю.И. Адвокат в уголовном судопроизводстве. – М., 1972. – С. 53, 117.

Ми приєднуємось до думки М.М. Михеєнка, який вважав, що Кримінально-процесуальний кодекс необхідно доповнити нормою, у якій передбачити право свідка відмовитись давати показання, відповідати на запитання, у разі, коли вони пов'язані з викриттям вчиненого ним злочину, причетності його до вчиненого злочину, а відповідно, з можливістю притягнення його до кримінальної відповідальності[1].

Такий учасник кримінального процесу, як свідок, існував і за часів Запорізької Січі.

У судовому процесі на Запорізькій Січі й у Малоросії показання свідків називалися "свядолом".

У якості свідка могли виступати як свої, так і сторонні (тобто іногородні) люди. Але кожний із них повинен був бути "віри гідним" і не підозрюваним у вчиненні протиправних діянь. Крім того, вони повинні були бути християнами, людьми серйозними. Іновірцям дозволялось виступати свідками тільки тоді, коли не було "єдиновірних свідків" і за умови "чесного стану". Не могли бути свідками також "картярі, п'яниці, психічно ненормальні і природні дурні". Вік свідка не повинен був перевищувати 70 років, мінімальна межа неповноліття не встановлювалась законом[2].

Згідно з діючим кримінально-процесуальним законодавством України не встановлюється ні мінімальний, ані максимальний вік свідка.

Існував інститут відводу свідка за заявою однієї зі сторін. Але заява про це повинна була бути зроблена до початку судової процедури.

Показання свідків давалися у відсутності будь-якої зі сторін. Вони записувалися в актову книгу, що зберігалася в суді. Якщо свідок був хворий і не міг з'явитися в суд для дачі показань, до нього посилався спеціальний представник суду, який записував показання та подавав їх у суд. У XVIII ст. таким привілеєм користувалися так звані "шановані особи". Показання у справі свідок повинен був давати в обов'язковому порядку. За відмову від дачі показань він притягався до відповідальності. Кількість свідків законом не обмежувалась, і показання кожного з них вважались рівнозначними[3].

До 1864 року панувала теорія формальних доказів, відповідно до якої показання чоловіка були більш цінні, ніж показання жінки, а показання духовних осіб були більш цінні, ніж показання інших громадян. Після 1864 року положення дещо змінилося: показанням свідків стали приділяти підвищену увагу. Якщо, наприклад, свідок визнавався несумлінним, він піддавався покаранню: по-перше, повинен був відшкодувати всі

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 251–252.

[2] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та криміналогія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 369.

[3] Там само. – С. 382–383.

судові витрати; по-друге, міг бути підданий арешту; по-третє, за дачу неправдивих показань міг бути позбавлений волі[1].

Л.Є. Володимиров у своєму "Ученні про кримінальні докази" свідком називає особу, яка дає суду під страхом кримінальної відповідальності за неправду і на підставі особистого сприйняття відомості про якийсь факт, що складає предмет дослідження[2].

Л.С. Володимиров вказує, що дача показань свідків – це повинність державна, сумління відбування якої повинно бути обумовлене відповідними санкціями, що мають на меті забезпечити як саму явку свідка, так і належне виконання цієї повинності – повідомляти правду[3].

Свідок зобов'язаний давати суду відомості на підставі особистого знання, тобто знання, отриманого ним через свої власні органи почуттів.

У старому праві в судебниках свідків називали "послухами", а показання – слухняністю. Іноді ж свідки називаються просто "правдою", а свідки, на яких зроблено загальне посилання, – "общею правдою"[4].

Л.Є. Володимиров також виділяє категорії осіб, які не допускаються до показання.

Так, він пише, що не можуть бути свідками особи, які бережуть таємниці, порушення яких може шкідливо відбитися на користі держави.

При цьому таємниця поділяється на державну та службову, тобто канцелярську[5].

Серед осіб, які не мають права бути свідками із фахових причин, ст. 704 Уставу карного судочинства імператора Олександра II (1864 рік) перелічує:

– священників (відносно зізнання, зробленого їм на сповіді);

– присяжних повірених та інших осіб, які виконували обов'язки захисників підсудних (відносно визнання, зробленого їм довірителями під час провадження справи)[6].

Не допускаються до показання божевільні та слабоумні[7].

Крім того, Л.Є. Володимиров дає визначення "підозрілих свідків", – це особи, які, хоч і допускаються до показання, але не мають права давати присяги, яка є формальною ознакою достовірності (правдивості) за успадкованими від предків суспільним поняттями. До таких осіб, згідно з вимогами ст. 706 Статуту карного судочинства, відносяться:

1) відсторонені від церкви за вироком духовного суду;

2) неповнолітні, які не досягли 14 років;

---

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та криміналістика України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 382–383.

[2] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 342–343.

[3] Там само.

[4] Там само.

[5] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 346.

[6] Там само. – С. 349–351.

[7] Там само. С. 352–353.

3) слабоумні, що не розуміють святості присяги;

4) особи євангелічного сповідання, поки вони не конформовані[1].

До цієї ж категорії "підозрілих свідків", але дещо з іншими відтінками, відносили:

1) чоловіка або дружину підсудної особи, рідних братів і сестер, родичів по прямій лінії;

2) потерпілого від злочину, чоловіка і дружину, його родичів по прямій лінії, брата й сестру;

3) осіб, які перебували з особами, що беруть участь у справі, в особливих відношеннях по усиновленню чи опіці;

4) євреї – у справах колишніх одновірців і деякі інші.

Усі ці групи осіб відзначаються законом як підозрілі свідки, причому або сам закон накладає на них мітку підозрілості, або дозволяє це зробити стороні за допомогою відводу[2].

При цьому етична задача судочинства – це не допускати вимогу показання в тих випадках, коли перед людиною поставлена була б тяжка альтернатива: або сприяти загибелі та суворій карі свого близького, або ж говорити суду неправду і замовчувати правду[3].

Цей гуманний принцип знайшов свій відбиток і закріплений у статті 63 Конституції України: "Особа не несе відповідальності за відмову давати показання або пояснення щодо себе, членів сім'ї чи близьких родичів, коло яких визначається законом"[4].

Показання свідків при розслідуванні податкових злочинів, як і при розслідуванні інших категорій злочинів, оформляються протоколами.

Протокол допиту свідка в ході досудового слідства варто вважати похідним доказом відносно показань свідка безпосередньо в суді. Він допускається на суд із необхідності, по-перше, як заміна усного показання свідка, у випадку відсутності останнього при певних умовах, і, по-друге, як засіб, що відновлює пам`ять свідка, або, нарешті, як засіб усунення протиріччя між показанням усним на суді та показанням, даним на слідстві. Ось чому показання свідка, дане на досудовому слідстві, повинно бути записано точно, по можливості буквально[5].

Л.Є. Володимиров дає такі **рекомендації щодо допиту свідка**, виконання яких може максимально сприяти подальшому використанню показань свідка як джерела доказів і при розслідуванні податкових злочинів:

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

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 346.

[2] Там само – С. 354–356.

[3] Там само.

[4] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 37.

[5] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 360–364.

2) свідок повинен викладати свої показання вільно, єдиною розповіддю, а не під впливом питань, що заздалегідь підказують свідку відповідь, яку від нього бажають одержати;

3) відданий лише своїм спогадам свідок, якщо він правдивий, розповість усе в природному порядку свого особистого спостереження факту, без тих видозмін, що можуть бути викликані допитом[1].

Питання пропонуються свідку після закінчення допиту.

Головна задача допиту свідка – одержати доказ[2].

Щоб показання свідка було достовірним і мало силу джерела доказу, Л.С. Володимиров виділяє 4 категорії ознак достовірності показання свідка: юридичні, логічні, дослідні та експериментальні[3].

Так, з огляду юридичних ознак, запропонованих Л.Є. Володимировим, при розслідуванні податкових злочинів, **показання свідка буде вважатись достовірним**, якщо воно дане особою добровільно, не зацікавленою в наслідках розслідування кримінальної справи, допущеною за законом до дачі показань у якості свідка, а також відібране у законній обстановці відповідною службовою особою (слідчим чи оперативним співробітником податкової міліції) та зафіксоване встановленим законом процесуальним способом – протоколом допиту з додатками (схемами, бухгалтерськими й іншими документами, аудіозаписом тощо) у разі їх використання в ході допиту.

Показання свідка при розслідуванні податкових злочинів, за Л.Є. Володимировим, буде визнане джерелом доказу, якому притаманні логічні ознаки достовірності, якщо воно:

– стосується фактів фінансово-господарської діяльності підприємства-порушника, здійснених у період часу, за який виявлені порушення податкового законодавства;

– має відношення до тих порушень податкового законодавства (тобто логічно з ними пов'язане), які стали підставою для порушення кримінальної справи і наявність яких доказується органами слідства;

– гармонійно поєднується з іншими зібраними доказами по справі (документами, показаннями інших свідків тощо)[4].

Дослідні ознаки достовірності показань свідків, за Л.С. Володимировим, ґрунтуються на тому знанні особливостей різних людей, яке у практичному житті й у суді дає можливість людині, яка має великий життєвий досвід, відрізняти правдиву людину від брехуна; поважного – від легковажного; себелюбця – від добряка; чесного – від шахрая; швидкого – від обережного; жорстокого – від жалісливого; блудника – від сім'янина;

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 360–364.

[2] Там само.

[3] Там само. – С. 373–377.

[4] Там само.

жінки сімейної – від пустої світської дами; дівчину чисту в думках – від кар'єристки й проститутки в душі і т. п.[1].

Кожний, хто прожив на світі, має свій архів казуїстики, за допомогою якого орієнтується в житті між людьми. Дослідні ознаки, на підставі яких судця, що посидів у залі судових засідань, швидко розуміє, з ким у особі підсудного та свідка він має справу, дають йому можливість розібратися в людях для визначення їх достовірності[2].

При розслідуванні податкових злочинів досвідчений слідчий на стадіях досудового слідства одразу може відрізнити зацікавленість свідка у результатах порушень податкового законодавства, що розслідуються, чи, навпаки, достовірність його показань і незацікавленість у вирішенні справи, тобто об'єктивне показання про відомі факти фінансово-господарської діяльності підприємства-порушника чи факти та дії, спрямовані на ухилення від оподаткування (підробка документів, невідображення чи часткове відображення результатів господарської діяльності тощо). Такі показання свідка узгоджуються (у разі їх достовірності) чи знаходяться у протиріччі з іншими доказами у справі (у разі їх недостовірності).

Експериментальними ознаками достовірності даного свідком показання, за ученням Л.Є. Володимирова, варто вважати результати, отримані від перевірки розповіді свідка шляхом штучного відтворення тих умов, у яких свідок, за його власним переконанням, спостерігав якусь подію, будь-що бачив або чув на відстані, – взагалі був присутній при якомусь явищі в зовнішньому світі[3].

Такі експерименти також і в ході розслідування податкових злочинів часто призводять до викриття неправди в показаннях свідків, незалежно від того, чи ця неправда була викликана ілюзією, чи навіяна злим наміром.

Л.Є. Володимиров рекомендує проводити експериментально-психологічне освідування свідка з метою випробування його здібностей. Це не суперечить логіці кримінального процесу, відповідно до якого наукова перевірка доказу з погляду придатності його джерела цілком доречна і при розслідуванні фактів порушення податкового законодавства. Але до отриманих результатів варто ставитися критично та зіставляти з іншими доказами у справі[4].

Свідок, за Л.Є. Володимировим, – це, деяким чином, психофізичний апарат, що надає слідству (суду) доказ. Зрозуміло, що обстеження цього апарата на предмет його придатності цілком доцільне[5].

Звертаючись до питання про достовірність показань свідків, Л.Є. Володимиров посилається на думку видатного англійського вченого

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 378–384.
[2] Там само.
[3] Там само. – С. 373–377.
[4] Там само. – С. 378–384.
[5] Там само.

Бентама, вказуючи, що, крім неправдивого показання із корисних мотивів, можуть бути помилки сумлінні, помилки сприйняття, помилки судження, помилки пам'яті, які можуть полягати не тільки в забутті якихось обставин, але й у помилкових спогадах[1].

Ніколи досвідчений слідчий при розслідуванні податкових злочинів не буде зупинятися на показаннях одного або навіть двох свідків. Він намагатиметься проконтролювати їх показання не тільки іншими показаннями свідків, але й іншими доказами у справі.

У цій частині також необхідно ще раз наголосити на особливості збору доказового матеріалу за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування, де основними є не показання свідків (процесуальні джерела), а навпаки – матеріальні джерела доказів (документи первинного бухгалтерського обліку, податкового обліку, реєстраційні та облікові документи тощо).

Найбільш складними є показання свідків, що спостерігали які-небудь факти в стані переляку, гніву і тому подібних афектах. У таких випадках необхідно ставитися дуже недовірливо до показань свідка і зіставляти їх із доказами, отриманими з інших джерел[2].

Загалом, із сказаного необхідно зробити висновок, що свідки – це не особлива категорія людей, тому психологічні досліди над ними не можуть довести неправильність або правильність їх показань про подію, бо не можна поставити свідка в ті ж самі умови, у яких він знаходився під час події. Експеримент не може поставити людину в такі умови загостреної уваги, які визиваються якою-небудь рідкісною, видатною подією. Таким чином, масовими спостереженнями над категоріями людей можна тільки розширити досвід осіб, які провадять слідство та відправляють правосуддя. На показання свідків варто дивитися як на "сирий" матеріал, тому що свідки можуть помилятися цілком сумлінно; а також обманюватись цілком свідомо. З цього "сирого" матеріалу варто виробити істину, перевіряючи достовірність показань свідка іншими доказами – речовими, письмовими документами, уліками[3].

Показання свідків при розслідуванні податкових злочинів також не повинно бути ізольованим, і повинно одержувати своє вирішальне підкріплення іншими доказами, не заснованими на показанні людини.

При розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, показання свідків використовуються як джерела доказів:

– фінансово-господарської діяльності підприємства-порушника податкового законодавства;

– наявності ділових та злочинних стосунків із службовими особами підприємств-партнерів;

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 378–384.
[2] Там само.
[3] Там само. – С. 390–397.

– дачі вказівок службовими особами (директором та головним бухгалтером) підприємства-порушника іншим співробітникам про вчинення (чи навпаки – невчинення) тих чи інших дій з метою ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів;

– фактів порушень бухгалтерського та податкового обліків і способу їх приховування;

– виявлення порушення податкового законодавства у ході попередніх перевірок і проведення виправлення тощо.

У ході оцінки достовірності показань свідків при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства слідчими (співробітниками оперативних служб) податкової міліції використовуються всі чотири викладені вище ознаки достовірності (юридичні, логічні, дослідні та експериментальні), але тільки у разі підтвердження показань свідка іншими доказами у справі вони визнаються достовірними.

Виходячи з того, що ми будуємо демократичну правову державу, і приєднуючись до думки видатного юриста нашого часу М.М. Михеєнка, з метою посилення гарантій повноти та достовірності показань свідків, а також виховного впливу судового розгляду, вважаємо за потрібне передбачити в законі урочисту обіцянку свідка (і потерпілого) про те, що він буде говорити тільки правду. Аналогічні норми існують у КПК багатьох зарубіжних країн, і, на думку юристів цих країн, вони себе виправдовують як в юридичному, так і в соціально-психологічному аспектах[1].

2.2.2. Показання підозрюваного та обвинуваченого як джерела доказів при розслідуванні податкових злочинів

У ході розслідування злочинів, вчинених у сфері оподаткування, згідно зі ст. 73 КПК України підозрюваний має право давати показання з приводу обставин, що стали підставою для його затримання або застосування запобіжного заходу, а також з приводу всіх інших відомих йому обставин у справі.

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

Згідно зі ст. 74 КПК України обвинувачений у вчиненні податкового злочину має право давати показання по пред'явленому йому обвинуваченню, а також з приводу всіх інших відомих йому обставин у справі та доказів, що є у справі.

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 86–87.

Показання обвинуваченого, зокрема такі, у яких він визнає себе винним, підлягають перевірці. Визнання обвинуваченим своєї вини може бути покладено в основу обвинувачення лише при підтвердженні цього визнання сукупністю доказів, що є у справі (ч. 2 ст. 74 КПК України).

Підозрюваний і обвинувачений, при розслідуванні фактів вчинення ними порушень податкового законодавства, мають право, а не зобов'язані давати показання, відповідати на запитання. Закон не передбачає їх відповідальності за відмову давати показання і за дачу завідомо неправдивих показань, бо інакше на них фактично покладався б обов'язок давати показання проти себе, викривати себе або своїх співучасників у вчиненні злочину, що суперечило б презумпції невинуватості, принципу свободи від самообвинувачення як одному з міжнародних стандартів прав і свобод людини[1].

Між показаннями підозрюваного й обвинуваченого більше спільного, ніж особливого, що дає підстави розглядати їх разом без нанесення збитку для справ[2].

Як різновиди показань підозрюваного й обвинуваченого при розслідуванні податкових злочинів розрізняють[3]:

1) повне визнання своєї вини;
2) часткове визнання своєї вини;
3) заперечення своєї вини в інкримінованому злочині;
4) самообмову;
5) обмову;
6) алібі.

У Малоросії на Запорозькій Січі серед усіх доказів на першому місці за їх значенням стояло добровільне зізнання винуватого у вчиненому злочині. Це було "царицею доказів". До підозрюваних у вчиненні злочину, які вперто заперечували свою провину, дозволялось застосовувати допити "третього ступеня", тобто муки і квестію. Для застосування мук (батогів, різок, розпеченого заліза) була розроблена спеціальна процедура, яка закінчувалась квестією (витонченим мучительством). У процедурі перелічувалися і ті, до кого не повинна була застосовуватися квестія, – тяжко хворі, шляхтичі, представники духовенства, управителі вищого рангу, знатні чесні люди, душевнохворі, неповнолітні, особи старші 70 років, вагітні жінки. Але і ці особи могли піддаватися мукам, якщо вони обвинувачувалися в політичних злочинах і навмисних убивствах, коли в наявності були переконливі докази їхньої вини[4].

---

[1] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 42–43.

[2] Там само.

[3] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 146–148.

[4] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та криміналістика України (статті, доповіді, репензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 384–386.

Безумовним доказом вважалася присяга, яку давав обвинувачений у той час, як противна сторона або свідок від неї відмовлялися. Щоб присяга була щиросердою і добре продуманою, особі давалося три доби на міркування, "щоб вчинок не був противний його совісті". До присяги допускалися тільки "чесні і непідозрілі особи, тверезі, натщесерце – у церкві перед святим Євангелієм, у присутності священника та при посланому судом представнику". Тут же повинна була бути присутньою і сторона, що приводила до присяги[1].

Якщо було доведено, що присяга була неправдивою, рішення суду скасовувалося, а присягнувшому ложно, відрубували два пальці. Крім того, лжеприсягатель об'являвся "віри не вартою людиною" (брехуном). Були випадки, коли винного в неправдивій присязі водили від села до села з петлею на шиї, записували в актову книгу злочинцем[2].

У російському законодавстві XIX ст. система доказів також зосереджувалася, головним чином, на показаннях притягнутого до кримінальної відповідальності та, насамперед, на його власному зізнанні. "Це зізнання треба було добути будь-що як не переконанням, так страхом, як не страхом, так мукою, – писав відомий російський адвокат А.Ф. Коні. – Засобом для цього було катування. Катування, яке вживалося в античному світі та у феодальну епоху дуже рідко і лише щодо рабів і невільних, стає універсальним засобом для з'ясовування істини..."[3]

Таким чином, із сказаного можна зробити висновок, що зізнання під впливом катування або страху є нічим іншим, як самообмовою, тобто одним із видів неправдивих показань.

При розслідуванні податкових злочинів також може мати місце самообмова, на чому буде акцентовано увагу нижче.

До неправдивих показань, крім самообмови, відносять також обмову.

Але, розслідуючи кримінальну справу, необхідно пам'ятати, що буває такий нещасливий збіг обставин, коли підозра, що впала на невинну людину, має якусь фатальну вірогідність. Підозрюваний, усвідомлюючи цей нещасливий збіг обставин, розгублюється під впливом переляку, хвилювання, втрачає душевну рівновагу, впадає у відчай і починає оговорювати себе самим пагубним чином. Завдання слідства (правосуддя) при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування – виявити неправду[4].

---

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 384–386.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 146–148.

Виявлення неправди (обмови та самообмови) як метод викриття злочинця при розслідуванні податкових злочинів

Неправда – одне з тих, усе більш вражаючих кримінальний процес зол. з яким слідчі, особи, які ведуть дізнання, прокурори, суд зустрічаються при розслідуванні та розгляді в суді найрізноманітніших злочинів, зокрема податкових. Джерелами неправди є найчастіше підозрювані, обвинувачені та свідки. Часом у цій якості при розслідуванні фактів порушення податкового законодавства виступають експерти[1].

Неправда відрізняється за характером, формами прояву та цілями, що переслідуються тими, хто використовує її як знаряддя боротьби з правосуддям. Небезпечна будь-яка неправда: велика чи мала, явна чи таємна, примітива чи витончена. Але особливу небезпеку викликає неправда не розкрита, від кого б вона не походила. У цьому випадку вона може завдати дуже суттєву шкоду слідству (правосуддю), справі встановлення істини, прийняттю правомірних рішень у кримінальному процесі[2].

У загальножиттєвому змісті неправда – це вигадка, брехня. Вигадувати – означає приховувати правду, спотворювати дійсне положення речей і стан справ.

Виділяють два види неправди, з якими зустрічаються слідчі на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів:

а) пасивна неправда, що виражається в недоведенні до відома, непередачі якоїсь відомої інформації (умовчання про відомі факти фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, втрату раніше отриманих пільг щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів тощо);

б) активна неправда, тобто повідомлення завідомо неправдивої інформації (заперечення (приховування) фактів наявності спільної комерційної діяльності, отримання (поставка) матеріальних цінностей, послуг тощо)[3].

Криміналістична інтерпретація цих понять допускає дачу неправдивих і завідомо неправдивих показань із приводу тих або інших обставин, які підлягають встановленню[4].

Неправдиві показання у ході розслідування кримінальних справ, порушених за фактами вчинення податкових злочинів, можуть бути дані учасниками кримінального процесу в силу помилки (недостатня обізнаність у бухгалтерському, податковому обліках, виробничому процесі підприємства тощо). Проте завідомо неправдиві показання завжди є різ-

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 390–397.
[2] Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 305–306.
[3] Там само.
[4] Там само.

новидом активної, навмисної неправди. У цьому випадку йдеться про повідомлення слідству або суду неправдивої інформації з метою заплутати осіб, які допитують, ввести їх в оману. Наприклад, з приводу ціни, якості, кількості товару, наданих послуг, наявних витрат тощо)[1].

Однією з різновидів активної неправди є обмова.

Обмова – це такі показання підозрюваного чи обвинуваченого у вчиненні податкового злочину, в яких він викриває (правдиво чи неправдиво) інших осіб у вчиненні інкримінованого йому або іншого злочину[2].

Мотивами обмови у вчиненні умисного порушення податкового законодавства, як і при вчиненні інших злочинів, зокрема, є[3]:

1) бажання уникнути відповідальності;

2) зменшити свою провину;

3) помста;

4) прагнення сприяти розкриттю злочину;

5) отримати прихильність працівників міліції та слідчих;

6) незаконний вплив з їх боку тощо.

При вчиненні податкових злочинів обмова може мати місце, наприклад, у разі бажання головного бухгалтера уникнути відповідальності, коли він говорить, що отримав вказівку від директора про невідображення певної фінансово-господарської операції в бухгалтерському обліку підприємства. При цьому в ході слідства доказується, що головний бухгалтер із власної ініціативи, маючи на меті привласнити грошові кошти, отримані готівкою як плата за поставлені товари, не здає їх до каси і, відповідно, знищує всі документи, що підтверджували факт здійснення фінансово-господарської операції.

Чи навпаки, наприклад, керівник підприємства з метою уникнення відповідальності за ухилення від оподаткування починає говорити, що не розуміється на бухгалтерському та податковому обліках і повністю довіряв головному бухгалтерові і що несплата податків виникла з вини останнього. При цьому органами слідства встановлюється, що директор має вищу економічну освіту та досвід роботи в комерційних структурах. Усі порушення податкового законодавства підприємством вчинені за його особистою вказівкою, що підтверджується відповідними доказами.

Таким чином, показання підозрюваного чи обвинуваченого, в яких він викриває інших осіб у вчиненні інкримінованого йому злочину, у наведених вище випадках слід вважати обмовою.

Під обмовою також розуміється помилкове показання одного обвинуваченого відносно іншого.

---

[1] Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 305–306.

[2] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 42–43.

[3] Там само.

Ще у старій (формальній) теорії доказів обмова не користувалася довірою. "Обмова підсудним сторонніх осіб визнається доказом недосконалим" (недопустимим – прим. авт.), – говорить ця теорія[1].

Сьогодні обмова є показанням, що повинно бути доказано[2].

Якщо людина не жаліє себе, то іншого вона ще менше пожаліє – таке розуміння необхідно постійно мати на увазі при оцінці доказової достовірності обмови. Обмова взагалі – "каламутне джерело", черпати з якого необхідно обережно, й оцінка достовірності його складна[3].

При цьому не можна обійтися без обстеження психологічної сторони обмови. Тут ми маємо справу з темними пристрастями, що спонукають до обмови: помстою, ненавистю, ревнощами, заздрістю, гнівом[4].

Під час оцінки діянь, пов'язаних із пристрастями, при розслідуванні податкових злочинів потрібно, за порадою Л.Є. Володимирова, пам'ятати, що негативні почуття зустрічаються частіше, ніж добрі, і що перші значно стійкіші, ніж останні. У своєму "Учении про кримінальні докази" Л.Є. Володимиров наводить уривок із кримінальної психології англійського ученого Гросса, де той зазначає, що "ніколи не варто забувати, що егоїзм, лінощі і марнославство – суть, єдині мотиви людей, на які можна завжди і безумовно покладатися. Навпаки, любов, вірність, чесність, релігійність, любов до батьківщини – усе це може похитнутися, усе це може впасти, хоча б як довго і непохитно воно стояло. Десять разів ми розраховували на ці почуття, вони трималися, прийшов випадок, і на одинадцятий раз усе це розтрощилося і розпалося, як картковий будиночок. Напроти, на егоїзмі, на лінощах, на марнославстві ви завжди можете будувати, не бійтеся – вони витримають"[5].

Це варто враховувати при доказуванні мотиву вчиненого злочину. І хоча при вчиненні податкових злочинів мотив значення не має, але все викладене вище можна віднести до обставин, що характеризують особу обвинуваченого і згідно з п. 3 ст. 64 КПК України підлягають доказуванню в кримінальній справі при провадженні досудового слідства.

Основним критерієм установлення неправдивості показань при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері ошодаткування, можна вважати виявлення невідповідності наданих обвинуваченим (підозрюваним) відомостей про якусь подію, факт, обставини порушення податкового законодавства фактичним даним з того ж приводу, встановленим у справі, об'єктивність яких не викликає сумнівів. Зроблений на цій основі висновок доводиться до відома допитуваної особи. У якості очікуваної

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 333.
[2] Там само.
[3] Там само.
[4] Там само.
[5] Там само. – С. 334.

реакції може бути зміна обвинуваченим (підозрюваним) його позиції, визнання факту обмови і дача правдивих показань[1].

Одним із засобів запобігання обмові є використання на допиті звуко- або відеоапаратури із попередженням про це допитуваної особи. Пред'явлення на допиті доказів (по податкових злочинах – це первинні документи бухгалтерського обліку, податкового обліку, інші предмети і документи, що мають відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства-порушника та підтверджують виявлені перевіркою факти порушення податкового законодавства), які спростовують неправдиві показання допитуваної особи, – важливий і достатньо ефективний при вмілому веденні справи засіб формування у обмовника установки на зміну його позиції[2].

Самообмовою при розслідуванні податкових злочинів, як і при вчиненні інших категорій злочинів, є такі показання підозрюваного або обвинуваченого, у яких вони зізнаються у вчиненні злочину:

1) якого в дійсності не вчиняли;

2) у більш тяжкому злочині, ніж учинили насправді;

3) або ж беруть на себе всю вину за вчинений злочин, хоч у дійсності він був груповим;

4) чи перебільшують свою роль у вчиненні злочину порівняно з тим, якою вона була насправді[3].

Але відповідно до висновків, зроблених Л.С. Володимировим в "Ученні про кримінальні докази", "власне зізнання вважається доказом лише в тому випадку, коли воно було дано цілком добровільно"[4].

Це твердження не може бути залишеним поза увагою і при розслідуванні податкових злочинів.

Офіційно катування з метою отримання зізнання в Росії були скасовані імператором Олександром I Указом від 27 вересня 1801 року.

Л.Є. Володимиров наводить уривки зі Статуту карного судочинства 1864 року, зміст яких не суперечить вимогам КПК України щодо розслідування податкових злочинів: "Слідчий не повинен домагатися зізнання обвинуваченого ні обіцянками, ні хитрощами, ні погрозами або подібними вимаганнями..." (ст. 405); "якщо обвинувачений відмовиться відповідати на поставлені йому питання, то слідчий, відмітивши про це в протоколі, відшукує інші законні засоби до відкриття істини" (ст. 406); "на судовому слідстві підсудного, який не визнає своєї вини, допиту не піддають, але дають йому право давати пояснення у своє виправдання" (ст. 683)[5].

---

[1] Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 305–306.
[2] Там само.
[3] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 42–43.
[4] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 325.
[5] Там само. – С. 329.

За Л.Є. Володимировим, щоб бути допустимим на суді доказом, власне зізнання повинно бути зроблене перед належним органом влади, тобто на суді[1].

Згідно з дореволюційною теорією доказів, власне зізнання, що записане в протоколі дізнання або слідчого як несудове (тобто дане не в суловому засіданні), не може бути допущене на суді[2].

Відповідно до англійської теорії доказів, щоб власне зізнання могло бути розглянутим як обставина, що має відношення до справи, необхідно довести, що воно було зроблене добровільно і незалежно[3].

Згідно з українською теорією доказів при розслідуванні податкових злочинів, як і злочинів взагалі, власне зізнання повинно бути підтверджено іншими обставинами справи, як і будь-який інший доказ у справі. Тільки в цьому випадку воно може бути покладено в основу обвинувачення[4].

Саме по собі голе власне зізнання дає лише поштовх слідству, направляючи його на шлях, йдучи по якому можна знайти дані для спростування або підтвердження зізнання підозрюваного у вчиненні податкового злочину. На зізнання можна дивитися як на гіпотезу, що повинна бути доведена[5].

Історія власного зізнання надзвичайно цікава як приклад поступового розширення досвіду людства, по-перше, у справі відшукування істини в діях людей і, по-друге, у розумінні великого розмаїття мотивів людської поведінки[6].

У першому випадку людство отримало досвід, що прагнення до одержання в ході слідства зізнання, як вищої достовірності доказу вини обвинуваченого, не досягло своєї цілі. В існуючому слідчому процесі істина утворювалася рідше, ніж у процесі, який взагалі ігнорує показання підсудного як малодостатнє джерело достовірності[7].

У другому випадку отриманий великий історичний досвід показує, що з різних мотивів нерідко в судах даються помилкові відповідні зізнання. До таких мотивів належать: релігійні, політичні та соціальні підстави, самопожертва через любов до ближнього, до рідного, до ідеї. До них можна віднести і неетичні мотиви: помста, корисні спонукання і т. п. Тут перед нами відкривається різноманітний спектр для психологічної оцінки мотивів злочину. Така оцінка є необхідною для визначення ступеня винуватості обвинуваченого, виходячи з того, що мотив відноситься до обставин, які підлягають доказуванню в кримінальній справі[8].

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 330.
[2] Там само.
[3] Там само. – С. 331–332.
[4] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 631.
[5] Там само.
[6] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 331–332.
[7] Там само.
[8] Там само.

При цьому слід пам'ятати, що при вчиненні податкових злочинів мотив ухилення від сплати податків значення для кваліфікації дій обвинуваченого не має, тому його недоказаність у справі не буде свідчити про неповноту слідства.

Але самообмова може мати місце і при вчиненні податкових злочинів. Наприклад, головний бухгалтер суб'єкта господарювання-порушника податкового законодавства, маючи на меті, з якихось особистих причин, дати можливість керівникові підприємства уникнути відповідальності за несплату податків, починає обмовляти себе. На допиті він переконує слідчого, що керівнику не було відомо про невідображення (неналежне відображення) тих чи інших результатів фінансово-господарської діяльності підприємства по бухгалтерському та податковому обліках. При цьому по справі можуть бути інші докази, які свідчать про пряму причетність керівника до виявлених податковою службою порушень бухгалтерського та податкового обліків (показання свідків, підписи на відповідних документах, письмові резолюції тощо), що в сукупності призведе до ухилення від оподаткування.

Самообмова з боку головного бухгалтера також може бути з метою уникнення більш суворого покарання у разі доведення слідством ухилення від оподаткування за попереднім зговором групою осіб, тобто доведення попередньої домовленості директора і головного бухгалтера підприємства про ухилення від сплати податків.

Один з різновидів показань підозрюваного та обвинуваченого при вчиненні податкових злочинів – алібі.

Алібі (від лат. alibi – в іншому місці) – перебування певної особи в момент вчинення злочину в іншому місці як доказ фізичної непричетності її до злочину[1].

Виходячи з того, що податкові злочини відносяться до категорії тривалих злочинів (несплата податків, зборів, обов'язкових платежів відбувається за певний період діяльності суб'єкта господарювання), алібі застосовується обвинуваченими (підозрюваними) не так часто, як при вчиненні інших видів злочинів.

Наявність алібі у підозрюваного чи обвинуваченого при вчиненні податкового злочину перевіряється за допомогою показань свідків, письмових документів тощо. Алібі виключає можливість притягнення особи до відповідальності як безпосереднього виконавця злочину, але не знімає можливої відповідальності її за співучасть у цьому злочині[2].

Алібі – відсутність особи у визначеному місці у визначений час (при вчиненні податкових злочинів це, як правило, має місце при укладанні тієї чи іншої угоди, підписанні документів, звітів, отриманні (відправці)

---

[1] Юридичний словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996. – С. 30.
[2] Там само.

товарів тощо) доводиться шляхом установлення факту перебування даної особи в цей час у іншому місці[1].

Алібі традиційно трактується як доказ невинуватості, заснований на тому, що запідозрена або обвинувачена у вчиненні якогось злочину особа в момент його вчинення знаходилася в іншому місці, а отже, не могла брати участь у цьому діянні[2].

Таким чином, в алібі, як у логічній системі, присутні три основні елементи, що використовуються слідчими при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування:

1) місце вчинення досліджуваного у справі злочину;

2) час вчинення даного злочину;

3) місце, де в цей момент знаходилася особа, яка заявила про своє алібі[3].

При перевірці алібі може бути спростовано. Встановлення неправдивості алібі є важливим доказом вини підозрюваного у вчиненні податкового злочину[4].

Висування помилкового алібі зводиться до формування правопорушником або його спільниками, чи іншими не зацікавленими в його відповідальності за вчинений злочин особами системи неправдивих доказів, що реабілітують його в очах слідства і громадськості[5].

Заздалегідь підготовлене неправдиве алібі може бути:

– кваліфікованим, поєднаним із створенням фіктивних доказів;

простим (заздалегідь обдуманим, але голослівним посиланням на які-небудь обставини, факти), що також враховується слідчими при розслідуванні злочинів, вчинених у системі оподаткування[6].

Фабрикація неправдивого алібі може здійснюватися безпосередньо самим злочинцем (як власноручно, так і разом із спільниками) або його знайомими за його проханням, або з їх власної ініціативи. При цьому нерідко скоюються інші злочини типу службового підроблення, хабарництва, викрадення, привласнення, вимагання документів (штампів, печаток), заволодіння ними шляхом шахрайства чи зловживання службовим становищем, підроблення документів (печаток, штампів та бланків), їх збут, використання підроблених документів, підмова та схиляння до дачі неправдивих показань[7].

Прикладом фабрикації неправдивого алібі є використання обвинуваченими (підозрюваними) послуг конвертаційних центрів. У таких випадках бажаючим легалізувати надлишки товарів чи приховати незаконне

---

[1] Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 305–306.
[2] Там само.
[3] Там само.
[4] Там само.
[5] Там само.
[6] Там само.
[7] Там само.

джерело їх отримання надаються документи про отримання товарів від неіснуючих підприємств або фактично існуючих, але таких, які ніколи не продавали зазначені товари порушнику податкового законодавства. При цьому можуть надаватись документи про наявність витрат, пов'язаних із транспортуванням та переробкою сировини, тощо, які фактично не відповідають дійсності.

Розслідуючи податкові злочини, необхідно пам'ятати, що позитивне вирішення питання про те, що алібі неправдиве, тобто, що воно спростоване, можливе лише в таких випадках:

– якщо у фактичній моделі, тобто в реальній дійсності (при вчиненні податкового злочину), об'єктивно відсутні важливі елементи (факти, документи, події, обставини, сліди), відносно яких заявник алібі дав показання, стверджуючи, що вони мали місце (наприклад, директор МП "МИР" Ц стверджує, що ВАТ "Будівельник" керованому ним підприємству були надані послуги з ремонту складських примішень, на підтвердження цього факту пред'являє ревізійним службам ДПС акти прийому виконаних робіт, де зазначені суми, витрачені у зв'язку з ремонтом. Провівши зустрічну перевірку з питання спільної фінансово-господарської діяльності МП "МИР" та ВАТ "Будівельник", ревізори встановили, що суми, зазначені в актах прийому виконаних робіт, наданих МП "МИР", не відповідають фактично отриманим ВАТ "Будівельник" від МП "МИР" при розрахунках грошовим коштам, тобто наявне безпідставне завищення витрат і, відповідно, зменшення розміру сплаченого до бюджету податку на прибуток. Органам слідства Ц пояснив, що не знав про зміну головним бухгалтером МП "МИР" К сум в актах (завищення їх), стверджуючи, що не розуміється на бухгалтерському та податковому обліках і в період складання актів прийому виконаних робіт, а також подальшого відображення вартості цих робіт у бухгалтерському обліку та податковій звітності знаходився у відпустці. Перевіривши показання Ц, слідчий встановив, що він має вищу економічну освіту, тривалий час працював на посаді головного бухгалтера іншого підприємства, особисто підписував акти прийому виконаних робіт і виправив (підвищив) на тих екземплярах актів, які передав до бухгалтерії власного підприємства, вартість виконаних робіт, про що головному бухгалтерові МП "МИР" К взагалі відомо не було. Факт власноручного внесення Ц виправлень в акти був також підтверджений почеркознавчою експертизою);

– якщо зазначені заявником на допиті факти, події, обставини мали місце в реальній дійсності, проте фактична їх характеристика в частині більшості або окремих, але принципово-важливих, сторін, параметрів, ознак, очевидних для тих осіб, які сприймали їх безпосередньо, значно розходиться з характеристикою, що їм дає заявник алібі (наприклад, директор ТОВ "Воля" М, скориставшись послугами конвертаційного центру з метою ухилення від сплати ПДВ, фактично купивши парфумерні

вироби (товар) у Ж та Т, стверджував, що уклав угоду й отримав цей товар від МП "Старт". У ході слідства доведено, що Ж і Т, які укладали угоду на поставку товарів від імені МП "Старт" і отримали оплату готівкою, при пред'явленні їх для впізнання керівництву МП "Старт" не мають ніякого відношення до даного підприємства);

- якщо встановлено наявність таких очевидних обставин, як важливих елементів фактичної моделі, про які не міг не знати заявник, але на допиті він відкинув можливість їх існування або нічого конкретного з даного приводу не може сказати (наприклад, головний бухгалтер ВАТ "Колос" Ч, з метою ухилення від сплати податків, не оприбуткував за бухгалтерським обліком факт поставки цукру ЗАТ "Гроно". При виявленні цього порушення ревізійними службами ДПС пояснив, що директор особисто укладав угоду на поставку цукру з представниками ЗАТ "Гроно" та не надав до бухгалтерії відповідні документи. З метою перевірки цих показань слідчий провів зустрічну перевірку, в ході якої допитав директора ЗАТ "Гроно" В про факти спільної діяльності з ВАТ "Колос". В пояснив, що у зв'язку з хворобою директора ВАТ "Колос" він укладав угоду з головним бухгалтером Ч, який діяв за дорученням директора. У подальшому ці показання В підтвердив на очній ставці з Ч, а також почеркознавча експертиза визнала наявність особистого підпису Ч на угоді про поставку цукру ЗАТ "Гроно" на адресу ВАТ "Колос" в обмін на пшеницю 5-го класу).

Обов'язок перевірки алібі при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства лежить на слідчих та співробітниках оперативних служб податкової міліції. Підозрюваний та обвинувачений, їх захисник мають право, але не зобов'язані наводити докази на підтвердження алібі. Якщо заяву обвинуваченого про алібі не спростовано, кримінальна справа повинна бути закрита[1].

Ще одним прикладом неправдивого алібі, заявленого в ході розслідування податкових злочинів, можна вважати встановлення органами податкової міліції громадянина З, який з метою ухилення від оподаткування, не маючи наміру здійснювати господарську діяльність, зареєстрував на своє ім'я у м. Херсоні приватне підприємство "Контакт" за підробним паспортом (вклеївши у чужий паспорт свою фотографію). Фактично, за короткий термін (протягом 15 діб) підозрюваним було здійснено від імені МП "Контакт" декілька фактів поставки значних партій пшениці іноземним покупцям. При затриманні З заявив як алібі перебування в лікарні в період реєстрації та діяльності підприємства. Слідство встановило, що підозрюваний особисто здійснив зазначену фінансово-господарську діяльність і не сплатив податки. Його алібі було спростоване шляхом проведення зустрічних перевірок на елеваторах, у морському порту, під

[1] Михеєнко М.М., Молдавян В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 42–43.

час допитів та очних ставок, а також пред'явлення для впізнання заявника алібі нотаріусу, реєстраційним службам ради народних депутатів і ДПА, що проводили реєстрацію підприємства, а також співробітникам елеваторів, де зберігалась пшениця, та представникам транспортних служб, які здійснювали перевезення та завантаження пшениці в залізничні вагони.

Згідно з діючим законодавством показання підозрюваних та обвинувачених оформляються протоколами допитів, які є процесуальними джерелами доказів.

2.3. Висновки експерта. Поняття і значення висновків експерта при розслідуванні податкових злочинів. Види експертиз. Відміна експерта від фахівця, який бере участь у проведенні слідчих дій

2.3.1. Види експертиз. Висновки експерта. Поняття і значення висновків експерта при розслідуванні податкових злочинів

Відповідно до діючого кримінально-процесуального законодавства України висновок експерта (експертів) є одним із самостійних джерел доказів (ст. 65, 75 КПК України). Це джерело отримання доказової інформації досить часто й ефективно використовується слідчими в ході розслідування податкових злочинів.

При розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, експертизи призначаються згідно з вимогами діючого кримінально-процесуального законодавства у випадках, коли для вирішення певних питань при провадженні у справі потрібні наукові, технічні або інші спеціальні знання (ст. 75 КПК України).

Експерт (від лат. expertus – досвідчений) – особа, що володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, якій слідчим органом, суддею чи судом доручено провести експертизу і за її результатами дати висновок[1].

У ході розслідування податкових злочинів, згідно з вимогами ст. 75 ч. 2 КПК України, як експерт може бути викликана будь-яка особа, яка має необхідні знання для дачі висновку з досліджуваних питань.

Але не можуть залучатися до виконання обов'язків судового експерта особи, визнані у встановленому законом порядку не дієздатними, а також ті, які мають судимість[2].

---

[1] Юридичний словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996. – С. 628.
[2] Там само.

Фахівці державних спеціалізованих установ і відомчих служб, які проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку та атестацію як судові експерти певної спеціальності[1].

Згідно з ч. 7 ст. 75 КПК України не можуть бути експертами особи, які перебувають у службовій або іншій залежності від обвинуваченого, потерпілого або які раніше були ревізорами у справі.

Таким чином, ревізор-інспектор, який проводив перевірку дотримання вимог податкового законодавства суб'єктом господарювання або фізичною особою, не може бути призначений експертом по цьому ж акту.

Незалежність експерта та правильність його висновку забезпечується:

– процесуальним порядком призначення судового експерта;

– забороною під загрозою передбаченої законом відповідальності втручання будь-кого в проведення судової експертизи;

– існуванням установ судових експертиз, незалежних від органів дізнання та досудового слідства;

– створенням необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальним та соціальним забезпеченням;

– кримінальною відповідальністю судового експерта за дачу свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;

– можливістю призначення повторної судової експертизи;

– присутністю учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи (ст. 4, 9, 10, 11 Закону "Про судову експертизу")[2].

Судова експертиза при розслідуванні податкових злочинів – це регламентоване процесуальним законом дослідження експертом на основі спеціальних знань конкретних обставин кримінальної справи, порушеної за фактом ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів з метою встановлення фактів, що мають істотне значення для досягнення об'єктивної істини у справі. За зазначеною категорією злочинів зазвичай призначаються криміналістичні експертизи документів, судово-бухгалтерські, судово-товарознавчі, графологічні експертизи тощо.

Судова експертиза призначається особою, яка провадить дізнання, слідчим, прокурором, судом (суддею) за конкретними кримінальними справами. Експертиза проводитися переважно в спеціалізованих установах судових експертиз Міністерства юстиції (Мін'юсту) чи Міністерства охорони здоров'я України, а також в експертно-криміналістичних підрозділах МВС України. Законом України "Про судову експертизу" передбачена можливість проведення судової експертизи підприємницькими структурами за умови одержання ними спеціального дозволу (ліцензії), а також окремими громадянами за разовими договорами. Однак усі фахівці,

---

[1] Юридичний словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Фенікс, 1996. – С. 628.

[2] Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. – С. 232.

які систематично залучаються до проведення судових експертиз (незалежно від місця роботи), згідно з вимогами Закону повинні бути атестовані на судового експерта відповідної спеціальності та внесені до державного Реєстру судових експертів, ведення якого покладено на Мін'юст України[1].

А.І. Вінберг пропонує, щоб експертні висновки давались від імені експертної установи як юридичної особи[2]. Приєднуємось до думок видатних вчених-юристів М.М. Михеєнка та М.О. Селиванова і вважаємо, що ця пропозиція є невиправданою ні з теоретичного, а ні з практичного поглядів[3].

У юридичній літературі протягом тривалого часу обговорюється питання доказового значення можливого (імовірного) висновку експерта. Більшість юристів підтримують, на наш погляд, правильну думку: такий висновок доказового значення не має. "Який би не був ступінь можливості висновку експерта, він не стає достовірним знанням, викладені в ньому висновки залишаються припущеннями і тільки у такій якості оцінюються слідчим та судом", – пише, наприклад, В.Є. Коновалова[4]. Цієї ж думки дотримується і М.М. Михеєнко, який зазначає, що імовірний висновок експерта – це тільки припущення, яке навіть у сукупності з іншими достовірними даними не може бути покладене в основу рішення у справі. Як виняток з цього правила можна розглядати ті випадки, коли в справі є сумніви, які не можна усунути, і вони тлумачаться на користь обвинуваченого[5].

Прикладом можливого (імовірного) висновку експерта слід вважати такий: на представленій на експертизу угоді про бартерний обмін матеріальними цінностями між підприємствами-партнерами імовірно підпис зроблений обвинуваченим К (головним бухгалтером підприємства-порушника податкового законодавства). Але, у зв'язку з невиразністю (типовістю, недостатністю індивідуальних ознак) підпису К неможливо зробити висновок про належність підпису на угоді обвинуваченій особі.

У ході розслідування податкових злочинів можуть призначатись та проводитись:

– первинні;

– повторні;

---

[1] Юридичний словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996. – С. 628.

[2] Вінберг А.І. Заключение по экспертизе от имени юридического лица // Соц. законность. – 1974. – № 12. – С. 52–54.

[3] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 88–89; Селиванов Н.А. О предложении давать экспертные заключения от имени экспертного учреждения как юридического лица // Виктимология и профилактика правонарушений. – Иркутск, 1979. – С. 132–136.

[4] Коновалова В.Е. Проблемы логики и психологии в следственной тактике. – Киев, 1970. – С. 148; Палиашвили А.Я. Экспертиза в суде по уголовным делам. – М., 1973. – С. 111.

[5] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 88–89.

– основні;

– додаткові експертизи[1].

За необхідності дослідження складаних обставин справ призначаються такі експертизи:

– комісійні;

– комплексні[2].

Первинними називаються експертизи, що призначаються в даній справі та з даних питань вперше (наприклад, судово-бухгалтерська експертиза з приводу відповідності діючим нормам бухгалтерського обліку та податковому законодавству виявлених порушень, викладених ревізійними службами ДПС у акті перевірки; графологічна експертиза бухгалтерського документа з приводу встановлення особи, яка його склала тощо)[3].

Повторними називаються експертизи, що призначаються з тих же питань у разі незгоди, сумнівів у правильності висновків експерта. Проведення повторної експертизи доручається іншому експертові або іншим експертам (ч. 6 ст. 75 КПК України) (наприклад, призначення повторної судово-бухгалтерської експертизи у зв'язку зі скаргою обвинуваченого про неприйняття експертом до уваги всіх наявних у кримінальній справі матеріалів тощо)[4].

Основні – це експертизи, що вирішують питання, які при призначенні експертизи здаються повними (зазвичай це криміналістичні експертизи документів, підписів, відбитків печаток тощо)[5].

Додаткові експертизи призначаються для вирішення окремих питань, які не були поставлені перед основною експертизою, а також у разі неповноти або недостатньої ясності, конкретності викладення ходу експертного дослідження та висновків основної експертизи (наприклад, при розслідуванні фактів порушення податкового законодавства в ході проведення зустрічних перевірок слідчим були отримані додаткові документи, що підтверджують наявність раніше невідомих фактів фінансово-господарської діяльності порушника податкового законодавства, які ним заперечуються. При цьому виникає необхідність додатково призначити криміналістичні (почеркознавчі та графологічні) експертизи з питання відповідності підписів та належності складених документів обвинуваченому тощо)[6].

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

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 126–129.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Там само.

[5] Там само.

[6] Там само.

При призначенні додаткової експертизи в постанові зазначається, чому саме первинна експертиза визнана неповною або неточною, а при призначенні повторної – які обставини викликають сумнів у правильності первинної експертизи.

До постанови додається висновок первинної експертизи з усіма додатками.

Якщо виникає необхідність у дослідженні нових об'єктів або вона викликана зміною вихідних даних, призначається нова експертиза, а не додаткова або повторна.

Як правило, експертиза проводиться одним експертом і лише в окремих випадках (особлива складність, повторність тощо) – кількома, тобто комісією. У такому випадку до комісії входять фахівці однієї галузі знань (наприклад, судово-бухгалтерська експертиза проводиться групою експертів з причини великого обсягу доказового матеріалу, який підлягає дослідженню, та багатопрофільності діяльності порушника податкового законодавства (торгівля, виробництво, зовнішньоекономічна діяльність тощо).

Комісійна експертиза називається комплексною, якщо її через багатопредметність поставлених слідчим чи судом питань проводять спільно спеціалісти з різних галузей знань, експерти різних спеціальностей (наприклад, криміналіст і спеціаліст з бухгалтерського обліку, спеціалісти з податкового обліку та товарознавства тощо)[1].

При необхідності проведення експертизи слідчий складає мотивовану постанову, в якій, крім даних, зазначених у ст. 130 КПК України, вказує підстави для проведення експертизи, прізвище експерта або назву установи, експертам якої доручається провести експертизу, питання, з яких експерт повинен дати висновок, об'єкти, які мають бути досліджені, а також перелічує матеріали, що пред'являються експертові для ознайомлення (ст. 196 КПК України).

Порядок призначення експертизи при розслідуванні податкових злочинів практично нічим не відрізняється від загального порядку проведення цієї слідчої дії та включає ряд процесуальних і організаційних етапів, зокрема:

– визначення, яку саме експертизу потрібно призначити;

– які питання необхідно поставити перед експертом;

– які матеріали передати йому;

– вибір експертної установи або конкретного експерта;

– складання постанови про призначення експертизи;

– ознайомлення обвинуваченого (підозрюваного) з цією постановою і роз'яснення йому прав, які він має при призначенні й проведенні експертизи;

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 126–129.

– направлення постанови і необхідних матеріалів до експертної установи, вручення експерту копії постанови, роз'яснення прав та обов'язків, попередження про кримінальну відповідальність за ст. 384 і 385 КК України[1].

Експертиза може призначатися тільки після порушення кримінальної справи. Момент її призначення визначає слідчий, виходячи з особливостей справи та слідчої ситуації, яка виникла в ході її розслідування.

Питання, з яких експерт повинен дати висновок, повинні бути чітко визначеними і конкретними. Їх доцільно групувати за об'єктами дослідження, а іноді – за епізодами справи або версіями[2].

У разі призначення експертизи у кримінальних справах, порушених за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування, питання зазвичай групуються за видами податків, зборів чи обов'язкових платежів, неправильне нарахування чи несплата яких виявлені перевіркою.

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

Формулюючи питання і визначаючи матеріали, що необхідні експертові, слідчий має право скористатися допомогою спеціалістів (при розслідуванні податкових злочинів – це ревізори-інспектори державної податкової служби), зокрема майбутніх експертів.

Не можна "про всяк випадок" включати у постанову питання, які не мають значення для даної справи[3].

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

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

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

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

---

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 266; Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 251–252.

[2] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 251–252.

[3] Там само.

– інші матеріали, які містять відомості, що мають значення для дачі висновку (ці матеріали можуть містити відомості про особливості вилучення, фіксації, зберігання об'єктів дослідження тощо. У податкових злочинах – це можуть бути матеріали проведеного ревізорами-інспекторами чи співробітниками оперативних служб податкової міліції, на підставі вимог наказу № 316 ДПА України, до порушення кримінальної справи, вилучення бухгалтерських та інших документів, що свідчать про умисне порушення податкового законодавства суб'єктом господарювання, який перевірявся).

Якщо об'єкти дослідження через громіздкість або з інших причин не можуть бути надіслані до експертної установи, в постанові про призначення експертизи зазначається, де перебувають ці об'єкти і час, коли експерт може їх дослідити[1].

У випадках, коли експерту необхідно використати широку сукупність відомостей про обставини справи (наприклад, при проведенні судово-бухгалтерських, судово-товарознавчих, психіатричних і деяких інших експертиз), допустиме направлення йому всіх матеріалів справи[2].

Якщо у справі призначається декілька експертиз, про кожну з них складається окрема постанова навіть у разі проведення їх співробітниками однієї установи (наприклад, у ході розслідування податкових злочинів часто виникає потреба одночасно призначити судово-бухгалтерську, почеркознавчу (графологічну), техніко-криміналістичну експертизу документів та інші експертизи)[3].

Якщо проведення комплексної експертизи доручається співробітникам кількох установ, постанови надсилаються кожній з них із вказівкою, кому адресовано ті або інші об'єкти дослідження й інші матеріали[4].

Одержавши постанову про призначення експертизи, керівник експертної установи доручає проведення експертизи одному або декільком експертам. Ці експерти дають висновок від свого імені і несуть за нього особисту відповідальність (ст. 198 КПК України).

Існуюча в Україні мережа спеціальних судово-експертних установ дозволяє забезпечити якісне проведення експертних досліджень найрізноманітнішого спрямування. Лише в окремих випадках доводиться вдаватися до допомоги унікальних фахівців, які не перебувають на службі в експертній установі.

У ході розслідування податкових злочинів слідчі, керуючись вимогами ст. 199 КПК України, одержують зразки почерку та інші зразки, необхідні для експертного дослідження.

До таких зразків відносять достовірно належні певній особі зразки почерку, підпису, відбитки пальців рук тощо, які використовують як

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубянський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 251–252.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Там само.

порівняльні матеріали при експертному дослідженні рукописів, предметів зі слідами рук, документів та інших об'єктів.

Зразки, які відбираються для експертного дослідження, поділяються на:

– вільні;

– експериментальні.

Вільні – це зразки, які існували раніше, до призначення експертизи (як правило, до порушення кримінальної справи). Вилучаються вони у процесі виїмки, а іноді – обшуку й оформляються відповідним протоколом (наприклад, вільні зразки почерку, підпису порушника податкового законодавства, машинопису, відбитки печаток тощо)[1].

Експериментальні – це зразки, які спеціально створюються для проведення даної експертизи (уже у зв'язку з розслідуванням кримінальної справи)[2].

У разі потреби слідчий виносить постанову про вилучення або відібрання зразків почерку та інших зразків, необхідних для експертного дослідження.

У постанові зазначається, з якою метою, у кого та які зразки підлягають вилученню або відібранню. Якщо для одержання зразків залучається спеціаліст, то вказується його прізвище, спеціальність і служба.

Про відібрання зразків складається протокол.

Протокол складається за тими ж правилами, що і протокол слідчої дії (ст. 85 КПК України). У ньому, крім загальних відомостей, зазначаються найменування відібраних зразків, їх кількість і характер, порядок та умови відібрання, а також інші істотні моменти.

Зразки можуть відбиратися у підозрюваного (обвинуваченого), а також у свідка чи потерпілого, якщо необхідно перевірити, чи не залишені останніми сліди на місці події або предметах, вилучених і приєднаних до справи як речові докази.

У ході розслідування податкових злочинів частіше відбираються для дослідження зразки підписів і почерку службових осіб суб'єктів господарювання та фізичних осіб, причетних до підприємницької діяльності, відбитки печаток та штампів юридичних осіб.

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

Після проведення необхідних досліджень експерт складає висновок.

Висновок експерта – це документ, складений у результаті дослідження експертом, якому в передбаченому КПК порядку (ст. 196, 310 КПК України) було доручено провести експертизу і дати відповіді на поставлені йому запитання[1].

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 254.

[2] Там само.

[3] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 126–129.

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

Якщо експертизу проводили декілька експертів однієї спеціальності (**комісійна експертиза**) й вони дійшли згоди, то ними складається і підписується загальний висновок, а якщо ні, то кожний з них складає та підписує свій висновок окремо[1].

При проведенні експертизи декількома експертами різних спеціальностей (**комплексна експертиза**) кожний експерт має право підписати ту частину висновку, яка відображає перебіг і результати проведених ним особисто досліджень, або ж загальний висновок, якщо всі вони мають знання, що є необхідними для сукупної оцінки результатів проведених досліджень, і на цій підставі дійшли єдиної думки[2].

До висновку додається ілюстративний матеріал: фотознімки, схеми, креслення тощо.

Оцінка та використання висновку експерта на стадіях досудового слідства в ході розслідування податкових злочинів

Висновок експерта вивчається й оцінюється у процесі розслідування податкових злочинів з таких поглядів:

– обґрунтованості;

– достовірності;

– повноти, надійності застосованих методів дослідження;

– дотримання усіх установлених для проведення експертизи процесуальних положень.

Слідчий, який оцінює висновок, має право не погодитися з висновками експерта, мотивуючи свою незгоду. У цьому випадку може бути призначена нова експертиза (додаткова або повторна) (ст. 75 КПК України).

Велика увага при оцінці висновків експерта приділяється тому, чи не є вони внутрішньо суперечливими, чи не суперечать іншим даним, зібраним у справі про ухилення від сплати податків, зборів, неподаткових платежів.

До уваги приймаються і такі питання:

– чи компетентний експерт;

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 126–129.

[2] Там само.

– чи піддані дослідженню справжні об'єкти, надані ініціатором для дослідження (необхідно уважно читати опис об'єктів, що досліджувались);

– чи переконливі наукові положення, на які спирався експерт;

– чи в повному обсязі проведені дослідження, чи на всі питання дані відповіді;

– чи мають висновки експерта категоричну форму, чи вони є ймовірними.

Результати дослідження експерта дають слідчому підстави для побудови версій у кримінальній справі, проведення відповідних слідчих та оперативно-розшукових дій, спрямованих на пошук, виявлення і закріплення фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, неподаткових платежів, тобто доказів та їх джерел.

Вони також сприяють спростуванню неправди, пред'явленню обвинувачення винним особам, реабілітації невинних осіб, помилково обвинувачених в умисному ухиленні від оподаткування, якого вони не чинили і за що не повинні нести кримінальної відповідальності, вирішенню інших завдань, які виникають у ході розслідування податкових злочинів.

Виходячи зі специфіки та складності, а також важливості висновків судово-бухгалтерської та інших видів експертиз як джерел доказів при розслідуванні податкових злочинів, вважаємо за потрібне більш детально зупинитись на їх призначенні й проведенні.

2.3.2. Підстави, порядок призначення і проведення судово-бухгалтерської та інших експертиз у кримінальних справах про ухилення від оподаткування

Однією з форм використання спеціальних знань при розслідуванні фактів вчинення податкових злочинів є проведення судово-бухгалтерської експертизи.

На підставі проведених досліджень експерт встановлює нові фактичні дані та викладає їх у своїх висновках. І саме ці дані, якщо вони сформульовані в категоричній формі, є доказами у справі[1].

Таким чином, судово-бухгалтерська експертиза виступає як одна зі слідчих дій, за допомогою якої одержують докази при розслідуванні розглянутої категорії злочинів[2].

У тих випадках, коли висновки про порушення податкового законодавства, викладені органами ДПС у акті перевірки, викликають деякі

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 126–129.

[2] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

сумніви й опротестовуються представниками суб'єкта господарювання, діяльність якого була перевірена, виникає потреба в призначенні та проведенні судово-бухгалтерської експертизи.

За допомогою судово-бухгалтерської експертизи досліджуються результати перевірки, а саме: обґрунтованість та правомірність викладених в акті правопорушень суб'єктом господарювання.

Предметом дослідження зазначеного виду експертизи виступає виробнича і фінансово-господарська діяльність суб'єкта господарювання, яка відбита в документах бухгалтерського обліку, облікових регістрах та інших документах із питань повноти і правильності обчислення та сплати податків й інших неподаткових платежів, що піддаються аналізу у зв'язку з розслідуванням даної категорії злочинів і для вирішення яких виникає необхідність у використанні знань у галузі бухгалтерського обліку й економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання[1].

У ході проведення досудового слідства у справах розглянутої категорії призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи має на меті:

– усунення протиріч між матеріалами документальної перевірки та матеріалами кримінальної справи;

– усунення протиріч між результатами первинної та повторної документальної перевірки;

– підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки;

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

– перевірку правильності оформлення фінансово-господарських операцій, руху коштів та їх відповідності встановленим вимогам ведення бухгалтерського обліку, звітності і діючим нормативним актам;

– перевірку правильності використовуваних методів дослідження при проведенні документальних перевірок і відповідності їм отриманих висновків;

– установлення правильності відмови осіб, які ревізують, у прийнятті від осіб суб'єкта господарювання, що перевіряється, документів, представлених з метою виправдання виявлених порушень податкового законодавства;

– дослідження стану бухгалтерського обліку та звітності суб'єкта господарювання, що перевіряється, і відповідності його встановленому порядку;

– встановлення обставин, що сприяли вчиненню ухилень від оподаткування, а також формування пропозицій щодо їх усунення;

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

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

– встановлення осіб, які були відповідальні за повноту і правильність обчислення й сплати податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджетів та цільових фондів і які допустили виявлені порушення[1].

Проведення судово-бухгалтерської експертизи дозволяє одержати докази по кримінальній справі шляхом використання спеціальних знань, усунути наявні суперечності в матеріалах справи, а також одержати підсумковий документ (висновок експерта) по розглянутих у ході слідства питаннях[2].

Підставою до призначення та проведення судово-бухгалтерських експертиз є неможливість вирішення питань, що постають, і необхідність використання спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку й економічного аналізу господарської діяльності, яка виникає у зв'язку з розслідуванням ухилень від оподаткування[3].

Судово-бухгалтерська експертиза, на відміну від документальної перевірки, може бути призначена тільки після порушення кримінальної справи.

Правовими підставами призначення розглянутого виду експертиз є Закон України "Про судову експертизу", а також положення розділу 18 і статей 75–77 КПК України[4].

Варто враховувати, що предмет дослідження, застосовувані методи дослідження при проведенні судово-бухгалтерської експертизи мають деяку подібність з таким заходом, яким є документальна перевірка. Однак судово-бухгалтерська експертиза і документальна перевірка діяльності суб'єкта господарювання – різні за правовою сутністю заходи.

Судово-бухгалтерська експертиза належить до однієї із слідчих дій, підстави і проведення якої регламентовані кримінально-процесуальним законодавством (ст. 65, 75, 196, 200 КПК України)[5].

Документальна перевірка належить до адміністративно-правових заходів. Підстави і порядок призначення її визначаються відомчими нормативними актами. Кримінально-процесуальний закон (ст. 66 КПК України) у зв'язку з цим лише передбачає можливість вимагати від відповідних органів її проведення.

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

---

[1] *Литвенко В.В.* Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Там само.

[5] Там само.

Експерт-бухгалтер має право бути присутнім при проведенні слідчих дій та ставити питання, що виникли у зв'язку з дослідженням документів і проведенням слідчої дії[1].

При проведенні документальної перевірки дослідженню підлягають тільки документи, що відображають виробничу і фінансово-господарську діяльність. Особу, яка проводить перевірку, не наділено законом правом бути присутнім при проведенні слідчих дій.

Експерт-бухгалтер, який проводить дослідження, обмежується тільки тими матеріалами, що йому надані слідчим. У випадку виникнення необхідності в доповненні матеріалів для проведення дослідження він заявляє відповідне клопотання. За власною ініціативою експерт не має права збирати матеріали[2].

Різні також процесуальні положення експерта-бухгалтера й особи, яка проводить документальну перевірку. Перший виступає як процесуальна особа, наділена відповідними правами й обов'язками, передбаченими кримінально-процесуальним законодавством. Особу, яка проводить документальну перевірку, не наділено процесуальними правами. Її правове положення визначене іншими нормативними актами (Законом "Про державну податкову службу України", відомчими наказами ДПА України тощо), що регламентують підстави і порядок проведення документальної перевірки[3].

Експерт-бухгалтер має процесуальну самостійність й отримані результати підписує особисто. Результати документальних перевірок підлягають затвердженню керівником органу, який призначив її проведення.

При наявності підстав до проведення судово-бухгалтерської експертизи слідчий проводить підготовку необхідних для цього матеріалів. Як правило, у слідчій практиці виникають окремі труднощі з виявленням підстав для призначення даної експертизи, підготовкою матеріалів і складанням завдання експерта. У таких випадках найбільш ефективним є використання допомоги фахівця, який володіє знаннями в даній галузі. Допомога його може бути отримана як у процесуальній, так і в непроцесуальній формах. Фахівець у даному випадку може висловити пропозиції про підстави проведення експертизи, про матеріали, які необхідно надати в розпорядження експерта, а також надати допомогу у формулюванні питань і складанні завдання[4].

Разом з постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи в розпорядження експерта надаються:

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Там само.

– акт документальної перевірки (у т. ч. акти додаткових чи повторних перевірок);

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

– реєстраційні документи суб'єкта підприємницької діяльності;

– накази про призначення на службу, службові інструкції осіб, відповідальних за повноту й правильність обчислення і сплати податків та інших неподаткових платежів;

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

– висновки інших експертів і фахівців[1].

Проведення зазначеного виду експертиз доручається співробітникам науково-дослідних інститутів судових експертиз. Відповідно до Закону України "Про судову експертизу" її проведення також може бути доручено приватній особі. Основними вимогами в даному випадку є наявність відповідної освіти, досвіду роботи, дозволу (ліцензії) на право проведення даного виду експертиз, атестація в Міністерстві юстиції та реєстрація як суб'єкта підприємницької діяльності[2].

Одержання ефективних результатів експертного дослідження вимагає від слідчого встановлення постійного контакту з експертом. У випадку виникнення необхідності надати відсутні матеріали і документи, експерт про це повідомляє слідчого клопотанням. Слідчий, провівши відповідні слідчі дії (виїмку, допит, огляд тощо), надає отримані матеріали у розпорядження експерта[3].

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

У процесі розслідування при виявленні нових обставин здійснення злочину слідчим можуть бути поставлені для вирішення експертизи додаткові питання. У цьому випадку складається окрема постанова з формулюванням необхідних питань[4].

Результати, отримані у процесі дослідження, відображаються у висновку експерта, що підлягає вивченню й аналізу слідчим. У разі встановлення певних неточностей (помилки в підрахунках, редакційні по-

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

[2] Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств Украины. – 1995. – № 3–4. – С. 128–138.

[3] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

[4] Там само.

милки) для уточнення окремих положень, відповідно до вимоги ст. 201 КПК України, може бути допитаний експерт, який роз'яснить зміст висновку і проведених ним операцій у процесі дослідження[1].

При наявності підстав, зазначених у ч. 5 та 6 ст. 75 КПК України, відповідно до ст. 203 КПК України може бути призначена і проведена додаткова чи повторна судово-бухгалтерська експертиза.

Матеріали судово-бухгалтерської експертизи у сукупності з іншими доказами використовуються слідчим (судом) для встановлення вини й інших обставин справи[2].

У ході розслідування ухилень від оподаткування на стадіях досудового слідства, крім випадків проведення судово-бухгалтерських експертиз, виникає необхідність у використанні спеціальних знань у галузі почеркознавства, технічного дослідження документів і т. п.

Це викликано необхідністю дослідження документів, що відображають тією чи іншою мірою фінансово-господарські операції, на предмет установлення конкретного виконавця рукопису (тексту, підпису, цифрового запису), розпізнання часу й умов виконання конкретного рукопису, стану виконавця; установлення способу виготовлення документа чи нанесення тексту і посвідчуючих знаків, виявлення підробок; вирішення питань про властивості матеріалів та інструментів, що використовувалися при написанні, і встановлення їх групової приналежності, спільності джерела чи походження, тотожності[3].

Об'єктом дослідження зазначених експертиз є, як правило, документи бухгалтерського й іншого обліків: рахунки-фактури, накладні на відпуск продукції, журнали-ордери, платіжні доручення, квитанції до прибуткових касових ордерів, товарно-транспортні накладні, податкові декларації, чорнові записи і т. п.

У криміналістичному аспекті значення перелічених документів визначається тим, що вони (як носії матеріально фіксованих слідів впливу на них різних предметів, речовин і людини) містять різноманітну інформацію про обставини вчинення злочину, зокрема про особливості зміни їх реквізитів, прийоми і технічні засоби, зміни виду й змісту документа, деякі умови написання, особу, яка виконала текст, запис чи підпис у документі[4].

Результативність використання спеціальних знань у формі провадження розглянутого виду експертиз залежить від багатьох показників.

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 156–160.

[2] Там само.

[3] Гончаренко В.И., Бергер В.Е., Варфоломеева В.Т. Экспертизы в судебной практике. – Киев, 1987. – С. 20–25.

[4] Коновалова В.Е., Колесниченко А.Н., Матусовский А.Г. Расследование хищений государственного или коллективного имущества // Проблемы тактики и методики. – Харьков, 1987.

Насамперед, від своєчасного прийняття рішення про необхідність експертних досліджень даних, що знайшли відображення в документах. Необхідність у експертному дослідженні документів може виникати у процесі вивчення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання; під час проведення допиту свідка, підозрюваного, обвинуваченого. Отримані при дізнанні та слідстві дані повинні знаходити висвітлення в поепізодному і загальному планах розслідування справи. Це дозволяє своєчасно призначити проведення відповідних експертиз і провести повне дослідження необхідних матеріалів[1].

На етапі підготовки до призначення почеркознавчої чи технікокриміналістичної експертизи документів слідчий, у разі потреби, може ознайомитися зі спеціальною літературою даного напряму. В окремих випадках він може скористатися допомогою відповідного фахівця в непроцесуальній формі. Таким чином можна одержати інформацію про можливості та існуючі методики проведення експертних досліджень. Фахівець може надати допомогу у визначенні послідовності проведення почеркознавчої та техніко-криміналістичної експертиз документів, а у разі потреби – проведенні комплексної експертизи[2].

На етапі підготовки підлягають вирішенню питання про вибір експертної установи, підготовку необхідних матеріалів і експериментальних зразків для порівняльного дослідження, а також комплексу питань, що підлягають вирішенню в ході експертного дослідження.

Об'єктом дослідження техніко-криміналістичної експертизи у справах про ухилення від оподаткування можуть виступати як у цілому документи, так і окремі їх частини (підпис, текст, відбиток печатки чи штампа, рукописні записи, матеріали, що застосовувалися для виготовлення документа, інструменти для письма, пристосування для нанесення тексту на документі і т. п.)[3].

Існуючі методики проведення техніко-криміналістичних експертиз документів дозволяють: визначити спосіб внесення змін і доповнень у документ; встановити зміст ушкодженого тексту; встановити ознаки й зміст копіювання; визначити час виготовлення тексту, окремих фрагментів чи всього документа; встановити способи підробки тексту чи підписів у документах, ідентифікувати пристосування, за допомогою якого виконаний текст, відбиток печатки чи штампа[4].

На вирішення техніко-криміналістичної експертизи документів можуть бути поставлені наступні питання:

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 164–166.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Там само

а) експертиза реквізитів документів:

– чи вносилися зміни в первісний зміст документа та яким способом;

– який зміст первісних записів, що були змінені;

– яка послідовність нанесення записів, підписів, відбитка печатки в документі;

– чи виконані записи конкретним письмовим (друкуючим) приладом;

– чи одночасно (в один прийом) виконано кілька екземплярів документа;

б) експертиза відбитків друкованих форм і пристроїв:

– чи залишений відбиток конкретним екземпляром печатки (штампа);

– чи залишені кілька відбитків у різних документах однією і тією ж печаткою (штампом);

в) експертиза машинописних текстів та інших літеродрукувальних пристроїв:

– чи надрукований документ на конкретній друкарській машинці (принтері);

– чи в один прийом надрукований документ (чи немає дописок);

– чи одночасно надруковані кілька екземплярів документа[1] ?

Залежно від матеріалів розслідуваного злочину на вирішення розглянутої експертизи можуть бути поставлені й інші питання.

У процесі проведення судово-почеркознавчої експертизи по справах про ухилення від оподаткування можливе вирішення питань наступного характеру:

– чи придатний конкретний текст, підпис для дослідження з метою ідентифікації особи виконавця;

– ким із числа визначених осіб виконаний рукописний текст або його частина;

– ким із числа конкретних осіб виконані цифрові записи;

– чи не виконаний текст різних документів однією особою;

– чи виконаний текст документа і підпис у ньому однією особою[2].

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

Залежно від обставин здійснення ухилень від оподаткування у ході досудового слідства можуть бути призначені та проведені інші експертизи. Обґрунтовано висловлюється думка про формування методик дослідження і необхідності проведення по розглянутій категорії злочинів податкової експертизи[3].

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. - Х.: Консум, 1977. – С. 164–166.

[2] Гончаренко В.И., Бергер В.Е., Варфоломеева В.Т. Экспертизы в судебной практике. – Киев, 1987.

[3] Налоговая полиция. – 1995. – № 16. – С. 3.

2.3.3. Відміна експерта від фахівця (спеціаліста), який бере участь у проведенні слідчих дій

Спеціаліст – особа, компетентна в певній галузі знань і залучена слідчим або судом для надання наукової, технічної та іншої допомоги при проведенні слідчих або судових дій[1].

Особливості способів вчинення ухилень від оподаткування, створених при цьому слідів, а також те, що податкові злочини вчиняються на підприємствах, в установах і організаціях, діяльність яких відображається в документах бухгалтерського та інших обліків, обумовлюють необхідність широкого використання спеціальних знань у ході проведення досудового слідства[2].

Кримінально-процесуальне законодавство передбачає такі види застосування спеціальних знань, які використовуються і при розслідуванні податкових злочинів:

– експертизи (ст. 75 КПК України);

– ревізії (ст. 66 КПК України);

– участь спеціаліста при проведенні окремих слідчих дій (ст. 128-1 КПК України).

Проведення експертиз та роль висновку експерта як джерела доказу нами вже розглянуті раніше.

Зупинимось на значенні ревізій та участі спеціаліста в розслідуванні податкових злочинів.

Доречно наголосити, що в ході розслідування злочинів, вчинених у сфері оподаткування, більш поширеними є перевірки дотримання податкового законодавства, ніж ревізії. Практично жодна кримінальна справа не порушується за фактами ухилення від сплати податків, зборів, неподаткових платежів без акта перевірки дотримання податкового законодавства. Отримані у ході перевірки результати фактично і є приводами та підставами для порушення кримінальної справи. Після проведення документальної перевірки проводити документальну ревізію не слід. Така потреба виникає лише у випадках, коли буде встановлено причетність службових та інших осіб до вчинення інших злочинів (крадіжки, зловживання владою або службовим становищем тощо)[3].

У практичній діяльності слідчі податкової міліції у якості спеціалістів залучають досвідчених ревізорів-інспекторів ДПС, які є фахівцями з бухгалтерського та податкового обліків, використовуючи їх знання у двох формах:

---

[1] *Юридичний словник-довідник* / За ред. Ю.С. Шемшученка. – К.: Феміна, 1996. – С. 609–610.

[2] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 135-138.

[3] Там само.

– процесуальній (участь у проведенні окремих слідчих дій);

– непроцесуальній (отримання консультацій, довідок, порад, рекомендацій з питань, які виникають у ході слідства).

Основна мета залучення спеціаліста до участі в слідчих діях при розслідуванні зазначеної категорії злочинів – розширити практичні можливості слідчого щодо виявлення, закріплення та вилучення доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Закон не обмежує слідчих дій, для участі в провадженні яких може бути залучений спеціаліст. Слідчий викликає спеціаліста у випадках, коли вважає необхідним використати спеціальні знання і навички при провадженні слідчої дії. У ході розслідування податкових злочинів – це, як правило, виїмка та огляд документів, що підтверджують факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, обшук з метою відшукання доказів порушення податкового законодавства, допити свідків, підозрюваних та обвинувачених, опис майна обвинуваченого при накладанні на це майно арешту з метою подальшого забезпечення цивільного позову і передбаченої законом його конфіскації (ст. 125 КПК України).

Для участі в слідчій дії можна залучати спеціаліста не зацікавленого в результатах справи (ч. 1 ст. 128-1 КПК України).

Спеціаліст має право звертатися з дозволу слідчого із запитаннями до осіб, які беруть участь у проведенні слідчої дії; робити заяви, пов'язані з виявленням, закріпленням і вилученням доказів умисного порушення податкового законодавства (ч. 3 ст. 128-1 КПК України).

Для залучення спеціаліста до участі у провадженні слідчої дії закон не вимагає винесення постанови. Про участь спеціаліста у провадженні слідчої дії обов'язково вказується у протоколі цієї слідчої дії.

Особа, яка брала участь у справі як спеціаліст, згодом може бути призначена експертом у цій же справі, якщо вона має належну кваліфікацію[1].

Спеціаліста, про якого йдеться у ст. 128-1 КПК України та інших статтях КПК України, треба відрізняти від тих осіб (часто їх теж називають спеціалістами), спеціальні знання яких слідчий використовує у формі усних консультацій при формулюванні запитань експерту, визначенні завдання ревізорам, вивченні технічної, бухгалтерської та іншої документації тощо. Допомога цих осіб має позапроцесуальний характер і не відображається в матеріалах справи[2].

При розслідуванні податкових злочинів слідчі часто консультуються з ревізорами-інспекторами ДПС з приводу тих чи інших питань бухгалтерського та податкового обліків, способів ухилення від оподаткування тощо, тобто у непроцесуальній формі використовують знання цих фахівців з ме-

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 193–194.
[2] Там само.

тож забезпечення повного, об'єктивного та всебічного розслідування кримінальних справ. У таких випадках спеціаліст не бере участі у проведенні слідчих дій.

Практика свідчить, що у тих випадках, коли спеціаліст залучається до розслідування податкових злочинів, незалежно від того, у процесуальній чи непроцесуальній формі, ефективність роботи слідчого значно зростає. Так, беручи участь в огляді бухгалтерських документів, вилучених у ході перевірки дотримання податкового законодавства, спеціаліст допомагає слідчому, який робить огляд, виявити такі ознаки документа (бухгалтерської проводки, запису), на які не завжди можна звернути увагу, не володіючи спеціальними знаннями, роз'ясню їх значення, взаємозв'язок, походження.

Для участі в процесуальних і непроцесуальних діях при розслідуванні порушень податкового законодавства, крім ревізорів-інспекторів ДПС, можуть залучатися спеціалісти (їх ще називають "знаючі особи") з числа:

– співробітників судово-експертних підрозділів усіх рівнів і різноманітної відомчої приналежності (експерти Мін'юсту, СБУ, МВС, Міністерства охорони здоров'я і т. д.);

– компетентних робітників контролюючих органів (контрольно-ревізійних структур, торгових інспекцій, санітарно-епідеміологічного нагляду і т. д.);

- представників інших практичних, а також наукових і педагогічних колективів, що володіють глибокими знаннями у своїх галузях діяльності (у сфері виробництва, обслуговування, культури, мистецтва, оборони і т. д.);

- приватних осіб, які не знаходяться в штаті офіційних структур, але мають спеціальні знання (пенсіонерів, спеціалістів, які звільнилися тимчасово без роботи й ін.).

Знаючі особи (спеціалісти) можуть надавати слідчому допомогу у формі консультацій, порад, рекомендацій, передачі довідкової інформації, участі в підготовці і проведенні різноманітних, а не тільки слідчих дій, шляхом проведення лабораторних досліджень, обстеження підприємств, ділянок території, проведення документальних ревізій, контрольних перевірок та інших заходів.

До категорії знаючих осіб, які надають допомогу слідчому податкової міліції, також відносяться спеціалісти, які проводять службові розслідування, діючи в складі відомчих або міжвідомчих комісій у випадку будь-яких надзвичайних подій (при авіакатастрофах, масових отруєннях, аваріях на теплотрасах і т. д.). Слідчі використовують у своїй роботі акти і висновки зазначених комісій, одержують у них консультації, дають їм доручення на предмет вирішення питань, що відносяться до їх компетенції. У разі потреби вони можуть бути допитані на слідстві й у суді в якості свідків-знаючих осіб.

На практиці часом виникає необхідність притягнення знаючих осіб для вирішення питань, що належать до компетенції слідчого. Прикладом може бути звернення працівників слідства у конкретних справах за допомогою до ветеранів розшуку і слідства, які мають великий практичний досвід виявлення й розкриття злочинів у сфері оподаткування. Особливо цінною така допомога буде при вирішенні питань, пов'язаних із складними випадками кваліфікації вчиненого податкового злочину, із відмежуванням його від порушення податкового законодавства, службових та інших злочинів, із дослідженням речових доказів, із пошуком осіб, які займаються створенням конвертаційних центрів, фіктивних фірм тощо.

Зібрані за допомогою спеціаліста дані, встановлені за його участю факти та інші результати його роботи, можуть мати доказове значення лише у тому випадку, коли спеціаліст (фахівець) брав участь у слідчій дії, проведеній у повній відповідності з вимогами КПК України. Доказове значення також мають висновки спеціаліста, який діє самостійно, але в процесуальних межах проведення судової експертизи. В інших випадках результати праці спеціаліста можуть мати лише орієнтовне, допоміжне значення[1].

На підставі викладеного, можна зробити такі висновки про відміну експерта від фахівця (спеціаліста), який бере участь у проведенні слідчих дій при розслідуванні податкових злочинів:

– участь спеціаліста й експерта в кримінальному процесі має багато спільного: вони залучаються у разі необхідності використання їх спеціальних знань. Але знання і навички спеціаліста використовуються лише для надання допомоги слідчому в безпосередньому виявленні, закріпленні й вилученні доказів умисного порушення податкового законодавства, застосуванні технічних засобів під час проведення слідчих дій. Він може давати пояснення щодо спеціальних питань, що виникають при провадженні слідчих дій. Результати діяльності спеціаліста відображаються в протоколі слідчої дії, а також у додатках до нього у вигляді складених планів, схем, діаграм, графіків, виготовлених ним дактилокарт, фотознімків, фонограм, кіно- і відеофільмів тощо;

провадження ж експертизи на підставі постанови слідчого податкової міліції – це самостійна діяльність експерта. Він має справу з уже зібраними доказами, при дослідженні яких встановлює нові фактичні дані і складає висновок, який є самостійним джерелом доказів вчинення податкового злочину (ч. 2 ст. 65 КПК України)[2].

---

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 106–107.

[2] Там само.

2.4. Речові докази. Поняття і значення речових доказів. Оцінка речових доказів при розслідуванні податкових злочинів. Процесуальне оформлення і зберігання речових доказів

Речовими доказами при вчиненні податкових злочинів згідно з вимогами ст. 78 КПК України можна вважати приєднані до справи постановою слідчого:

1) предмети, що були знаряддям вчинення податкового злочину, зберегли на собі сліди такого злочину або були об'єктом злочинних дій;

2) гроші;

3) цінності;

4) інші речі, здобуті злочинним шляхом;

5) усі інші предмети, що можуть бути засобами для розкриття податкового злочину і виявлення винних, або для спростування обвинувачення чи пом'якшення відповідальності.

Щодо питання про те, які з перелічених речових доказів потрібно віднести до доказів, а які до джерел доказів, в юридичній літературі є різні погляди.

В.Д. Арсеньєв вважає, що речові докази не можна розглядати як джерело відомостей про факти, які мають доказове значення у справі. На його думку, джерелом відомостей не може бути сам же предмет, визнаний речовим доказом. Щодо речових доказів, з погляду В.Д. Арсеньєва, "першоджерело" – це місце виявлення та вилучення доказу, визнаного речовим. Він також вважає, що речові докази займають проміжне положення між засобами доказування та доказовими фактами[1].

Цей погляд не знайшов підтримки у процесуалістів та криміналістів.

На думку Р.С. Белкіна й А.І. Вінберга, джерелом доказів у процесуальному розумінні є сама річ (предмет), а її якості – фактичними даними, що мають значення для справи, тобто доказами[2].

Т.В. Варфоломєєва правильно вважає, що стосовно першопочаткових речових доказів "доказом слід вважати фактичну інформацію про суттєві для справи обставини, яку вдалось встановити при ознайомленні з предметом. Сам же предмет (або слід) є джерелом доказу. Таке розуміння джерела і фактичних даних має відношення і стосовно похідних речових доказів з тією лише умовою, що тут джерело інформації має похідний характер, оскільки першоджерелом є першопочатковий речовий доказ"[3].

---

[1] Арсеньев В.Д. Вопросы общей теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. – М., 1964. – С. 86, 119, 96.

[2] Белкин Р.С., Винберг А.И. Криминалистика и доказывание. – С. 187–188.

[3] Варфоломеева Т.В. Производные вещественные доказательства. – М., 1980. – С. 13–14.

Деякі автори до речових доказів відносять зразки для порівняльного експертного дослідження[1].

Інші, не визнаючи зразки речовими доказами, все ж вважають їх особливою категорією об'єктів, що мають доказове значення, несуть доказову інформацію, які за своєю природою близько межують з речовими доказами[2].

Т.В. Варфоломєєва вважає, що зразки для порівняльного дослідження є самостійними засобами доказування, оскільки їх отримання передбачене законом (ст. 199 КПК України, ст. 186 та 298 КПК РСФСР) як самостійна слідча (судова) дія[3].

Приєднуємось до думки М.О. Селіванова, який вважає, що "визнання предмета речовим доказом передбачає наявність зв'язку між цим предметом та обставинами справи, які встановлюються. А стосовно порівняльних зразків про такий зв'язок не йдеться. Порівняльні зразки, пов'язані з розслідуванням, а не з подією, яка розслідується, характеризують певний суб'єкт чи об'єкт незалежно від його відношення до кримінальної справи. Доломагаючи проводити ототожнення, зразки є інструментом пізнання, і в цьому значенні їх можна порівняти з пробами, пристосуваннями, матеріалами та іншими технічними засобами, якими користується експерт, проводячи дослідження речових доказів, а також з наявними в літературних джерелах довідковими і науковими даними, на які дослідник посилається в своїх висновках"[4].

Вважаємо правильною позицію М.М. Михеєнка щодо терміна "речові докази", який є неточним і вживається лише як такий, що історично склався. У законі точніше було б говорити про "предмети" як джерела доказів[5].

Предмети, які можуть бути речовими доказами при вчиненні податкових злочинів, виявляються при огляді, обшуку, виїмці та провадженні деяких інших слідчих дій.

Їх можуть принести до слідчих органів підозрювані, обвинувачені, потерпілі та інші учасники процесу, будь-які громадяни.

Речові докази мають бути уважно оглянуті, по можливості сфотографовані, докладно описані в протоколі огляду й приєднанні до справ постановою слідчого (ч. 1 ст. 79 КПК України).

---

[1] Пинхасов Б.И. Использование документов в доказывании. – Ташкент, 1977. – С. 19; Советский уголовный процесс. – Киев, 1983. – С. 167; Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Белорусской ССР. – Минск, 1973. – С. 95.

[2] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит.,1973. – С. 646–647.

[3] Варфоломеева Т.В. Производные вещественные доказательства. – М., 1980. – С. 6.

[4] Селиванов Н.А. Вещественные доказательства. – М., 1971. – С. 12.

[5] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 92.

Огляд предметів і документів, вилучених під час огляду приміщення, яке використовується для отримання прибутку, при виїмці або обшуку особою, яка провадить дізнання, слідчим здійснюється на місці вчинення цих дій, а якщо це неможливо – за місцем провадження в справі (ч. 5 ст. 191 КПК України).

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

Для зберігання речових доказів в органах податкової міліції обладнуються спеціальні приміщення зі стелажами, обитими металом дверима, загратованими вікнами, охоронно-пожежною сигналізацією. Якщо немає такого приміщення, то виділяється спеціальне сховище (сейф, металева шафа достатнього розміру тощо). Відповідальним за зберігання є призначений за наказом керівника органу податкової міліції працівник. Підставою для помішення на зберігання речових доказів є постанова слідчого.

Зберігання автомашин, мотоциклів та інших транспортних (зокрема плавучих) засобів, визнаних речовими доказами, а також транспортних засобів, на які накладено арешт, проводиться за письмовим дорученням слідчого протягом досудового слідства відповідними службами податкової міліції (якщо вони не можуть бути передані на зберігання власнику, його родичам або іншим особам, а також організаціям), керівники яких видають про це охоронну розписку, що приєднується до справи. У розписці вказується, хто персонально є відповідальним за зберігання прийнятого транспортного засобу.

У кожному підрозділі податкової міліції ведеться книга обліку речових доказів, цінностей та іншого майна, вилучених оперативними службами й органами слідства.

При передачі справ від одного підрозділу податкової міліції до іншого, направленні справ прокуророві чи до суду речові докази передаються разом із справою. Стосовно кожного об'єкта, що передається, у книзі обліку речових доказів робиться відповідний запис. Речові докази, поміщені в особливі сховища, а також ті, що не знаходяться разом із справою, числяться за тим органом, у який передається кримінальна справа, про що направляється повідомлення за місцем зберігання речових доказів і робиться позначка в книзі й довідковому аркуші з кримінальної справи про те, у кого вони перебувають на зберіганні. В окремих випадках речові докази можуть бути до вирішення справи в суді повернені власникам, якщо це можливо без шкоди для успішного провадження у справі (ст. 79 КПК України).

Речові докази зберігаються до набрання вироком законної сили або до закінчення строку оскарження постанови чи ухвали про закриття справ. Документи, які є основними речовими доказами при вчиненні податкових

злочинів, повинні зберігатися весь час при справі, а зацікавленим особам, підприємствам, установам і організаціям за їх клопотанням видаються копії цих документів (ч. 1 і 2 ст. 80 КПК України).

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

Питання про речові докази по кримінальних справах про порушення податкового законодавства вирішуються вироком, ухвалою чи постановою суду (судді) (ст. 81 КПК України).

При цьому:

1) знаряддя злочину, що належать обвинуваченому, конфіскуються, але тільки у випадку умисного використання їх для досягнення злочинного результату;

2) речі, вилучені з обігу, передаються відповідним установам або знищуються;

3) речі, що не мають ніякої цінності і не можуть бути використані, знищуються, а у випадках, коли заінтересовані особи просять про це, можуть бути передані їм;

4) гроші, цінності й інші речі, нажиті злочинним шляхом, передаються в дохід держави;

5) гроші, цінності й інші речі, що були об'єктом злочинних дій, повертаються їх законним володільцям, а якщо їх не встановлено – переходять у власність держави.

Спір про належність речей, які підлягають поверненню, вирішується в порядку цивільного судочинства (ст. 81 КПК України).

2.5. Документи як джерела доказів та як самостійні речові докази в кримінальній справі про податковий злочин

Згідно з діючим кримінально-процесуальним законодавством України, при розслідуванні податкових злочинів, маючи на увазі зміст документів, виділяємо наступні їх три групи:

– документи як речові докази (якщо вони мають ознаки, вказані в ст. 78 КПК України);

– документи як джерела доказів (ст. 83 КПК України);

– документи, що поєднують у собі ознаки джерела доказів та речового доказу.

Проведення чіткого, безспірного розмежування всіх трьох видів документів представляє значну складність як у теорії, так і на практиці.

Приєднуємось до думки Ф.М. Фаткулліна, який зазначає, що у разі використання в процесі доказування документа за своїм прямим призначенням, тобто з метою встановлення тих фактів та обставин, заради посвідчення чи викладення яких він був складений, ми маємо справу з **документальним джерелом** (у розумінні ст. 83 КПК України). Якщо ж документ фігурує у справі для підтвердження наявності чи відсутності будь-якого іншого факту, обставини (тільки не тих, заради яких він був складений), правильніше буде віднести його до категорії **речових доказів** і приєднати до справи з дотриманням вимог, передбачених ст. 79 КПК України[1].

Цієї ж думки дотримується і М.М. Михеєнко[2].

Так, при розслідуванні податкових злочинів прикладом документів як джерел доказів можуть бути статути, реєстраційні й інші документи, що дають нам інформаційні відомості про суб'єкт господарювання, його службових осіб тощо.

До документів-речових доказів можна віднести документи первинного бухгалтерського обліку з підробленими підписами службових осіб, відбитками печаток, виправленими сумами податків, що підлягають сплаті, цінами на отриманий (поставлений) товар, внесеними неправильними відомостями про гатунок та вагу отриманих (поставлених) товарів тощо, а також документи податкової звітності з перекрученими, завищеними (заниженими) відомостями про фактично отримані прибутки і наявні витрати та розміри податків, зборів, обов'язкових платежів, які підлягають сплаті.

До документів, що поєднують у собі ознаки як джерел доказів, так і речових доказів, можна віднести всі документи первинного бухгалтерського та податкового обліків, у веденні яких не виявлено ревізійною службою ДПС порушень, тобто ті, що ведуться відповідно до встановленого законом порядку і відображають фактичну фінансово-господарську діяльність порушника податкового законодавства. Ці документи дають нам реальну картину про види його діяльності, отримані доходи, а також дають підстави говорити про необхідність сплати певних податків, зборів та обов'язкових платежів, які суб'єкт господарювання умисно не сплатив.

В.К. Лісіченко **поділяє документи на три групи за характером інформації і способом її отримання в процесі доказування:**

1) документи як самостійні джерела доказів;

2) документи, які є речовими доказами як предмети, пов'язані з подією злочину, обставинами виявлення та вилучення;

3) документи-речові докази, тобто письмові акти, що мають одночасно значення для справи за своїм змістом і якостями речових елементів (папір, штрих тексту і т. п.) або ознаками підробки (виправлення, дописки і т. п.).

---

[1] *Фаткуллин Ф.Н.* Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань, 1976. – С. 152.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 97.

Зазначаючи, що в законодавстві не врахована складна природа інформативності документів-речових доказів, В.К. Лісіченко вважає доцільним, з метою орієнтації практики на усунення недоліків при використанні всіх трьох груп документів у кримінальних справах, уточнити ст. 83 КПК України шляхом конкретизації ознак документів, які є джерелом доказів за своїм змістом, і документально-речових доказів[1]. Приєднуємось до цієї думки.

Цю пропозицію підтримує і М.М. Михеєнко[2].

Діюче кримінально-процесуальному законодавство говорить про документи як про джерела доказів (ст. 83 КПК України), а не як про письмові документи (як це було у ст. 58 КПК УРСР 1927 р.), і не про письмові докази, як це має місце в діючому цивільно-процесуальному законодавстві[3].

Тому в кримінальному процесі документом може бути не тільки предмет, на якому за допомогою знаків письма (літер, ієрогліфів, нотних знаків, цифр тощо) викладені чи засвідчені обставини, що мають значення для справи, а й предмет, на якому вказані обставини зафіксовані за допомогою звуку або зображення (фоно-, відео-, фото-, кінодокументи, малюнки, карти, схеми, креслення, перфокарти, дискети)[4].

Л.Є. Володимиров у своєму "Ученні про кримінальні докази" дає таке визначення письмовим доказам – "письмовим доказом називається будь-який предмет, на якому викладена людська думка письменами або будь-яким іншим видом умовних знаків чи символів". Так, згідно з вченням Л.Є. Володимирова, "будь-який напис на стіні або предметі може виявитися важливим письмовим доказом"[5].

Такий погляд на документи отримує все більш широке розповсюдження серед процесуалістів та криміналістів.

Так, С.А. Шейфер розглядає фото- і кінозображення як документи особливого роду (світлодокументи), а фонограми – як звукодокументи[6].

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

В.К. Лісіченко зазначає, що креслення, схеми та матричні документи, в яких міститься відомості про факти, зафіксовані засобами штучних зна-

---

[1] Лисиченко В.К. Криминалистическое исследование документов: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. – Киев, 1974. – С. 29, 34–35.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 97.

[3] Там само. – С.95.

[4] Михеенко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 136.

[5] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 208-210.

[6] Шейфер С.А. Сущность и способы собирания доказательств в советском уголовном процессе. – М., 1972. – С. 82–84.

[7] Пинхасов Б.И. Использование документов в доказывании. – Ташкент, 1977. – С. 7.

кових систем (телеграфних, математичних тощо), слід розглядати як різновид документів. Але, на його думку, кіноплівки, фонограми, фотознімки, статті, книги не є документами[1].

В.Я. Дорохов також вважав, що фотографії, кінострічки, графічні зображення не є документами[2].

Приєднуємося до думки М.М. Михеєнка, що в сучасних умовах із таким вузьким розумінням документів погодитись неможливо в силу його нереальності[3].

Багато криміналістів висловлюються за те, щоб визнати матеріали, отримані в результаті застосування науково-технічних заходів у кримінальному судочинстві, самостійним джерелом доказів і з цією метою внести відповідні доповнення в КПК[4].

Підтримуємо думку з цього питання М.М. Михеєнка, який вважає, що ця пропозиція заслуговує уваги при умові, що науково-технічні засоби застосовуються в кримінально-процесуальній діяльності, тобто при проведенні передбачених законом слідчих і судових дій у збиранні й перевірці доказів та їх джерел, і що ці засоби відповідають розглянутим раніше вимогам. У такому разі матеріали, отримані в результаті застосування науково-технічних засобів (фотографії, фонограми, кінострічки і т. п.), слід було б офіційно визнати документами, а не простими додатками до протоколів слідчих та судових дій, і говорити про це не в статтях закону, де дається перелік джерел доказів, а в статті КПК, де розкривається поняття документів, відповідно уточнивши його (ст. 83 КПК України). Включати ж зазначені матеріали в уже існуючий у законі перелік джерел доказів у якості нового, самостійного джерела немає потреби[5].

Таким чином, при розслідуванні податкових злочинів співробітники оперативних служб і слідчі можуть використовувати у якості документів будь-які з перелічених вище предметів у разі фіксації ни засвідчення ними обставин умисного порушення податкового законодавства.

При розслідуванні податкових злочинів джерелами доказів можуть бути:

---

[1] Лисиченко В.К. Криминалистическое исследование документов: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. – Киев, 1974. – С. 12, 13.

[2] Дорохов В.Я. Понятие документа в советском праве // Правоведение. – 1982. – № 2. – С. 55–59.

[3] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 96.

[4] Макаров А. Доказательственное значение материалов применения научно-технических средств // Соц. законность. – 1979. – № 3. – С. 56; Селиванов Н., Леви А. Правовая регламентация применения научно-технических средств в уголовном судопроизводстве // Соц. законность. – 1979. – № 11. – С. 46.

[5] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 96.

– як офіційні документи (наприклад, довідки, характеристики, акти перевірок, протоколи зборів і засідань тощо);

– так і неофіційні (особисті) (наприклад, листівки, листи, телеграми, записки, записні книжки, рукописи тощо).

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

Важливе значення для оцінки документа, який знаходиться в кримінальній справі, порушеній за фактом вчинення податкового злочину, мають долі осіб, які брали участь у складанні й підписанні цього документа та зазначені в ньому як такі, що були присутніми на зборах чи засіданні.

Суд Запорізької Січі при розгляді кримінальних справ велике значення надавав письмовим доказам – різного роду договорам, розпискам, купецьким книгам, заповітам. Але якщо письмовий доказ був утрачений, то його дозволялося замінити показаннями свідків, копіями втрачених документів або присягою. Особливе значення мало листування між обвинувачуваним та іншими особами з питань, що мають пряме відношення до справи[1].

2.6. Протоколи слідчих дій. Їх значення та оцінка при розслідуванні податкових злочинів

Під протоколом слідчої дії при розслідуванні злочинів, учинених у сфері оподаткування, слід розуміти документ про проведення певної слідчої дії, спрямованої на виявлення, перевірку, закріплення і дослідження доказів учинення податкового злочину, про зміст цієї дії та її наслідки (п. 20 ст. 32 КПК України).

У КПК України наведений вичерпний перелік слідчих дій, які є способами збирання доказів та їх джерел (ч. 2 ст. 66 КПК України). Такими слідчими діями є допити, очні ставки, обшуки, виїмки, огляди, пред'явлення для впізнання тощо. Провадження не передбачених КПК України слідчих дій означає порушення принципу законності та прав громадян.

Протоколи слідчих дій будуть джерелами доказів учинення податкового злочину при додержанні двох умов:

1) якщо вони складені й оформлені в порядку, передбаченому КПК України;

2) якщо в них підтверджуються обставини і факти, що мають значення для вирішення справи (ст. 82 КПК України).

При розслідуванні податкових злочинів слідчими та співробітниками оперативних служб застосовується загальний порядок складання протоко-

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 369.

дів слідчих дій, викладений у ст. 85 КПК України, який конкретизується в статтях КПК про проведення відповідної слідчої дії.

Порушення правил складання і засвідчення протоколу слідчої дії та іншої процесуальної дії викликає сумнів у вірогідності викладених у ньому відомостей і тягне недопустимість використання їх у справі про ухилення від оподаткування[1].

Джерелами доказів умисного порушення податкового законодавства є протоколи всіх слідчих дій, крім допитів свідків, підозрюваних і обвинувачених, очних ставок. Протоколи допитів та очних ставок є лише засобами фіксації показань цих осіб, бо в даному випадку саме показання буде джерелом доказів[2].

У протоколі про кожну слідчу дію повинні бути зазначені: місце та дата його складання, посади і прізвища осіб, які проводять дію, прізвища осіб, які брали участь у проведенні слідчої дії, адреси цих осіб, роз'яснення їх прав і обов'язків, зміст проведеної слідчої дії, час її початку й закінчення, усі істотні для справи обставини, виявлені при виконанні даної слідчої дії (ч. 1 ст. 85 КПК України).

Протокол зачитується всім особам, які брали участь у проведенні слідчої дії, при цьому їм роз'ясняються їх право робити зауваження. Зазначені особи можуть ознайомитися з протоколом особисто. Доповнення й поправки повинні бути застережені в протоколі перед підписами (ч. 2–3 ст. 85 КПК України).

Протокол підписують: особа, яка провадила слідчу дію, допитана особа, а також перекладач, поняті, якщо вони були присутні або брали участь у проведенні цієї дії. Якщо хто-небудь із цих осіб через фізичні вади або з інших причин не може особисто підписати протокол, то для цього запрошується стороння особа. Якщо особа, яка брала участь у проведенні слідчої дії, відмовиться підписати протокол, про це зазначається в протоколі і стверджується підписом особи, яка провадила слідчу дію.

До протоколу слідчої дії, проведеної в ході розслідування податкового злочину, можуть бути додані фотознімки, матеріали звукозапису, кінозйомок, відеозапису, плани, схеми, зліпки та інші матеріали, що пояснюють і збагачують зміст протоколу (ч. 4–5 ст. 85 КПК України). За чинним КПК вони не є самостійним джерелом доказів.

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

М.О. Селіванов вважає, що скульптурні моделі об'ємних слідів та відбитки слідів, які знаходяться на поверхні будь-якого об'єкта (предмета), є

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 138.
[2] Там само. – С. 135.

похідними речовими доказами, а схеми, креслення, малюнки, фотознімки, кінострічки, фонограми та інші мають доказове значення як документи[1].

Ф.М. Фаткуллін вважає, що знімки, відбитки, зображення – це не речове джерело доказів, а невід'ємна частина протоколу, яка надає йому наглядність і певною мірою доповнює викладені в ньому відомості про ті матеріальні об'єкти, копією (відображенням) яких вони є; фонограма – це частина (додаток) будь-чиїх показань[2].

С.А. Шейфер зазначає, що "протокол та додаток до нього утворюють комплексний доказ, елементи якого ніби взаємно доповнюють та збагачують один одного"[3].

Підтримуємо погляди М.М. Михеєнка та В.Я. Дорохова з цього питання, які вважають, що походження матеріалів, які додаються до протоколу слідчої дії не є загальною, тому виключається можливість знайти однозначну відповідь на запитання про їх доказове значення. Ці вчені справедливо вважають, що фотознімки, кінострічки, плани, схеми є органічною частиною протоколу слідчої дії, якщо словесного опису недостатньо для точної передачі відомостей про виявлені об'єкти, і вони є тільки ілюстрацією змісту протоколу, а не його частиною, якщо вони не несуть додаткової інформації[4].

---

[1] Селиванов Н.А. Вещественные доказательства. – М., 1971. – С. 12.

[2] Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань, 1976. – С. 147.

[3] Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. – М., 1981. – С. 119.

[4] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 94; Дорохов В.Я. Протоколы следственных и судебных действий как вид доказательств // Сов. государство и право. – 1979. – № 3. – С. 87–88.

РОЗДІЛ 3

СУБ'ЄКТИ ДОКАЗУВАННЯ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

3.1. Поняття та класифікація суб'єктів доказування при розслідуванні податкових злочинів

Керуючись положеннями теорії доказів та кримінального процесу України, при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства носіїв кримінально-процесуальних прав та(або) обов'язків можна поділити на:

- суб'єктів доказування;
- інших суб'єктів, які залучаються до процесу доказування на стадіях досудового слідства (тобто не суб'єктів доказування)[1].

Теорією доказів також пропонуються певні визначення і класифікація суб'єктів кримінально-процесуальних прав та(або) обов'язків, що будуть наведені нами нижче, та які, на нашу думку, доцільно використовувати при доказуванні фактів учинення злочинів у сфері оподаткування.

1. **Суб'єкти доказування** – це органи та особи, які відіграють у доказуванні не одноразову або епізодичну, а постійну, тривалу роль (хоча б у межах однієї стадії процесу), тобто такі, що[2]:

а) здійснюють доказування (збирання, перевірку, дослідження, оцінку доказів) та відповідають за нього;

б) мають право на активну і тривалу участь у процесі доказування з метою відстоювання своїх інтересів, або тих, охоронюваних законом інтересів, які вони представляють.

2. **Інші суб'єкти процесуальних прав та обов'язків – не суб'єкти доказування** – можуть відігравати в доказуванні допоміжну роль, не переслідуючи при цьому власного процесуального інтересу[3].

Виходячи з мети, що була поставлена авторами монографії, нами будуть розглянуті роль і функції тільки тих суб'єктів доказування та інших суб'єктів, які залучаються до процесу доказування при розслідуванні фактів учинення податкових злочинів у межах стадій досудового слідства (порушення кримінальної справи та досудового слідства).

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 494–495.

[2] Там само.

[3] Там само.

Враховуючи роль та функції кожного із суб'єктів доказування при розслідуванні податкових злочинів, їх можна поділити на:

1) органи, відповідальні за кримінальну справу:

– податкова міліція, яка є органом дізнання у справах про ухилення від сплати податків, зборів та обов'язкових платежів;

– особи, які провадять дізнання, тобто співробітники оперативних служб податкової міліції;

– слідчі податкової міліції;

– керівник слідчого підрозділу податкової міліції;

– прокурор (на стадіях порушення кримінальної справи та досудового слідства);

2) особи й органи з особистими інтересами:

– підозрюваний;

– обвинувачений;

– цивільний позивач;

– цивільний відповідач;

3) особи й органи з охоронюваними законом інтересами, які вони представляють:

– захисник;

– представник цивільного позивача;

– представник цивільного відповідача[1].

Інших суб'єктів, які на стадіях досудового слідства залучаються до процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів (тобто не суб'єктів доказування), враховуючи роль та функції кожного, можна поділити на:

1) осіб, які відіграють допоміжно-технічну роль у доказуванні:

– перекладачі;

- спеціалісти, які надають слідчому (співробітникам оперативних служб податкової міліції) технічну, консультаційну допомогу при вилученні та огляді речових доказів, щодо питань тлумачення і застосування статей та положень податкового законодавства тощо;

– поняті;

2) осіб, які є джерелами відомостей про факти:

– свідки;

– експерти;

– підозрювані;

– обвинувачені;

3) органи й особи, які виконують разові вимоги у зв'язку з доказуванням:

– особи, у яких проводилися виїмка або обшук;

– особи, які пред'являються для впізнання;

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 494–495.

– особи, на листування яких накладено арешт;

– власники приміщень, у яких проводиться огляд або слідчий експеримент;

– керівники установ, підприємств, організацій, службові особи, громадяни, до яких звернена вимога про надання предметів і документів. Ті ж особи, які надають предмети та документи за власною ініціативою;

– керівники експертних установ;

– керівники оперативно-розшукових органів;

– представники домоуправління, місцевої ради або установи за місцем проведення обшуку;

– особи, які зберігають майно, на яке накладено арешт, і речові докази;

– працівники пошти і телеграфу при накладенні арешту на кореспонденцію[1].

3.2. Особи, на яких покладено обов'язок доказування фактів вчинення податкових злочинів на стадіях досудового слідства (слідчі та співробітники оперативних служб податкової міліції, прокурор)

Відповідно до вимог теорії доказів і кримінального процесу України винність особи у вчиненні податкового злочину зобов'язані доводити ті, хто її підозрює чи звинувачує, тобто співробітники оперативних служб податкової міліції, які є органом дізнання із зазначеної категорії злочинів, слідчі податкової міліції та прокурор.

На стадіях досудового слідства (порушення кримінальної справи і досудового слідства) вони зобов'язані вжити усі передбачені законом засоби для всебічного, повного та об'єктивного дослідження обставин справи, тобто зібрати, перевірити й оцінити всю необхідну сукупність доказів, їх джерел і прийняти на цій підставі законне, обґрунтоване й справедливе рішення про наявність складу податкового злочину в діях обвинуваченого (ст. 22 КПК України).

В юридичній літературі **обов'язок доказування** часто визначають іншим терміном, який має давню історичну традицію "тягар доказування" (onus probandi). При цьому вони розуміються як однозначні, як синоніми[2]. Але деякі процесуалісти зробили спробу вкласти різний зміст у ці терміни[3].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 494–495.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 56–57.

[3] Мотовиловкер Я.О. Основные уголовно-процессуальные функции. – Ярославль, 1978. – С. 28–33; Санинов В.Н. Потерпевший в уголовном процессе: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Харьков, 1978. – С. 10–11.

Дотримуємося думки М.М. Михеєнка про те, що терміни "обов'язок доказування" та "тягар доказування" є рівнозначними, хоча термін "обов'язок доказування" є більш точним. Він більше відповідає кримінально-процесуальному законодавству та практичним потребам[1].

Цікаві факти про "тягар доказування" з англійського та європейського кримінальних процесів наводить Л.Є. Володимиров у своєму "Ученні про кримінальні докази"[2].

Так, він пише: "У розумінні юридичного обов'язку, "тягар доказування" (onus probandi) всіх обставин справи, суттєвих для винесення кримінального вироку, неподільно лежить на плечах обвинувача"[3].

Посилаючись на висновки англійських вчених Беста, Стівена, Тейлора та інших, Л.Є. Володимиров виводить загальні правила про "тягар доказування", характерні для обвинувального типу кримінального процесу, що, на нашу думку, можуть викликати певну зацікавленість у порівняльному плані зі слідчо-обвинувальним типом, деякі риси якого використовуються і в кримінальному процесі України:

1) "тягар доказування" лежить на обвинувачеві, тобто він повинен доказати суттєві пункти свого обвинувачення настільки, щоб не залишалося розумного сумніву у винності;

2) "тягар доказування", між тим, може переміститись і на підсудного:

– по-перше, у випадку, коли для здійснення певних дій або для володіння певними речами потрібні законний дозвіл, повноваження або взагалі повинна бути представлена виправдовуюча причина;

– по-друге, у тих випадках, коли внаслідок подання обвинувачуваних доказів виникло припущення на користь обвинувачення;

3) тягар доказування переміщується на підсудного, якщо йому відомий або повинен бути ближче відомий факт, що підлягає доведенню в суді.

Але в англійській судовій практиці існувала думка, що тягар доказування в кримінальному процесі ніколи не повинен переходити на підсудного, тому що держава, яка є переслідувачем, повинна надати переконливі докази винності. Однак ці погляди не знайшли підтримки[4].

Аналізуючи слідчо-обвинувальну форму кримінального процесу, Л.Є. Володимиров зазначає, що вона характеризується двома основними засадами, відображеними також і в сучасному кримінальному процесі України, дотримання яких є обов'язковим при розслідуванні податкових злочинів:

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 56–57.

[2] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 158–160.

[3] Там само. – С. 149.

[4] Там само. – С. 160 – 163.

– по-перше, держава бере на себе обов'язок зібрати в справі як докази, що викривають підсудного, так і ті, що його виправдовують. Це є слідчою основою;

– по-друге, дослідження доказів у суді провадиться на підставі завдяки сформованого обвинувачення за допомогою сторін, обвинувача та захисника, які діють загально. Це є основою обвинувальною[1].

Слідчо-обвинувальний процес ще називався континентальним (бо панував на континенті Європи) або змішаним. **У своїй основі сучасний кримінальний процес України також є змішаним.**

Виявлення обставин, що свідчать як проти, так і на користь обвинуваченого, є вимогою кримінально-процесуального законодавства України (ч. 1 ст. 22 КПК України).

При розслідуванні злочинів, учинених у сфері оподаткування, слідчі та співробітники оперативних служб податкової міліції, перевіряючи факти порушень податкового законодавства, виявлені і викладені ревізійними службами ДПС в акті перевірки, зобов'язані об'єктивно та всебічно досліджувати кожне порушення на предмет наявності умислу обвинуваченого, спрямованого на несплату податків, зборів, обов'язкових платежів. При цьому також слід брати до уваги та перевіряти надані обвинуваченим на своє виправдання пояснення, порівнюючи їх з іншими доказами, зібраними в ході слідства. Тобто держава в особі слідчого (співробітника оперативної служби) намагається відкрити об'єктивну істину в справі, збираючи докази, які пояснюють її з усіх боків.

Слідча основа в слідчо-обвинувальному (змішаному) процесі відрізняється від слідчої основи в суворо слідчому (інквізиційному) процесі тим, що від підсудного не вимагається зізнання, а також тим, що слідство, головним чином, спрямоване на встановлення об'єктивних доказів[2].

Л.Є. Володимиров наводить статті Устану кримінального судочинства, в яких відбита слідча основа слідчо-обвинувального процесу: ст. 265: "Судовий слідчий при провадженні слідства зобов'язаний з повною неупередженістю наводити як обставини, які викривають обвинуваченого, так і обставини, які його виправдовують"; ст. 449: "Обставини, наведені обвинуваченим на спростування показань свідка, повинні бути досліджені у разі, коли вони мають суттєве значення у справі"; ст. 477: "Коли обвинувачений вказує на будь-які нові обставини, то слідчий зобов'язаний перевірити ті з них, які можуть мати значення для вирішення справи"[3].

У перелічених статтях відбита основа досудового слідства, різновічність якої забезпечена певними правами сторін, які мають можливість відтримувати свої інтереси при дослідженні злочину та збиранні доказів.

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 160–163.
[2] Там само.
[3] Там само.

Сучасне досудове слідство взагалі, а також і при розслідуванні податкових злочинів зокрема, неухильно дотримується переліченних правил, які мають глибокі історичні корені, перевірені часом та забезпечують встановлення істини у кримінальній справі, дотримання закону й посилення гарантій прав і свобод особи-учасника кримінального процесу.

Дослідження доказів на суді провадиться на підставі точно сформульованого обвинувачення. Цей постулат також дійшов до наших днів і знайшов своє відображення в кримінальному процесі України як предмет та межі судового розгляду (ст. 275 КПК України).

Виходячи з того, що завданням авторів монографії є дослідження ролі суб'єктів доказування на стадях досудового слідства, ми не будемо зупинятись на їх функціях у суді.

3.2.1. Слідчі та співробітники оперативних служб податкової міліції – основні суб'єкти доказування при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства

При розслідуванні податкових злочинів неухильно повинні виконуватись вимоги ст. 22 КПК України щодо всебічності, повноти та об'єктивності дослідження обставин, що мають значення для справи. Орган розслідування, функції якого при розслідуванні податкових злочинів виконуються співробітниками оперативних служб та слідчими податкової міліції, зобов'язаний зібрати всі докази, необхідні й достатні для подальшого вирішення кожного з питань, які стоять перед судом при винесенні вироку.

Але діяльність органів розслідування не повинна бути обвинувальною. Висновки про винність мають бути обґрунтованими, тобто випливати із сукупності зібраних у справі доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів та спиратися на них.

При цьому сукупність доказів, що обґрунтовують винність особи у вчиненні податкового злочину, повинна бути такою, яка б виключала будь-який інший висновок щодо цієї особи.

Невиконання або неналежне виконання слідчим податкової міліції обов'язку доказування фактів вчинення злочинів у сфері оподаткування на стадіях досудового слідства може потягти застосування до нього різноманітного роду санкцій прокурором або судом (залежно від того, на якій стадії процесу буде виявлене порушення цього обов'язку). Суд, наприклад, може не тільки повернути справу на додаткове розслідування, але й винести відносно слідчого, який переклав обов'язок доказування на обвинуваченого, окрему ухвалу.

На стадях досудового розслідування кримінальної справи висувають підозріння та формують обвинувачення органи дізнання і слідчий[1].

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 56–57.

При розслідуванні кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів ці функції законодавець поклав на співробітників оперативних служб податкової міліції, які виступають у ролі дізнавачів із зазначеної категорії кримінальних справ, та слідчих податкової міліції. Саме вони і зобов'язані доводити винність підозрюваного, здійснюючи від імені держави функцію обвинувачення.

Як правильно зазначив В.М. Савицький, обов'язок довести обвинувачення зовсім не означає довести його за будь-яких умов; виконувати певну процесуальну функцію і виконувати її однобічно - це речі різні[1].

По кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, всебічно досліджуючи факти порушення податкового законодавства, виявлені ревізійними службами, співробітники оперативних служб та слідчі податкової міліції повинні ретельно вивчати кожне з виявлених порушень на предмет наявності умислу, спрямованого на несплату певної грошової суми до бюджету (цільового фонду). І тільки при наявності доказів винності підозрюваного у вчиненні податкового злочину, після перевірки та спростування всіх висунутих ним пояснень і наданих доказів своєї правомірної поведінки пред'являють звинувачення.

Виконуючи свій обов'язок доказування винності обвинуваченого, слідчі органи та прокурор повинні зберігати об'єктивність, не обтяжувати при відсутності для того підстав долю обвинуваченого, спрямовувати свою діяльність на встановлення об'єктивної істини по справі[2].

М.М. Михеєнко зазначає і ми підтримуємо цю думку, виходячи з практики розслідування кримінальних справ про злочини, вчинені у сфері оподаткування, що недопустимою є практика кваліфікації слідчими злочинів "із запасом", щоб "перестрахуватись" від можливого повернення судом кримінальної справи на додаткове розслідування при виявленні ним підстав для застосування до дій обвинуваченого закону про більш тяжкий злочин, а також підтримка прокурорами обвинувачення в суді без належного врахування даних судового слідства[3].

У ході розслідування податкових злочинів обвинувачення повинне бути пред'явлене тільки по тих податках, зборах, обов'язкових платежах, за умисну несплату яких законом передбачена кримінальна відповідальність, і тільки на ті суми, які належним чином доведені слідством та підтверджені відповідними документами й іншими доказами. Крім того, також необхідно ретельно вивчити особу підозрюваного з метою вирішення питання про те, чи є вона суб'єктом податкового злочину. Слід пам'ятати, що дії підозрюваного кваліфікуються за відповідною частиною ст. 212 КК України залежно від загальної суми грошових коштів, умисно не сплачених

---

[1] Савицкий В.М. Государственное обвинение в суде. – М., 1971. – С. 176, 104.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 58–59.

[3] Там само.

ним до бюджетів (цільових фондів), доведеної та підтвердженої доказами у ході слідства, а також інших обтяжуючих вину обставин (наявність у підозрюваного попередньої судимості за ст. 212 (ч. 3 ст. 148-2) КК України чи попередньої домовленості з іншими порушниками податкового законодавства, спрямованої на умисну несплату певних грошових коштів до бюджетів (цільових фондів).

Обов'язок доказування по одній кримінальній справі може виконуватися декількома особами[1]:

– при проведенні окремих слідчих дій – прокурором (ст. 227 КПК України) та начальником слідчого відділу (ст. 119 КПК України);

– при розслідуванні тяжкого злочину – групою слідчих (ст. 119 КПК України);

– при направленні слідчим окремих доручень для проведення окремих слідчих дій в іншій місцевості (ст. 118 КПК України);

– при дорученні слідчим проведення ряду слідчих дій органу дізнання (ст. 114 КПК України);

– при передачі справи від одного органу розслідування іншому або від одного слідчого іншому (ст. 114, 116 КПК України).

Усі наведені ситуації можуть мати місце і при розслідуванні податкових злочинів.

Проте остаточні висновки у справі, включаючи і констатацію факту доказаності вчинення податкового злочину підозрюваним (участь у ньому підозрюваного), робить слідчий, який прийняв справу до свого провадження.

Усі інші особи – прокурори, слідчі, співробітники оперативних служб податкової міліції та інших правоохоронних органів, які брали участь у розслідуванні, несуть обов'язок доказування лише відносно тих конкретних обставин, які вони досліджували, і тих конкретних слідчих дій, які вони проводили.

При цьому потрібно знати, що відповідальність за достовірне, всебічне, повне й об'єктивне встановлення всіх обставин справи, включаючи і ті, що були встановлені іншими службовими особами, несе слідчий податкової міліції, у провадженні якого знаходиться кримінальна справа, тому що його висновки по справі ґрунтуються на оцінці всієї сукупності зібраних доказів.

З цією метою можуть здійснюватися повторні допити, експертизи та інші слідчі дії.

Але в ході розслідування податкових злочинів іноді проводяться такі слідчі дії, повторити які не можливо. Неякісне та непрофесійне відношення до проведення цих дій службових осіб податкової міліції та інших правоохоронних органів, які діяли за дорученням слідчого податкової міліції,

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд. испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 524.

призводить до втрати доказів і неможливості їх поновити. До таких слідчих дій можна віднести виїмки та обшуки, у ході яких відшукуються та вилучаються бухгалтерські та інші документи, що підтверджують факти порушення податкового законодавства. У разі відсутності документів при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування ніякими іншими слідчими діями (допити, впізнання, очні ставки, експертизи тощо) практично неможливо довести факт вчинення податкового злочину. У цьому особливість доказування при розслідуванні податкових злочинів.

У процесі доказування співробітники оперативних служб та слідчі податкової міліції мають широке коло процесуальних прав, наданих їм законом.

У справах про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, що знаходяться в їх провадженні, з метою збирання і перевірки доказів, вони можуть викликати будь-яку особу для допиту або для дачі висновків у якості експерта, проводити огляди, обшуки та інші дії, передбачені законом, вимагати пред'явлення предметів і документів, що мають, на їх думку, доказове значення (ст. 66 КПК України).

Розслідуючи кримінальну справу, порушену за фактом вчинення податкового злочину, слідчий цілком самостійний у прийнятті рішень щодо суттєвих питань справи, які потребують оцінки сукупності зібраних доказів (про пред'явлення обвинувачення, кваліфікацію, обсяг обвинувачення, припинення справи або її направлення до суду) (ст. 114 КПК України).

Будучи не згодним із прийнятим слідчим рішенням, прокурор має право передати справу іншому слідчому або безпосередньо винести рішення від свого імені. Але прокурор не має права наказувати, щоб слідчий прийняв від свого імені рішення, яке, на думку слідчого, не випливає з результатів проведеної ним оцінки доказів (ст. 227 КПК України).

Прокурор має право дати слідчому податкової міліції обов'язкові для виконання вказівки, що забезпечують збирання податкових доказів або додаткової перевірки вже наявних доказів (тобто вказівки, які забезпечують реалізацію вимог всебічності, повноти, об'єктивності доказування фактів учинення злочину в сфері оподаткування). Його пропозиції щодо вирішення справи для слідчого не мають обов'язкової сили: прокурор має право скасувати будь-яке рішення, але не має права вимагати, щоб слідчий виніс від свого імені рішення, з яким не згодний.

Законодавець рівною мірою зобов'язує слідчого та співробітників оперативних служб податкової міліції приймати всі передбачені законом заходи у розкритті податкового злочину, встановленні осіб, винних у його вчиненні, з метою подальшого забезпечення їх справедливого покарання, а також для попередження вчинення податкових злочинів і запобігання випадкам необґрунтованого притягнення невинних до кримінальної відповідальності (ст. 2, 23, 23-1 КПК України).

По справах про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, по яких досудове слідство є обов'язковим, співробітники оперативних служб податкової міліції як орган дізнання обмежуються проведенням невідкладних слідчих дій (ст. 104 КПК України).

Але, виходячи з практичного досвіду в розслідуванні податкових злочинів, особливої складності збору доказів, які будуть мати значення для правильного вирішення справи, та важливості, у зв'язку з цим, результатів невідкладних слідчих дій (виїмки, обшуку, допиту тощо), рекомендуємо співробітникам оперативних служб податкової міліції утриматись від порушення кримінальних справ за ознаками ст. 212 КК України та проведення невідкладних слідчих дій. Слідчі зможуть зробити це більш професійно. Така практика, на нашу думку, буде тільки на користь справі боротьби із злочинністю в сфері оподаткування.

Відповідно до діючого законодавства України самостійна процесуальна діяльність співробітників оперативних служб податкової міліції як органу дізнання в доказуванні по справах, які відносяться до компетенції слідчих, завершується, і справа передається слідчому в одному із чотирьох випадків:

– після виконання невідкладних слідчих дій до закінчення встановленого законом 10-денного строку (ч. 2 ст. 108 КПК України);

– із закінченням встановленого 10-денного строку незалежно від обсягу виконаних невідкладних слідчих дій;

– за вказівкою прокурора, незалежно від закінчення 10-денного строку та обсягу виконаних невідкладних слідчих дій;

– якщо слідчий приступив до проведення розслідування, не очікуючи вказівок прокурора, закінчення строку дізнання і виконання органом дізнання невідкладних слідчих дій.

Взаємовідносини слідчого та співробітників оперативних служб податкової міліції як органу дізнання після прийняття слідчим справи до свого провадження регулюються вимогами ст. 114 КПК України, яка наділяє слідчого правом давати оперативним службам обов'язкові для виконання доручення й вказівки про проведення розшукових та слідчих дій і вимагати сприяння в проведенні слідчих дій.

Але, доручивши органам дізнання проведення окремих слідчих дій, слідчий не може перекласти на ці органи свої обов'язки по доказуванню.

Як правило, співробітникам оперативних служб податкової міліції доручають виконання слідчих дій, проведення яких пов'язане з оперативно-розшуковою або адміністративною діяльністю органу дізнання (встановлення кола суб'єктів господарювання – партнерів порушника податкового законодавства по бізнесу; затримання порушників податкового законодавства, які ухиляються від слідства; проведення зустрічних перевірок з питань спільної фінансово-господарської діяльності з суб'єктом господарювання, стосовно якого порушено кримінальну справу; допити

службових, матеріально відповідальних та інших осіб, які мали ділові стосунки з підозрюваними (обвинуваченими): обшуки, виїмки бухгалтерських, податкових та інших документів, що підтверджують факти вчинення податкового злочину тощо, а також провадження інших дій при відсутності у слідчого можливості виконати їх самостійно чи взяти в них участь, або ж при необхідності виконати ряд слідчих дій одночасно і т. ін.).

Але передоручати співробітникам оперативних служб проведення слідчих дій, які потребують детального ознайомлення з матеріалами справи, навиків роботи з бухгалтерськими, податковими й іншими документами, певних професійних та психологічних навиків роботи з людьми, а також дій, які не можуть бути повтореними (наприклад, проведення обшуку, допиту, пред'явлення для впізнання, очної ставки тощо) або складають виняткову компетенцію слідчого (наприклад, допит обвинуваченого, пред'явлення обвинувачення тощо), – недопустимо.

Розшукові, рівно як і слідчі дії, після передачі справи слідчому провадяться співробітниками оперативних служб податкової міліції лише за його письмовим дорученням (ст. 114 КПК України).

У загальному вигляді представляється, що слідчий, виконуючи свій обов'язок суб'єкта доказування фактів вчинення податкових злочинів, може з'ясовувати через органи дізнання (співробітників оперативних служб податкової міліції) тільки ті питання, що належать до предмета доказування та до перевірки і збирання додаткових доказів, які на даному етапі встановлювати слідчими діями недоцільно або неможливо.

Із загального правила про те, що винність особи завжди повинна доказуватись, а невинність презумпується, зовсім не витікає, що невинність ніколи не доказується. "Невинність обвинуваченого потрібно встановлювати, але потрібно мати на увазі і те, що для прийняття рішення про винність обвинуваченого його вина повинна бути обов'язково доказана, а для прийняття рішення про невинність обвинуваченого вона не обов'язково повинна бути доказана. У цьому особливість доказування вини та невинності обвинуваченого в кримінальному судочинстві," – як правильно зазначає Л.Д. Кокорев[1].

Досліджуючи питання про винність особи у вчиненні податкового злочину, завжди необхідно пам'ятати і перевіряти контрверсії про його невинність або меншу винність.

Проілюструвати цей тезис можна наступним прикладом: керівник підприємства, погрожуючи звільненням, дає усну вказівку головному бухгалтеру підприємства не в повному обсязі відображати у бухгалтерській та податковій звітності фінансові результати господарської діяльності. Ніякими документами ця вказівка не підтверджується. При виявленні ревізійними службами фактів заниження об'єкта оподаткування керівник

[1] Кокорев Л.Д. Общественные и личные интересы в уголовном судопроизводстве // Правоведение. – 1977. – № 4. – С. 79.

підприємства з метою уникнення відповідальності відмовився від раніше даної вказівки, пояснивши, що не розуміється в бухгалтерському та податковому обліках і повністю довіряв головному бухгалтерові підприємства. Тільки від досвіду та професіоналізму слідчого в цьому випадку буде залежати доведення вини керівника в умисному ухиленні від оподаткування і, відповідно, меншої винності головного бухгалтера.

Іноді життєва ситуація складається не на користь невинної особи настільки, що всі факти незаперечно викривають її у вчиненні злочину. Часто особа помиляючись або умисно вперто наполягає на тому, що вона вчинила злочин (так звана самообмова). Щоб довести слідчому невинність особи в такому випадку, доводиться прикладати не менше зусиль, ніж при доказуванні винності.

Так, з метою уникнення більш суворого покарання за вчинення податкового злочину за попередньою домовленістю групою осіб бухгалтер підприємства повністю бере відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів на себе. При цьому він стверджує, що керівнику підприємства нічого не було відомо про факти заниження (невідображення) результатів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському та податковому обліках підприємства. У такому випадку, враховуючи позицію підозрюваного, слідчому важко, а іноді і неможливо буває довести вину керівника підприємства та наявність між ними домовленості, спрямованої на ухилення від оподаткування.

Іноді керівником підприємства чи навпаки головним бухгалтером з метою ухилення від оподаткування використовуються бланки бухгалтерських документів із наявними підписами та відбитками печаток і штампів. Відповідно, особа, яка підписала бланк, часто не знає про зміст внесених потім у цей бланк відомостей. І коли документи з підписами таких осіб пред'являються їм ревізійними службами й органами слідства як докази фактично проведених фінансово-господарських операцій та ще при цьому є висновок почеркознавчої експертизи про належність підпису конкретній особі, підозрюваному важко буває без допомоги досвідченого слідчого довести свою непричетність до вчинення податкового злочину.

У такій ситуації рекомендуємо проводити такі оперативні та слідчі дії:

– з метою подальшого проведення зустрічних перевірок дотримання податкового законодавства встановити коло суб'єктів господарювання, які працювали з порушником податкового законодавства;

– з метою встановлення особистих прикмет особи, з якою суб'єкт господарювання фактично мав справу, допитати осіб, відповідальних за ведення фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського та податкового обліків цих партнерів;

– пред'явити особам, зазначеним вище, для впізнання підозрюваних по кримінальній справі (особисто чи їх фотографії);

- при потребі – провести між ними та порушниками податкового законодавства очні ставки;

– за місцем роботи і проживання (включаючи дачі, гаражі, помешкання близьких родичів та співмешканців тощо) провести обшуки та виїмки інших бланків із заздалегідь зробленими на них підписами і наявними відбитками печаток, штампів підприємства-порушника, інших документів податкової та бухгалтерської звітності, "чорнової" бухгалтерії тощо, які можуть потім відіграти роль доказів у кримінальній справі.

Усі перелічені заходи потрібно проводити миттєво і комплексно. Ефект миттєвості в таких випадках переоцінити неможливо.

При цьому слід бути готовим до того, що не завжди можна встановити суб'єкт господарювання (підприємство, фізичну особу), який був партнером порушника податкового законодавства. А коли йдеться про конвертаційні центри та "фіктивні" підприємства, практично буває неможливо переконливо встановити непричетність до ухилення від оподаткування особи, яка підписала бланки бухгалтерських документів і документів податкової звітності, самовпевнено вважаючи, що вони не будуть використані зі злочинними намірами. У таких випадках усі сумніви трактуються на користь обвинуваченого. А тому слідчому, щоб запобігти винесенню виправдувального вироку чи притягненню до відповідальності невинної особи, слід дуже обережно та виважено підходити до пред'явлення обвинувачення, яке повинно бути пред'явлене тільки в обсязі тих податків, зборів, обов'язкових платежів і на ті суми, умисна несплата яких всебічно доведена та підтверджена в ході досудового слідства. Краще відмовити в притягненні до кримінальної відповідальності, ніж звинувачувати невинного у вчиненні злочину.

3.2.2. Прокурор як суб'єкт доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів

Важливі обов'язки в процесі доказування фактів учинення податкових злочинів по кримінальних справах здійснює прокурор.

Його діяльність спрямована на вирішення завдань, що стоять перед ним як перед органом нагляду за дотриманням законності.

Як орган нагляду він зобов'язаний на всіх стадіях кримінального процесу забезпечувати встановлення об'єктивної істини по справі, неухильне дотримання виконання закону всіма учасниками процесу, який забороняє перекладати обов'язки доказування на обвинуваченого (ч. 2 ст. 22 КПК України).

Прокурор зобов'язаний вчасно вживати передбачених законом заходів для усунення будь-яких порушень закону, від кого б вони не виходили.

Здійснюючи нагляд за виконанням законів співробітниками оперативних служб і слідчими податкової міліції на стадіях досудового слідства, прокурор, одночасно будучи суб'єктом доказування, вживає заходів до того, щоб вони додержувалися передбаченого законом порядку порушення, розслідування, призупинення та закриття кримінальних справ за фактами ухилення від оподаткування; проведення оперативно-розшукових заходів, застосування технічних заходів; при розслідуванні податкових злочинів неухильно виконували вимоги закону про всебічне, повне й об'єктивне дослідження всіх обставин справи, з'ясовували ті, які викривають чи виправдовують обвинуваченого, пом'якшують чи обтяжують його відповідальність, а також причини вчинення злочинів у сфері оподаткування й умови, що сприяють цьому, вживали заходи до їх усунення. При цьому прокурор має право брати участь у провадженні дізнання і досудового слідства, у необхідних випадках особисто провадить окремі слідчі дії. Повноваження прокурора для здійснення цих завдань визначаються кримінально-процесуальним законодавством України (ст. 100, 227 КПК України).

Форми діяльності та завдання прокурора в доказуванні відрізняються залежно від процесуальної стадії, на якій ця діяльність здійснюється.

Законоохоронна діяльність прокурора в доказуванні на стадії порушення кримінальної справи за фактом учинення податкового злочину зводиться до забезпечення правильного визначення мети та об'єму доказування.

Стосовно процесу доказування повноваження прокурора на стадії досудового слідства полягають, перш за все, у тому, що він слідкує за точним виконанням співробітниками оперативних служб і слідчими податкової міліції всіх вимог закону, які регламентують доказування. Цей нагляд здійснюється шляхом перевірки як за власною ініціативою, так і за скаргами учасників кримінального процесу, матеріалів кримінальної справи з метою забезпечення дотримання вимог закону про порядок збору, фіксації, перевірки й оцінки доказів (ст. 227 КПК України).

Завдання прокурора щодо забезпечення повноти, всебічності, об'єктивності дізнання та досудового слідства у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів визначається його правом безпосередньо проводити слідчі дії з метою збору та перевірки доказів, а також брати участь у слідчих діях, які проводяться органами слідства податкової міліції. Прокурор у разі необхідності самостійно здійснює доказування на стадії досудового слідства (ст. 227 КПК України).

Дієвим заходом забезпечення прокурором виконання законів у процесі доказування фактів умисного порушення податкового законодавства на стадіях дізнання та досудового слідства є перевірка всього доказового матеріалу по справі, який надійшов із обвинувальним висновком. Якщо прокурор у ході цієї перевірки виявить неповноту проведеного слідства, недостатню обґрунтованість пред'явленого обвинувачення доказами, він

повертає справу слідчому податкової міліції для збору додаткових доказів учинення податкового злочину або закриває справу стосовно даного обвинуваченого, якщо використані всі можливості для збору додаткових доказів, а вина особи у вчиненні інкримінованого злочину не доведена (ст. 229 КПК України).

Визнавши обвинувачення доказаним та погодившись із висновками органа слідства, прокурор затверджує обвинувальний висновок. Факт затвердження є свідоцтвом не тільки визнання прокурором того, що в процесі слідства виконані всі вимоги закону, які регламентують збір, фіксацію і перевірку доказів, але й переконання у винності обвинуваченого у вчиненні податкового злочину та необхідності передачі його до суду, готовність підтримувати обвинувачення в суді й наполягати на засудженні обвинуваченого (ст. 229, 232 КПК України).

Крім того, керуючись вимогами закону (ч. 3 ст. 16-1, ч. 2 ст. 264 КПК України) і своїм внутрішнім переконанням, прокурор підтримує в суді державне обвинувачення у вчиненні податкового злочину, подає докази, бере участь у дослідженні доказів, заявляє клопотання й висловлює свою думку щодо клопотань інших учасників судового розгляду, викладає свої міркування з приводу кваліфікації дій підсудного за відповідною частиною ст. 212 КК України та іншими статтями кримінального закону і міри покарання щодо підсудного.

Якщо в результаті судового розгляду прокурор прийде до переконання, що дані судового слідства не підтверджують пред'явленого підсудному обвинувачення у вчиненні податкового злочину, тобто суперечать даним досудового слідства, він повинен, керуючись наданими ч. 3 ст. 264 КПК України повноваженнями, відмовитися від обвинувачення та у своїй постанові викласти мотиви відмови.

3.3. Особи, для яких доказування є правом, а не обов'язком при розслідуванні податкових злочинів (обвинувачений, підозрюваний, захисник, законний представник цивільного позивача та цивільного відповідача)

3.3.1. Обвинувачений та підозрюваний як суб'єкти доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів

Виходячи з вимог ст. 62 Конституції України, яка стверджує, що ніхто не зобов'язаний доводити свою невинність у вчиненні злочину, кримінально-процесуальне законодавство України забороняє перекладати обов'язок доказування на обвинуваченого (ч. 2 ст. 22 КПК України)[1].

Обов'язок доказування фактів учинення злочинів у сфері оподаткування на стадіях досудового слідства (порушення кримінальної справи і досудового слідства) законодавець поклав на співробітників оперативних служб, які виконують функції органу дізнання, та слідчих податкової міліції, а також прокурора. Вони збирають докази в порядку і за правилами, встановленими законом (ч. 2 ст. 22, ст. 66, ст. 101, ст. 112 КПК України).

Ця заборона поширюється й на захисника обвинуваченого і підозрюваного, цивільного позивача, цивільного відповідача та їхніх представників. Вони також є суб'єктами доказування, але, на відміну від прокурора, слідчого (особи, яка провадить дізнання) і начальника слідчого підрозділу, мають право, але не зобов'язані, брати участь у доказуванні фактів учинення злочинів[2].

Обвинувачений, підозрюваний у вчиненні податкового злочину, їх захисники мають право брати участь у доказуванні, тобто у збиранні, перевірці й оцінці доказів, висувати певні твердження на захист своїх законних інтересів та аргументувати їх, використовуючи відповідні процесуальні права, подавати докази, порушувати клопотання про проведення певних оперативних і слідчих дій, спрямованих на отримання доказів (ст. 66, 73, 74 КПК України).

Як справедливо зауважує О.М. Ларін, розуміння цього – подвійне:

– по-перше, створюються гарантії проти перетворення обвинуваченого в пасивний суб'єкт процесу та переоцінки значення його показань;

---

[1] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 36-37.

[2] Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 39.

по-друге, стимулюється активна діяльність органів держави, відповідальних за кримінальну справу (прокурора, співробітників оперативних служб і слідчих податкової міліції) не тільки на викриття злочинців, але й на забезпечення справедливого, об'єктивного підходу до оцінки їх вини та відповідальності за захист невинних[1].

Забороняється домагатися показань обвинуваченого шляхом насильства, погроз та інших незаконних заходів (ч. 3 ст. 22 КПК України).

У юридичній літературі під іншими незаконними заходами впливу на допитуваного з метою отримання показань розуміються, наприклад, застосування гіпнозу, залишення арештованого без їжі, утримання під вартою в неналежних умовах, обман, підказування, обіцянка пом'якшити покарання, звільнити від кримінальної відповідальності або з-під варти після дачі бажаних слідчому показань, дозволити побачення з родичами; дуже тривалий, розрахований на знесилення обвинуваченого, допит; навмисне створення при допиті умов, які обвинувачений через свій хворобливий стан не може витримати і т. п.[2]

До них також можна віднести і застосування при допиті поліграфа – приладу для виявлення та фіксації психофізіологічних реакцій допитуваного[3].

Цікаві відомості про застосування гіпнозу та поліграфа в світовій практиці доказування наводить В.О. Образцов[4].

Результати досліджень на поліграфі за законами України не є доказами вини людини. Але в деяких країнах Заходу вони визнаються достатніми для пред'явлення обвинувачення. При цьому бувають і казуси. Так, гучна справа, пов'язана із викриттям шпигуна Еймса, могла тягнутися значно раніше. Справа в тому, що щорічні перевірки Еймса на поліграфі (усі співробітники американських спецслужб проходять подібні випробування) переконливо доводили дуже високу вірогідність співпраці із закордонними спецслужбами. Але Еймсу протягом тривалого часу вірили, незважаючи на показання поліграфа. На тому й "обмеклись".

Слово "поліграф" у перекладі з грецької мови означає "велика кількість записів". За кордоном із метою реклами його назвали "дай-детектор" – викривач неправди. Під такою назвою поліграф став відомим і в нашій країні. За допомогою поліграфа можна одночасно реєструвати від 4 до 16 фізіологічних процесів, пов'язаних із виникненням емоцій: дихання,

---

[1] Ларин А.М. О недопустимости переложения обязанности доказывания на обвиняемого // Советское государство и право. – 1965. – № 3. – С. 122–127.

[2] Комментарий к Уголовному кодексу РСФСР. – М., 1980. – С. 352; Уголовный кодекс Украинской ССР //Научно-практический комментарий. – Киев, 1978. – С. 486; Михеенко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 52.

[3] Комментарий к Уголовному кодексу РСФСР. – М., 1980. – С. 352; Уголовный кодекс Украинской ССР // Научно-практический комментарий. – Киев, 1978. – С. 486.

[4] Образцов В.О. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 264.

[5] Там само. – С. 272–273.

кров'яного тиску, біотоків (мозку, серця, скелетної та гладкої мускулатури і т. п.). Десятки років поліграф використовується в практиці боротьби зі злочинністю в багатьох країнах Американського континенту, Європи та Азії. Так, у США, Канаді, Ізраїлі, Угорщині за допомогою поліграфа збираються відомості, які допомагають звузити коло запідозрених у вчиненні злочинів осіб, виявити факт учиненого злочину, відомості, що сприятимуть ідентифікації винних осіб і створенню передумов для дачі ними правдивих показань, виявленню неточностей, прогалин, перебільшень у показаннях, збиранню додаткової інформації.

Дослідження, проведені Американською асоціацією операторів поліграфа, показали, що отримана за його допомогою інформація у 87 – 96 % випадків ефективно використовується в кримінальних справах.

Уперше у слідчій практиці Росії перевірка на поліграфі була проведена в жовтні 1992 року при викритті особливо зухвалого вбивства в Москві. Сьогодні існує також Інструкція "Про порядок застосування поліграфа при опитуванні громадян" (затверджена Генеральною прокуратурою, ФСБ, МВС РФ, зареєстрована в Мін'юсті Росії 28 грудня 1994 року). Українське законодавство такого документа не має.

У сучасній Росії наукові дослідження можливостей використання поліграфа в кримінальному процесі проводяться з 1992 року (у ФСБ вони почались раніше).

Із цією метою в ВНДІ МВС створений спеціальний відділ, укомплектований юристами, психологами, біологами. Пріоритетним напрямом його роботи є вивчення можливостей та ефективності використання поліграфа з метою виявлення, запобігання, припинення і розкриття злочинів.

Але відсутність спеціальних законодавчих актів, які б допускали докази за результатами тестування за допомогою поліграфа під час допиту, стримує розвиток наукових досліджень у цьому напрямі, не дозволяє повною мірою використовувати можливості зазначеного методу з метою збирання доказів. Тому сьогодні цей метод реалізується, в основному, з метою отримання орієнтуючої, а не доказової інформації[1].

За кордоном також формується практика застосування гіпнозу як засіб збирання доказів. У світовій практиці з'явилось немало прикладів успішного розкриття тяжких злочинів із застосуванням гіпнозу стосовно свідків та потерпілих. Але тривалий час рух у цьому напрямі здебільшого носив одноразовий характер: гіпноз, головним чином, розглядався лише як метод допиту обвинуваченого або підсудного. Лише в 50-ті роки поліція ряду країн розпочала на практиці застосовувати гіпноз для отримання додаткової інформації від свідків та потерпілих. Ряд департаментів поліції створив пілотні програми та навчає своїх співробітників техніці гіпнозу.

На Всеросійській нараді з проблем боротьби з організованою злочинністю, яка проходила в Москві 12 – 13 лютого 1993 року, зазначалося,

[1] Образцов В.О. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 264.

що кримінальні структури проявляють зацікавленість технікою гіпнозу, довгостроковим програмуванням людської психіки.

У літературі висловлено думку про те, що в різні секретні організації можна впровадити людину, в особі якої буде запрограмовано і міститись декілька ролей. У кожній із цих ролей суб'єкт поводить себе як самостійна особа. В одній ролі він може виступати як поліцейський, а в другій – як член злочинного угруповання. Така особа теоретично не може бути викрита навіть такими методами, як поліграфічний аналіз чи допит із застосуванням наркотичних речовин.

Спеціалізований підрозділ ФБР, який займається розслідуванням особливо важливих справ, звертається до гіпнозу в тих випадках, коли матеріал по справі недостатній для висунення слідчих версій. Гіпноз розглядається як виняткова міра, яка потребує фахівців найвищої кваліфікації та складних дослідницьких процедур. Зазвичай гіпноз застосовується у таких справах, як пограбування банків (із застосуванням збройної сили та при великих розмірах викраденого), вимагательстві, насильницьких злочинах, які належать до юрисдикції ФБР, а також у деяких справах по "білокомірцевій" злочинності.

Гіпноз використовується, в основному, при допиті свідків та потерпілих, які дали добровільну згоду на застосування цієї процедури і палко зацікавлені в розслідуванні злочину. Гіпноз, як правило, не використовується при допиті підозрюваних та обвинувачених. Показання зазначених осіб (зокрема і такі, в яких вони визнають себе винними) не мають сили згідно з 5 та 14 поправками до Конституції США.

Обов'язкова умова, щоб бути визнаним у суді, свідчення, що отримані під гіпнозом, неодмінно повинні бути підтверджені іншими доказами. Приєднаний до матеріалів справи відеозапис, який згодом демонструється в суді, щоб показати, які нові, невідомі раніше показання були отримані в результаті гіпнотичної індукції, дозволяє експертам і суддям оцінити вербальну та невербальну поведінку допитуваного, дотримання процесуальних вимог. У протоколі фіксується мета, дата, кваліфікація фахівців, які проводили допит, згода свідка (потерпілого). Присутність слідчого, який розслідує справу, при проведенні гіпнотичної індукції (інтерв'ювання в стані гіпнозу) не допускається[1].

Вважаємо, що в майбутньому, при належному законодавчому закріпленні можна буде використовувати досягнення гіпнозу та поліграфа при розслідуванні податкових злочинів. Особливо при проведенні оперативно-розшукових заходів, якщо ухилення від оподаткування здійснюється з використанням фіктивних фірм і конвертаційних центрів, від дій яких страждають не тільки державний бюджет та цільові фонди, але й суб'єкти господарювання-сумлінні платники податків, а також якщо немає можливості встановити іншим шляхом порушників податкового

[1] Образцов В.О. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 272-273.

законодавства, а головне – невідоме місцезнаходження документів, які підтверджують незаконну діяльність цих осіб. Без наявності документів ніякі інші докази не можуть довести факт учинення податкового злочину. У таких випадках інформація, отримана при застосуванні гіпнозу та поліграфа, при підтвердженні її сукупністю інших доказів у справі буде тільки корисною в боротьбі з податковою злочинністю.

С.А. Яні відмічає важливість виявлення та інтерпретації психофізіологічних реакцій як одного з видів допоміжної (недоказової) інформації. Він ставить питання про можливість включення в діалог "слідчий-допитуємий" приладів, які, по-перше, посилюють гостроту і розширюють діапазон сприйняття слідчого, тобто виконують роль деякого "збільшуючого скла", дозволяють спостерігати малопомітні та приховані реакції особи, яку допитують, і, по-друге, дають можливість об'єктивно фіксувати ці реакції. Він визнає, що найбільш складна проблема, яка виникає при використанні поліграфа, – це розробка ефективних правових гарантій, що повністю виключали б порушення охоронюваних законом прав та інтересів громадян[1].

Виходячи з викладеного, підтримуємо думки тих юристів, які стверджують, що доказового значення інформація, одержана на поліграфі та при застосуванні гіпнозу, не має. Але розповідь та відповіді на запитання у стані гіпнозу, "записи поліграфа дають інформацію, яка дозволяє запідозрити неправду"[2]. Підозра – це не доказ, але підстава для висунення і перевірки співробітниками оперативних служб та слідчими податкової міліції іншої версії, проведення оперативно-розшукових та слідчих дій в іншому напрямі.

Обвинувачений не несе відповідальності за відмову давати показання або пояснення (ст. 63 Конституції України), не зобов'язаний також доводити свої показання, які підтверджують чи спростовують обвинувачення, або відшукувати докази на їх підтвердження[3]. При запереченні вини обвинувачений не зобов'язаний вказувати та надавати докази своєї невинуватості. Відшукання такого роду доказів – обов'язок оперативних служб та слідчих податкової міліції, тобто осіб, які відповідають за кримінальну справу[4].

Провадити слідчі та інші дії з метою отримання доказів, оформляти фактичні дані як докази вчинення злочинів у сфері оподаткування може тільки слідчий податкової міліції або особа, яка провадить розслідування за окремим дорученням слідчого.

---

[1] Яни А.С. Правовые и психологические вопросы применения полиграфа // Пробл. совершенствования советского законодательства. – 8 вып. – 1977. – С. 126–127, 138.

[2] Злобин А.Г., Яни С.А. Проблема полиграфа // Пробл. совершенствования советского законодательства. – 6 вып. – 1976. – С. 125–133.

[3] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 36–37.

[4] Ларин А.М. О недопустимости переложения обязанности доказывания на обвиняемого // Советское государство и право. – 1965. – № 3. – С. 122–127.

Ще з історичних часів у слідчо-обвинувальному процесі тягар доказування ніколи не перемішався на підсудного. Підсудний нічого не зобов'язаний доказувати[1].

Наведені Л.Є. Володимировим в "Ученні про кримінальні докази" причини, з яких держава не може перемішати тягар доказування на підсудного, можуть мати суттєве значення і при розслідуванні податкових злочинів:

– по-перше, це може бути небезпечно для правосуддя, для об'єктивної істини у справі, тому що підсудний з тих або інших причин може ставитися байдуже до вирішення справи, до своєї долі, а отже, і до покладеного на нього обов'язку довести свою невинність. За таких умов, перекладаючи тягар доказування на підсудного, суд може зробити помилку, а невинний може бути засуджений, що не припустимо для правосуддя[2].

Такі випадки мають місце і при розслідуванні податкових злочинів. Ревізійними службами ДПС виявляються факти фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, які взагалі не знайшли свого відображення в бухгалтерському та податковому обліках підприємства, установи, організації (приватного підприємця). Ці факти, в основному, виявляються в ході зустрічних перевірок спільної господарської діяльності суб'єктів господарювання-партнерів. При дослідженні порушення з'ясовується, що бухгалтер не знав про укладання господарських угод і розрахунки готівкою, проведені керівником його підприємства, установи, організації. Як правило, у таких випадках керівником реалізується або закуповується неврахована ("ліва") продукція, і він, з метою уникнення відповідальності, стверджує, що передавав усі документи по господарських угодах й отримані грошові кошти бухгалтерові як відповідальній за ведення бухгалтерського та податкового обліків особі. Чому результати угод не відображені у бухгалтерській та податковій звітності, йому не відомо. Довести свою невинуватість бухгалтеру без допомоги оперативних служб та органів слідства в такій ситуації практично неможливо;

– по-друге, небезпечно для правосуддя ставити відкриття істини в залежність від самодіяльності обвинуваченого. Перемістивши на нього тягар доказування, держава поставила б перед обвинуваченим завдання, вирішення якого може і не залежати від його зусиль; можливість довести якийсь факт часто обумовлена збігом сприятливих умов, які не підвладні людині. Крім того, є факти, які взагалі неможливо довести, тому що вони не залишили слідів, за допомогою яких можна було б відновити їх[3].

При розслідуванні податкових злочинів така ситуація може мати місце, коли з метою ухилення від оподаткування службовими особами суб'єкта господарювання не в повному обсязі оприбутковуються резуль-

---

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 168-169.
[2] Там само.
[3] Там само.

тати фінансово-господарської діяльності підприємства (установи, організації) або використовуються послуги конвертаційних центрів. Після встановлення цього порушення ревізійними службами ДПС керівник підприємства (установи, організації) повністю перекладає відповідальність за несплату податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджетів та цільових фондів на бухгалтера. При цьому бухгалтер не може (або не бажає) довести причетність керівника до податкового злочину з причини відсутності письмових вказівок останнього на відповідних документах. В обох випадках (тобто незалежно від бажання бухгалтера) одних показань бухгалтера для притягнення до відповідальності керівника за ст. 212 КК України не достатньо. У такій ситуації тільки проведення належним чином спланованих оперативно-слідчих дій може допомогти встановленню об'єктивної істини по справі. Але бувають випадки, що й органи слідства не можуть довести участь керівника в ухиленні від оподаткування при описаних вище обставинах. Це ще раз доводить важливість наявності документів як джерел доказів та речових доказів при розслідуванні податкових злочинів;

– по-третє, не перекладаючи на обвинуваченого тягар доказування, слідчо-обвинувальний процес у сумнівних ситуаціях віддає перевагу тій думці, що всі сумніви тлумачаться на користь обвинуваченого[1].

У кримінальних справах, порушених за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування, слід взагалі відмовляти в притягненні до кримінальної відповідальності підозрюваного в усіх випадках, де несплата податків, зборів, обов'язкових платежів на відповідну суму не підтверджена документами бухгалтерського та податкового обліків. У таких ситуаціях не може йтися про умисне порушення податкового законодавства з причини неможливості його доведення.

Цікаву історичну інформацію про роль обвинуваченого в процесі доказування при розслідуванні та розгляді кримінальних справ у судах Малоросії до першої половини XVIII ст. подає П.П. Михайленко[2].

У старій Малоросії обвинувачений, як і обвинувач, користувались повною свободою в зборі та пред'явленні суду доказів (кожний, зрозуміло, на свою користь). Обвинувачений запрошувався до суду, де піддавався першочерговому опитуванню. До речі, він не був зобов'язаний ні з'являтися до суду, ні відповідати на поставлені запитання. Після опитування обвинуваченого остаточно формулювалось і підписувалось обвинувачем. Під час розгляду справи в суді ніхто не мав права виходити за межі сформульованого обвинувачення. Його межі зберігалися недоторканими. Суддя назначав дату та час розгляду справи. Але обов'язок підготовки справи до розгляду лежав повністю на сторонах. Пред'явлені докази (показання

[1] Владимиров В.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 168–169.
[2] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 384.

свідків, письмові документи, різного роду інші докази) не могли бути обмежені ніякими формальними вимогами. Вони оцінювались судом, після чого за більшістю голосів виносився вирок. Вступне слідство було коротким: встановлювалась особа обвинуваченого та проводився початковий допит. При необхідності з метою запобігання ухиленню від явки обвинуваченого до судового засідання вибиралась міра запобіжного заходу. Тоді ж суд встановлював місце та час слухання справи. На відміну від порядку, який встановлено в інших державах, старий український суд повинен був розібратися в матеріалах справи, а при необхідності назначити слідство, яке називалося тоді "інквізицією". Вона, як правило, проводилася чиновниками суду або представниками владних структур у присутності інших осіб. Тоді ж остаточно встановлювався факт учинення злочину й особа, яка обвинувачувалася в його вчиненні. Висновки "інквізиції" підлягали затвердженню судом[1].

Участь обвинуваченого (підозрюваного) в доказуванні при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування забезпечує захист його законних інтересів і в той же час сприяє всебічному, повному й об'єктивному розслідуванню обставин справи, встановленню істини.

Обвинувачений (підозрюваний), який не вчиняв злочину, своєю участю в доказуванні об'єктивно сприяє слідчому доведенню своєї невинності. Це дозволяє органам розслідування зосередити зусилля на встановлені справжнього злочинця.

Обвинувачений (підозрюваний), який вчинив податковий злочин, своєю активною участю в доказуванні сприяє всебічному й об'єктивному розслідуванню обставин справи, з'ясуванню обставин, які пом'якшують його відповідальність.

Участь обвинуваченого (підозрюваного) в доказуванні здійснюється шляхом реалізації наданих йому законом прав (ст. 43, 43-1, 73, 74 КПК України).

Право підозрюваного знати предмет обвинувачення реалізується шляхом пред'явлення йому постанови про притягнення як обвинуваченого, в якій повинні бути викладенні фактичні обставини вчинення податкового злочину та його кримінально-правова кваліфікація (ст. 132, 140 КПК України).

Участь обвинуваченого в доказуванні може виражатися в дачі ним показань і пояснень по суті пред'явленого обвинувачення (ст. 74 КПК України).

Здійснюючи право давати показання, обвинувачений (підозрюваний), який визнав себе винним, може повідомити слідчому важливі відомості, необхідні для перевірки цього зізнання і визначення індивідуалізації відповідальності обвинуваченого.

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та криміналогія України (статті, доповіді, реценції): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 384.

Особливо це важливо при вчиненні податкового злочину службовими особами одного або декількох суб'єктів господарювання за попередньою домовленістю між собою.

Обвинувачений (підозрюваний), який заперечує свою вину у вчиненні податкового злочину, як правило, вказує на обставини, що виправдовують його, перевірка яких складає обов'язок слідчого та співробітників оперативних служб податкової міліції[1].

Неприйняття до уваги таких пояснень обвинуваченого на стадії досудового слідства може призвести до повернення справи судом на додаткове розслідування з причини неповноти розслідування і навіть до винесення виправдувального вироку при встановленні відсутності умислу, спрямованого на ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

Показання обвинуваченого можуть використовуватись для викриття зговору та лжесвідчення, для виявлення помилок і неточностей у показаннях свідків, а також у висновках експертів. У показаннях можуть міститись вказівки на осіб, які дійсно винні у вчиненні податкового злочину[2].

При розслідуванні податкових злочинів такі випадки можуть мати місце, коли без наміру належним чином вести фінансово-господарську діяльність, з метою ухилення від оподаткування використовуються паспорти осіб без постійного місця проживання, пенсіонерів, померлих осіб для відкриття підприємств, установ, організацій та реєстрації їх як суб'єктів господарювання. Фактично ж така діяльність проводиться, і від неї страждають не тільки держава, а й підприємства-партнери, які є сумлінними платниками податків. У таких випадках без проведення відповідних оперативних заходів і слідчих дій перевірити показання обвинуваченого та знайти осіб, які вчинили злочин, неможливо.

Умовою доказаності обвинувачення є повне спростування доведень обвинуваченого, який заперечує свою винність[3].

Ігнорування з боку слідчого податкової міліції цього правила може призвести до того, що суд, виконуючи вимогу ст. 62 Конституції України про те, що всі сумніви щодо доведеності вини особи тлумачаться на її користь, винесе виправдувальний вирок[4].

Як уже зазначалось, участь обвинуваченого в доказуванні на стадії досудового слідства може здійснюватись шляхом подання доказів. Це знаходить свій вираз у формі клопотання про приєднання до справи предметів і документів, які знаходяться в розпорядженні обвинуваченого (ст. 66, 79 КПК України).

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 546–548.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 36–37.

Фіксація факту такої передачі та повідомлення може бути здійснена шляхом складання слідчим податкової міліції спеціального протоколу (протоколу допиту і/або виїмки) і винесення постанови в порядку ст. 79, 142 КПК України.

Не маючи можливості надати докази, але знаючи, де вони знаходяться, або хто має відомості про обставини справи, які досліджуються, обвинувачений має право заявити клопотання про витребування доказів або проведення процесуальних дій з метою їх відшукання.

Той факт, що обвинувачений не зміг надати докази своєї невинності у вчиненні податкового злочину або вказати на них, не може розглядатись як доказ його вини[1].

Обвинувачений не має права "взяти назад" надані ним докази, він не користується і виняткове правом посилатися на представлені ним докази[2]. Це означає, що при розслідуванні податкових злочинів слідчий та інші учасники процесу можуть використовувати факти, надані обвинуваченим: свідки – в ході дачі показань, експерти – при дачі висновків, слідчий – при написанні обвинувального висновку тощо.

Здійснення обвинуваченим права заявляти клопотання в ході досудового слідства – одна із форм участі в доказуванні (ст. 142 КПК України).

Клопотання може бути заявлене про:

1) приєднання до справи представлених доказів;

2) витребування додаткових доказів;

3) проведення слідчих дій з метою збирання та перевірки доказів;

4) дослідження версій та ін. (ст. 142 КПК України).

Слідчий не має права відмовити обвинуваченому в проведенні слідчих та оперативних дій, спрямованих на збирання доказів учинення податкового злочину, якщо обставини, про встановлення яких клопоче обвинувачений, можуть мати значення для справи (ст. 43, 66, 129, 142, 221 КПК України).

Відмова в клопотанні повинна бути оформлена тільки мотивованою постановою слідчого (ст. 129, 130, 221 КПК України).

Обвинувачений має право брати участь у передбаченому законом порядку в проведенні окремих слідчих дій з метою виявлення, процесуального закріплення і перевірки доказів (ст. 142 КПК України).

При розслідуванні податкових злочинів до таких дій можна віднести обшук, виїмку, огляд документів та приміщень, які використовувались для отримання неконтрольованого державою прибутку тощо.

Реалізуючи своє право суб'єкта доказування, обвинувачений у вчиненні податкового злочину після закінчення досудового слідства має право на ознайомлення з доказами, зібраними слідчими органами. Це

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 546–548.

[2] Там само.

дає йому можливість клопотати про доповнення розслідування або закриття справи (ст. 218, 220 КПК України).

Право обвинуваченого заявляти відводи особам, які здійснюють доказування, а також особам, які беруть участь у якості спеціалістів, експертів, перекладачів тощо, забезпечує дотримання принципу законності в доказуванні та є гарантією проти обвинувального ухилу в розслідувані й оцінці доказів учинення податкових злочинів (ст. 142 КПК України).

За притягнення свідомо невинного у вчиненні податкового злочину до кримінальної відповідальності слідчим податкової міліції або прокурором, за спонукання до дачі показань шляхом застосування погроз або інших незаконних дій з боку особи, яка провадить досудове слідство у справі, а також, коли ці дії поєднані із застосуванням насильства або знущання над особою допитуваного, законодавством України передбачена кримінальна відповідальність (ст. 372, 373, 374 КК України).

3.3.2. Захисник як суб'єкт доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів

Особливу групу з точки зору обов'язку доказування, складають суб'єкти процесу, які прийняли на себе обов'язок захищати підозрюваного (обвинуваченого)[1].

При розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства йдеться про захисника підозрюваного (обвинуваченого).

Захисник несе юридичний обов'язок захищати підозрюваного (обвинуваченого) на стадіях досудового слідства і, виконуючи цей обов'язок, бере участь у доказуванні, здійснюючи надані йому права.

Захисник, який представляє інтереси підозрюваного (обвинуваченого), є самостійним суб'єктом доказування. При цьому він незалежний при виборі методів і засобів захисту та несе відносно підзахисного лише загальний обов'язок захищати його інтереси всіма засобами, які допускає закон[2].

Згідно з поставленою метою у цьому розділі детально буде розглянуто роль захисника обвинуваченого (підозрюваного) при розслідуванні податкових злочинів.

Відповідно до вимог діючого кримінально-процесуального законодавства України захисник підозрюваного (обвинуваченого) зобов'язаний використовувати передбачені законом засоби захисту з метою з'ясування обставин, що спростовують підозру чи обвинувачення, пом'якшують або виключають кримінальну відповідальність підозрюваного чи обвинуваченого, та надавати їм необхідну юридичну допомогу (ст. 48 КПК України).

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 518.

[2] Там само.

З метою здійснення своїх повноважень при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства з моменту допуску до участі у справі захисник має право:

– до першого допиту підозрюваного чи обвинуваченого мати з ним конфіденційне побачення, а після першого допиту – такі ж побачення без обмеження їх кількості та тривалості;

– ознайомлюватися з матеріалами, якими обґрунтовується затримання підозрюваного чи обрання запобіжного заходу або пред'явлення обвинувачення, а після закінчення досудового слідства – з усіма матеріалами справи;

– бути присутнім на допитах підозрюваного, обвинуваченого та при виконанні інших слідчих дій, що виконуються за участю або за їх клопотанням чи клопотанням самого захисника, а при виконанні інших слідчих дій – з дозволу слідчого;

– застосовувати науково-технічні засоби при провадженні тих слідчих дій, у яких бере участь захисник, а також при ознайомленні з матеріалами справи – з дозволу слідчого;

– подавати докази, заявляти клопотання і відводи, оскаржувати дії та рішення слідчого й прокурора;

– збирати відомості про факти, що можуть використовуватися як докази в справі, у тому числі запитувати й одержувати документи чи їх копії від громадян та юридичних осіб, знайомитися на підприємствах, в установах, організаціях, об'єднаннях громадян із необхідними документами, крім тих, таємниця яких охороняється законом, одержувати письмові висновки фахівців із питань, що вимагають спеціальних знань, опитувати громадян (ст. 48 КПК України).

Виконуючи функцію суб'єкта доказування на стадіях досудового слідства, захисник сприяє всебічності, повноті й об'єктивності розслідування кримінальних справ про злочини, вчинені в сфері оподаткування.

При цьому він зобов'язаний не перешкоджати встановленню істини в справі шляхом вчинення дій, спрямованих на те, щоб схилити свідка до відмови від показань або дачі завідомо неправдивих показань, схилити експерта до відмови від дачі висновку чи дачі завідомо неправдивого висновку, іншим чином сфальсифікувати докази у справі або затягнути розслідування справи (ст. 48 КПК України).

Цікаву історичну довідку з приводу участі захисника в процесі доказування наводить П.Н. Михайленко: у Малоросії початку XVII ст. інституту адвокатури не було. У всякому випадку про адвокатуру не згадується ні в одному із вивчених джерел. Її поява відноситься до середини XVII ст. Адвокати тоді звались "пленіпотентами", прокураторами. Будучи професійними чиновниками, вони повинні були давати присягу "вести справи по совісті". Закон розрізняв дві категорії адвокатів: за договором і за призначенням. Не могли бути адвокатами судді, члени (співробітники) судової канцелярії, священики (винятком були канонічні справи), особи,

які підозрювалися у вчиненні злочинів, психічно хворі особи, євреї, особи іншого віросповідання (винятком були справи стосовно єдиновірців). За програну справу в результаті халатного відношення до своїх обов'язків адвокат повинен був оплатити судові витрати, і, крім того, його ув'язнювали в тюрму[1].

Дії захисника в сучасному кримінальному процесі доказування на стадіях досудового слідства визначаються встановленою в законі метою – необхідністю виявлення обставин, які виправдовують обвинуваченого або пом'якшують чи виключають його відповідальність (ст. 48, 220 КПК України).

Звідси витікає, що при розслідуванні податкових злочинів захисник не має права робити нічого, що могло б погіршити положення обвинуваченого, а також настоювати на виявленні обставин, які підтверджують його винність або обтяжують відповідальність за вчинення злочину в сфері оподаткування.

Як справедливо зауважує М.М. Михеєнко, без сумніву, коли обвинувачений визнає себе винним, то захисник має право, при наявності до того підстав відстоювати перед слідчим його невинність або меншу винність. Але питання розбіжності позицій захисника й обвинуваченого у разі заперечення останнім своєї вини є досить складним і постійно дискутується. Деякі юристи вважають, що в такому випадку розбіжність позицій обвинуваченого і захисника допустима, що захисник повинен виходити з особистого внутрішнього переконання, яке склалось у нього про винність або невинність свого підзахисного[2].

Але, як правильно зазначає Ю.І. Стецовський, внутрішнє переконання захисника, який не приймає рішення по справі, не має того значення, яке має внутрішнє переконання слідчого і прокурора на досудовому слідстві. Захисник на стадіях досудового слідства потрібен не для того, щоб викладати слідчому свій особистий погляд на справу, а для вилучення з матеріалів кримінальної справи всього того, що свідчить на користь обвинуваченого[3].

Якщо, як рекомендують деякі юристи, захисник повідомляє обвинуваченому, що він переконаний у його винності, та вважає заперечення ним своєї вини не правильним, і що обвинувачений має право відмовитися від нього й захищатися самостійно або запросити іншого захисника, то це буде ні чим іншим, як незаконною спробою захисника відмовитися від прийнятого на себе захисту, підштовхнути обвинуваченого до визнання себе винним або прихилити його до відмови від захисника[4].

---

[1] Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 384.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 64–65.

[3] Стецовский Ю.И. Адвокат в уголовном судопроизводстве. М., 1972. – С. 53, 117.

[4] Некрасова М.П., Овсяк О.В., Цветинович А.Л. О коллизии позиций обвиняемого и защитника в уголовном процессе // Вопр. организации суда и осуществления правосудия в СССР. – 4 вып. – 1975. – С. 103.

На наш погляд, неприйнятні і пропозиції деяких авторів передбачити в законі право захисника відмовитися від захисту з причин його незгоди із заперечуванням обвинуваченим своєї вини. Однак взаємовідносини захисника і підзахисного такі, що позиція захисника, заснована на його внутрішньому переконанні, не може бути оголошена, якщо вона спрямована на погіршення становища підзахисного[1].

Показання обвинуваченого, в яких він не визнає себе винним, – це виправдовуючий доказ. Грунтуючись на ньому та на інших доказах у справі, а не заперечуючи їх, захисник повинен будувати захист, визначати його засоби й способи, допомогти слідчому правильно оцінити ці показання і використати їх при складанні обвинувального висновку. Недооцінка таких показань обвинуваченого на досудовому слідстві часто призводить у подальшому до судових помилок. Думка про те, що при запереченні обвинуваченим своєї вини захисник не має права займати протилежну позицію, переважає серед учених та практиків[2].

При розслідуванні злочинів у сфері оподаткування захисник зобов'язаний вказувати слідчому обставини, які свідчать на користь обвинуваченого, заявляти про порушення прав обвинуваченого, вимагати, щоб ці порушення були усунені (ст. 48 КПК України).

Заперечуючи пред'явлене обвинувачення або піднімаючи питання про пом'якшення відповідальності, захисник користується встановленими законом способами доказування. При цьому, будучи зв'язаним вимогами доказувати тільки виправдовуючі обвинуваченого обставини або ті, що пом'якшують його відповідальність, захисник не зв'язаний точкою зору підзахисного про цілях, методи та засоби досягнення вказаної мети.

Будучи зобов'язаним брати участь у доказуванні з метою захисту законних інтересів обвинуваченого, захисник користується тими ж правилами в доказуванні, що і його підзахисні[3].

Наділяючи захисника правом представлення доказів, кримінально-процесуальний закон не вказує, в яких межах, яким шляхом і за допомогою яких способів він може їх зібрати. Неодмінні випадки, коли документи або предмети, які можуть служити доказами у справі, захисник отримує від самого обвинуваченого або від його родичів[4].

У проекті КПК РФ була передбачена новела, згідно з якою право проводити деякі слідчі дії, направлені на збір доказів, надається адвокату.

---

[1] Бойко А.Д. Проблемы эффективности судебной защиты: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. – М., 1974. – С. 18.

[2] Михеенко М.М. Доказывание и советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 64–65; Натрускин С. О защитительной позиции адвоката // Соц. законность. – 1978. – № 6. – С. 68.

[3] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 553.

[4] Там само. – С.554–555.

Але ця пропозиція не зустріла підтримки у багатьох юристів. Необхідно зазначити, що такого повноваження у захисника немає і в більшості європейських країн.

Як і при розслідуванні будь-якої категорії злочинів, у ході розслідування податкових злочинів питання про те, які матеріали необхідно віддати як докази слідчому податкової міліції, вирішує сам захисник. У випадку представлення матеріалів захисником питання про те, які із представлених даних повинні бути приєднані до справи, вирішує слідчий, який розслідує справу про порушення податкового законодавства.

Документи, пов'язані з виконанням захисником його обов'язків при участі в справі про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, не підлягають огляду, розголошенню чи вилученню слідчим або прокурором без його згоди (ст. 48 КПК України).

Коло доказів, які можуть бути зібрані і представлені захисником, при розслідуванні податкових злочинів обмежене. Це документи бухгалтерської та податкової звітності, інші документи й об'єкти, які можливо є речовими доказами. Допит свідка, як і проведення експертизи чи інших слідчих дій, не охоплюється поняттям представлення доказів[1].

При розслідуванні злочинів, учинених у сфері оподаткування, закон не надає захиснику права самостійно збирати і закріплювати докази замість слідчого податкової міліції.

Ніяких слідчих дій захисник робити не може. Але він може подати клопотання про це слідчому.

Докази, про витребування яких клопоче захисник, або факти, на з'ясування яких він наполягає, повинні мати значення для справи. Залучення доказів до справи і встановлення нових обставин повинні заповнювати прогалини слідства та доповнювати матеріали справи (ст. 48, 219, 221 КПК України).

Саме на цьому і ґрунтується клопотання, яке захисник зобов'язаний мотивувати, вказавши, для встановлення яких саме обставин необхідні додаткові докази.

3.3.3. Цивільний позивач, цивільний відповідач та їх представники як суб'єкти доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів

Закон наділяє правами суб'єктів доказування цивільних позивачів, цивільних відповідачів та їх представників[2].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 554–555.

[2] Там само. – 558.

Виходячи із положень теорії доказів, їх діяльність по доказуванню при розслідуванні податкових злочинів характеризується деякими загальними рисами[1]:

а) обсяг фактичного матеріалу, у дослідженні якого вони беруть участь, менший ніж у обвинуваченого та захисника – він обмежений їх процесуальними інтересами, більш вузькими, ніж у названих суб'єктів;

б) законодавець не розглядає участь у доказуванні цих осіб як у всіх випадках обов'язковою, допускаючи, зокрема, можливість не заявляти цивільний позов у ході досудового слідства;

в) на них не покладається обов'язок доказування.

Однак перелічені загальні положення набувають суттєвої специфіки, якщо йдеться про роль кожного із названих суб'єктів доказування[2].

У цьому розділі монографії буде розглянута роль цивільного позивача, цивільного відповідача та їх представників при доказуванні фактів учинення податкових злочинів на стадіях досудового слідства.

Так, згідно зі ст. 28 КПК України особа, яка зазнала матеріальної шкоди від злочину, має право при провадженні по кримінальній справі пред'явити до обвинуваченого або до осіб, які несуть матеріальну відповідальність за дії обвинуваченого, цивільний позов, що розглядається судом разом із кримінальною справою.

При вчиненні податкових злочинів суб'єктами господарювання (фізичними та юридичними особами)-порушниками податкового законодавства завдається матеріальна шкода:

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

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

Відповідно, органи ДПС, які виявили порушення податкового законодавства, від імені держави, а представники цільових фондів (Пенсійного фонду, Фонду для здійснення заходів з ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення тощо) від свого імені заявляють цивільний позов до таких порушників. Позовна заява та інші матеріали приєднуються до матеріалів кримінальної справи.

Слідчим виноситься постанова про визнання цивільним позивачем:

– ДПА (ДПІ), що виявила порушення податкового законодавства і діє від імені держави або

– цільового фонду.

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 558.

[2] Там само.

При цьому, незважаючи на те, що в результаті несплати податків, зборів, обов'язкових платежів фактично не надходять грошові кошти до центрального та місцевих бюджетів, цивільним позивачем визнається відповідна ДПА (ДПІ), якою виявлене порушення податкового законодавства. Держава в даному випадку делегує свої повноваження з контролю за дотриманням податкового законодавства та відстоюванню її інтересів у разі несплати податків, зборів, обов'язкових платежів суб'єктами господарювання податковій службі. Працівники юридичної служби або іншої служби цієї ДПА (ДПІ) (за дорученням Голови ДПА (ДПІ) будуть фактично наділені повноваженнями представника цивільного позивача.

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

Цивільним відповідачем при розслідуванні податкових злочинів визнається суб'єкт господарювання (фізична чи юридична особа), яким не сплачені податки, збори, обов'язкові платежі.

Інтереси цивільного відповідача можуть представляти:

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

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

Необхідно пам'ятати, що, відповідно до вимог ст. 28 КПК України, у разі умисної несплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів юридичною особою з вини її службових осіб – керівника та головного бухгалтера (бухгалтера) – матеріальну відповідальність за їх дії несе підприємство, установа або організація, тобто юридична особа, а службові особи-порушники податкового законодавства притягаються до кримінальної відповідальності. При цьому юридичною особою може бути заявлений до обвинуваченого, діями якого цій юридичній особі завдано збитків, зустрічний (регресний) позов на суму донарахованих штрафу та пені за несплату податків, зборів, обов'язкових платежів.

У разі визнання цивільним відповідачем фізичної особи, виходячи із специфіки податкових злочинів, як правило, це – обвинувачений, його інтереси може захищати адвокат чи інша особа, яка за законом має право на надання правової допомоги.

Якщо цивільний відповідач не є обвинуваченим по кримінальній справі, що розслідується, тоді його інтереси можуть представляти адвокат чи інша особа, яка за законом має право на надання правової допомоги та якій цивільний відповідач довірив (передав) повноваження по відстоюванню своїх інтересів.

Цивільний позивач чи представник цивільного позивача мають право, але не зобов'язані доказувати підстави та розміри позову.

Цим цивільний позивач у кримінальному процесі відрізняється від позивача в цивільному процесі, де доказування позову – турбота, перш за все, позивача, який ризикує отримати відмову в позовній вимозі, якщо не докаже її[1].

Згідно з діючим кримінально-процесуальним законодавством підстава для позову - це заподіяння даним злочином матеріальної шкоди, а ціна позову пов'язана з розміром матеріальної шкоди, завданої злочином. І те, й інше, згідно з вимогами ст. 64 КПК України, входять до предмета доказування. Обов'язок достовірно і повно встановити всі елементи предмета доказування, у тому числі характер та розмір збитків, завданих податковим злочином, на стадіях досудового слідства покладається на співробітників оперативних служб та слідчого податкової міліції і не може бути перекладений на цивільного позивача, функцію якого виконує ДПА (ДПІ), що виявила порушення податкового законодавства.

Цивільний відповідач (представник цивільного відповідача) має процесуальні права, які дозволяють йому спростовувати підстави та розмір пред'явленого позову. Однак цивільний відповідач (представник цивільного відповідача) у кримінальному процесі не несе юридичного обов'язку висувати заперечення проти цивільного позову й обґрунтовувати ці заперечення доказами[2].

У цьому відношенні становище цивільного відповідача аналогічне становищу обвинуваченого, який при вчиненні податкових злочинів фактично і є цивільним відповідачем.

Особи, які несуть обов'язок доказування цивільного позову при розслідуванні податкових злочинів (співробітники оперативних служб і слідчі податкової міліції, прокурор), повинні всебічно та повно дослідити всі фактичні обставини, які мають відношення до позову, перевірити його підстави і прийняти обґрунтоване рішення стосовно позову, незалежно від того, чи висунув відповідач якісь заперечення проти позову та чи зміг їх довести.

Слідчий податкової міліції має право вимагати від цивільного позивача, цивільного відповідача (їхніх представників) надання бухгалтерських та інших документів, які підтверджують розмір несплачених податків, зборів, обов'язкових платежів, тобто доказів характеру і розміру цивільного позову. У разі відмови цивільного відповідача (представника цивільного

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 515.

[2] Там само. – С. 517.

відповідача) добровільно видати докази, що знаходяться у нього, можливе проведення обшуку. Однак вимога слідчого видати докази, звернена до цивільного відповідача, цивільного позивача (їх представників), не перекладає на них обов'язок доказування, а є лише засобом здійснення цього обов'язку слідчим[1].

Виходячи з того, що при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, цивільними позивачами в кримінальній справі виступають у більшості випадків ДПА (ДПІ), що виявили порушення податкового законодавства, цільові фонди, яким завдано матеріальної шкоди несплатою зборів та обов'язкових платежів і, значно рідше, юридичні особи, яким завдано шкоди діями їх службових осіб або діями партнерів по бізнесу, стосовно яких порушено кримінальну справу, участь представників таких цивільних позивачів у доказуванні обмежена тільки питаннями, пов'язаними з цивільним позовом.

Участь цивільного відповідача (представника цивільного відповідача) в доказуванні також обмежена дослідженням обставин, що стосуються характеру та розміру цивільного позову[2].

Розмір цивільного позову по кримінальних справах про ухилення від оподаткування складається із сум несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів та сум штрафу і пені, донарахованих ДПА (ДПІ), за несвоєчасну їх сплату.

Маючи ряд процесуальних прав, які дозволяють спростовувати підстави та розмір заявленого позову, цивільний відповідач (представник цивільного відповідача) має право, але не зобов'язаний, брати участь у дослідженні фактичних обставин справи[3].

Виходячи з вимог теорії доказів, при розслідуванні податкових злочинів цивільний відповідач (представник цивільного відповідача), заперечуючи проти заявленого позову, може сприяти органам слідства (прокурору) на стадіях досудового слідства достовірному і повному з'ясовуванню всіх обставин, пов'язаних з позовом. Однак ці обставини повинні бути повною мірою з'ясовані і в тих випадках, коли цивільний відповідач з тих чи інших міркувань відмовляється від здійснення своїх прав або не може їх повністю реалізувати. Якщо висунуті відповідачем (представником відповідача) версії не можна вважати повною мірою дослідженими, то при розслідуванні податкових злочинів обов'язок зібрати докази для їх перевірки покладається на співробітників оперативних служб та слідчого податкової міліції.

Уповноважені цивільним позивачем і цивільним відповідачем представники діють у процесі від їх імені та не мають права вийти за межі нада-

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 546 –548.

[2] Там само. – С. 562–563.

[3] Там само.

них їм повноважень, якщо це спеціально не обумовлено в дорученні. Зокрема, представник цивільного позивача не може відмовитися від позову або змінити позовні вимоги без згоди свого довірителя, якщо інше не обумовлено в довіреності[1]. Ці вимоги теорії доказів діють і при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства.

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 562–563.

РОЗДІЛ 4

ПРОБЛЕМИ ЗБИРАННЯ, ПЕРЕВІРКИ ТА ОЦІНКИ ДОКАЗІВ НА СТАДІЯХ ДОСУДОВОГО СЛІДСТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

4.1. Значення законодавчих та інших нормативно-правових документів у роботі з доказами при розслідуванні податкових злочинів

В Україні правила, що визначають порядок проведення досудового слідства і вимоги до доказів, визначені Конституцією, законами, іншими нормативно-правовими актами та являють собою ті вихідні положення, якими слід керуватися при зборі доказової інформації в процесі розслідування злочинів, вчинених у сфері оподаткування.

Конституція України як Основний Закон має найвищу юридичну силу. Її положення є нормами прямої дії. Інші закони та нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Звернення до суду для захисту конституційних прав і свобод людини й громадянина гарантуються Основним Законом держави (ст. 8 Конституції України)[1].

У законодавстві про судоустрій, прокуратуру, адвокатуру встановлюються основні принципи організації й діяльності суду, прокуратури, органів, що здійснюють досудове слідство (по злочинах, вчинених у сфері оподаткування, органами досудового слідства є оперативні та слідчі підрозділи податкової міліції), й адвокатури як суб'єктів кримінально-процесуального доказування.

Відповідно до вимог теорії доказів значення кримінально-процесуального закону при оцінці доказів вчинення податкового злочину на стадіях досудового слідства полягає в тому, що він:

1) закріплює і робить обов'язковими методологічні правила оцінки доказів (оцінка за внутрішнім переконанням; вимога всебічності, повноти й об'єктивності; вимога оцінювати сукупність доказів і заборона грунтувати обвинувальні висновки по справі на одних лише показаннях обвинуваченого; необхідність керуватися при оцінці доказів законом та ін.) (ст. 67 КПК України);

[1] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 6.

2) вводить спеціальні гарантії, що захищають свободу і незалежність внутрішнього переконання слідчого, який оцінює докази (всі рішення про спрямування слідства, провадження слідчих дій слідчий приймає самостійно, за винятком випадків, коли законом передбачено одержання санкції від прокурора, постанови судді чи рішення суду, і несе повну відповідальність за їх законне та своєчасне проведення: при цьому слідчий має право не погоджуватися із вказівками прокурора з питань, що потребують оцінки зібраних у справі доказів, – про притягнення як обвинуваченого, про кваліфікацію злочину й обсяг обвинувачення, про направлення справи до суду, про закриття справи і т. ін.) (ст. 114 КПК України);

3) встановлює обов'язкові правила збирання і дослідження доказів, дотримання яких є основною вимогою, що пред'являється до доказів з точки зору їх допустимості, визначаючи в загальному вигляді предмет доказування по кожній кримінальній справі про ухилення від оподаткування, дає основу для вирішення питання про відносність доказів;

4) встановлюючи реквізити процесуальних документів, у яких підводяться результати доказування на різних стадіях процесу, зобов'язує слідчого при складанні обвинувального висновку по завершенню досудового слідства письмово аналізувати наявні в справі докази вчинення податкового злочину, наводячи підстави, за якими докази повинні бути прийняті або відхилені[1].

Таким чином, працюючи з доказами на стадіях досудового слідства, співробітники оперативних служб та слідчі податкової міліції в своїй діяльності керуються законами України та іншими нормативно-правовими актами.

Юридичною базою для кримінально-процесуального законодавства, як уже зазначалось, є Конституція України. У ній закріплені всі основні принципи кримінального процесу, які відтворюються і розвиваються в кримінально-процесуальному законодавстві[2].

Кримінально-процесуальний кодекс України – найважливіший законодавчий акт, який у систематизованому вигляді містить практично всі норми кримінально-процесуального права і детально регламентує весь порядок провадження досудового слідства у кримінальних справах[3].

Кримінально-процесуальне право України – писане і кодифіковане. Воно виступає у вигляді законів, прийнятих Верховною Радою України[4].

Кримінальному процесу України не відоме прецедентне право. Рішення Верховного Суду України, а також накази, інструкції та вказівки

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 484–485.

[2] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 22–23.

[3] Там само.

[4] Там само.

Генерального прокурора, Міністра внутрішніх справ і Голови Державної податкової адміністрації України не є джерелами кримінально-процесуального права, оскільки вони містять не нові норми права, а лише тлумачення, роз'яснення судам, органам розслідування і прокурорам щодо правильного застосування вже діючих правових норм, сформульованих органами вищої державної влади в законах[1].

Так, у ході розслідування податкових злочинів співробітники оперативних служб і слідчі податкової міліції керуються роз'ясненнями Верховного Суду України, які даються на основі глибокого вивчення практики всіх ланок судової системи, аналізу судової статистики і є обов'язковими не тільки для судів, але й для інших органів та службових осіб, що застосовують норми закону, по якому дано роз'яснення (ст. 40 Закону про судоустрій)[2].

Важливе значення для правильної оцінки доказів при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування має вимога процесуального закону про те, що ніякі докази для слідчого не можуть мати заздалегідь установленої і пріоритетної сили (ст. 67 КПК України). Зокрема, це стосується показань обвинуваченого. Щоб запобігти можливості їхньої переоцінки, закон установлює, що визнання обвинуваченим своєї вини саме по собі не може бути достатньою підставою для обвинувачення. Воно повинно бути підтверджено сукупністю інших наявних у справі доказів і лише за цієї умови може бути використане для обґрунтування обвинувачення (ст. 74 КПК України)[3].

Не вважаються вагомішими, порівняно з іншими доказами, і висновки експертів, хоча вони й грунтуються на даних науки.

Разом з тим, закон надає слідчому право мотивовано відкинути висновок експерта, якщо він неправильно або недостатньо обґрунтований (ст. 75 КПК України).

Дуже тісно на стадії досудового слідства процес доказування пов'язаний з кримінальним правом. Норми кримінального права приводяться в дію і застосовуються органами, що здійснюють досудове слідство, до осіб, які вчинили злочин, тільки в межах кримінального процесу. У свою чергу, основні питання предмета доказування в кримінальній справі визначаються складом того чи іншого злочину, сформульованого в кримінальному праві. Цей нерозривний зв'язок процесу доказування і права можна виразити так: кримінальний процес без кримінального права був би непотрібним, а кримінальне право без кримінального процесу було б безсилим[4].

---

[1] Михєєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 22–23.

[2] Там само.

[3] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 484–485.

[4] Михєєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 18–20.

Таким чином, при оцінці доказів вагомими є норми не тільки кримінально-процесуального, але і кримінального закону. Зокрема, не можливо визначити, чи можуть бути підґрунтям для висновку про предмет доказування (його елементи) фактичні дані, встановлені по справі, не спираючись як на кримінально-процесуальний закон (норми про предмет доказування), так і на кримінальний закон[1].

У ході розслідування фактів вчинення податкових злочинів, спираючись на вимоги кримінально-процесуального закону (ст. 64 КПК України), на стадіях досудового слідства слідчим податкової міліції встановлюється наявність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів).

Важливе значення для організації процесу доказування і роботи з доказами має законодавство про оперативно-розшукову діяльність, завданням якої є, зокрема, пошук та фіксація в інтересах кримінального судочинства фактичних даних про протиправну діяльність у сфері оподаткування окремих осіб і груп. Матеріали оперативно-розшукової діяльності використовуються як приводи й підстави для порушення кримінальних справ за ознаками ст. 212 КК України за фактами умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів або проведення невідкладних слідчих дій (при розслідуванні податкових злочинів – це виїмки, обшуки тощо), отримання фактичних даних, які можуть бути доказами в кримінальній справі (встановлення фактів спільної комерційної діяльності з порушником податкового законодавства; фактів отримання (реалізації) товарів, послуг тощо) (ст. 65, 66 КПК України).

Усі організаційні, тактичні, методичні й психологічні прийоми розслідування злочинів, які розробляються криміналістикою, використовуються і при розслідуванні податкових злочинів. Але ні прийоми повинні застосовуватись тільки в межах кримінального процесу і не можуть суперечити нормам кримінально-процесуального права, тим правилам та прийомам розслідування злочинів, провадження слідчих дій, що закріплені в ньому. З іншого боку, багато тактичних прийомів і навіть окремі слідчі дії, розроблені криміналістикою, були закріплені в нормах чинного кримінально-процесуального права[2].

При вивченні особи злочинця, причин та умов учинення податкових злочинів, внесенні пропозицій щодо їх усунення слідчий податкової міліції керується рекомендаціями, розробленими криминологією. Ці рекомендації грунтуються на нормах кримінально-процесуального права, аналізі діяльності оперативних та слідчих підрозділів податкової міліції як органів досудового слідства по злочинах, вчинених у сфері оподаткування, вивченні

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 486.

[2] Михеенко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 18–20.

конкретних кримінальних справ. Розробляючи пропозиції щодо поліпшення вивчення особи підозрюваного й обвинуваченого у вчиненні податкового злочину, з'ясування причин та умов вчинення злочинів у сфері оподаткування і вжиття заходів до їх усунення, кримінологія як наука сприяє вдосконаленню процесуальної діяльності органів державної податкової служби, податкової міліції та слідства, а також кримінального законодавства. Водночас ці пропозиції мають цілком відповідати нормам процесуального права. Жодна із розроблених криміналогами рекомендацій не може бути застосована на практиці, якщо вона суперечить кримінально-процесуальному закону, бо це призвело б до порушення законності державними органами, які ведуть боротьбу зі злочинністю в сфері оподаткування[1].

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок: значення законодавчих та інших нормативно-правових актів, рекомендацій у роботі з доказами на стадіях досудового слідства при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, полягає в забезпеченні законності, об'єктивності, всебічності розслідування кримінальних справ, з тим, щоб кожний, хто вчинив податковий злочин, був притягнутий до відповідальності і жоден невинний не був покараний.

4.2. Напрацювання основних елементів процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства

Кримінально-процесуальне доказування як дослідження являє собою сплав практичних дій і мислення учасників кримінально-процесуальної діяльності[2].

У теорії доказів розрізняють такі поняття, як "елементи процесу доказування" та "етапи процесу доказування".

Перш ніж використовувати їх при дачі рекомендацій по розслідуванню податкових злочинів, доцільно буде дослідити окремо кожне із зазначених понять.

За своїм змістом процес доказування складається з ряду елементів, органічно поєднаних між собою, а саме[3]:

– збирання (формування) доказів та їх джерел;

– їх перевірка;

– оцінка.

---

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 18–20.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 9, 17, 28–30.

[3] Там само.

Цієї схеми змісту процесу доказування дотримуються, в основному, всі видатні юристи, які досліджували проблему доказування[1].

Деякі процесуалісти як самостійний елемент процесу доказування виділяють процесуальне закріплення доказів[2].

Підтримуємо думки М.М. Михеєнка та С.А. Шейфера про доцільність включити процесуальне закріплення доказів у їх збирання. Доказ може вважатися отриманим (зібраним) лише після фіксації добутої інформації в передбаченій кримінально-процесуальним законодавством формі, яка забезпечує максимально повне збереження та використання отриманих даних з метою доказування[3]. Цими вченими також правильно зазначається деяка умовність самого терміна "збирання доказів". Вони наголошують на неможливості вважати, що докази існували і до проведення слідчих дій. Якщо б це було так, то завдання слідчого стало б доволі простим: знайти та приєднати до справи "готові" докази. У дійсності ж процес формування доказів здається значно складнішим. Отже, на початку доказування предметом пізнавальної діяльності слідчого є не докази, а сліди певної події, які залишились на предметах матеріального світу і в свідомості людей. При проведенні слідчих дій слідчий виявляє ці сліди, вилучає інформацію, яка там міститься і має відношення до справи, та фіксує її в процесуальних актах[4].

У зв'язку з цим збирання доказів як елемент кримінально-процесуального доказування М.М. Михеєнко обґрунтовано пропонує назвати формуванням доказів та їх процесуальних джерел, яке на стадії досудового слідства включає проведення і процесуальне оформлення слідчих та інших процесуальних дій по виявленню, отриманню та фіксації доказової інформації[5].

Ф.Н. Фаткуллін відносить до елементів доказування в кримінальному процесі також побудову і динамічний розвиток слідчих версій та обґрунтування відповідних висновків по справі[6]. Приєднуємося до думки

---

[1] Арсеньев В.Д. Доказывание фактических обстоятельств дела в отдельных стадиях советского уголовного процесса. – Иркутск, 1969; Карнеева Л.М., Миньковский Г.М. Особенности пределов доказывания при принятии некоторых процессуальных решений в стадии предварительного следствия // Вопросы борьбы с преступностью. – 4 вып. – М., 1966. – С. 83–109.

[2] Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1. – С. 302; Теория доказательств в советском уголовном процессе. – 2-е изд. – М., 1973. – С. 298.

[3] Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. – М., 1981. – С. 111; Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 10–11.

[4] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 10–11; Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. – М., 1981. – С. 4.

[5] Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. – М., 1981. – С. 4.

[6] Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань, 1976. – С. 11–13, 93–95.

М.М. Михеєнка про те, що побудову (висування) слідчих версій на стадії досудового слідства не можна розглядати як елемент кримінально-процесуального доказування. Версія (в логіці вона називається гіпотезою) – це форма мислення, що являє собою не процесуальну, а криміналістичну категорію, яка не регулюється нормами права. Між тим, кримінально-процесуальне доказування є правовою діяльністю[1].

Таким чином, приходимо до висновку, що при розслідуванні кримінальних справ, порушених за фактами вчинення злочинів у сфері оподаткування, в якості елементів процесу доказування як дослідження слід розглядати збирання (формування), перевірку й оцінку як доказів вчинення податкових злочинів, так і їх джерел.

На практиці ці елементи доказування взаємопов'язані, тісно і нерозривно переплітаються один з одним[2].

Але на кожній стадії досудового слідства окремі елементи процесу доказування (збирання, перевірка та оцінка доказів) мають свої особливості і різну питому вагу, що зумовлюється, в основному, завданнями тієї чи іншої стадії[3].

Збирання, перевірка й оцінка доказів як елементи доказування властиві всім етапам процесу доказування. У процесуальній літературі перелічені елементи доказування ще називають етапами. Приєднуємося до думки тих вчених, які вважають, що таке найменування є невдалим, бо наводить на думку про чергування етапів, передбачає розрив у часі. Між тим, процес доказування – це єдиний і нерозривний процес пізнання, в якому зазначені елементи повторюються. Говорити про збирання, фіксацію, перевірку й оцінку доказів як про етапи не варто ще і тому, що під етапами доказування правильніше і доцільніше розуміти різні, що йдуть один за одним, моменти встановлення істини, які характеризуються різноманітним ступенем з'ясованості обставин у справі[4].

Так, при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування ступінь з'ясованості обставин, які потрібно встановити у справі, буде цілковито відрізнятися в момент порушення кримінальної справи і пред'явлення обвинувачення, в момент закінчення досудового слідства та винесення вироку.

---

[1] Михеєнко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 10–11; Коновалова В.Е. Проблемы логики и психологии в следственной тактике. – Киев, 1970. – С. 9, 51.

[2] Там само.

[3] Там само.

[4] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 298–299.

Зміна одного етапу доказування іншим характеризується зміною його завдань і форм, які визначаються тією стадією кримінального процесу, на якій здійснюється доказування[1].

У цій монографії будуть розглянуті елементи процесу доказування при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, на стадіях досудового слідства, тобто при порушенні кримінальної справи та в ході досудового слідства.

4.2.1. Особливості процесу доказування на стадії порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину

Основним завданням стадії порушення кримінальної справи при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, є перевірка заяви чи повідомлення про податковий злочин. Мета перевірки – встановлення наявності або відсутності в діях порушника податкового законодавства достатніх даних (приводів та підстав), які вказують на ознаки злочину, передбаченого ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів) (ст. 94 КПК України), а також передбачених законом обставин, що виключають можливість порушення кримінальної справи.

За результатами перевірки заяви чи повідомлення про вчинення податкового злочину може бути прийняте рішення про порушення кримінальної справи (ст. 98 КПК України) або про відмову в порушенні кримінальної справи (ст. 99 КПК України).

Таким чином, на стадії порушення кримінальної справи мета доказування – встановити наявність або відсутність підстав для ведення досудового слідства[2].

Щоб не допустити підміни стадії порушення кримінальної справи стадією досудового слідства, законодавець чітко обмежує можливість проведення на стадії порушення кримінальної справи слідчих дій, спрямованих на збирання і перевірку доказів та їх джерел, але передбачає можливість досить широкого застосування інших процесуальних дій, за допомогою яких можна закріпити і перевірити заяву та повідомлення про злочин, що надійшли до підрозділу податкової міліції: складання протоколу усної заяви або явки з повинною (ст. 95, 96 КПК України), прийняття письмових заяв і повідомлень про вчинені або такі, що готуються, злочини

---

[1] Арсеньев В.Д. Доказывание фактических обстоятельств дела в отдельных стадиях советского уголовного процесса. – Иркутск, 1969; Карнеева Л.М., Маньковский Г.М. Особенности пределов доказывания при принятии некоторых процессуальных решений в стадии предварительного следствия // Вопросы борьбы с преступностью. – 4 вып. – М., 1966. – С. 83–109.

[2] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 298–299.

(ст. 95, 97 КПК України), відбирання пояснень від окремих громадян або службових осіб, витребування необхідних документів (ст. 97 КПК України), прийняття від громадян, підприємств, установ, організацій предметів і документів, які можуть бути доказами (ст. 66 КПК України)[1].

Вважаємо за потрібне акцентувати увагу на дуже важливому моменті, характерному для цієї стадії процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів. До порушення кримінальної справи, незалежно від того, з якого джерела та яким способом отримане повідомлення про вчинення податкового злочину, необхідно призначити й провести перевірку дотримання податкового законодавства тим суб'єктом господарювання (фізичною чи юридичною особою), стосовно яких надійшло повідомлення про несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

При цьому рекомендуємо вирішувати питання про наявність складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, і порушувати кримінальну справу за фактом вчинення податкового злочину:

– тільки при наявності акта, складеного ревізійними службами ДПС за результатами перевірки дотримання податкового законодавства;

– ретельного дослідження викладених в акті висновків про порушення податкового законодавства;

– вивчення документів бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують ці порушення.

Рекомендуємо порушувати кримінальну справу не стосовно конкретних службових (фізичних) осіб, а саме за фактом вчинення податкового злочину. Такий підхід виправданий практикою розслідування злочинів, вчинених у сфері оподаткування. У більшості випадків, особливо при виявленні порушень податкового законодавства за тривалий період господарської діяльності юридичної особи, коли має місце зміна декількох службових осіб, не завжди на стадії порушення кримінальної справи можна встановити конкретний обсяг вини кожної із них. Ця мета досягається на наступних етапах процесу доказування.

Виходячи із специфіки податкових злочинів, складності доказування факту їх вчинення, з власного досвіду та результатів вивчення кримінальних справ, рекомендуємо співробітникам оперативних служб податкової міліції утриматись від порушення кримінальних справ, передавши повністю ці повноваження слідчим податкової міліції. Така практика буде тільки на користь кримінальному судочинству.

Крім того, на етапі перевірки заяв та повідомлень про вчинення злочинів у сфері оподаткування може бути прийняте рішення про відмову в порушенні кримінальної справи.

Рішення про відмову в порушенні кримінальної справи приймається шляхом винесення постанови, про що повідомляється заявник.

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 28-30.

У практичній діяльності співробітники оперативних служб і слідчі податкової міліції, перевіривши заяву чи повідомлення про вчинення податкового злочину та зібравши відповідні матеріали, виносять постанови про відмову в порушенні кримінальних справ за ознаками ст. 212 КК України у випадках:

1) відсутності порушень податкового законодавства в діях суб'єкта господарювання, стосовно якого надійшла заява чи повідомлення про вчинення податкового злочину, що підтверджено довідкою ревізійних служб ДПС України (у разі невиявлення порушень ревізорами, згідно з вимогами наказу ДПА України № 266 від 1 червня 1998 року, за результатами перевірки замість акта складається довідка)[1];

2) відсутності умислу, спрямованого на ухилення від оподаткування;

3) відсутності документів бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктом господарювання-порушником податкового законодавства, і неможливості їх відновити (наприклад, виявлені ревізійними службами ДПС факти умисної несплати податку на прибуток і нараховані у зв'язку з цим грошові суми, які підлягають сплаті, при відсутності документів, що підтверджують витрати порушника податкового законодавства, пов'язані з отриманням прибутку, не можуть інкримінуватись обвинуваченому; відсутність у органах ДПС декларацій про доходи при наявності їх копій у платника податків, а також при наданні ним відомостей про поштове відправлення цих декларацій, не може свідчити про ухилення від оподаткування шляхом неподання декларацій тощо);

4) виявлення умисних ухилень від оподаткування на суму, меншу за 17 тис. грн.;

5) виявлення ухилень від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, які не входять до переліку, передбаченого статтями 14 та 15 Закону України "Про систему оподаткування" (наприклад, податку на дивіденди, фіксованого податку, дорожнього збору тощо).

Рішення про відмову в порушенні кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину (після відповідної консультації в слідчих підрозділах податкової міліції) можуть приймати співробітники оперативних служб податкової міліції, які виконують обов'язки дізнавачів по зазначеній категорії злочинів. З метою дотримання законності рекомендуємо консультації слідчих проводити по всіх матеріалах про порушення податкового законодавства, перед кожним фактом винесення постанови про відмову в порушенні кримінальної справи. Така практика буде корисною для слідчих і співробітників оперативних служб податкової

[1] Про затвердження Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності-юридичними особами: наказ ДПА України від 1 червня 1998 року № 266.

міліції з причини вдосконалення їх професійного рівня та спрямування його на отримання знань, навичок по встановленню, виявленню, закріпленню джерел доказів та доказів вчинення податкових злочинів.

У подальшому, враховуючи, що після прийняття нового Кримінального кодексу України нижча межа завданої шкоди в результаті умисної несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів піднялась від 1 700 грн. до 17 тис. грн. та приймаючи до уваги складність процесу доказування фактів вчинення податкових злочинів, вважаємо за доцільне виключити ч. 1 ст. 212 КК України з переліку злочинів, по яких здійснюється досудова підготовка матеріалів за протокольною формою, наведеного в ст. 425 КПК України. Статтю 212 КК України необхідно повністю включити в перелік справ про злочини, досудове слідство по яких провадиться слідчими податкової міліції, доповнивши підслідність слідчих податкової міліції також ч. 1 ст. 212 КК України і змінивши тим самим редакцію ч. 4 ст. 112 КПК України.

Виходячи з викладеного, всі перелічені процесуальні дії, які проводяться на стадії порушення кримінальної справи, є способами збирання перевірки та оцінки документів, предметів як джерел доказів вчинення податкового злочину (ст. 78, 83 КПК України), а наявних в їх складі відомостей – як доказів, на підставі яких встановлюється наявність чи відсутність ознак злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Ці способи також можуть бути використані і на стадії досудового слідства[1].

Єдина слідча дія, яку закон дозволяє проводити на стадії порушення кримінальної справи, – це огляд місця події у невідкладних випадках. У таких випадках, при наявності для того підстав, кримінальна справа порушується негайно після огляду місця події (ч. 2 ст. 190 КПК України).

При розслідуванні податкових злочинів огляд місця події у невідкладних випадках, тобто до порушення кримінальної справи, може мати місце, якщо:

– порушники податкового законодавства, стосовно яких є акт перевірки, де викладені факти умисної несплати податків, зборів, обов'язкових платежів на загальну суму понад 17 тис. грн., чи інші особи вчинили (або намагалися вчинити) дії, спрямовані на знищення документів бухгалтерського та податкового обліків або приміщень, обладнання тощо, які використовувались для отримання прибутку;

– перевірка дотримання податкового законодавства ще триває, але вже виявлені факти умисної несплати податків, зборів, обов'язкових платежів на загальну суму понад 17 тис. грн., а порушники податкового законодавства чи інші особи вчинили (або намагалися вчинити) дії, спрямовані на знищення документів бухгалтерського та податкового обліків

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 28–30.

або приміщень, обладнання тощо, які використовувались для отримання прибутку та в інших випадках.

Заслуговують на увагу пропозиції про розширення переліку слідчих дій, які можна було б проводити на стадії порушення кримінальної справи[1]. До таких слідчих дій по кримінальних справах про злочини у сфері оподаткування можна було б віднести проведення виїмки документів бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують факти умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів порушником податкового законодавства на суму понад 17 тис. грн.

Враховуючи те, що документи є основними джерелами доказів та доказами при розслідуванні зазначеної категорії злочинів і при їх відсутності не можна ставити питання про наявність ознак податкового злочину в діях підозрюваного, виїмку документів доцільно було б дозволити проводити в ході перевірки дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання, тобто до порушення кримінальної справи. Встановлення ревізійними службами ДПС фактів умисної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на суму понад 17 тис. грн. перевірялося б і підтверджувалося співробітниками оперативних служб податкової міліції при здійсненні оперативного супроводження перевірки, що фактично і проводиться згідно з вимогами наказу ДПА України № 49 від 7 лютого 2000 року[2]. Виїмка могла б проводитися слідчим після відповідного обговорення результатів оперативного супроводження перевірки керівництвом оперативних служб і начальником слідчого підрозділу. Результати виїмки документів, проведеної слідчим, який у подальшому порушить і буде розслідувати кримінальну справу за фактом вчинення податкового злочину, вважаємо, мали б більшу цінність, ніж вилучення, що проводиться співробітниками оперативних служб податкової міліції на підставі вимог наказу ДПА України № 316 від 1 липня 1998 року[3]. Ці вилучення проводяться не завжди на належному професійному рівні, документи вилучаються не в повному обсязі, з порушенням встановлених зазначеним наказом вимог, і, як наслідок, втрачаються основні джерела доказів та докази вчинення податкових злочинів.

---

[1] Нагнойный Я.П. О возможности назначения судебной экспертизы до возбуждения уголовного дела // Криминалистика и судебная экспертиза. – 4 вып. – 1967. – С. 174-178; Михайленко А.Р. Возбуждение уголовного дела в советском уголовном процессе. – Саратов, 1975. – С. 126; Кузнецов Н.П. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела в советском уголовном процессе: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Харьков, 1980. – С. 14.

[2] Про взаємодію підрозділів державної податкової служби України при організації контрольно-перевірочної роботи: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

[3] Про затвердження Інструкції про порядок вилучення службовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів від оподаткування, несплату податків та інших платежів: наказ ДПА України від 1 липня 1998 року № 316.

Однак поділяємо і думку М.М. Михеєнка про те, що, вирішуючи питання про розширення переліку слідчих дій, які можна проводити на стадії порушення кримінальної справи, потрібно проявляти обережність, інакше стадією порушення кримінальної справи буде фактично підмінена стадія досудового слідства[1].

З метою запобігання цьому доцільним буде скласти перелік злочинів і конкретних слідчих дій, які можна проводити на стадії порушення кримінальної справи по кожному з них, виняткова з метою встановлення наявності чи відсутності достатніх даних, які вказують на ознаки цього злочину.

Оцінка зібраних доказів та їх джерел на стадії порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину проводиться співробітниками оперативних служб, слідчими підрозділів податкової міліції, тобто державними органами й службовими особами, які мають право порушити кримінальну справу або відмовити в цьому, виконуючи функцію вирішення заяв та повідомлень про злочини (ст. 98, 99 КПК України).

Таким чином, на стадії порушення кримінальної справи здійснюється кримінально-процесуальне доказування, в якому є всі його елементи з певними, іноді надто значними, особливостями. При цьому підтримуємо думку М.М. Михеєнка про те, що здаються непереконливими думки авторів, які стверджують, що на даній стадії відсутнє кримінально-процесуальне доказування, тому що вона має суворо обмежену задачу, яка не включає в себе доказування, або тому, що доказування в кримінальному процесі передбачає проведення слідчих дій з метою збирання та перевірки доказів[2].

4.2.2. Особливості процесу доказування на стадії досудового слідства по кримінальній справі, порушеній за фактом вчинення податкового злочину

Відповідно до вимог теорії доказів основне значення стадії досудового слідства при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, з точки зору завдань доказування, полягає у тому, щоб виявити й процесуально закріпити докази умисної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зробити на їх підставі висновок про те, що має місце вчинення податкового злочину і хто його вчинив, і, таким чином, забез-

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 28–30.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 28–30; Жогин Н.В., Фаткуллин Ф.Н. Возбуждение уголовного дела. – М., 1961. – С. 173; Зеленецкий В.С. Структура советского уголовного процесса // Пробл. правоведения. – 42 вып. – 1981. – С. 103.

печити всі умови для остаточного вирішення справи судом або, при наявності законних підстав, закрити справу[1].

Таким чином, на стадії досудового слідства по кримінальній справі про ухилення від оподаткування провадиться розгорнуте кримінально-процесуальне доказування, в якому найбільш повно реалізуються всі його елементи, широко застосовуються науково-технічні засоби для збирання, закріплення і перевірки доказів та їх джерел. Окремі процесуальні та слідчі дії по збиранню доказів проводяться тільки або переважно на цій стадії (обшук, виїмка, затримання особи у якості підозрюваного, пред'явлення для впізнання тощо). У збиранні, закріпленні, перевірці й, особливо, оцінці доказів беруть участь не тільки державні органи та особи, які ведуть процес, але і підозрюваний, обвинувачений, його захисник, а також цивільний позивач, цивільний відповідач та їх представники. На цій стадії слідчий податкової міліції в процесі виконання державно-правової функції розслідування кримінальної справи здійснює кримінально-процесуальні функції обвинувачення (з моменту визнання особи підозрюваним або обвинуваченим) та приймає рішення у кримінальній справі. Проявляється і кримінально-процесуальна функція захисту від підозри або обвинувачення, яку здійснюють підозрюваний, обвинувачений та його захисник[2].

Повне, всебічне, об'єктивне розслідування кримінальної справи прокладає шлях суду до істини, є гарантією інтересів держави й суспільства, а також прав і законних інтересів громадян, підприємств, установ та організацій.

При такому розумінні етапів доказування фактів вчинення податкових злочинів на стадіях досудового слідства всі елементи, що складають зміст процесу доказування, виступають у єдності і взаємодії як відносно окремого факту порушення податкового законодавства, що доказується, окремої обставини, що входить у предмет доказування, так і відносно їх сукупності, коли приймаються рішення, які визначають певні юридичні наслідки[3].

Але слід зазначити, що на кожному етапі розслідування податкових злочинів окремі елементи доказування є першочерговими. Так, при складанні постанови про притягнення як обвинуваченого або обвинувального висновку переважає оцінка доказів, хоча й у цих випадках неважко прослідкувати переплетіння її з таким елементом доказування, як перевірка доказів. На початкових етапах доказування велике значення можуть мати такі елементи, як збирання і закріплення доказів[4].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 298–299.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 28–30.

[3] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 300.

[4] Там само.

Вважаємо доцільним розглянути більш детально елементи процесу доказування при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування.

Відповідно до вимог теорії доказів поняттям збирання доказів на стадії досудового слідства при розслідуванні порушень податкового законодавства охоплюється їхній пошук (розшук), а також виявлення й отримання (вилучення) оперативними та слідчими підрозділами податкової міліції інформації про вчинення податкового злочину, яку вони містять[1].

Теорія доказів і КПК України передбачають на стадії досудового слідства наступні способи збирання доказів та їх джерел проведення[2]:

– слідчих дій;

– процесуальних дій.

Але це не означає, що при збиранні доказів співробітниками оперативних служб та слідчими податкової міліції можуть використовуватись будь-які способи збирання доказів. У КПК України наведений вичерпний перелік слідчих та процесуальних дій, що можуть проводитися з метою збору доказів. До них належать: виїмк необхідних осіб для допитів або дачі висновків, проведення оглядів, обшуків й інших, передбачених Кримінально-процесуальним кодексом слідчих дій; вимога до підприємств, установ, організацій, службових осіб і громадян про надання предметів та документів, які можуть встановити необхідні у справі фактичні дані, а також проведення ревізій (ст. 66 КПК України). Провадження не передбачених КПК слідчих та процесуальних дій означає порушення принципу законності і прав громадян та призведить до визнання отриманого доказу недопустимим[3].

Але перш ніж допитати свідка чи оглянути речовий доказ, необхідно встановити його, тому що без виявлення носія інформації про фактичні дані не можуть бути отримані відомості про факти. Відповідно, перш ніж вимагати надання предметів та документів, необхідно знати, які вони, у кого знаходяться і т. п.[4]

При цьому важливого значення набуває оперативно-розшукова діяльність оперативних служб податкової міліції, яким слідчий податкової міліції відповідно до ст. 114 КПК України має право давати доручення провести оперативно-розшукові заходи чи використати засоби для отримання фактичних даних, які можуть бути доказами у кримінальній справі, і вимагати сприяння в розкритті податкового злочину (ст. 66 КПК України). Таким чином, кримінально-процесуальний закон чітко визначив місце

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 300.

[2] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 14–15, 117.

[3] Там само.

[4] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 300.

оперативно-розшукової діяльності в розкритті і попередженні податкових злочинів стосовно процесу доказування. Відомості, почерпнуті в результаті оперативно-розшукової діяльності, після відповідної перевірки й оцінки використовуються слідчим як докази.

Встановивши конкретних носіїв інформації про істотні обставини справи, слідчий податкової міліції вживає заходів до одержання наявної інформації: допитує свідків, експертів, підозрюваних і обвинувачених, оглядає предмети, вивчає документи і т. п.

Щоб отримана інформація мала доказове значення, добуті відомості повинні набути встановленої законом процесуальної форми[1].

Залежно від способу одержання відомостей про факти вчинення податкового злочину, останні на стадії досудового слідства відповідно до вимог теорії доказів закріплюються (фіксуються) шляхом складання протоколів, а також винесення постанов про приєднання до справи речових доказів.

Серед способів закріплення (фіксації) доказів закон передбачає не тільки письмову форму, що є основною, але й фотографування, звукозапис, кінозйомку, упорядкування планів і схем, виготовлення зліпків і відбитків слідів.

КПК України містить вичерпний перелік способів фіксації доказів та їх джерел. На стадії досудового слідства це – складання протоколів слідчих дій (ст. 84, 85 КПК України), винесення слідчим постанов про приєднання до справи предметів і документів, застосування фото-, кінозйомок, звуко- і відеозапису, виготовлення планів, схем, зліпків, відбитків слідів (ст. 85, 85-1, 85-2, 114 КПК України).

При розслідуванні податкових злочинів закріплення доказової інформації і проведення слідчих дій по збиранню доказів та їх джерел на стадії досудового слідства здійснюються відповідно до урегульованих кримінально-процесуальним законодавством правил. Як і проведення процесуальних дій, закріплення доказів при розслідуванні зазначеної категорії злочинів є винятковою компетенцією співробітників оперативних служб, які провадять дізнання за фактами вчинення податкових злочинів, та слідчих податкової міліції. У необхідних випадках допомогу в цьому їм надають спеціаліст, експерт та перекладач.

Чітка регламентація законом порядку проведення дій по збиранню і закріпленню доказів на стадії досудового слідства гарантує, з одного боку, достовірність передачі добутих відомостей, а з іншого – забезпечує збереження доказів і можливість їх використання та перевірки при доказуванні на наступних стадіях кримінального процесу[2].

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 301–302.

[2] Михеенко М.М., Нор В.Т., Шибко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 272.

Встановлені законом правила проведення слідчих дій, спрямованих на виявлення і закріплення доказів на стадії досудового слідства, служать також гарантією захисту прав та законних інтересів учасників процесу доказування[1].

Порушення вимог закону в цій частині може призвести до втрати доказового значення отриманих відомостей.

Висновки по кримінальній справі можуть бути засновані тільки на перевірених доказах. Тому всі зібрані докази вчинення податкового злочину, з якого б джерела вони не були отримані, повинні всебічно, повно й об'єктивно перевірятись слідчим податкової міліції чи співробітником оперативної служби, який підготував до судового розгляду матеріали за протокольною формою (ст. 67 КПК України).

Перевірка доказів та їх джерел на стадії досудового слідства передує їх оцінці і є необхідною передумовою останньої. Основна відмінність перевірки від оцінки полягає в тому, що перевірка здійснюється як за допомогою практичних (слідчих та процесуальних) дій, так і логічним шляхом за допомогою розумової діяльності, а оцінка являє собою тільки розумову діяльність. Перевірка доказів та їх джерел рівнозначна їх дослідженню – елементу процесу доказування, який виділяється деякими авторами, про що вже зазначалось вище. Метою такої перевірки є визначення їх доброякісності, достовірності, повноти, законності способів їх отримання[2].

Основні процесуальні та непроцесуальні способи перевірки доказів та їх джерел, що застосовуються на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів:

– аналіз кожного із доказів та його джерела окремо;

– зіставлення з іншими доказами та їх джерелами;

– проведення повторних або нових слідчих дій;

– оперативно-розшукові заходи оперативних підрозділів податкової міліції;

– застосування тактичних прийомів проведення слідчої дії.

Деякі процесуальні дії, в основному, призначені законом і використовуються на практиці безпосередньо для перевірки наявних у справі доказів та їх джерел[3].

При розслідуванні податкових злочинів до таких дій можна віднести очну ставку, а також, при певних обставинах, відтворення обстановки та обставин події, виїмку, обшук, огляд, пред'явлення для впізнання та інші.

Способами перевірки зібраних доказів при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, та їх джерел є оперативно-розшукові

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 301–302.

[2] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 16.

[3] Там само.

заходи, які проводяться співробітниками оперативних служб податкової міліції (але це не процесуальний спосіб), а також застосування тактичних прийомів проведення слідчих дій (наприклад, допиту, очної ставки).

Так, теорією доказів рекомендується на стадіях досудового слідства при аналізі фактичних даних, установлених, наприклад, показаннями свідка, з'ясовувати, чи правильно свідок сприйняв факт, який спостерігав, і чи достатньо повно й правильно повідомив про нього на допиті, чи не було суб'єктивних і об'єктивних чинників, що могли б цьому перешкоджати. Переконавшись у відсутності або наявності таких перешкод, слідчий аналізує, наскільки показання свідка за своїм змістом послідовні, чи немає протиріч між його окремими твердженнями[1].

При порівнянні декількох доказів з'ясовується, якою мірою окремі докази узгоджуються між собою. Така перевірка може проводитися в найрізноманітніших формах. Можуть порівнюватися фактичні дані, отримані від різних, хоча й однорідних носіїв інформації[2].

Наприклад, показання свідка про певний факт порівнюються з показаннями про цей же факт інших свідків або з показаннями, які становлять продовження показань першого свідка, що перевіряються (коли один свідок спостерігав початок події, а інший – її кінець).

При розслідуванні податкових злочинів прикладами перевірки шляхом порівняння декількох доказів, отриманих від різних носіїв інформації, на предмет узгодженості між собою може бути: порівняння документів податкової звітності, вилучених у суб'єкта господарювання-порушника податкового законодавства та в підрозділах по прийому звітності ДПА (ДПІ); порівняння документів бухгалтерського та податкового обліків, вилучених у порушника податкового законодавства та у підприємства-його партнера з господарської діяльності тощо.

Підтримуємо думку М.М. Михеєнка про те, що деякі автори неправильно розкривають зміст перевірки (дослідження) доказів, включаючи в неї встановлення відносності та допустимості доказів. Вважаємо, що ці питання входять у зміст їх оцінки[3].

Оцінка доказів та їх джерел на стадії досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів є розумовою, логічною діяльністю співробітників оперативних служб і слідчих податкової міліції, яка притаманна також збиранню, перевірці доказів та їх джерел. Як окремий, самостійний елемент процесу доказування, оцінка чітко проявляється тоді, коли необхідно прийняти (а у випадках, передбачених законом, і письмово обгрун-

---

[1] Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 301–302.

[2] Там само.

[3] Хмыров А.А. Косвенные доказательства. – М., 1979. – С. 136; Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 17.

тувати) процесуальне рішення – проміжне, етапне (наприклад, про застосування міри запобіжного заходу, притягнення особи як обвинуваченого, визнання особи цивільним позивачем тощо) або підсумкове для даної стадії, окремої особи або для всього провадження по справі (наприклад, про порушення кримінальної справи або її закриття, про складання обвинувального висновку чи постанови про направлення справи до суду з метою вирішення питання про застосування до обвинуваченого примусових заходів медичного характеру тощо). Таким чином, оцінка доказів та їх джерел є необхідною передумовою для прийняття (й обґрунтування) майже будь-якого рішення по справі[1].

В юридичній літературі в основному йдеться про оцінку доказів і майже не згадується про їх джерела як об'єкти оцінки. Це обумовлено тим, що, по-перше, багато юристів під доказами розуміють і фактичні дані (відомості про факти) і їх процесуальні джерела; по-друге, закон чітко розрізняє докази та їх джерела (ст. 65 КПК України), але регулює тільки оцінку доказів (ст. 67 КПК України), що є непослідовним[2].

Приєднуємося до думки М.М. Михеєнка про те, що в зміст оцінки доказів як фактичних даних (відомостей про факти) входить встановлення їх достовірності, відносності, допустимості та достатності для вирішення як окремих питань, так і справи в цілому. Змістом же оцінки процесуальних джерел доказів є визначення допустимості їх використання в справі і повноти відомостей, які в них містяться[3].

Так, достовірність доказів на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів означає, що вони правильно й адекватно відображають матеріальні та нематеріальні сліди умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

На відносності та допустимості доказів ми докладно зупинялись у першому розділі монографії, тому повторюватись вважаємо недоцільним.

Достатність доказів визначається тим, чи дають вони у своїй сукупності можливість встановити всі передбачені законом обставини справи на тому рівні знання про них, що необхідний для правильного вирішення справи в цілому або з окремих питань, які вимагають вирішення при провадженні по справі[4].

Оскільки оцінка доказів та їх джерел є лише розумовою, логічною діяльністю, кримінально-процесуальне законодавство не регулює її так докладно, як збирання та перевірку доказів і їх джерел. Але КПК України передбачає загальні правила такої оцінки, які мають методологічний характер[5].

---

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 17.
[2] Там само. – С. 18.
[3] Там само.
[4] Там само.
[5] Там само. – С. 21.

Відповідно до вимог ст. 67 КПК України для стадії досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів ці правила можна сформулювати таким чином:

1) співробітник оперативної служби, який провадить дізнання за фактом вчинення податкового злочину, та слідчий податкової міліції, розслідуючи справу, оцінюють докази за своїм внутрішнім переконанням, що грунтується на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись законом;

2) ніякі докази для співробітника оперативної служби, який провадить дізнання за фактом вчинення податкового злочину, та слідчого податкової міліції не мають наперед встановленої сили.

Виходячи з вимог теорії доказів, викладені правила є обов'язковими протягом усіх стадій досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів, а не тільки при прийнятті підсумкового для певної стадії рішення по справі[1].

4.3. Робота з доказами в ході розслідування податкових злочинів

4.3.1. Робота з доказами при вирішенні питання про порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину

Досліджуючи елементи процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів, ми частково зупинились на питаннях роботи з доказами на стадіях досудового слідства (при порушенні кримінальної справи за ознаками ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів) та в ході досудового слідства).

У цьому розділі дамо деякі більш конкретні рекомендації виходячи із власного практичного досвіду та результатів вивчення кримінальних справ зазначеної категорії.

Порядок дослідження матеріалів перевірки дотримання податкового законодавства, які надійшли в підрозділи податкової міліції, і порушення кримінальних справ за фактами вчинення податкових злочинів має певні особливості. Відповідно до діючого кримінально-процесуального законодавства (ст. 98 КПК України) слідчий податкової міліції, проаналізувавши отримані матеріали, приймає рішення про порушення кримінальної спра-

[1] Михеенко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 21.

ли у кожному випадку встановлення ознак злочину, передбаченого ч. 2 або ч. 3 ст. 212 КК України.

Вивчення цих матеріалів, аналіз і оцінка слідчим даних, що містяться в них, на стадії порушення кримінальної справи мають на меті наступне:

1) з'ясування дотримання правил проведення документальної перевірки різних видів діяльності на предмет повноти обчислення і своєчасності сплати до бюджетів та цільових фондів податків, зборів, інших обов'язкових платежів та правильності оформлення результатів перевірки;

2) встановлення в матеріалах перевірки даних, що вказують на наявність ознак податкового злочину;

3) з'ясування достатності матеріалів перевірки, які надійшли до підрозділу податкової міліції, для прийняття рішення про порушення кримінальної справи[1].

Найбільш розповсюдженими приводами до порушення кримінальної справи по даній категорії злочинів є:

– повідомлення керівників територіальних державних податкових адміністрацій, направлені разом з матеріалами документальних перевірок дотримання податкового законодавства підприємствами, організаціями, установами та іншими суб'єктами господарювання у разі виявлення фактів несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на загальну суму понад 17 тис. грн.;

– безпосереднє виявлення співробітниками оперативних служб та слідчим податкової міліції, а також іншими правоохоронними органами ознак податкового злочину[2].

Порушення податкового законодавства виявляються:

- ревізійними службами ДПС у процесі планових і непланових перевірок, а також

- при проведенні оперативних перевірок та інших заходів підрозділами оперативного контролю ДПС самостійно та разом з податковою міліцією або ж

- при проведенні оперативних та інших заходів співробітниками податкової міліції.

Порядок передачі матеріалів про виявлені порушення податкового, валютного та іншого законодавства в підрозділи податкової міліції визначений наказом ДПА України № 49 від 7 лютого 2000 року[3].

Відповідно до вимог цього наказу, якщо за наслідками перевірки у діях службових осіб підприємств, організацій, установ або фізичних осіб, у т. ч. приватних підприємців, виявлені порушення податкового,

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 67.

[2] Там само.

[3] Про взаємодію підрозділів державної податкової служби України при організації контрольно-перевірочної роботи: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

валютного та іншого законодавства з ознаками складу злочину, то ревізійні служби ДПС, відповідальні за проведення перевірки за погодженням з Головою ДПА (ДПІ) для прийняття рішення згідно зі ст. 97 КПК України зобов'язані в триденний термін після прийняття рішення про застосування фінансових санкцій передати начальнику податкової міліції письмову інформацію з матеріалами перевірки[1].

Враховуючи вимоги КПК України, зазначеного наказу ДПА, пропозиції В.В. Лисенка та власний досвід розслідування податкових злочинів, пропонуємо наступний перелік матеріалів, які потрібно направити в підрозділи податкової міліції для вирішення питання в порядку ст. 97 КПК України:

1) повідомлення про виявлені факти порушення податкового законодавства, підписане керівником податкової адміністрації;

2) довідку із зазначенням:

– повного найменування суб'єкта господарювання, який перевірявся;

– даних про службових осіб, що вчинили виявлені порушення;

– періоду, за який проведена перевірка дотримання податкового законодавства;

– способів ухилення від оподаткування;

– суми прихованого доходу від оподаткування;

– видів і сум податків, зборів, обов'язкових платежів, які необхідно було сплатити до бюджету (цільових фондів), – з розбивкою за звітними періодами;

– переліку нормативних актів з питань оподаткування, вимоги яких були порушені[2];

3) оригінал (1-й примірник) акта перевірки дотримання юридичною (фізичною) особою податкового чи валютного законодавства, який складається відповідно до вимог наказу ДПА України від 1 червня 1998 року № 266, з відповідними додатками: таблицями, довідками, розрахунками тощо[3];

4) рішення ДПА (ДПІ), прийняті за результатами перевірки (про застосування фінансових санкцій – донарахування штрафу та пені);

5) пояснення (зауваження, клопотання) осіб, відповідальних за належне ведення бухгалтерського і податкового обліків та своєчасну сплату податків, зборів, обов'язкових платежів, щодо результатів перевірки (по акту) окремо по кожному з виявлених порушень і висновки (рішення) фахівців ДПА (ДПІ) по цим поясненням[4];

---

[1] Порядок взаємодії між підрозділами органів ДПС України при організації документальних перевірок юридичних осіб: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

[2] Лисенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 68–69.

[3] Про затвердження Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності-юридичними особами: наказ ДПА України від 1 червня 1998 року № 266.

[4] Лисенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 68–69.

6) розписку відповідної службової особи (у разі перевірки юридичної особи) або фізичної особи (приватного підприємця)-порушника податкового законодавства про надання для перевірки всіх необхідних (наявних) документів, які підтверджують ведення фінансово-господарської діяльності;

7) документи (оригінали або завірені у встановленому порядку копії), що підтверджують факти виявлених порушень податкового законодавства, які надані для перевірки, у т. ч. документи зустрічних перевірок, а також спеціальні дозволи (ліцензії) на здійснення певних видів підприємницької діяльності (за наявності останніх);

8) документи, які викликали сумніви в їх справжності або правильності відображення операцій бухгалтерського та податкового обліків (з елементами підробки, зміни (заниження, завищення) розмірів цін, обсягів виконаних робіт (наданих послуг) та фальсифікації іншої відображеної в документах інформації);

9) документи, що були пред'явлені службовими і матеріально відповідальними особами на виправлення виявлених порушень та недоліків, але не прийняті ревізійними службами ДПС, які проводили перевірку[1];

10) реєстраційні документи юридичної (фізичної) особи (статути, рішення держадміністрацій про реєстрацію, засновчі договори, договори на банківське обслуговування, документи про постановку на облік у ДПА (ДПІ), відомості про наявність розрахункових рахунків у банківських установах тощо)[2];

11) накази про призначення на посаду керівника та бухгалтера (головного бухгалтера), рішення ради засновників про призначення на посаду директора (керівника), службові інструкції, які визначають повноваження осіб, відповідальних за сплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів підприємством, установою, організацією, за період роботи яких виявлені порушення податкового законодавства тощо[3];

12) відомості про майно порушника податкового законодавства, наявність коштів на його рахунках у банківських або інших фінансових установах, акцій та місце їх розміщення;

13) відомості (матеріали) про зупинення операцій платника податків, інших платежів на рахунках у банках, інших кредитних установах.

Матеріали перевірки дотримання податкового законодавства, якщо вони, з точки зору слідчого податкової міліції, не містять достатніх приводів і підстав для порушення кримінальної справи чи зібрані не в повному обсязі (не відповідають вимогам згаданого наказу ДПА України № 49), поверта-

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 68-69.

[2] Там само.

[3] Там само.

ються оперативним службам податкової міліції, які є органом дізнання по податкових злочинах для доопрацювання[1]. Після проведення додаткової перевірки оперативні служби податкової міліції зобов'язані погоджувати прийняття рішення по даних матеріалах з керівником слідчого підрозділу, який повертав їх на доопрацювання.

Якщо в матеріалах перевірки суб'єктів підприємницької діяльності є дані, що вказують на наявність ознак складу злочину, який безпосередньо не пов'язаний із вчиненням злочинів у сфері оподаткування, вони надсилаються за належністю (до прокуратури, органів внутрішніх справ або служби безпеки) для вирішення питання згідно з чинним законодавством.

У разі наявності складу податкового злочину в матеріалах перевірки дотримання податкового законодавства слідчий податкової міліції порушує кримінальну справу і починає досудове слідство (ст. 98, 113 КПК України).

4.3.2. Робота з доказами на стадії досудового слідства по податкових злочинах при вирішенні питань: про затримання підозрюваного (обвинуваченого) та обрання міри запобіжного заходу; про притягнення особи як обвинуваченого; про зупинення (відновлення) досудового слідства; про закінчення досудового слідства

Слідчі податкової міліції, відповідно до вимог теорії доказів і Кримінально-процесуального кодексу України, зобов'язані забезпечувати своєчасне, повне та якісне розслідування кримінальних справ, порушених за фактами умисного ухилення від оподаткування (ст. 22, 112 КПК України).

Підтримуємо думки В.В. Лисенка з приводу обставин, які підлягають встановленню та доказуванню на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів. Так, на стадіях досудового слідства встановлюється:

– чи мав місце факт ухилення від оподаткування;

– характеристика суб'єкта господарювання (найменування, місцезнаходження, вид діяльності, структура, його цілі і задачі);

– підстави і дотримання встановленого порядку державної реєстрації суб'єкта господарювання;

– дотримання встановленого порядку реєстрації суб'єкта господарювання в територіальних органах податкової адміністрації й інших установах (наприклад, Пенсійному фонді);

---

[1] Про взаємодію підрозділів державної податкової служби України при організації контрольно-перевірочної роботи: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

– відповідність статуту діяльності, якою займається суб'єкт господарювання;

– відомості про майно підприємства, наявність розрахункових та інших рахунків в установах банків і рух коштів на них;

– характер і зміст виконуваних фінансово-господарських операцій;

– місце, час, мета, спосіб злочинної діяльності;

– за який звітний період вчинене ухилення від оподаткування;

– розмір прихованих доходів (прибутку) і несплачених податків (інших неподаткових платежів) за окремими звітними періодами, видами податків; загальний розмір заподіяного державі матеріального збитку;

– характер і зміст нормативних актів, положення яких були порушені при вчиненні податкового злочину;

– коло осіб, які брали участь у виконанні конкретної фінансово-господарської операції, за результатами якої частково чи повністю несплачені податки (неподаткові платежі) чи результати якої взагалі приховані від оподаткування (при цьому встановлюються як суб'єкти податкового злочину, так і інші, в тому числі і приватні особи, що їм допомагали), їхні службові інструкції та функціональні обов'язки;

– дії, що виконані конкретними особами при здійсненні фінансово-господарських операцій і вчиненні ухилень від оподаткування;

– чи не містяться в діях зазначених осіб ознаки інших злочинів (контрабанди (ст. 201 КК України), порушення порядку зайняття господарською та банківською діяльністю (ст. 202 КК України), службової недбалості (ст. 367 КК України), службового підроблення (ст. 366 КК України), шахрайства з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України) й ін.);

– соціальна, професійна, кримінальна (наявність судимостей) характеристики осіб, які брали участь у діяльності суб'єкта господарювання-порушника податкового законодавства;

наявність причинного зв'язку між діянням і наслідками, що наступили;

– обставини, що сприяли вчиненню злочинів[1].

Майже на всі перелічені питання слідчий податкової міліції отримує відповіді на стадії досудового слідства по справі (крім тих, які вже були вирішені на стадії порушення кримінальної справи).

Крім того, на стадії досудового слідства слідчий податкової міліції вирішує питання про:

– затримання підозрюваного (обвинуваченого) та обрання міри запобіжного заходу;

– притягнення особи як обвинуваченого;

---

[1] Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 76.

– зупинення (відновлення) досудового слідства;

– закінчення досудового слідства.

Відповідно до вимог кримінально-процесуального законодавства України рішення про затримання особи, підозрюваної у вчиненні податкового злочину, має право прийняти як слідчий (ст. 115 КПК України), так і співробітник оперативної служби податкової міліції, який провадить дізнання по кримінальній справі (ст. 106 КПК України).

Але, розслідуючи злочини, вчинені в сфері оподаткування, необхідно пам'ятати, що законодавець дозволяє затримувати тільки особу, підозрювану у вчиненні злочину, за який може бути призначено покарання у вигляді позбавлення волі, тобто яка вчинила умисне ухилення від оподаткування:

– на суму 85 тис. грн. і більше, що кваліфікується за ознаками ст. 212 ч. 3 КК України, або

– на суму від 17 до 85 тис. грн., але при цьому підозрюваний раніше був судимий за умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, і судимість у нього не знята й не погашена у встановленому законом порядку, що також кваліфікується за ч. 3 ст. 212 КК України.

Таким чином, тільки санкція ч. 3 ст. 212 КК України передбачає покарання у вигляді позбавлення волі, і тільки за вчинення злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України, можна затримувати підозрюваних осіб при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, тобто податкових злочинів (ч. 1 ст. 106 КПК України).

У разі порушення та розслідування кримінальних справ за фактами вчинення податкових злочинів, передбачених ч. 2 ст. 212 КК України, затримання до підозрюваного (обвинуваченого) не застосовується, а міри запобіжного заходу обираються ті, що не пов'язані із взяттям під варту. Вичерпний перелік таких мір наведений у ст. 149 КПК України. Далі в монографії ми зупинимося конкретно на кожній з них.

Ст. 106 КПК України передбачає вичерпний перелік підстав затримання підозрюваного у вчиненні злочину, які являють собою обставини двох видів[1].

Обставини першого виду перелічені в ч. 1 ст. 106 КПК України. Але, виходячи із специфіки вчинення податкових злочинів, при їх розслідуванні, серед зазначених обставин (підстав) можна говорити тільки про затримання особи, стосовно якої вже порушено кримінальну справу за ознаками ч. 3 ст. 212 КК України і при якій або в житлі якої буде виявлено явні сліди вчинення податкового злочину (наприклад, документи бухгалтерського та податкового обліків із слідами підробки; первинні документи

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 170.

бухгалтерського обліку, що свідчать про ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктом господарювання, результати якої не включені у валові доходи, бухгалтерські документи з відбитками печаток і печатки неіснуючих (фіктивних) підприємств тощо). При цьому явні сліди злочину можна виявити в результаті відповідних слідчих дій як у житлі, про що прямо йдеться в ч. 2 ст. 106 КПК України, так і в підсобних приміщеннях, які займає підозрюваний, на його робочому місці, на дачі, в гаражі тощо[1].

До порушення кримінальної справи за ознаками ч. 3 ст. 212 КК України, тобто за фактом вчинення податкового злочину, взагалі не може йтися про затримання підозрюваного.

Інші з перелічених у ч. 1 ст. 106 КПК України обставини затримання підозрюваного ні практично, ні теоретично не можуть мати місця при розслідуванні умисних ухилень від оподаткування з причини тривалості і латентності цієї категорії злочинів.

Таким чином, перш ніж затримати підозрюваного у вчиненні податкового злочину, як ми вже говорили вище, необхідно:

1) виявити факт вчинення податкового злочину, тобто провести перевірку дотримання податкового законодавства, вивчити і дослідити документи бухгалтерського та податкового обліків, а також інші документи й обставини за певний період часу. Тільки при виявленні фактів умисного ухилення від оподаткування, а також при вилученні підтверджуючих документів бухгалтерського та податкового обліків можна говорити про наявність складу податкового злочину;

2) в обов'язковому порядку довести факт умисної несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів на певну суму (понад 85 тис. грн.) або

3) факт попередньої судимості особи за вчинення податкового злочину (якщо має місце ухилення від оподаткування на загальну суму від 17 до 85 тис. грн.).

На відміну від обставин першого виду, про які йдеться в ч. 1 ст. 106 КПК України, обставини другого виду з меншою переконливістю свідчать про вчинення злочину певною особою (ч. 2 ст. 106 КПК України).

До таких обставин, що дають підстави затримати особу, яка вчинила податковий злочин, можна віднести:

– наявність обґрунтованих відомостей про те, що підозрюваний може втекти і переховуватись від органів слідства, або

– відсутність постійного місця проживання. Особливо це стосується іноземних громадян, які займаються комерційною діяльністю на території України, а також громадян України, які постійно не проживають в Україні. За наявності зазначених відомостей необхідно ретельно перевірити підозру у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України, не застосовуючи

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 171.

затримання. До затримання можна вдаватись лише тоді, коли без цього перевірка причетності підозрюваного до вчинення податкового злочину ускладнена тим, що він намагається втекти та постійно змінює місце проживання.

Крім того, слід враховувати, що навести в законі вичерпний перелік обставин, які можуть свідчити про вчинення злочину певною особою, неможливо. Через це в ч. 2 ст. 106 КПК України говориться про "інші дані, що дають підстави підозрювати особу у вчиненні злочину"[1]. При розслідуванні податкових злочинів до таких даних належать відомості, одержані з матеріалів перевірки дотримання податкового законодавства, висновки експертиз (як правило, судово-бухгалтерської чи почеркознавчої та деяких інших), фактичні дані, повідомлені свідками, тощо. Але ці дані є підставою для затримання лише в поєднанні з однією із умов, зазначених нами вище.

Для прийняття рішення про затримання підозрюваного у вчиненні податкового злочину, поряд із вказаними в законі підставами та умовами, потрібна наявність певного мотиву. Таким мотивом при розслідуванні податкових злочинів може бути (у конкретному випадку):

– необхідність перешкодити особі ухилитись від розслідування або справити негативний вплив на його перебіг;

– виключити можливість продовження злочинної діяльності;

– забезпечити ізоляцію підозрюваного (обвинуваченого) від суспільства до застосування запобіжного заходу у вигляді взяття під варту в зв'язку із вчиненням тяжкого злочину[2]. Як ми вже зазначали вище, при вчиненні умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів - злочинів, передбачених ч. 3 ст. 212 КК України.

Про кожний випадок затримання особи, підозрюваної у вчиненні податкового злочину, співробітник оперативної служби чи слідчий податкової міліції зобов'язаний скласти протокол із зазначенням підстав, мотивів, дня, години, року, місяця, місця затримання, пояснень затриманого, часу складання протоколу про роз'яснення підозрюваному в порядку, викладеному у ч. 2 ст. 21 КПК України, права мати побачення із захисником з моменту затримання. Протокол підписується особою, яка його склала, і затриманим. Протокол затримання, складений співробітником оперативної служби податкової міліції, обов'язково потребує затвердження начальником податкової міліції як начальником органу дізнання (ч. 3 ст. 106 КПК України).

Затримання підозрюваного у вчиненні податкового злочину не може тривати більше сімдесяти двох годин (ч. 10 ст. 106 КПК України).

---

[1] Хмыров А.А. Косвенные доказательства. – М., 1979. – С. 136.

[2] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 171.

Протягом сімдесяти двох годин після затримання слідчий чи співробітник оперативної служби податкової міліції (як орган дізнання):

1) звільняє затриманого – якщо не підтвердилась підозра у вчиненні злочину, вичерпався встановлений законом строк затримання або затримання було здійснено з порушенням вимог, передбачених частинами першою і другою статті 106 КПК України;

2) звільняє затриманого й обирає щодо нього запобіжний захід, не зв'язаний із триманням під вартою;

3) доставляє затриманого до судді з поданням про обрання йому запобіжного заходу у вигляді взяття під варту (ч. 6 ст. 106 КПК України).

Особі, яка провадить досудове слідство (дізнання) по кримінальній справі, порушеній за фактом ухилення від оподаткування, та прийняла рішення про затримання підозрюваного, необхідно пам'ятати і тримати на контролі наступне: якщо у встановлений законом строк затримання постанова судді про застосування до затриманої особи запобіжного заходу у вигляді взяття під варту або постанова про звільнення затриманого не надійшла до установи для досудового ув'язнення, начальник місця досудового ув'язнення звільняє цю особу, про що складає протокол і направляє повідомлення про це слідчому або начальнику податкової міліції, тобто службовій особі чи органу, який здійснював затримання (ч. 11 ст. 106 КПК України).

Після затримання підозрюваного у вчиненні податкового злочину вирішується питання про обрання стосовно нього міри запобіжного заходу.

При розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, відповідно до вимог ст. 149 КПК України, до підозрюваних (обвинувачених) можуть застосовуватись такі запобіжні заходи:

– підписка про невиїзд;
– особиста порука;
– порука трудового колективу;
– застава;
– взяття під варту.

Вимагаючий запобіжний захід (тобто затримання підозрюваного, яке застосовується з підстав і в порядку, передбачених статтями 106, 115, 165-2 КК України).

Виходячи з власного досвіду розслідування податкових злочинів, опитування слідчих податкової міліції та вивчення практики розслідування цієї категорії злочинів, а також, враховуючи складність процесу доказування фактів вчинення злочинів у сфері оподаткування, радимо співробітникам оперативних служб податкової міліції утриматись від прийняття рішень про затримання підозрюваних і, особливо, стосовно обрання міри запобіжного заходу до затриманих. Більш кваліфіковано і з найменшим ризиком для справи такі рішення можуть приймати слідчі податкової міліції.

Якщо ж трапляються випадки, що рішення про затримання повинен прийняти співробітник оперативної служби, рекомендуємо не приймати його, не порадившись із слідчими. У підрозділі податкової міліції є слідчий, який чергує в оперативній групі, чи начальник слідчого підрозділу, які можуть дати відповідну консультацію щодо цього питання.

Запобіжні заходи на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів, як правило, застосовуються до підозрюваного (обвинуваченого) з метою:

– запобігти спробам ухилитися від дізнання та слідства;

– перешкодити встановленню істини у кримінальній справі або

– продовжити злочинну діяльність, а також

– для забезпечення виконання процесуальних рішень (ч. 1 ст. 148 КПК України).

Запобіжні заходи застосовуються за наявності достатніх підстав вважати, що підозрюваний (обвинувачений) буде намагатися ухилитися від слідства або від виконання процесуальних рішень, перешкоджати встановленню істини у справі або продовжувати злочинну діяльність (ч. 2 ст. 148 КПК України).

Якщо немає достатніх підстав для застосування запобіжного заходу, від підозрюваного (обвинуваченого) відбирається письмове зобов'язання про явку на виклик особи, яка провадить дізнання (співробітника оперативної служби податкової міліції), та слідчого, а також про те, що він повідомить про зміну свого місця перебування (ч. 3 ст. 148 КПК України). Письмове зобов'язання не є запобіжним заходом, і постанови про його відібрання виносити не потрібно. При порушенні такого зобов'язання до обвинуваченого можуть бути застосовані інший або запобіжний захід[1].

При вирішенні питання про застосування запобіжного заходу до особи, яка вчинила злочин у сфері оподаткування, слідчий податкової міліції, крім обставин, зазначених у ч. 2 ст. 148 КПК України, на яких ми зупинялись вище, повинен враховувати:

– тяжкість злочину (вчинення підозрюваним (обвинуваченим) злочину, передбаченого ч. 2 чи ч. 3 ст. 212 КК України, а також інших пов'язаних і не пов'язаних з податковим злочином правопорушень та злочинів (у тому числі і службових);

– вік, стан здоров'я, сімейний стан (наявність на утриманні неповнолітніх дітей, хворих членів сім'ї, непрацездатних батьків тощо), матеріальний стан підозрюваного (обвинуваченого);

– вид діяльності (посаду та період роботи на ній);

– місце проживання;

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 210.

– інші обставини, що характеризують підозрюваного (обвинуваченого) (ст. 150 КПК України).

При розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства співробітники оперативних служб і слідчі податкової міліції керуються загальними положеннями щодо порядку застосування, скасування та зміни запобіжного заходу, передбаченими ст. 165 КПК України.

Так, запобіжний захід у вигляді взяття під варту підозрюваного (обвинуваченого) у вчиненні податкового злочину застосовується лише за вмотивованою постановою судді чи ухвалою суду. Інші запобіжні заходи застосовуються за постановою співробітника оперативної служби податкової міліції, затвердженою начальником податкової міліції, як органу дізнання чи слідчого. Винесена слідчим податкової міліції постанова про застосування будь-якого запобіжного заходу (крім взяття під варту) ні з ким не погоджується і ніким не затверджується, тобто рішення слідчий приймає самостійно (ч. 1 ст. 114, ч. 1 ст. 165 КПК України).

Заміна одного запобіжного заходу іншим або його скасування здійснюється при розслідуванні злочинів, вчинених у сфері оподаткування, співробітниками оперативних служб та слідчими податкової міліції з додержанням вимог, передбачених ч. 1 ст. 165 КПК України, які були нами викладені в попередньому абзаці (ч. 2 ст. 165 КПК України).

Запобіжний захід скасовується або змінюється, якщо відпаде необхідність у запобіжному заході взагалі або в раніше обраному запобіжному заході (ч. 3 ст. 165 КПК України).

Запобіжний захід, крім взяття особи під варту, обраний прокурором особисто, може бути скасовано або змінено співробітником податкової міліції як органом дізнання чи слідчим лише за згодою прокурора (ч. 4 ст. 165 КПК України).

Про застосування, скасування чи зміну запобіжного заходу на стадіях досудового слідства по злочинах, вчинених у сфері оподаткування, співробітник оперативної служби податкової міліції як орган дізнання або слідчий виносять постанову. При цьому постанова, винесена співробітником оперативної служби податкової міліції, потребує затвердження начальником податкової міліції як керівником органу дізнання. У разі застосування (зміни) запобіжного заходу у вигляді взяття особи під варту таку постанову виносить суддя (ч. 1 ст. 165-1 КПК України).

У постанові про застосування чи зміну запобіжного заходу слідчим (співробітником оперативної служби) податкової міліції (суддею) зазначаються: прізвище, ім'я та по батькові, вік, місце народження особи, щодо якої застосовується чи змінюється запобіжний захід, вчинений нею злочин, відповідна стаття Кримінального кодексу України, обраний запобіжний захід і підстави його обрання чи зміни. У разі обрання запобіжного заходу у вигляді взяття підозрюваного (обвинуваченого) під варту суддя зазначає

є постанові орган, який повинен здійснювати контроль за виконанням постанови. У постанові про скасування запобіжного заходу повинні бути зазначені підстави для його скасування (ч. 2 ст. 165-1 КПК України).

Постанова негайно оголошується під розписку особі, щодо якої вона винесена. Одночасно особі роз'яснюються порядок і строки оскарження постанови (ч. 3 ст. 165-1 КПК України).

При оголошенні постанови про обрання запобіжних заходів, не пов'язаних з триманням під вартою, особі під розписку повинно бути роз'яснено, в чому полягає обраний запобіжний захід, обов'язки, які покладаються на неї у зв'язку з його застосуванням. Особа також попереджається, що у разі порушення покладених на неї обов'язків та її неналежної поведінки до неї може бути застосовано більш суворий запобіжний захід (ч. 4 ст. 165-1 КПК України).

Слідчий податкової міліції повинен знати, що при застосуванні запобіжного заходу до підозрюваного у вчиненні податкового злочину обвинувачення йому має бути пред'явлене слідчим особисто не пізніше десяти діб з моменту застосування запобіжного заходу. Якщо в цей строк обвинувачення не буде пред'явлене, запобіжний захід скасовується. Співробітник оперативної служби податкової міліції, відповідно до Кримінально-процесуального законодавства України, як орган дізнання не має права пред'являти обвинувачення ні особисто, ні за дорученням слідчого (ст. 104, 109, 114, ч. 4 ст. 148 КПК України).

Притягнення особи як обвинуваченого – це одне з найважливіших процесуальних рішень, яке приймає слідчий податкової міліції до закінчення розслідування у кримінальній справі. У цьому рішенні на основі доказів, зібраних у ході невідкладних та інших слідчих дій і оперативно-розшукових заходів, конкретна особа ставиться в становище одного з основних учасників кримінального процесу – обвинуваченого, формулюється конкретне обвинувачення цієї особи у вчиненні податкового злочину, яке значною мірою визначає подальше провадження у даній кримінальній справі, пов'язане з перевіркою обґрунтованості обвинувачення, його зміною і доповненням[1].

Розслідуючи податкові злочини, необхідно пам'ятати, що при їх вчиненні в більшості випадків мають місце умисні порушення податкового законодавства за тривалий час (до двох років). За цей період на підприємстві, в установі та організації можуть працювати на посадах керівників і головних бухгалтерів (бухгалтерів), тобто осіб, які несуть відповідальність за нарахування та перерахування податків, зборів, інших обов'язкових платежів, декілька осіб, змінюючи одна одну.

При цьому слідчому, виходячи з вимог загального положення теорії доказів та Кримінального законодавства України, потрібно зібрати й

---

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 271.

оцінити докази вчинення податкового злочину кожною із службових осіб, за період її роботи на посаді керівника чи головного бухгалтера (бухгалтера), виходячи з обсягу порушень, виявлених ревізійними службами ДПС. Тільки при наявності доказаних фактів умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів на загальну суму понад 51 тис. грн. (або на суму від 17 до 51 тис. грн., але при наявності у цієї особи попередньої судимості за умисне ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, яка не знята і не погашена у встановленому законом порядку), підтверджених первинними документами бухгалтерського обліку та документами податкового обліку, а також іншими доказами, слідчий може винести постанову про притягнення цієї особи як обвинуваченого.

Також при розслідуванні податкових злочинів необхідно враховувати, що тільки законне, обґрунтоване і своєчасне притягнення особи як обвинуваченого є неодмінною умовою виконання вимоги закону про те, щоб кожний, хто вчинив податковий злочин, був підданий кримінальному покаранню та жодний невинний не був притягнутий до кримінальної відповідальності і засуджений (ст. 2 КПК України).

Згідно зі ст. 5 КПК України ніхто не може бути притягнутий як обвинувачений інакше як на підставах і в порядку, встановлених законом. Ст. 131 КПК України такою підставою називає достатність доказів, які вказують на вчинення злочину певною особою.

Таким чином, на час притягнення особи як обвинуваченого у вчиненні податкового злочину слідчий у ході всебічного, повного й об'єктивного дослідження обставин справи повинен зібрати таку сукупність обвинувальних доказів, які б у результаті їх оцінки переконували його в тому, що, по-перше, податковий злочин у вигляді суспільно небезпечної, протиправної і кримінально караної дії було вчинено і, по-друге, його умисно вчинила саме дана особа (підозрюваний)[1].

Йдеться про доведеність факту вчинення злочину в сфері оподаткування певною службовою (фізичною) особою та наявність у її діях складу цього злочину, причому це можуть бути зафіксовані в матеріалах справи докази різних видів – як первинні, так і похідні, як прямі, так і побічні, як особисті, так і речові[2]. При відсутності прямих обвинувальних доказів обвинувачення може грунтуватися на достатній кількості побічних доказів[3]. Такі докази при розслідуванні податкових злочинів можна отримати в ході проведення зустрічних перевірок дотримання податкового законодавства суб'єктами господарювання-партнерами порушника податкового законодавства; шляхом виїмки документів у банківських установах, що його

[1] Михсєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 272.

[2] Там само.

[3] Там само.

обслуговують: отримання відомостей з митної служби стосовно господарської діяльності підозрюваного тощо.

Відсутність у слідчого внутрішнього переконання щодо винності особи у вчиненні податкового злочину не дає йому права на прийняття рішення про притягнення її як обвинуваченого. Усі сумніви у винності підозрюваного, якщо вичерпані процесуальні можливості їх усунення, виходячи з вимог презумпції невинуватості, тлумачаться на його користь (ч. 3 ст. 62 Конституції України)[1].

Саме з наявністю у слідчого такого переконання пов'язує закон його право не погодитися із вказівками начальника слідчого підрозділу і прокурора з приводу притягнення як обвинуваченого, кваліфікації злочину й обсягу обвинувачення і, не виконуючи цих вказівок, подати свої заперечення прокурору, який здійснює нагляд за розслідуванням, або вищестоящому прокуророві (ч. 2 ст. 114, ч. 4 ст. 114-1 КПК України).

Маючи у своєму розпорядженні достатню кількість доказів вини певної особи у вчиненні податкового злочину і переконавшись у відсутності обставин, які виключають провадження у справі (ст. 6 КПК України), слідчий податкової міліції виносить мотивовану постанову про притягнення цієї особи як обвинуваченого. Зміст постанови про притягнення як обвинуваченого визначають статті 130 та 132 КПК України.

У ході подальшого розслідування справи, пов'язаного з перевіркою показань обвинуваченого і збиранням нових доказів до того, як слідчим буде прийнято остаточне рішення, зміст обвинувачення, зафіксований у постанові про притягнення як обвинуваченого, може:

а) залишатися без змін з точки зору як фактичних обставин вчинення податкового злочину певною особою, так і їх юридичної оцінки;

б) зазнати більш або менш істотних змін[2].

Ст. 141 КПК України передбачає можливість зміни та доповнення обвинувачення. У всіх випадках зміни обвинувачення або його доповнення слідчий зобов'язаний винести нову постанову про притягнення даної особи як обвинуваченого або постанову про закриття справи в частині обвинувачення, яка не знайшла підтвердження в ході подальшого розслідування[3].

При розслідуванні податкових злочинів зміна обвинувачення може бути викликана:

- виявленням додаткових епізодів злочинної діяльності (нових злочинів), вчинених обвинуваченим (як пов'язаних з податковим злочином, який розслідується, так і не пов'язаних з ним);

---

[1] Конституція України. – К.: ВАТ "Патент",1996. – С. 37.

[2] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 22–23.

[3] Там само. – С. 22–23, 271.

– виявленням нових кваліфікуючих ознак податкового чи іншого злочинів, вчинених обвинуваченим (попередньої судимості за податковий злочин, попередньої домовленості про вчинення податкового злочину, виявлення фактів підробки документів з метою ухилення він оподаткування, зловживань службовим становищем, контрабанди тощо);

– виключенням з обвинувачення певної частини, яка не знайшла свого підтвердження в ході подальшого розслідування, тобто були спростовані окремий злочин із самостійною кваліфікацією або без неї, кваліфікуюча ознака злочину чи відпала необхідність кваліфікації злочину за кількома статтями Кримінального кодексу України (наприклад, не підтверджена первинними документами бухгалтерського обліку певна сума податку, збору, іншого обов'язкового платежу, що підлягають сплаті; не підтверджений висновком експерта (документально) факт підробки документів; не встановлена особа, яка вчинила підпис на підробному бухгалтерському документі, що потягло внесення неправильних відомостей до податкового обліку та викривлення даних при нарахуванні податків тощо).

В інших випадках необхідність зміни обвинувачення виникає тоді, коли:

– виявлено обставини, які змінюють характер даних, викладених у постанові про притягнення як обвинуваченого, зокрема можуть бути уточнені фактичні обставини події (період, за який виявлено умисну несплату податків, зборів, інших обов'язкових платежів, спосіб приховування фактів ухилення від оподаткування, характер і розмір заподіяної шкоди – суми фактично несплачених податків й інших неподаткових платежів та суми донарахованих ревізійними службами ДПС штрафів і пені за їх несплату тощо);

– виправлена допущена раніше помилка чи неточність формулювання обвинувачення (наприклад, помилка може бути допущена при підрахуванні сум несплачених платежів; при написанні юридичних назв суб'єктів господарювання; неточність – при встановленні фактичного періоду роботи обвинуваченого на посаді; періоду, за який повинні бути сплачені податки, збори, інші обов'язкові платежі; неправильно зазначена назва закону України, яким регламентована сплата податкового платежу, повна (часткова) несплата якого інкримінується обвинуваченому, тощо);

– додаткове виявлення та оцінка доказів викликає необхідність змінити кваліфікацію дій обвинуваченого із застосуванням, крім статей особливої частини КК України, також статей, що визначають форму співучасті обвинувачених у вчиненні злочину (ст. 27, 28 КК України). Наприклад, недоказаність співучасті керівника в умисному ухиленні від оподаткування, вчиненому головним бухгалтером (бухгалтером), тягне відповідальність його за ст. 367 КК України, яка передбачає вчинення службової недбалості службовою особою. Умисна, за домовленістю з керівництвом бази, підробка завідуючою складом розміру та ціни фактично відпущених (отриманих) товарів, яка призвела до викривлення бухгалтерського обліку і зменшення

суми податків, що підлягають сплаті, тягне за собою додаткову кваліфікацію дій цієї особи як пособника у вчиненні податкового злочину за ст. 27 КК України. Враховуючи викладене, звертаємо увагу слідчих податкової міліції на те, що при наявності фактів умисної несплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів має місце закінчений злочин. Відповідальність за ухилення до податкового злочину чи замах на його вчинення законодавством України не передбачена (ст. 13, 14, 15 КК України).

Необхідно також пам'ятати, що в судовому розгляді зміна обвинувачення можлива тільки в бік поліпшення становища обвинуваченого. Зміна обвинувачення в сторону погіршення його становища під час судового розгляду неможлива, і справа підлягає поверненню на додаткове розслідування (ст. 277 КПК України).

Нова постанова про притягнення як обвинуваченого оголошується обвинуваченому слідчим, після чого проводиться його допит за фактами нового пред'явленого обвинувачення. Постанова про закриття справи в частині раніше пред'явленого обвинувачення оголошується обвинуваченому під підпис. У разі наявності з його боку клопотань, зауважень тощо з приводу змісту постанови вони відображаються в протоколі додаткового допиту обвинуваченого.

Вважаємо за потрібне також висвітлити в монографії, з точки зору роботи з доказами, питання зупинення (відновлення) та закінчення досудового слідства у злочинах, вчинених у сфері оподаткування.

Зупинення досудового слідства – це вимушене тимчасове припинення слідчим процесуальної діяльності по кримінальній справі, викликане наявністю у справі обставин, які перешкоджають подальшому провадженню і закінченню досудового слідства. Ці обставини визначені законодавцем у ст. 206 КПК України[1].

Досудове слідство по кримінальній справі про податковий злочин зупиняється у тих же випадках, що і при розслідуванні інших категорій злочинів, коли:

1) місцезнаходження обвинуваченого невідоме (ч. 1 ст. 206 КПК України);

2) психічне або інше тяжке захворювання обвинуваченого перешкоджає закінченню провадження у справі (ч. 2 ст. 206 КПК України);

3) не встановлено особу, яка вчинила злочин (ч. 3 ст. 206 КПК України).

Наведений перелік обставин, які є підставою для зупинення слідства, є вичерпним і розширеному тлумаченню не підлягає.

Тому незаконним буде зупинення провадження досудового слідства по злочинах, вчинених у сфері оподаткування, у зв'язку з тим, що:

– обвинувачений перебуває в тривалому відрядженні або

[1] Михеєнко М.М., Лор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 272.

– поміщений до медичного закладу для проведення судово-психіатричної експертизи;

– потрібен тривалий час на доставляння обвинуваченого етапом до місця провадження досудового слідства;

– у невідомому напрямку виїхав свідок, без якого неможливе подальше розслідування тощо[1].

Якщо ці підстави є причиною затримки розслідування і неможливо закінчити його у встановлений законом строк, то необхідно порушити клопотання про продовження строку досудового слідства.

Зупинення досудового слідства на підставі ч. 1 та 2 ст. 206 КПК України допускається тільки при виконанні таких умов, як:

– наявність достовірних даних, що податковий злочин вчинено;

– винесення постанови про притягнення особи як обвинуваченого;

– виконання всіх слідчих дій, проведення яких можливе у відсутності обвинуваченого;

– вжиття заходів до збереження документів як основних доказів при розслідуванні податкових злочинів (документів бухгалтерського та податкового обліків, які підтверджують факт вчинення податкового злочину, інших документів) та інших можливих доказів у справі, забезпечення цивільного позову і конфіскації майна.

Інші умови стосуються окремих підстав:

– обов'язковість оголошення розшуку обвинуваченого, якщо не відоме місце його знаходження (п. 1 ст. 206 КПК України);

– встановлення факту тимчасового тяжкого захворювання обвинуваченого (п. 2 ст. 206 КПК України);

неможливість вжитими для цього заходами встановити, хто вчинив податковий злочин (наприклад, коли юридична особа зареєстрована по втрачених документах і не було можливості встановити осіб, що від її імені здійснювали фінансово-господарську діяльність, ухиляючись від оподаткування; якщо має місце використання суб'єктом господарювання (як свідомо, так і не свідомо) послуг фіктивних фірм та конвертаційних центрів при здійсненні фінансово-господарської діяльності тощо) (п. 3 ст. 206 КПК України).

Досудове слідство зупиняється мотивованою постановою слідчого, копія якої надсилається прокурору. Якщо у справі притягнуто двох або кількох осіб як обвинувачених, слідчий має право своєю постановою виділити і зупинити справу щодо окремих обвинувачених або зупинити провадження у всій справі[2].

---

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 272.

[2] Там само. – С. 284.

У разі зупинення досудового слідства на підставі ч. 1 ст. 206 КПК України (якщо місцезнаходження обвинуваченого не відоме) по кримінальній справі, де як обвинувачений притягається одна особа (керівник чи головний бухгалтер (бухгалтер), можливе винесення однієї постанови з приводу зупинення досудового слідства та оголошення розшуку обвинуваченого. Постанова про оголошення розшуку обвинуваченого, при наявності на те підстав, може бути винесена слідчим податкової міліції і до прийняття рішення про зупинення досудового слідства.

Провадження досудового слідства відновлюється на підставі вимог ст. 210 КПК України, як тільки відпадуть підстави для його зупинення, а саме:

1) буде встановлене місце перебування обвинуваченого;

2) обвинувачений видужає;

3) буде встановлено особу, яка вчинила злочин[1].

Крім того, якщо після зупинення досудового слідства виникає необхідність у проведенні окремих слідчих дій з метою встановлення додаткових доказів та їх джерел, слідчий податкової міліції, керуючись вимогами ст. 210 КПК України, виносить мотивовану постанову про його відновлення. Після проведення необхідних слідчих дій, якщо не відпали обставини для зупинення досудового слідства, перелічені в ст. 206 КПК України, воно знову зупиняється.

Слідчий податкової міліції повинен також знати: якщо провадження досудового слідства у справі зупинено, можуть настати обставини, які тягнуть за собою закриття кримінальної справи:

а) скінчилися строки давності притягнення до кримінальної відповідальності за вчинений злочин (ст. 49 КК України);

б) внаслідок зміни обстановки діяння або особа, яка його вчинила, перестали бути суспільно небезпечними (наприклад, як це мало місце у зв'язку із прийняттям нового Кримінального кодексу України і набранням ним чинності з 1 вересня 2001 року, відповідно до якого нижча межа завданої шкоди в результаті умисного ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів була піднята з 1 700 грн. до 17 тис. грн.) (ст. 48 КК України);

в) обвинувачений помер (ст. 6 п. 8 КПК України);

г) видано акт амністії, який усуває застосування покарання за вчинене діяння (ст. 6 п. 4 КПК України);

ґ) наявність чинного вироку, нескасованої ухвали чи постанови суду про закриття кримінальної справи, нескасованої постанови органу дізнання (яким є податкова міліція при вчиненні злочинів у сфері оподаткування), слідчого податкової міліції чи прокурора про закриття кримінальної справи по тому ж обвинуваченню або ж про відмову в порушенні кримінальної справи по тому ж факту (п. 10–11 ст. 6 КПК України).

[1] Михеенко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 285.

Враховуючи викладене, слідчі податкової міліції повинні знати наступне:

– при наявності підстав, зазначених у ст. 6 КПК України, кримінальна справа, по якій досудове слідство було зупинене, може бути закрита слідчим податкової міліції шляхом винесення мотивованої постанови про закриття кримінальної справи (ст. 212, 213 КПК України);

– при наявності підстав, зазначених у ст. 48 та 49 КК України, кримінальна справа, по якій досудове слідство було зупинено, може бути закрита тільки судом. У цьому випадку слідчий податкової міліції за згодою прокурора складає мотивовану постанову про направлення справи до суду для вирішення питання про звільнення особи від кримінальної відповідальності (ст. 7, 11-1 КПК України). Винесення при цьому окремої постанови про відновлення досудового слідства для вирішення питання про закриття кримінальної справи закон не передбачає[1].

Рішення про закінчення досудового слідства слідчий податкової міліції може прийняти тільки після того, коли всебічно, повно й об'єктивно, у встановленому законом порядку досліджені всі обставини, що складають предмет доказування у кримінальній справі, як того вимагає ст. 22 КПК України. Порушення цих вимог тягне за собою повернення справи на додаткове розслідування прокурором або судом – при неможливості усунення в судовому засіданні неповноти або неправильності розслідування (ст. 229, 246, 281 КПК України).

Оцінка зібраних у справі доказів слідчим має визначити, яке остаточне рішення належить прийняти.

Відповідно до вимог ст. 212 КПК України досудове слідство по кримінальних справах, порушених за фактами вчинення податкового злочину, закінчується прийняттям слідчим податкової міліції одного з трьох можливих рішень:

1) складанням обвинувального висновку з направленням справи для розгляду до суду;

2) винесенням постанови про закриття кримінальної справи;

3) винесенням постанови про направлення справи до суду для вирішення питання про застосування примусових заходів медичного характеру.

Завданням монографії не є висвітлення порядку прийняття кожного з перелічених рішень та аналіз змісту процесуальних документів, які виносить при цьому слідчий податкової міліції. Тому зазначимо, що закінчення досудового слідства – заключний етап роботи слідчого податкової міліції у справі. На цьому етапі він остаточно систематизує матеріали справи, аналізує докази в їх сукупності за допомогою зацікавлених у справі учасників процесу, перевіряє повноту та якість зібраних матеріалів, вирішує питання про те, чи треба надіслати справу до суду для розгляду по суті або

[1] Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь,1999. – С. 285.

ж закрити її. Прийнятому рішенню слідчий надає передбачену законом форму і надсилає справу за призначенням.

Досудове слідство закінчується складанням обвинувального висновку в порядку, передбаченому статтями 217–224 КПК України, якщо при розслідуванні справи зібрано, на думку слідчого податкової міліції, достатньо доказів для призначення справи досудового розгляду і немає підстав для її закриття.

Підстави для закриття справи перелічені у ст. 213 КПК України.

Закривати справу при недоведеності участі обвинуваченого у вчиненні податкового злочину можна тоді, коли достовірно встановлено, що:

– податковий злочин було вчинено;

– винесено постанову про притягнення особи як обвинуваченого і їй пред'явлено обвинувачення у вчиненні податкового злочину;

– але під час подальшого розслідування виявилось, що зібраних доказів недостатньо для направлення справи до суду, а додаткові докази зібрати неможливо[1].

При закритті справи на підставі недоведеності участі обвинуваченого у вчиненні злочину (ч. 2 ст. 213 КПК України) провадження в справі в цілому не закінчується, а продовжується, щоб встановити, хто в дійсності вчинив злочин. Досудове слідство при цьому зупиняється на підставі п. 3 ст. 206 КПК України, якщо інших обвинувачених немає.

Провадження у справі в цілому може бути закрито лише у тих випадках, коли податковий злочин, у вчиненні якого обвинувачувалася особа, не могла вчинити інша людина. При розслідуванні податкових злочинів такий випадок може статися тільки тоді, коли відсутні документи бухгалтерського та податкового обліків, що підтверджують факт умисного ухилення від оподаткування. Тому ми ще раз наголошуємо, що у разі відсутності зазначених документів не доцільно порушувати кримінальну справу за ознаками ст. 212 КК України. Жодні інші докази при розслідуванні податкових злочинів не можуть замінити наявність документів, що підтверджують факти умисної несплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів підозрюваним.

Прийнявши рішення про закінчення досудового слідства складанням постанови про направлення справи до суду для вирішення питання про застосування примусового заходу медичного характеру, слідчий податкової міліції повинен керуватися вимогами ст. 226 та 427 КПК України.

---

[1] Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар кримінально-процесуального кодексу України. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 261–263.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аболенцев В. Повышать эффективность прокурорского надзора в судебных стадиях уголовного судопроизводства // Соц. законность. – 1982. – № 4. – С. 14.

2. Арсеньев В.Д. Вопросы общей теории судебных доказательств в советском уголовном процессе. – М., 1964. – С. 86, 96, 119.

3. Арсеньев В.Д. Доказывание фактических обстоятельств дела в отдельных стадиях советского уголовного процесса. – Иркутск, 1969.

4. Белкин Р.С., Винберг А.И. Криминалистика и доказывание. – С. 187–188.

5. Бойко А.Д. Проблемы эффективности судебной защиты: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. – М., 1974. – С. 18.

6. Бойко В.Ф., Кондратьев Я.Ю, Яценко С.С. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України. – 6 вид. – Київ: Вид. "А.С.К.", 2000. – С. 11.

7. Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств Украины. – 1995. – № 3–4. – С. 128–138.

8. Варфоломеева Т.В. Производные вещественные доказательства. – М., 1980. – С. 6, 13–14.

9. Винберг А.И. Заключение по экспертизе от имени юридического лица // Соц. законность. – 1974. – № 12. – С. 52–54.

10. Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. – С.232.

11. Владимиров Л.Е. Учение об уголовных доказательствах. – Тула: Автограф, 2000. – С. 131, 133, 135–136, 144–145, 149, 158–163, 168–169, 182, 199, 208–210, 325, 329–334, 342–343, 346, 349–356, 360–364, 373–384, 390–398.

12. Гончаренко В.И., Бергер В.Е., Варфоломеева В.Т. Экспертизы в судебной практике. – Киев, 1987. – С. 20–25.

13. Горський Д.П. Проблеми загальної методології наук та діалектичної логіки. – М., 1966. – С. 212.

14. Дорохов В.Я. Понятие документа в советском праве // Правоведение. – 1982. – № 2. – С. 55–59.

15. Дорохов В.Я. Протоколы следственных и судебных действий как вид доказательств // Сов. государство и право. – 1979. – № 3. – С. 87–88.

16. Дубинський А.Я. Щодо предмета доказування в радянському кримінальному процесі // Рад. право. – 1983. – № 1. – С. 61.

17. Жогин Н.В., Фаткуллин Ф.Н. Возбуждение уголовного дела. – М., 1961. – С. 173.

18. Зеленецкий В.С. Структура советского уголовного процесса // Пробл. правоведения. – 42 вып. – 1981. – С. 103.

19. Злобин А.Г., Яни С.А. Проблема полиграфа // Пробл. совершенствования советского законодательства. – 6 вып. – 1976. – С. 125–133.

20. Карнеева Л.М. Привлечение к уголовной ответственности. Законность и обоснованность. – М., 1971. – С. 104.

21. Карнеева Л.М., Минковский Г.М. Особенности пределов доказывания при принятии некоторых процессуальных решений в стадии предварительного следствия // Вопросы борьбы с преступностью. – 4 вып. – М., 1966. – С. 83–109.

22. Кримінальний Кодекс України від 5 лютого 1997 р. // Відомості Верховної Ради. – 1997. – № 12. – С. 102.

23. Кобликов А.С. Законодательство об уголовном судопроизводстве и понятие теории доказательств // Актуальные проблемы доказывания в советском уголовном процессе. – М., 1981. – С. 13.

24. Кокорев Л.Д. Общественные и личные интересы в уголовном судопроизводстве // Правоведение. – 1977. – № 4. – С. 79.

25. Комментарий к Уголовному кодексу РСФСР. – М., 1980. – С. 352; Уголовный кодекс Украинской ССР // Научно-практический комментарий. – Киев, 1978. – С. 486.

26. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Белорусской ССР. – Минск, 1973. – С. 95.

27. Коновалова В.Е. Проблемы логики и психологии в следственной тактике. – Киев, 1970. – С. 9, 51, 148.

28. Коновалова В.Е., Колесниченко А.Н., Матусовский А.Г. Расследование хищений государственного или коллективного имущества // Проблемы тактики и методики. – Харьков, 1987.

29. Конституція України. – К.: ВАТ "Патент", 1996. – С. 6, 36–37.

30. Кузнецов Н.И. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела в советском уголовном процессе: Автореф. дис... канд. юрид. наук. Харьков, 1980. – С. 14.

31. Ларин А.М. О недопустимости переложения обязанности доказывания на обвиняемого // Советское государство и право. – 1965. – № 3. – С. 122–127.

32. Лисиченко В.К. Криминалистическое исследование документов: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. – Киев, 1974. – С. 12–13, 29, 34–35.

33. Лузгин И.М. Расследование как процесс познания: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – М., 1968. – С. 9.

34. Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений. – Х.: Консум, 1977. – С. 67–69, 76, 135–138, 156–160, 164–166.

35. Макаров А. Доказательственное значение материалов применения научно-технических средств // Соц. законность. – 1979. – № 3. – С. 56.

36. Малхазов И.И. Важная гарантия социалистического правосудия. – Ростов-на-Дону, 1961. – С. 22.

37. Международное право в документах. – М., 1982. – С. 304, 323.

38. Михайленко А.Р. Возбуждение уголовного дела в советском уголовном процессе. – Саратов, 1975. – С. 126.

39. Михайленко П.П. Кримінальне право, кримінальний процес та кримінологія України (статті, доповіді, рецензії): У 3-х т. – К.: Генеза, 1999. – С. 369, 382–386.

40. Михеєнко М.М. Доказывание в советском уголовном судопроизводстве. – К.: Вища школа, 1984. – С. 9–11, 16–18, 21, 27–30, 55–59, 64–65, 83–89, 92, 94–99, 104–105.

41. Михеєнко М.М., Молдаван В.В., Шибіко В.П. Кримінально-процесуальне право: Навчальний посібник. – К.: Вентурі, 1997. – С. 10–12, 36, 39–43.

42. Михеєнко М.М., Нор В.Т., Шибіко В.П. Кримінальний процес України: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Либідь, 1999. – С. 18–20, 22–23, 106–107, 115–117, 132–135, 146–148, 266, 271–272, 284–285.

43. Михеєнко М.М., Шибіко В.П., Дубинський А.Я. Науково-практичний коментар Кримінально-процесуального кодексу України: за станом законодавства та постанов Пленуму Верховного Суду України на 15 серпня 1997 р. / Відп. редактори В.Ф. Бойко, В.Г. Гончаренко. – К.: Юрінком Інтер, 1997. – С. 14–15, 52, 115, 117, 126–129, 135–136, 138, 170–171, 193–194, 210, 251–252, 254, 261–263.

44. Мотовиловкер Я.О. Основные уголовно-процессуальные функции. – Ярославль, 1978. – С. 28-33.

45. Нагайный Я.П. О возможности назначения судебной экспертизы до возбуждения уголовного дела // Криминалистика и судебная експертиза. – 4 вып. – 1967. – С. 174–178.

46. Налоговая полиция. – 1995. – № 16. – С. 3.

47. Напрусский С. О защитительной позиции адвоката // Соц. законность. – 1978. – № 6. – С. 68.

48. Некрасова М.Л., Овсяк О.В., Цветинович А.Л. О коллизии позиций обвиняемого и защитника в уголовном процессе // Вопр. организации суда и осуществления правосудия в СССР. – 4 вып. – 1975. – С. 103.

49. Образцов В.О. Выявление и изобличение преступника. – М.: Юристъ, 1997. – С. 264, 272–273, 305–306.

50. Палиашвили А.Я. Экспертиза в суде по уголовным делам. – М., 1973. – С. 111.

51. Пинхасов Б.И. Использование документов в доказывании. – Ташкент, 1977. – С. 7, 19.

52. Порядок взаємодії між підрозділами органів ДПС України при організації документальних перевірок юридичних осіб: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

53. Постанови Пленуму Верховного Суду України по кримінальних та цивільних справах. – К.: Юрінком, 1995. – С. 228.

54. Про введення в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15.01.98 // Закони України. – К., 1999. – Т. 15 – С. 106.

55. Про взаємодію підрозділів державної податкової служби України при організації контрольно-перевірочної роботи: наказ ДПА України від 7 лютого 2000 року № 49.

56. Про затвердження Інструкції про порядок вилучення службовими особами органів державної податкової служби України у підприємств, установ та організацій документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів від оподаткування, несплату податків та інших платежів: наказ ДПА України від 1 липня 1998 року № 316.

57. Про затвердження Порядку оформлення і реалізації документальних перевірок дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності-юридичними особами: наказ ДПА України від 1 червня 1998 року № 266.

58. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України // Відомості Верховної Ради. – 1992. – № 22.

59. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.91 // Закони України. – К., 1998. – Т. 12. – С. 77.

60. Рахунов Р.Д. О понятии доказательства и главном факте доказывания // Сов. государство и право. – 1965. – № 12. – С. 100.

61. Решетнікова І.В. Доказове право США і Англії. – Екатеринбург, 1997. – С. 53, 90–91.

62. Савинов В.И. Потерпевший в уголовном процессе: Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Харьков, 1978. – С. 10–11.

63. Савицкий В.М. Государственное обвинение в суде. – М., 1971. – С. 176, 104.

64. Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по вопросам уголовного процесса 1946–1962 гг. – М., 1964. – С. 48, 108, 110, 173, 211, 258; Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по уголовным делам 1959–1971 гг. – М., 1973. – С. 330, 378; Бюл. Верхов. Суда СССР. – 1979. – № 3. – С. 20.

65. Сборник постановлений Пленума и определений коллегий Верховного Суда СССР по вопросам уголовного процесса; Вопросы уголовного права и процесса в практике Верховных Судов СССР и РСФСР 1938–1978 гг. – М., 1980. – С. 302–303.

66. Селиванов Н., Леви А. Правовая регламентация применения научно-технических средств в уголовном судопроизводстве // Соц. законность. – 1979. – № 11. – С. 46.

67. Селиванов Н.А. Вещественные доказательства. – М., 1971. – С. 5, 7–8, 12.

68. Селиванов Н.А. О предложении давать экспертные заключения от имени экспертного учреждения как юридического лица // Виктимология и профилактика правонарушений. – Иркутск, 1979. – С. 132–136.

69. Советский уголовный процесс. – Киев, 1983. – С. 167.

70. Соц. законность. – 1978. – № 7. – С. 74–75.

71. Стецовский Ю.И. Адвокат в уголовном судопроизводстве. – М., 1972. – С. 53, 117.

72. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. – М., 1968. – Т. 1 – С. 302, 361.

73. Теория доказательств в советском уголовном процессе / Под ред. Н.В. Жогина. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Юрид. лит., 1973. – С. 15–16, 19–21, 139, 218, 228–229, 298–302, 484–486, 494–495, 515, 517–518, 524, 546–548, 553–555, 558, 562–563, 567, 631, 646–647.

74. Фаткуллин Ф.Н. Общие проблемы процессуального доказывания. – Казань, 1976. – С. 11–13, 93–95, 147, 152.

75. Філософський словник. – М., 1968.

76. Хмыров А.А. Косвенные доказательства. – М., 1979. – С. 136.

77. Шейфер С.А. Следственные действия // Філософський словник. – М., 1968.

78. Система и процессуальная форма. – М., 1981. – С. 4, 111, 119.

79. Шейфер С.А. Сущность и способы собирания доказательств в советском уголовном процессе. – М., 1972. – С. 82–84.

80. Юрид. словник-довідник / За ред. Ю.С. Шемшученко. – Київ: Феміна, 1996. – С. 30, 524, 609–610, 628.

81. Янн А.С. Правовые и психологические вопросы применения полиграфа // Пробл. совершенствования советского законодательства. – 8 вып. – 1977. – С. 126–127, 138.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....3

РОЗДІЛ 1
ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ДОКАЗІВ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

1.1. Роль і значення теорії доказів при розслідуванні податкових злочинів.....4
1.2. Предмет, межі та мета процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів. Презумпція невинуватості в доказуванні.....9
1.2.1. Предмет процесу доказування 9
1.2.2. Межі процесу доказування.....18
1.2.3. Презумпція невинуватості в доказуванні.....20
1.3. Поняття і місце доказів при розслідуванні податкових злочинів.Відносність і допустимість доказів.....22
1.3.1. Поняття і місце доказів при розслідуванні податкових злочинів.....22
1.3.2. Відносність і допустимість доказів.....27

РОЗДІЛ 2
ДЖЕРЕЛА ДОКАЗІВ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

2.1. Поняття джерела доказів і його відміна від доказу. Види джерел доказів та їх використання на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.....38
2.2. Поняття, предмет і значення показань свідка, підозрюваного, обвинуваченого при розслідуванні податкових злочинів. Оцінка цих показань і процесуальний порядок їх оформлення.....44
2.2.1. Показання свідка як джерело доказів при розслідуванні податкових злочинів.....44
2.2.2. Показання підозрюваного та обвинуваченого як джерела доказів при розслідуванні податкових злочинів.....53
2.3. Висновки експерта. Поняття і значення висновків експерта при розслідуванні податкових злочинів. Види експертиз. Відміна експерта від фахівця, який бере участь у провадженні слідчих дій. 65

2.3.1. Види експертиз. Висновки експерта. Поняття і значення висновків експерта при розслідуванні податкових злочинів.....65
2.3.2. Підстави, порядок призначення і проведення судово-бухгалтерської та інших експертиз у кримінальних справах про ухилення від оподаткування.....74
2.3.3. Відміна експерта від фахівця (спеціаліста), який бере участь у проведенні слідчих дій.....82
2.4. Речові докази. Поняття і значення речових доказів. Оцінка речових доказів при розслідуванні податкових злочинів. Процесуальне оформлення і зберігання речових доказів.....86
2.5. Документи як джерела доказів та як самостійні речові докази в кримінальній справі про податковий злочин.....89
2.6. Протоколи слідчих дій. Їх значення та оцінка при розслідуванні податкових злочинів.....93

РОЗДІЛ 3
СУБ'ЄКТИ ДОКАЗУВАННЯ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

3.1. Поняття та класифікація суб'єктів доказування при розслідуванні податкових злочинів.....96
3.2. Особи, на яких покладено обов'язок доказування фактів вчинення податкових злочинів на стадіях досудового слідства (слідчі та співробітники оперативних служб податкової міліції, прокурор).....98
3.2.1. Слідчі та співробітники оперативних служб податкової міліції – основні суб'єкти доказування при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства.....101
3.2.2. Прокурор як суб'єкт доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.....108
3.3. Особи, для яких доказування є правом, але не обов'язком при розслідуванні податкових злочинів (обвинувачений, підозрюваний, захисник, законний представник цивільного позивача та цивільного відповідача).....111
3.3.1. Обвинувачений та підозрюваний як суб'єкти доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.....111
3.3.2. Захисник як суб'єкт доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.....121
3.3.3. Цивільний позивач, цивільний відповідач та їх представники як суб'єкти доказування на стадіях досудового слідства при розслідуванні податкових злочинів.....125

РОЗДІЛ 4
ПРОБЛЕМИ ЗБИРАННЯ, ПЕРЕВІРКИ ТА ОЦІНКИ ДОКАЗІВ НА СТАДІЯХ ДОСУДОВОГО СЛІДСТВА ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

4.1. Значення законодавчих та інших нормативно-правових документів у роботі з доказами при розслідуванні податкових злочинів.....131
4.2. Напрацювання основних елементів процесу доказування при розслідуванні податкових злочинів на стадіях досудового слідства.....135
4.2.1. Особливості процесу доказування на стадії порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину.....138
4.2.2. Особливості процесу доказування на стадії досудового слідства по кримінальній справі, порушеній за фактом вчинення податкового злочину.....143
4.3. Робота з доказами в ході розслідування податкових злочинів.....150
4.3.1. Робота з доказами при вирішенні питання про порушення кримінальної справи за фактом вчинення податкового злочину.....150
4.3.2. Робота з доказами на стадії досудового слідства по податкових злочинах при вирішенні питань: про затримання підозрюваного (обвинуваченого) та обрання міри запобіжного заходу; про притягнення особи як обвинуваченого; про зупинення (відновлення) досудового слідства; про закінчення досудового слідства.....154

ЛІТЕРАТУРА 171

Білоус Віктор Тарасович
Читрина Галина Леонідівна
Шкарупа Віктор Костянтинович

Доказування при рзслідуванні податкових злочинів

Редактор – Бойко І.Є.
Коректор – Грицюк Н.І.
Форматування,
комп'ютерна верстка – Харченко Н.М., Зубленко Г.П.

Підготовлено до друку Видавничим центром
Академії ДПС України
08201, м. Ірпінь Київської області, вул. К. Маркса, 31

Здано до друку 20.03.2002. Формат 84x108$^{1}/_{32}$.
Папір офсетний № 1. Гарнітура "Times New Roman".
Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 9,1.
Друк. арк. 9,4. Наклад 1000 прим.

Доказування при розслідуванні податкових злочинів: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002.

ISBN 966-8071-02-6

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи серія ДК №892 від 08.04.2002.
Надруковано в «МП Леся».

«МП Леся»
Київ-146, а/с 225/7
Тел./факс: 241-77-75, 477-61-97
E-mail: lesya@ukrpost.net