

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ГРИГОРАЩЕНКО ОЛЕКСАНДР ВІКТОРОВИЧ

УДК: 343.132:343.52

ДИСЕРТАЦІЯ
ДОСУДОВЕ РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО
УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **О.В. Григоращенко**

Науковий керівник **Корнієнко Максим Вікторович**, доктор юридичних наук,
професор

Одеса – 2024

АНОТАЦІЯ

Григоращенко О.В. Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня вищої освіти доктора філософії за спеціальністю 081 «Право». Одеський державний університет внутрішніх справ, Одеса, 2024.

У дисертації розкрито зміст, структурні елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків (предмет злочинного посягання; способи підготовки, учинення та приховування; слідова картина; відомості про осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 Кримінального кодексу України та злочинні групи), які слугують вихідними положеннями початкового та наступного етапів досудового розслідування, основою всебічного, повного та об'єктивного розв'язання тактичних завдань розслідування.

На підставі узагальнення практики діяльності правоохоронних органів висвітлено механізм ухилення від сплати податків (вивільнення – перерахування – розподіл – маскування – інтеграція грошової маси), у межах якого окреслено зміст способів учинення, а також технологій злочинної діяльності, що застосовують на етапах підготовки, учинення та приховування.

Надано характеристику способів – злочинних механізмів (технологій) ухилення від сплати податків: несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету; неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування, заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податкову соціальну пільгу; проведення сумнівних експортних операцій; реєстрація підприємств із залученням

підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) таких суб'єктів господарювання.

Окреслені теоретичні положення щодо розуміння взаємозв'язків слідової картини та способу вчинення кримінальних правопорушень, оскільки характер та їх локалізація безпосередньо визначаються діями винуватих осіб, які обирають учинені злочинні дії для вчинення нових, залишаючи криміналістично значущі відображення в документах та електронних носіях, дослідження яких має найвагоміше значення для встановлення ознак події кримінальних правопорушень і причетних до нього осіб.

На основі диференціації завдань початкового етапу розслідування упорядковано типові слідчі ситуації (залежно від характеру вихідної інформації; встановлення особи, яка вчинила кримінальне правопорушення; співпраці підозрюваного з детективом; ролі особи в механізмі злочинної діяльності; ступеня поінформованості зацікавлених осіб про перебіг і перспективи розслідування; обсягу зібраних доказів) та запропоновано порядок (програму) збирання стороною обвинувачення доказів ухилення від сплати податків шляхом проведення комплексу пов'язаних єдиним тактичним задумом слідчих (розшукових) дій (огляд, обшук, допит, призначення експертиз), інших процесуальних дій та організаційних (контрольних) заходів.

Визначено порядок взаємодії детективів Бюро економічної безпеки із Державною аудиторською службою України, Державною податковою службою, Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів з метою обміну інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів; проведення слідчих (розшукових) дій, негласних слідчих (розшукових) дій та вжиття заходів забезпечення кримінального провадження; надання технічної допомоги; накладення арешту на такі активи та їх конфіскації; виявлення, розшуку й управління активами.

Розроблений алгоритм дій слідчого щодо отримання та огляду документів, які містять охоронювану законом банківську таємницю: звернення слідчого з клопотанням про проведення такого заходу забезпечення кримінального

провадження відповідно до Кримінального процесуального кодексу України, Закону України «Про банки і банківську діяльність» для отримання ухвали слідчого судді про надання дозволу з можливістю вилучення документів; проведення огляду та аналізу руху грошових коштів по розрахунковим рахункам; призначення портретної експертизи з метою вирішення питань зі встановлення осіб, які здійснювали зняття коштів з рахунків в банкоматах; залучення спеціаліста; проведення обшуків та вилучення комп'ютерної техніки, мобільних телефонів; призначення подальших експертиз.

Автором обґрунтовано нормативно-правовий підхід урегулювання порядку отримання стороною обвинувачення доступу до банківської інформації шляхом проведення моніторингу банківських рахунків (ст. 269-1 Кримінального процесуального кодексу України) з метою розкриття кредитно-фінансовою установою, яка здійснює грошові розрахунки, акумулює грошові кошти та інші цінності, надає кредити та здійснює інші послуги за фінансовими операціями банківської таємниці стосовно своїх клієнтів, за наявності обґрунтованої підозри, що особа вчинила ухилення від сплати податків з використанням банківських послуг, або з метою розшуку чи ідентифікації майна, яке підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації (запропоновано внести зміни й доповнення до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність (1992 р.) та «Про банки і банківську діяльність» (2000 р.).

Розкрито процедуру витребування документів, яка є одним із першочергових засобів кримінального процесуального доказування, що застосовується на початковому етапі досудового розслідування для отримання доказів або перевірки вже отриманих, що здійснюється детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому Кримінальним процесуальним кодексом України, до державних органів, органів місцевого самоврядування із вимогою про надання документів або їх копій, завірених у встановленому порядку, чи інформації та отримання відповіді на нього.

Запропоноване наукове бачення найбільш ефективних НСРД (аудіо-, відеоконтроль особи; зняття інформації з електронних комунікаційних мереж –

контроль за телефонними розмовами, зняття інформації з каналів зв'язку; зняття інформації з електронних інформаційних систем без відома її власника, володільця або утримувача; обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи; моніторинг банківських рахунків), які потребують здійснення під час встановлення фактів та розслідування ухилення від сплати податків, з визначенням організації проведення та легітимізації отриманих результатів.

Надані рекомендації щодо виявлення, огляду, вилучення та забезпечення збереження документів й інших матеріальних носіїв інформації на підставі проведення комплексу слідчих (розшукових) дій (обшук, огляд, допит, одночасний допит двох чи більше допитаних осіб, призначення експертиз), тимчасового доступу до речей і документів (глава 15 Кримінального процесуального кодексу України), арешту майна (глава 17 Кримінального процесуального кодексу України), витребування документів, висновків ревізій та актів перевірок (відповідно до ч. 2 ст. 93 Кримінального процесуального кодексу України).

Розроблені тактичні прийоми допиту посадових осіб контрольно-ревізійних органів (відповідного працівника Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України) з приводу: обставин проведення перевірки, положень акту (аналізу); з'ясування та роз'яснення окремих технологічних процесів ухилення від сплати податків, розшифровки документів податково-бухгалтерського обліку, рахунків й окремих цифрових записів; спростування правової позиції суб'єкта господарювання.

Визначено порядок залучення до кримінального провадження спеціалістів різного профілю (податківців, бухгалтерів, аудиторів, ревізорів, економістів та ін.) для отримання необхідних консультацій, а також призначення судових експертиз (економічної, почеркознавчої та технічної документів, комп'ютерної техніки та програмних продуктів та ін.) на основі результатів проведених ревізій та інших перевірок, що надає змогу правильно поставити запитання експертові, визначитися з призначенням інших видів експертиз або надати рекомендації щодо проведення процесуальних дій, спрямованих на виявлення, вилучення та дослідження предметів і документів з ознаками речових доказів.

Загалом, у роботі запропонована криміналістична методика розслідування ухилення від сплати податків як видова, що ґрунтується на практиці діяльності органів досудового розслідування та включає у себе криміналістичну характеристику навмисних або ненавмисних дій порушень податкового законодавства платником податку, рекомендації щодо організації початкового етапу розслідування, напрями взаємодії інституцій сектору безпеки, алгоритм проведення окремих слідчих (розшукових) дій, основних заходів забезпечення кримінального провадження, а також використання спеціальних знань, спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування.

Ключові слова: ухилення від сплати податків, досудове розслідування, кримінальне провадження, детектив, слідчий, спеціаліст, експерт, розслідування, слідчі (розшукові) дії, негласні слідчі (розшукові) дії, заходи забезпечення кримінального провадження.

ANNOTATION

Hryhorashchenko O.V. Pre-trial investigation of criminal proceedings on tax evasion: theory and practice. – Qualifying scientific work on manuscript rights. Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in specialty 081 "Law". – Odesa State University of Internal Affairs, Odesa, 2024.

The dissertation reveals the content, structural elements of the forensic characteristics of tax evasion (subject of criminal offense; methods of preparation, commission and concealment; trail picture; information about persons who have committed a criminal offense provided for in Article 212 of the Criminal Code of Ukraine and criminal groups), which serve ascending provisions of the initial and subsequent stages of the pre-trial investigation, the basis of comprehensive, complete and objective resolution of the tactical tasks of the investigation.

Based on the generalization of the practice of law enforcement agencies, the mechanism of tax evasion (release - transfer - distribution - masking - integration of the money mass) is highlighted, within which the content of the methods of commission, as well as the technologies of criminal activity, used at the stages of preparation, commission and concealment are outlined. .

A description of the methods - criminal mechanisms (technologies) of tax evasion is provided: non-payment or late payment of taxes to the budget; failure to submit documents related to their calculation and payment to budgets (tax declarations, calculations, accounting reports and balance sheets, etc.); concealment of objects of taxation, underestimation of these objects; underestimation of the amounts of taxes, fees (mandatory payments); concealment of the fact of loss of grounds for receiving tax benefits; submission of false information or documents certifying the right of an individual to a tax social benefit; carrying out dubious export operations; registration of enterprises with the involvement of fictitious persons who carried out the registration (re-registration) of such business entities

The theoretical provisions regarding the understanding of the relationship between the trace pattern and the way of committing criminal offenses are outlined, since the

nature and their localization are directly determined by the actions of the guilty persons, who choose the committed criminal acts to commit new ones, leaving forensically significant reflections in documents and electronic media, the study of which has the most weight significance for establishing the signs of the event of criminal offenses and the persons involved in it.

Based on the differentiation of the tasks of the initial stage of the investigation, typical investigative situations are organized (depending on the nature of the source information; identification of the person who committed the criminal offense; cooperation of the suspect with the detective; the role of the person in the mechanism of criminal activity; the degree of awareness of the interested parties about the progress and prospects of the investigation; the amount of collected evidence) and the procedure (program) for collecting evidence of tax evasion by the prosecution by carrying out a complex of investigative (search) actions linked by a single tactical idea (survey, search, interrogation, appointment of expertise), other procedural actions and organizational (control) measures is proposed .

The order of interaction of the detectives of the Bureau of Economic Security with the State Audit Service of Ukraine, the State Tax Service, the State Financial Monitoring Service of Ukraine, the Agency for Search and Asset Management for the purpose of exchanging information on tax evasion and the return of tax assets has been determined; conducting investigative (search) actions, covert investigative (search) actions and taking measures to ensure criminal proceedings; provision of technical assistance; seizure of such assets and their confiscation; identification, search and management of assets.

The investigator's algorithm for obtaining and reviewing documents that contain banking secrets protected by law has been developed: the investigator's request to conduct such a measure to ensure criminal proceedings in accordance with the Criminal Procedure Code of Ukraine, the Law of Ukraine "On Banks and Banking Activities" to obtain a decision of the investigating judge on granting permission with the possibility of withdrawing documents; conducting a review and analysis of the flow of funds on current accounts; the appointment of a portrait examination in order to resolve issues related to the identification of persons who made withdrawals from accounts in ATMs; involving a

specialist; conducting searches and seizure of computer equipment, mobile phones; appointment of further examinations.

The author substantiates the normative-legal approach to regulating the procedure for the accused party to obtain access to bank information by monitoring bank accounts (Article 269-1 of the Criminal Procedure Code of Ukraine) with the aim of revealing by a credit and financial institution that performs monetary settlements, accumulates cash and other valuables, provides loans and provides other services under financial transactions of bank secrecy in relation to its clients, in the presence of reasonable suspicion that a person has committed tax evasion using banking services, or for the purpose of searching for or identifying property that is subject to confiscation or special confiscation (it is proposed to introduce amendments and additions to the laws of Ukraine "On operational investigative activity (1992) and "On banks and banking activity" (2000)).

The procedure for requesting documents, which is one of the primary means of criminal procedural evidence, is disclosed, which is used at the initial stage of a pre-trial investigation to obtain evidence or check already received evidence, which is used by a detective by sending a written request (appeal) in the manner prescribed by the Criminal Procedure Code of Ukraine to state bodies, local self-government bodies with the requirement to provide documents or their copies, certified in the prescribed manner, or information and receive a response to it.

The proposed scientific vision of the most effective NSRD (audio and video surveillance of a person; removal of information from electronic communication networks - control over telephone conversations, removal of information from communication channels; removal of information from electronic information systems without the knowledge of its owner, possessor or holder; public examination inaccessible places, housing or other property of a person; monitoring of bank accounts), which need to be carried out during the establishment of facts and investigation of tax evasion, with the determination of the organization of the conduct and legitimization of the obtained results.

Recommendations are provided on the identification, inspection, seizure and preservation of documents and other material carriers of information on the basis of conducting a complex of investigative (search) actions (search, inspection, interrogation, simultaneous interrogation of two or more interrogated persons, appointment of examinations), temporary access to things and documents (Chapter 15 of the Criminal Procedural Code of Ukraine), seizure of property (Chapter 17 of the Criminal Procedural Code of Ukraine), requisitioning of documents, audit conclusions and inspection reports (in accordance with Part 2 of Article 93 of the Criminal Procedural Code of Ukraine).

Tactical methods of questioning officials of control and audit bodies (relevant employee of the State Tax Service of Ukraine, State Audit Service of Ukraine) have been developed regarding: the circumstances of the inspection, the provisions of the act (analysis); elucidation and clarification of certain technological processes of tax evasion, decoding of tax and accounting documents, accounts and individual digital records; refutation of the legal position of the business entity.

The procedure for involving in criminal proceedings specialists of various profiles (tax accountants, accountants, auditors, auditors, economists, etc.) for obtaining the necessary consultations, as well as the appointment of forensic examinations (economic, handwriting and technical documents, computer equipment and software products, etc.) based on the results of conducted audits and other checks, which makes it possible to correctly ask questions to the expert, to decide on the appointment of other types of examinations or to provide recommendations on the implementation of procedural actions aimed at identifying, seizing and examining objects and documents with signs of physical evidence.

In general, the work proposes a forensic method of investigating tax evasion as a type based on the practice of pre-trial investigation bodies and includes a forensic characterization of intentional or unintentional violations of tax legislation by the taxpayer, recommendations for organizing the initial stage of the investigation, directions for cooperation of sector institutions security, the algorithm for carrying out separate investigative (search) actions, the main measures of ensuring criminal proceedings, as

well as the use of special knowledge, the direction and sequence of which depend on the situations of the investigation.

Keywords: tax evasion, pre-trial investigation, criminal proceedings, detective, investigator, specialist, expert, investigation, investigative (search) actions, covert investigative (search) actions, measures to ensure criminal proceedings.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245. DOI :<https://doi.org/10.32850/sulj.2022.4.1.37>

2. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54-58. DOI :<https://doi.org/10.32850/sulj.2023.1.9>

3. Григоращенко О. В. Міжнародний досвід розслідування кримінальних проваджень, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Держава та регіони*. Серія: Право. 2023. № 2 (80). С. 216–220. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.2.38>

4. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дії, основні напрямки роботи органу досудового розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185–193. DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2023.2.17>.

5. Григоращенко О. В. Щодо виявлення та документування злочинів пов'язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183. DOI :<https://doi.org/10.32782/yuv.v4.2023.23>

6. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) щодо гуманітарної допомоги у вигляді транспортних засобів під час дії воєнного стану в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 683–686. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/169>

7. Григоращенко О. В. Актуальні питання отримання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби Україні за невжиття заходів до

фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Науковий юридичний журнал*. 2024. № 3. С. 84–90. DOI: <https://doi.org/10.32782/ln.2024.22.3.13>

8. Григоращенко О. В. Актуальні схеми щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невжиття заходів посадовими особами ДПС України. *Право і суспільство*. 2024. № 2. С. 426–432. DOI: <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2024.2.60>

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

9. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків теоретико-правовий аспект. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 22 берез. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 311–313.

10. Григоращенко О. В. Залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. *Правові та організаційно-тактичні засади оперативно-розшукової діяльності Національної поліції України*: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 13 жовт. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-т внутр. справ, 2023. С. 191–194

11. Григоращенко О. В. Питання доказування в кримінальних провадженнях, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Кібербезпека в Україні: правові та організаційні питання*: матеріали міжн. наук. практ. конф. (Одеса, 17 листоп. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 47–49.

12. Григоращенко О. В. Залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави*: матеріали XVI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 29 берез. 2024 р.). Одеса: ОДУВС, 2024. С. 170–173.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	15
ВСТУП.....	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	27
1.1. Особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків	27
1.2. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків.....	49
1.2.1. Предмет злочинного посягання	53
1.2.2. Способи вчинення злочину	60
1.2.3. Характеристика слідів учинення злочину	80
1.2.4. Особа злочинця.....	85
Висновки до розділу 1	92
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОЧАТКОВОГО ЕТАПУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	96
2.1. Обставини, що підлягають встановленню в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків.....	96
2.2. Типові слідчі ситуації, що виникають під час розслідування ухилення від сплати податків.....	124
2.3. Взаємодія детективів Бюро економічної безпеки з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків.....	146
Висновки до розділу 2	165
РОЗДІЛ 3. ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ДІЙ ПІД ЧАС ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ	169
3.1. Організація і тактика проведення слідчих (розшукових) дій і заходів забезпечення кримінального провадження	169
3.2. Особливості проведення окремих негласних слідчих (розшукових) дій ...	206
3.3. Використання спеціальних знань і призначення окремих видів судових експертиз	221
Висновки до розділу 3	246
ВИСНОВКИ.....	251
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	259
ДОДАТКИ.....	283

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

БЕБ	Бюро економічної безпеки України
ДАСУ	Державна аудиторська служба України
ДБР	Державне бюро розслідувань
Держфінмоніторингу	Державна служба фінансового моніторингу України
ДПС	Державна податкова служба
ЄДР	Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців і громадських формувань.
ЄРДР	Єдиний реєстр досудових розслідувань
ЗЗКП	заходи забезпечення кримінального провадження
КК	Кримінальний кодекс України
КПК	Кримінальний процесуальний кодекс України
ОРД	оперативно-розшукова діяльність
ПДВ	податок на додану вартість
ПК	Податковий кодекс України
СПД	суб'єкт підприємницької діяльності
СРД	слідчі (розшукові) дії

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Кожна економічно розвинута держава цивілізованого світу зацікавлена у тому щоб її громадяни фінансово розвивали свою підприємницьку діяльність, юридичні особи також мали прогресуючий економічний успіх, оскільки державні та місцеві бюджети тісно залежать від економічного розвитку приватної та державної діяльності. Правові відносини між державою та її громадянами у цьому випадку тісно залежать від здійснення сумлінної сплати податків.

Однак сьогодні залишається актуальним питання небажання працювати відкрито певної категорії осіб та організацій, сплачувати податки та платити заробітну плату не дотримуючись чітко встановлених законодавством норм. З іншого боку проблема проявляється через те, що службові особи підприємства, установи, організації шукають способи обходу податкового законодавства шляхом використання прогалін, оскільки в нашій країні відчувається значний податковий тиск. Це все породжує свідоме вигадкування та використання різних схем для ухилення від сплати податків. Як результат – негативні наслідки для економічного розвитку нашої країни, зокрема ненадходження коштів до бюджетів різного рівня. Ускладнює ситуацію у сфері оподаткування й військова агресія РФ, окупація деяких територій нашої країни, знищення підприємств різного рівня, неприйняття законодавчо закріпленої процедури оподаткування, що призводить до послаблення безпеки, зниження рівня соціально-економічного спрямування. На підтвердження, за офіційними статистичними даними, якщо у 2022 р. було виявлено 390 кримінальних протиправних діянь за ст. 212 КК України, то у 2023 р. – 914, що на 78,7 % більше, ніж за попередній рік. Їх частка серед усіх діянь у сфері господарської діяльності збільшилася з 11,4 % до 27,6 %, а частка переданих до суду коливається в межах 10–15 %.

Основними правоохоронними органами, які здійснюють першочергові дії щодо збирання інформації, є органи досудового розслідування. Саме від якісного збирання доказів органами досудового розслідування в подальшому суд

установлює обставини, які мають головне значення для вирішення кримінального провадження по суті, та досліджує докази безпосередньо; об'єктивного та всебічного дослідження матеріалів кримінального провадження, здійснення досудового розслідування та притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності забезпечується виконання громадянами їхнього конституційного обов'язку своєчасно та в повному обсязі сплачувати податки, а також запобігання вчиненню правопорушень у майбутньому. Ураховуючи те, що склад правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, має особливості та часті випадки неоднозначності судової практики із цієї категорії кримінальних проваджень, суб'єктам досудового розслідування є сенс запрошувати осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин і можуть надавати роз'яснення, висновки, консультації під час досудового розслідування та судового розгляду.

Розроблення методик розслідування окремих видів кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності були присвячені праці Ю. П. Аленіна, В. П. Бахіна, Г. П. Власової, А. Ф. Волобуєва, І. В. Гори, В. А. Журавля, А. В. Іщенко, Н. І. Клименко, В. А. Колесника, В. О. Коновалової, М. В. Корнієнка, В. С. Кузьмічова, В. Г. Лукашевича, Є. Д. Лук'янчикова, М. А. Погорецького, М. В. Салтевського, М. Я. Сегая, Д. Б. Сергеевої, Р. Л. Степанюка, О. В. Таран, Г. К. Тетерятник, В. В. Тіщенко, С. С. Трача, П. В. Цимбала, К. О. Чаплинського, С. С. Чернявського, Ю. М. Черноус, В. Ю. Шепітька, В. В. Юсупова та ін.

Аспектам розслідування ухилення від сплати податків, фіктивного підприємництва присвячено дослідження таких науковців: Л. І. Аркуші, Т. М. Барабаш, В. В. Білоуса, О. В. Воробей, О. В. В'язовченка, В. П. Головіна, Р. С. Довбаша, О. С. Задорожнього, В. А. Журавля, О. В. Клименка, О. Є. Користіна, В. В. Лисенка, О. А. Марущака, О. П. Мілевського, Л. М. Лоневського, В. А. Некрасова, О. О. Сухачова, В. О. Фінагеева, О. В. Халіна, Г. Л. Чигриної, Д. М. Чорного та ін.

Указані науковці зробили вагомий внесок у теорію та практику розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності взагалі та оподаткування зокрема, що слугувало підґрунтям для подальшого дослідження. Проте окремої криміналістичної методики щодо досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків розроблено не було, що й зумовлює необхідність додаткового, поглибленого й комплексного дослідження вказаної проблематики.

Указані вище обставини зумовлюють актуальність обраної теми дослідження, її теоретичну та практичну значущість.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Стратегії національної безпеки України (Указ Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020), Стратегії економічної безпеки України на період до 2025 року (Указ Президента України від 11 серпня 2021 року № 347/2021), Комплексного стратегічного плану реформування органів правопорядку як частини сектору безпеки і оборони України на 2023–2027 роки (Указ Президента України від 11 травня 2023 року № 273/2023). Робота відповідає Тематиці наукових досліджень і науково-технічних (експериментальних) розробок на 2020–2024 роки (наказ МВС України від 11 червня 2020 року № 454), а також науково-дослідній роботі Одеського державного університету внутрішніх справ «Пріоритетні напрямки розвитку реформування правоохоронних органів в умовах розгортання демократичних процесів у державі» (державний реєстраційний номер №0116U006773).

Тему дисертації затверджено на засіданні Вченої ради Одеського державного університету внутрішніх справ від 29 вересня 2022 р. (протокол № 1).

Мета і завдання дослідження. *Метою* дослідження є розроблення криміналістичних положень та практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків.

Для досягнення зазначеної мети було поставлено такі завдання:

– розкрити особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків;

– надати криміналістичну характеристику ухилення від сплати податків, а також установити кореляційні взаємозв'язки й залежності між окремими її елементами;

– деталізувати обставини, що підлягають установленню в кримінальному провадженні вказаної категорії;

– конкретизувати типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків та першочергові процесуальні дії слідчого (детектива) щодо їх вирішення;

– запропонувати шляхи взаємодії детективів БЕБ з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків;

– сформувані тактико-криміналістичні основи проведення СРД і ЗЗКП;

– висвітлити особливості проведення НСРД;

– з'ясувати специфіку призначення використання спеціальних знань і призначення судових експертиз у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків.

Об'єкт дослідження – правовідносини, що виникають у діяльності органів досудового розслідування під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Предмет дослідження – досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети, виконання обумовлених нею завдань, забезпечення наукового обґрунтування результатів дослідження використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів, які застосовуються в юридичній науці. Зокрема, *історико-правовий* та порівняльно-правовий – під час вивчення наукових поглядів учених на окремі проблемні питання виявлення та розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків (розділи 1–3), а також висвітлення особливостей розвитку методик розслідування окремих видів кримінальних правопорушень у сфері оподаткування

(підрозділ 1.1); *формально-логічний* та *системно-структурний* – використані для формування структури криміналістичної характеристики кримінальних правопорушень щодо ухилення від сплати податків (підрозділ 1.2); *системний* – з метою конкретизації способів учинення, типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування та тактичних дій детектива щодо їх вирішення (підрозділ 2.2, розділ 3); *контент-аналізу* – використано в межах деталізації обставин, що підлягають установленню в кримінальному провадженні вказаної категорії (підрозділ 2.1), а також розроблення шляхів взаємодії детективів зі співробітниками оперативних підрозділів та іншими суб'єктами, зокрема під час проведення процесуальних дій (підрозділ 2.3, 3.1, 3.2); *логіко-юридичний* – застосовано в межах розгляду процесуальних особливостей використання спеціальних знань у кримінальному провадженні, залученні спеціалістів до розслідування, використання як доказів матеріалів, отриманих за результатами проведення судових експертиз (підрозділи 3.1, 3.3); *моделювання* – у межах розкриття особливостей проведення СРД, НСРД та ЗЗКП (підрозділи 3.1, 3.2); *статистичний* – під час опрацювання показників, які характеризують результати розслідування ухилення від сплати податків (розділи 1–3); *соціологічні (спостереження, інтерв'ювання, анкетування)* – для узагальнення результатів анкетування й інтерв'ювання працівників правоохоронних органів, вивчення матеріалів кримінальних проваджень, матеріалів слідчої та судової практики (розділи 1–3). Використання зазначених та інших методів наукового пізнання здійснювалося у взаємозв'язку з метою проведення всебічного аналізу, обґрунтування змістовних теоретичних висновків та практичних рекомендацій.

Емпіричну базу дослідження становлять результати вивчення 245 кримінальних проваджень, що були розглянуті судами впродовж 2015–2024 років з усіх регіонів країни; зведені дані анкетування 143 детективів Бюро економічної безпеки та 75 прокурорів у Вінницькій, Дніпропетровській, Київській, Кіровоградській, Житомирській, Хмельницькій, Львівській, Миколаївській, Одеській, Черкаській областях; статистичні й аналітичні дані Офісу Генерального прокурора України, МВС України, БЕБ, Державної судової адміністрації України;

матеріали ДПС України, Держфінмоніторингу, ДБР, Агентства з розшуку та менеджменту активів (ARMA), а також багаторічний досвід роботи автора в правоохоронній сфері.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним із перших в Україні комплексних досліджень кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків в умовах чинного кримінального процесуального законодавства та правозастосовної практики. У роботі обґрунтовано низку нових концептуальних положень, висновків і рекомендацій, зокрема:

уперше:

– запропоновано криміналістичну методику розслідування ухилення від сплати податків як виду, що ґрунтується на практиці діяльності органів досудового розслідування та включає криміналістичну характеристику навмисних або ненавмисних дій порушень податкового законодавства платником податку, рекомендації щодо організації початкового етапу розслідування, напрями взаємодії інституцій сектору безпеки, алгоритм проведення окремих СРД, основних ЗЗКП, а також використання спеціальних знань, спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування;

– на підставі узагальнення правоохоронної практики висвітлено механізм ухилення від сплати податків (вивільнення – перерахунок – розподіл – маскування – інтеграція грошової маси), у межах якого окреслено зміст технологій злочинної діяльності, що застосовують на етапах підготовки, учинення та приховування;

– на основі диференціації завдань початкового етапу розслідування упорядковано типові слідчі ситуації (залежно від характеру вихідної інформації; установлення особи, яка вчинила кримінальне правопорушення; співпраці підозрюваного з детективом; ролі особи в механізмі злочинної діяльності; ступеня поінформованості зацікавлених осіб про перебіг і перспективи розслідування; обсягу зібраних доказів) та запропоновано порядок (програму) збирання стороною обвинувачення доказів ухилення від сплати податків шляхом проведення комплексу пов'язаних єдиним тактичним задумом СРД (огляд, обшук, допит,

призначення експертиз), інших процесуальних дій та організаційних (контрольних) заходів;

– розроблено алгоритм дій слідчого щодо отримання та огляду документів, які містять охоронювану законом банківську таємницю: звернення слідчого з клопотанням про проведення такого ЗЗКП відповідно до КПК України, Закону України «Про банки і банківську діяльність» для отримання ухвали слідчого судді про надання дозволу з можливістю вилучення документів; проведення огляду та аналізу руху грошових коштів по розрахункових рахунках; призначення портретної експертизи з метою вирішення питань по встановленню осіб, які здійснювали зняття коштів із рахунків у банкоматах; залучення спеціаліста; проведення обшуків та вилучення комп'ютерної техніки, мобільних телефонів; призначення подальших експертиз;

– обґрунтовано нормативно-правовий підхід урегулювання порядку отримання стороною обвинувачення доступу до банківської інформації шляхом проведення моніторингу банківських рахунків (ст. 269-1 КПК України) з метою розкриття кредитно-фінансовою установою, яка здійснює грошові розрахунки, акумулює грошові кошти та інші цінності, надає кредити та здійснює інші послуги за фінансовими операціями банківської таємниці стосовно своїх клієнтів, за наявності обґрунтованої підозри, що особа вчинила ухилення від сплати податків із використанням банківських послуг, або з метою розшуку чи ідентифікації майна, яке підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації (запропоновано внести зміни й доповнення до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність та «Про банки і банківську діяльність»);

удосконалено:

– зміст, структурні елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків (предмет злочинного посягання; способи підготовки, учинення та приховування; слідова картина; відомості про осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України та злочинні групи), які слугують вихідними положеннями початкового та наступного етапів досудового

розслідування, основою всебічного, повного та об'єктивного виконання тактичних завдань розслідування;

– теоретичні положення щодо розуміння взаємозв'язків слідової картини та способу вчинення кримінальних правопорушень, оскільки характер та їх локалізація безпосередньо визначаються діями винуватих осіб, які обирають учинені злочинні дії для вчинення нових, залишаючи криміналістично значущі відображення в документах та електронних носіях, дослідження яких має вагоме значення для встановлення ознак події кримінальних правопорушень і причетних до нього осіб;

– наукові положення, що визначають порядок взаємодії детективів БЕБ із ДАСУ, ДПА, ДБР, Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів з метою обміну інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів; проведення СРД, НСРД та ЗЗКП; надання технічної допомоги; накладення арешту на такі активи та їх конфіскації; виявлення, розшуку й управління активами;

– процедуру витребування документів, яка є одним із першочергових засобів кримінального процесуального доказування, що застосовується на початковому етапі досудового розслідування для отримання доказів або перевірки вже отриманих, що застосовується детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому КПК України, до державних органів, органів місцевого самоврядування з вимогою про надання документів або їх копій, завірених у встановленому порядку, чи інформації та отримання відповіді на нього;

дістало подальшого розвитку:

– характеристика способів – злочинних механізмів (технологій) ухилення від сплати податків: несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету; неподання документів, пов'язаних з їх обчисленням та сплатою до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування, заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують

право фізичної особи на податкову соціальну пільгу; проведення сумнівних експортних операцій; реєстрація підприємств із залученням підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) таких суб'єктів господарювання;

– наукове бачення найбільш ефективних НСРД (аудіо-, відеоконтроль особи; зняття інформації з електронних комунікаційних мереж – контроль за телефонними розмовами, зняття інформації з каналів зв'язку; зняття інформації з електронних інформаційних систем без відома її власника, володільця або утримувача; обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи; моніторинг банківських рахунків), які потребують здійснення під час установлення фактів та розслідування ухилення від сплати податків, з визначенням організації проведення та легітимізації отриманих результатів;

– рекомендації щодо виявлення, огляду, вилучення та забезпечення збереження документів й інших матеріальних носіїв інформації на підставі проведення комплексу СРД (обшук, огляд, допит, одночасний допит двох чи більше допитаних осіб, призначення експертиз), тимчасового доступу до речей і документів (глава 15 КПК України), арешту майна (глава 17 КПК України), витребування документів, висновків, ревізій та актів перевірок (відповідно до ч. 2 ст. 93 КПК України);

– розширення повноважень слідчого (детектива) шляхом внесення доповнень до КПК України в частині надання повноважень за погодженням з прокурором звертатися до слідчого судді в порядку, передбаченому ст. 246, 248, 249 КПК України, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1);

– тактичні прийоми допиту посадових осіб контрольно-ревізійних органів (відповідного працівника ДПА, ДАСУ), з приводу: обставин проведення перевірки, положень акта (аналізу); з'ясування та роз'яснення окремих технологічних процесів ухилення від сплати податків, розшифрування документів податково-бухгалтерського обліку, рахунків й окремих цифрових записів; спростування правової позиції суб'єкта господарювання;

– порядок залучення до кримінального провадження спеціалістів різного профілю (податківців, бухгалтерів, аудиторів, ревізорів, економістів та ін.) для

отримання необхідних консультацій, а також призначення судових експертиз (економічної, почеркознавчої та технічної документів, комп'ютерної техніки та програмних продуктів та ін.) на основі результатів проведених ревізій та інших перевірок, що надає змогу правильно поставити запитання експертові, визначитися з призначенням інших видів експертиз або надати рекомендації щодо проведення процесуальних дій, спрямованих на виявлення, вилучення та дослідження предметів і документів з ознаками речових доказів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані й обґрунтовані в дисертації теоретичні положення, висновки та рекомендації впроваджено й надалі може бути використано у:

– *практичній діяльності* органів досудового розслідування – у процесі розроблення та вдосконалення відомчих нормативно-правових актів, методичних розробок з питань розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, а також під час проведення занять у системі службової підготовки слідчих підрозділів;

– *освітньому процесі* – для підготовки лекцій, посібників, методичних рекомендацій, тестових завдань і дидактичних матеріалів з криміналістики, кримінального права, кримінального процесуального права, оперативно-розшукової діяльності, а також при проведенні різних видів занять із відповідних дисциплін у процесі підготовки бакалаврів та магістрів за спеціальністю 081 «Право» та в системі підвищення кваліфікації працівників системи МВС України (акт Одеського державного університету внутрішніх справ від 19 липня 2024 р.);

– *науково-дослідній роботі* – для подальшого дослідження проблем та розроблення криміналістичних положень і рекомендацій з питань розслідування кримінальних правопорушень щодо підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців (акт Одеського державного університету внутрішніх справ від 19 липня 2024 р.).

Апробація результатів дисертації. Основні положення, висновки та пропозиції, сформульовані в дослідженні, оприлюднено у виступах автора на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Роль

та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави» (м. Одеса, 22 березня 2023 р.); «Правові та організаційно-тактичні засади оперативно-розшукової діяльності Національної поліції України» (м. Одеса, 13 жовтня 2023 р.); «Кібербезпека в Україні: правові та організаційні питання» (м. Одеса, 17 листопада 2023 р.).

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з анотації, переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (239 найменувань на 24 сторінках) та трьох додатків на 18 сторінках. Загальний обсяг дисертації становить 292 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 258 сторінок.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ
КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ
ПОДАТКІВ

1.1. Особливості формування методики розслідування ухилення від сплати податків

Як зазначають учені-процесуалісти, економічна безпека держави є невід’ємною складовою її національної безпеки та перебуває в тісному взаємозв’язку з усіма економічними процесами, що відбуваються в суспільстві. Вона сприяє створенню соціально орієнтованої ринкової економіки, забезпечує зростання рівня життя й добробуту населення, відіграє ключову роль у провадженні ефективної економічної політики в державі, слугуючи гарантом соціальної стабільності в суспільстві та передумовою фінансового розвитку країни, її становлення на міжнародній арені як конкурентоспроможного й інвестиційно привабливого суб’єкта [226].

Водночас на сьогодні склалася ситуація, коли економіка України – найважливіший соціальний інститут суспільства – функціонує неефективно, суспільні потреби не знаходять реального відображення в її структурі. У результаті такої невідповідності в процесі функціонування економіки стали виникати негативні процеси, що призвели до дестабілізуючих явищ: економіка не відповідає об’єктивним потребам суспільства, законодавчі протиріччя перешкоджають розвитку повної економічної свободи учасників суспільних відносин. У своїй сукупності дисфункції в економіці стали виражатися в активізації економічної злочинності, характерною особливістю якої є її організованість, структурованість і згуртованість. Назріла необхідність докорінної перебудови норм про кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності, приведення змісту цих норм у відповідність із викликами часу [209, с. 18].

Водночас нестабільна макроекономічна ситуація в Україні та періодичні економічні кризи сприяють формуванню і розвитку потужного тіньового сектору в національній економіці. Особливої актуальності набула його фіктивна складова, що полягає у виведенні значних фінансових ресурсів з легального економічного сектору через криміналізацію суспільства, перерозподіл мільярдних прибутків на користь окремих підприємців та відтік капіталу за межі країни.

Це все сприяє підвищенню загрози економічній безпеці держави, посиленню вже існуючої соціально-економічної кризи та в подальшому призведе до низького рівня доходів України та суттєвого відставання від світових лідерів за рівнем валового внутрішнього продукту. Найбільше це стосується поширення незаконної господарської діяльності, яка в кримінальному аспекті виражається в підробленні документів для проведення державної реєстрації та в результаті якої держава в цілому та інші суб'єкти економічних відносин зазнають значної економічної шкоди.

Відповідно до Концепції економічної безпеки України, економічна безпека – це спроможність національної економіки вільно й незалежно розвиватися, утримувати стабільність громадянського суспільства та його інститутів, мати достатній оборонний потенціал країни за будь-яких несприятливих умов і варіантів розвитку подій, а також здатність Української держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх і внутрішніх загроз. Складовими економічної безпеки є фінансова, енергетична, продовольча, аграрна, демографічна та інші види безпеки. Зазначені складові тісно пов'язані між собою та доповнюють одна одну [85; 226].

Забезпечення економічної безпеки в Україні тісно пов'язане з податками. У свою чергу, діяльність держави в галузі податкової політики зосереджується на впровадженні, правовому регулюванні та організації збору податкових платежів і податків до централізованих фондів державних коштів. Тому цілком логічно, що податки встановлюються, змінюються чи скасовуються лише податковими законами, ними ж і регулюються податкові відносини між державою і платниками податків. У ст. 67 Основного закону країни закріплено, що «...кожен зобов'язаний

сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [84], більш того, значну частину валового внутрішнього продукту становлять саме податки.

Глобалізаційні процеси в сучасному світі зумовили і глобалізацію податкової злочинності, яка набула нових ознак, стала більш організованою та витонченою [16, с. 24]. Ухилення від сплати податків вирізняються масовим та високоінтелектуальним характером, високим ступенем латентності, різноманітними способами ухилення від сплати податків, швидкою адаптацією правопорушників до нових форм і методів господарської діяльності, і за своєю сутністю й наслідками становлять особливу небезпеку для бюджету України та громадян у цілому, що, у свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави.

Податки в бюджеті і державні цільові фонди – це різновиди обов'язкових внесків у бюджеті відповідного рівня або в державні фонди цільового призначення, що здійснюються певним платником у порядку і на умовах, установлених законодавчими актами України про оподаткування. Між перерахованими вище різновидами внесків є певні відмінності за характером, періодичністю їх сплати, об'єктами оподаткування і джерелами їх сплати, ставками, розмірами тощо. Податки, як правило, мають характер постійних періодичних платежів підприємств, установ, організацій і громадян у державний та місцеві бюджети, державні цільові фонди з визначених об'єктів оподаткування по заздалегідь визначених законодавством ставках.

Податки, збори (обов'язкові платежі) є інструментами держави, що гарантують існування суспільства, а й відповідно, дієвості реалізації нормативно-правових актів щодо розвитку економіки України та забезпечення її економічної й податкової безпеки. За статистичними даними, станом на 01.01.2024 р. доходи до державного бюджету України в частині податкових надходжень становили 56,92 %. А саме: податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості – 15,58 %, податок на доходи фізичних осіб – 8,75 %, податок на прибуток підприємств – 6,83 %, рентна плата та плата за використання інших природних

ресурсів – 5,16 %, внутрішні податки на товари та послуги – 34,50 %, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів – 3,57 %, акцизний податок з ввезених в Україну підакцизних товарів – 2,41 %, ПДВ з вітчизняних товарів (з урахуванням бюджетного відшкодування) – 13,79 %, ПДВ з імпортованих товарів – 14,73 %, податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції – 1,48 %, інші податки та збори – 0,19 % [49]. Широке коло вітчизняних учених та практиків констатують зростання кількості «протиправних діянь, які призводять до ненадходження до бюджету країни значних коштів та їх привласнення злочинними елементами, що загалом створює загрозу й економічній безпеці України» [17, с. 127]. За даними Інституту соціально-економічної трансформації через ухилення від сплати податків держава недоотримує щороку 100 млрд грн [224]. Питання аналізу шляхів несплати податків та протидії цьому явищу не є новим, «потребує постійної уваги науковців і практиків крізь призму своєї продуктивності і доцільності» [98, с. 52], а тому залишається актуальним нині та складною проблемою.

Після суттєвого зниження в 2014 р. з 3069 до 1899 (-38,1 %) наступними роками кількість цих діянь продовжувала знижуватися та в 2022 р. було виявлено 390 зазначених фактів, що на 48,7 % менше, ніж за попередній рік, та в 8 разів, ніж на початку періоду аналізу. Їх частка серед усіх діянь цієї спрямованості скоротилася з 27,6 % до 11,4 %. Однак за офіційними даними стосовно розгляду кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків «у 2023 році щомісяця реєструвалося до 800 кримінальних проваджень, і лише 10 % із них передавалися до суду для подальшого розгляду» [146; 92].

Суспільна небезпека ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) пояснюється, в першу чергу, найважливішим соціальним і економічним їх значенням. Тому необхідно виявити ті функції, які виконують податки, збори (обов'язкові платежі) в нашому суспільстві, з'ясувавши тим самим їх соціально-економічне значення, позаяк у податках безпосередньо реалізується їхнє соціальне призначення як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу доходів держави [100]. Водночас необхідно зазначити, що на практичному рівні оподатковування виконує кілька функцій, у кожній з яких реалізується те чи інше призначення

податків. Взаємодія даних функцій утворює систему. Розглядаючи сучасну систему оподаткування, можна зробити висновок про те, що на даному етапі податки виконують такі основні функції: фіскальну, розподільну (соціальну), контрольну, заохочувальну, регулюючу [238].

Розкриємо визначення сутності поняття «ухилення від сплати податків»: це сукупність матеріальних дій, бухгалтерських операцій, правових актів, шахрайства та прийомів, які використовують платники або треті особи з метою уникнення податку [40, с. 242]. Провідні фахівці ДПС України констатують, що «організація схем ухилення від сплати податку стала частиною української бізнес-культури» [64]. Варто зазначити, що не всі дії економічних суб'єктів щодо зменшення податкового навантаження відбуваються з порушенням закону, існують і легальні методи зниження податкових виплат. З метою зниження обсягів сплати податків використовуються в Україні два шляхи:

– «уникнення від сплати податків» (або ще називають «втеча від сплати податків») через зниження обсягу сплачуваних податків (без порушення законодавства) або шляхом легалізованих дій (використання прогалін, суперечностей у законодавстві);

– ухилення від сплати податків (з порушенням законодавства – податкове шахрайство).

Втеча від податкових платежів – «це штучне заниження податкових зобов'язань до такого рівня, за якого оподаткування досягає найменшої величини» [31, с. 21]. Такий процес відбувається без порушення закону і скерований на податкову оптимізацію, податкове планування, мінімізацію податків. Більш того, на сьогодні бізнес активно користується послугами фахівців-консультантів консалтингових фірм у галузі податкової мінімізації. Окреслимо схеми втечі від податкових платежів:

– «зміщення доходу»: за високої граничної норми податкових платежів платник податку відшукує можливості «змістити дохід» до нижчої норми оподаткування;

– «відкладання податку»: платник намагається відстрочити платіж за допомогою бухгалтерських маніпуляцій (перенесення балансових збитків на наступний період, завищення собівартості виробу через зміну методики її обрахунку, вкладання коштів у благодійну діяльність та ін.) та сплатити податок у момент часу, коли інфляційні процеси в країні вплинуть на зменшення реального обсягу податку порівняно із його номінальною вартістю;

– «податковий арбітраж»: використовується у випадках, коли «різні суб'єкти мають справу з різними нормами податків. Прикладом таких операцій може бути співпраця компанії-резидента і компанії-нерезидента із зони з пільговим оподаткуванням, тобто використання податкових переваг для компаній з офшорних територій. Також можливе проведення цілої низки угод усередині країни, якщо в ній є зони пільгового оподаткування» [31, с. 21].

Отже, зазначені дії підприємницької діяльності в частині втечі від сплати податків не містять юридичних фактів порушення податкового законодавства України. Це легалізовані методи зменшення оподаткування, оскільки «основним джерелом права в Україні є нормативно-правовий акт» [88, с. 11].

Ухилення від сплати податків – це навмисна або ненавмисна дія, яка відтворюється платником податку, що здебільшого відбувається за такими базовими схемами з порушенням податкового законодавства:

– подання завідомо неправдивих даних через заниження доходів, оцінки майна або іншого предмета оподаткування;

– неподання відповідних документів, що потрібні для обрахунку податків;

– неповне надання відповідних документів, що потрібні для розрахунку податків;

– надання недостовірних документів для обчислення податку (приховування доходів, майна та ін.);

– подання недостовірних документів з метою незаконного отримання податкових пільг;

– подання недостовірних документів з метою незаконного отримання преференцій, що суперечить закону;

– приховування інформації щодо втрати підстав для отримання пільг з оподаткування чи неповідомлення про таку;

– неутримування сум податку на доходи фізичних осіб;

– відсутність перерахунків сум податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Основні засади, на яких базується податкове право, містять принцип невідворотності настання юридичної відповідальності в разі порушення податкового законодавства відповідно до закону.

Аналіз Кодексу України про адміністративні правопорушення в межах питання, що досліджується, показав, що адміністративна відповідальність передбачена в таких випадках:

- стаття 163-1. Порушення порядку ведення податкового обліку, надання аудиторських висновків;

- стаття 163-2. Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів);

- стаття 163-3. Невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів;

- стаття 163-4. Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подання відомостей про виплачені доходи;

- стаття 164-1. Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат [74].

Аналіз КК України стосовно питання, що досліджується, показав, що кримінально караними є такі дії:

Стаття 212. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів):

«1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.

2. Ті самі діяння, учинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах» [93].

Кримінальним законодавством передбачено підставу не вважати умисним ухиленням від оподаткування, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за таких умов:

– у разі досягнення «податкового компромісу», що відповідає положенням Податкового кодексу підрозділу 92 «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємства податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу». «Це режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 цього Кодексу. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат, що враховуються у разі визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість» [136];

– «якщо такі діяння пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів, щодо яких особою було подано одноразову (спеціальну) добровільну декларацію та сплачено узгоджену суму збору відповідно до підрозділу 9-4 «Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб» розділу XX ПК

України в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування, якщо такі діяння вчинені до 1 січня 2021 року та пов'язані з придбанням (формуванням джерел придбання), створенням, одержанням, використанням об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування або розпорядженням ними» [93].

Ненавмисні чи необережні дії з ухилення від сплати податку (помилки в разі складання податкової звітності, у разі ведення бухгалтерського обліку тощо) не можуть вважатися ухиленням від оподаткування, бо по суті дії платника податку не мали умислу щодо отримання від них вигоди. Разом із тим відповідно до чинного законодавства він не звільняється від фінансових санкцій. Аналіз ПК України в контексті питання, що досліджується, показав, що сплата штрафу (фінансова відповідальність) не звільняє осіб від інших видів відповідальності (адміністративної чи кримінальної) за умисне ухилення від сплати податків, що відображено у ст. 123 ПК України [136; 40].

Отже, протиправні дії з ухилення від сплати податкового зобов'язання є податковим правопорушенням, що передбачає настання юридичної відповідальності: фінансової, адміністративної чи кримінальної.

Підкреслимо, що ненадання відповідним державним органам контролю інформації щодо своєї присутності та ведення підприємницької діяльності в країні, а відповідно й несплата податкових платежів, не стосується порушень податкового законодавства у сфері ухилення від податків. Це ознаки тіньової економіки, тобто нелегального підприємництва.

Оскільки дедалі більше випадків ухилення від податків відбувається в українському економічному просторі, то цілком доречним було нещодавне рішення ДПС щодо створення у своїй структурі Департаменту податкових розслідувань, діяльність якого безпосередньо пов'язана з дослідженнями схем ухилення від сплати податків.

Аналіз функцій податків доводить, що суспільна небезпека ухилення від сплати податків і зборів як кримінального правопорушення, визначеного в ст. 212

КК України, полягає в тому, що такі діяння ставлять під загрозу саме існування системи оподаткування, перешкоджають плановому надходженню податків до бюджету, необхідних для здійснення повноважень держави, установлюють нерівність між сумлінними платниками податків і порушниками податкового законодавства; порушують принцип соціальної справедливості, оскільки неплатники податків переносять додаткове податкове навантаження на тих, хто справно виконує свої податкові зобов'язання, і в кінцевому рахунку підривається нормальне функціонування економіки. Недоотримання податкових платежів бюджетами різних рівнів призводить до затримок у виплаті заробітної плати, пенсій, дотацій, згортання соціальних програм, наукових досліджень. Зазначені в ст. 212 КК України діяння по суті представляють собою антидержавну діяльність.

Як наголошує С. С. Чернявський, ефективне розслідування кримінальних правопорушень неможливе без раціональної організації цієї діяльності, що передбачає обрання оптимальних методів отримання доказової інформації в межах установлених законом процедур та з урахуванням особливостей слідоутворення. Методика розслідування (або криміналістична методика), з одного боку, є діяльністю правоохоронних органів, з іншого – завершальним розділом науки криміналістики, що містить наукові положення та розроблені на їх основі практичні рекомендації для ефективного її здійснення. Тому розроблення теоретичних засад методики розслідування є необхідною основою вирішення цього важливого для практики завдання [228, с. 274].

Для ефективного розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності зазначає С. С. Трач, доцільно акумулювати систему поглядів, основних думок, наукових ідей щодо вирішення проблем розслідування таких кримінальних правопорушень, аналіз яких дасть базу для розроблення комплексної методики розслідування кримінальних правопорушень зазначеного категорії [212, с. 49].

Розслідування кримінальних правопорушень – специфічна пізнавальна та організаційно-тактична діяльність, сутність якої обумовлена особливостями формування доказової інформації і встановленим законом порядком її одержання.

Протидія злочинності відбувається шляхом виявлення, розслідування та запобігання кримінальним правопорушенням, що охоплюється поняттям криміналістичної діяльності. Наукове криміналістичне пізнання здійснюється через відповідну дослідницьку діяльність, об'єктами якої є злочинна діяльність та діяльність із виявлення, розслідування та запобігання кримінальним правопорушенням. Результатами наукової криміналістичної діяльності є розроблені теоретичні положення, рекомендації з окремих методичних, організаційних або тактичних аспектів практичної криміналістичної діяльності. Значне місце при цьому відводиться науковим розробкам методик розслідування окремих видів та груп кримінальних правопорушень (окремим методикам розслідування кримінальних правопорушень) [165; 77; 7].

У 1967 р. вітчизняний вчений-криміналіст А. М. Колесніченко характеризував методику розслідування як поєднання двох складових теорії та практики, зокрема виділивши принципи науки, що стосуються розроблення загальних положень методики розслідування як розділу криміналістики, і принципи, що стосуються побудови методики розслідування конкретного кримінального правопорушення [76]. У його точці зору, на нашу думку, обґрунтовано виокремлені два важливі положення: по-перше, принципи, що визначають науковий напрям розвитку криміналістичної методики; по-друге, принципи, що визначають практичне спрямування сучасних уявлень та знань про методику розслідування кримінальних правопорушень різних видів.

Водночас, із початку процесу формування методики розслідування окремих видів кримінальних правопорушень відчувалася необхідність надання певної системи узагальнених відомостей про найбільш виразні ознаки кримінального правопорушення або групи правопорушень, що має передувати безпосередньо розробленню комплексів методичних рекомендацій. На різних етапах становлення методики науковці-криміналісти вирішували це питання по-різному [52].

На думку А. Ф. Волобуєва, комплексні методики розслідування почали розроблятися в криміналістиці відносно недавно, коли правоохоронні органи зіткнулися з проблемою організованої злочинності, зокрема в економічній

(підприємницькій) сфері. Практика показала, що, наприклад, заволодіння чужим майном (грошовими коштами) закономірно пов'язане з учиненням таких злочинів, як підробка документів, фіктивне підприємництво, спотворення комп'ютерної інформації, легалізація (відмивання) майна, здобутого злочинним шляхом, і деяких інших. У різному поєднанні ці злочини утворювали такі злочинні технології збагачення, які використовувалися організованими групами осіб [22, с. 53].

Як зазначає С. С. Чернявський, криміналістична методика розслідування певного виду або підвиду кримінальних правопорушень і є, по суті, сукупністю методів розслідування. Водночас кожний метод розслідування має свою структуру, а саме повинен складатися з понятійного апарату, що виражає сутність методу і дає змогу відрізнити його від інших; спеціальних засобів (інструментів), що забезпечують виконання правил, які приписуються цим методом; технології методу, тобто системи операцій, належне виконання котрих гарантує успішне вирішення відповідних завдань; описання методу (правил), що дозволяє використовувати метод широкому колу користувачів [227].

Виходячи із цього, можна констатувати, що методика розслідування – це певні правила діяльності органів досудового розслідування, належне виконання яких при дотриманні вимог закону сприяє вирішенню завдань кримінального провадження. На переконання В. П. Бахіна, взаємозв'язок слідчої практики з криміналістичною методикою відбувається з огляду на такі ключові положення: дані слідчої практики є основою для пізнання закономірностей злочинної діяльності, форм її вияву, а також досвіду розкриття й розслідування кримінальних правопорушень; потреби слідчої практики визначають завдання щодо розроблення та вдосконалення спеціальних методик; методичні рекомендації проходять перевірку практикою та дістають підтвердження своєї ефективності або неповноти та необґрунтованості; нові засоби та прийоми, які застосовують на практиці, набувають характеру методологічних засад унаслідок їх наукового аналізу й узагальнення (наприклад, потреба в проведенні деяких видів судових експертиз до початку кримінального провадження знайшла оцінку в науці та стала предметом законодавчого розв'язання в декількох проєктах нормативних документів) [8].

Набуття чинності КПК України 2012 р. [97] поставило перед кримінальною процесуальною доктриною нові завдання, що пов'язано з теоретичним та прикладним переосмисленням ідеології застосування нових концептуальних новел і процесуальних інститутів кримінального процесуального законодавства. У цьому напрямі діяльності положення КПК України змушують по-новому розглядати окремі питання, які б здавалось на сьогодні є достатньо дослідженими в процесуальній науці. Зазначене стосується й застосування міжнародних правових стандартів та урахування практики Європейського суду з прав людини у кримінальному процесі України, а також правозастосовної діяльності правоохоронних органів і суду [216, с. 6–7].

Загалом, наприклад, В. П. Бахін пропонує виділити загальний метод розслідування злочинів, який має загальне значення для розроблення методик усіх видів [7]. В. І. Белецький пише про необхідність розроблення базової методики розслідування злочинів як універсальної теоретичної основи для формування методик розслідування окремих видів злочинів, що також схоже на ідею загального методу розслідування [10]. Подібну ідею формування базової методики розслідування злочинів запропонували В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель, визначивши її як систему наукових положень і розроблених на їх основі рекомендацій щодо розслідування декількох видів злочинів, об'єднаних в єдиний предмет вивчення з урахуванням кримінально-правових та криміналістичних передумов [164, с. 33].

У наведених дослідженнях автори, на наш погляд, намагаються створити різні варіанти загального методу розслідування кримінальних правопорушень, що спірно. Аналізуючи їхні точки зору, доходимо висновку, що загальний метод розслідування або базова методика, не має практичної перспективи через свою спільність рекомендацій з розслідування кримінальних правопорушень, бо якщо вони мають загальний характер, то щодо розслідування конкретних видів кримінальних правопорушень буде незрозуміло, як застосовувати слідчому дану методику, наприклад, щодо розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків.

Варто погодитися з В. В. Тіщенком та В. П. Бахіним щодо неможливості визначення єдиної структури методики розслідування злочинів та стосовно того, що через криміналістичну методику реалізується криміналістична техніка та криміналістична тактика [89, с. 235; 207, с. 39].

Однак, як зазначає О. А. Марущак, криміналістична методика є засобом практичної реалізації не лише положень криміналістичної техніки і криміналістичної тактики, а і криміналістичної теорії. Її положення не можуть бути практично реалізовані інакше як через криміналістичну методику розслідування окремих видів злочинів. Криміналістична методика є об'єднуючою складовою всієї криміналістичної системи. Шляхом використання криміналістичної методики практичну реалізацію отримують криміналістична теорія, криміналістична техніка та криміналістична тактика. Структурні елементи методики розслідування щодо всієї сукупності злочинів можуть бути визначені лише у самому загальному вигляді. Щодо конкретних ситуацій досудового розслідування з урахуванням певного виду злочину елементи криміналістичної методики мають визначатися більш детально. Криміналістична методика в загальному вигляді може включати теоретичний (криміналістична теорія), технічний (криміналістична техніка) та тактичний (криміналістична тактика) структурні елементи, зміст яких буде різним з огляду на конкретну ситуацію досудового розслідування певного виду злочину [116, с. 123].

Не вдаючись до наукових дискусій, а підтримуючи науковців, зауважимо, що в комплексній криміналістичній методиці розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності варто виокремити такі структурні елементи:

- 1) криміналістичну характеристику кримінального правопорушення (відомості про спосіб підготовки, учинення, приховування; обстановку вчинення, слідову картину та особу злочинця);
- 2) типові слідчі ситуації, версії початкового та наступного етапу розслідування й алгоритми їх розв'язання;

3) особливості організації й тактики проведення комплексу процесуальних дій;

4) використання спеціальних знань під час призначення та проведення окремих видів судових експертиз [213].

Варто наголосити, що ухилення від сплати платежів до бюджетів – поширене явище в сучасному світі. Несплата податків може спричинити серйозні фінансові втрати для держави та порушити принципи справедливості в оподаткуванні. Розслідування злочинів, пов'язаних з несплатою податків, є важливою складовою боротьби з економічними злочинами та забезпеченням фінансової стабільності держави. Знання та застосування міжнародного досвіду можуть допомогти країнам удосконалити свої методи розслідувань, виявлення порушників та покарання винних [37, с. 216].

Кожна країна може пристосувати загальні принципи до своїх конкретних потреб та правових рамок. Важливо розуміти, що боротьба з такими злочинами потребує співпраці між країнами та постійного вдосконалення стратегій і методів. У розвинутих країнах (США, Канада, Велика Британія) фінансові розслідування становлять окрему сферу знань і практики з використання економічних знань стосовно протидії злочинності, що має фінансову складову.

Кримінальний процес у кожній країні є досить складною системою, що складається з багатьох різноманітних «механізмів» і «елементів». Тому якщо проаналізувати процесуальний порядок розслідування та подальшого розгляду справ про кримінальні правопорушення у певній державі в конкретний історичний період, можна виявити, що він у більшості аспектів суттєво відрізняється від аналогічних процедур в інших країнах. Більш того, часто він також буде відрізнятися від тих процесуальних порядків, які існували в тій же державі на різних етапах її розвитку. У результаті цього виникає вражаюче різноманіття кримінальних процесуальних систем, яке можна спостерігати, якщо говорити умовно, «по вертикалі» (в часі) та «по горизонталі» (в просторі) [104, с. 40].

Як зазначає Є. А. Старинець, «... на даний момент ринкова економіка України перебуває в стані поступового розвитку і динаміки, і саме іноземний досвід

дозволить нам прийти до більш ефективного регулювання питань, пов'язаних з ухиленням від сплати платежів до бюджетів України». Важливе місце в системі протидії ухиленню від сплати платежів до бюджетів займають різні види юридичної відповідальності – податкова, адміністративна і кримінальна. З урахуванням досвіду зарубіжних держав різних правових систем, багато з питань регулювання кримінальної відповідальності припадають на т. зв. «бланкетне кримінальне право», що визнається будь-якою галуззю права. Більшість інститутів кримінальної відповідальності у сфері податків і зборів орієнтовані саме на фінансове право [195, с. 74].

Як зазначив відомий англійський фахівець з боротьби з відмиванням грошей Дж. Робінсон, економічний стимул є головною рушійною силою здійснення значної кількості злочинів. Уміючи працювати з фінансовими слідами злочину, правоохоронні органи отримують додаткові інструменти в боротьбі зі злочинністю. Цей постулат використовують під час формування системи правоохоронних органів розвинених країн [226, с. 97].

Досвід США щодо розслідування злочинів, пов'язаних з несплатою податків, може служити прикладом для інших країн у впровадженні ефективних стратегій боротьби з цим явищем.

У США діяльність правоохоронних органів максимально наближена до фінансової сфери. Так Міністерство фінансів США (Department of the Treasury), крім типових для фінансових відомств завдань, наділене функціями щодо боротьби з фінансовими злочинами та фінансуванням тероризму [37].

Серед усіх органів, які в США залучені до фінансових розслідувань, особливу увагу привертає Управління по боротьбі з фінансовими злочинами (Financial Crimes Enforcement Network, FinCEN). Сьогодні FinCEN є інформаційно-аналітичним центром, який збирає, обробляє, аналізує та класифікує фінансову інформацію, а потім передає її компетентним органам. FinCEN має розгалужені джерела інформації, що дає змогу ефективно аналізувати значний масив інформації. Зокрема, Управління має доступ до інформації Агентства національної безпеки (АНБ), що має важливе значення для продуктивних фінансових

розслідувань, адже АНБ може перехоплювати інформацію, що передається цифровими засобами в США та за їх межами. У 1992 р. FinCEN уклало угоду з Tracfin – Комітетом з обробки розвідувальної інформації та боротьби з нелегальними мережами фінансових установ, створеним при Міністерстві фінансів Франції. Потім FinCEN підписало угоду з Національним управлінням кримінальної інформації Великої Британії (National Criminal Intelligence Network, NCIN), австралійською організацією AUSTRAC та іншими аналогічними структурами розвинених країн [37].

З 1991 р. в FinCEN діє комп'ютерна база даних про підозрілі рахунки (Suspect Account Records, SAR/FinCEN). Крім того, FinCEN має доступ до іншої електронної бази даних митної служби Мінфіну США (Treasury Enforcement Communications System, TECS II), яка дає повну картину про фінансове становище осіб.

За оцінкою іноземних експертів, FinCEN – це найбільша з усіх існуючих баз даних, здатна за короткий строк обробити й проаналізувати значні обсяги інформації, що є надзвичайно важливим для фінансових розслідувань.

Розслідування податкових злочинів у США є прикладом комплексного підходу, що включає спеціалізовані органи, технології, міжнародну співпрацю та публічну освіту. Ці практики можуть бути корисними для інших країн у вдосконаленні своєї системи боротьби з несплатою податків і податковими злочинами.

У Великій Британії та Італії також створено спеціалізовані правоохоронні органи з протидії сучасній організованій злочинності. В Італії повноваження з проведення розслідувань фінансових злочинів, включаючи податкові злочини, передані Фінансовій гвардії (Guardia di Finanza), яка може проводити такі розслідування як незалежно, так і під керівництвом генерального прокурора. Фінансова гвардія також може проводити цивільно-податкові розслідування та перевірки в межах своїх адміністративних повноважень [37].

У Великій Британії в результаті реформи правоохоронних органів у квітні 2006 р. було сформовано спеціалізований правоохоронний орган з функціями контролю за фінансовими установами – Службу з протидії організованій

злочинності (Serious Organised Crime Agency, SOCA). У структурі SOCA наявні підрозділи фінансової розвідки (Financial Intelligence Unit, FIU), що відповідають за збір з фінансових установ звітів щодо сумнівних операцій, аналіз цих даних та їх надання оперативним підрозділам. Як зазначено на сайті SOCA [37].

У розвинених країнах набула популярності практика використання фінансових розслідувань у межах діяльності суб'єктів господарювання. Зокрема, послуга «фінансове розслідування» є досить затребуваною у сфері консалтингу. У багатьох консалтингових та аудиторських компаніях створено спеціалізовані підрозділи, т. зв. групи форензик (forensic), що займаються фінансовими розслідуваннями за напрямками: судовий облік (forensic accounting); аудит шахрайства (fraud audit) та ризик-менеджмент у сфері шахрайства (fraud risk management); пошук і повернення активів (asset tracking and recovery); виявлення та запобігання легалізації злочинних доходів (money laundering detection and prevention).

На практиці найбільше уваги приділяють фінансовим розслідуванням шахрайства. Аудит шахрайства в розвинених країнах сьогодні є самостійною сферою ринку консультаційних послуг, що спрямовується на проведення досліджень, які передбачають виявлення та фіксацію фактів корпоративного шахрайства, а також запобігання йому. Загальновизнаної методики щодо виявлення, фіксації та запобігання цьому типу протиправних дій нині не існує, хоча в розвинених країнах він має тривалу історію розвитку та ґрунтовну науково-методичну базу.

Існує також Міжнародна асоціація сертифікованих спеціалістів із виявлення, розслідування та запобігання корпоративному шахрайству (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE). Ця асоціація є провідною організацією у світі, що регламентує та спрямовує означений вид діяльності. Організаційно ACFE є глобальною професійною спільнотою, що налічує понад 40 тис. членів у 125 країнах світу, об'єднаних у 103 національні філії та представництва. Ця організація має на меті зменшення сфери впливу й розвитку корпоративного шахрайства та

іншої економічної злочинності, а також допомога у виявленні та попередженні зазначених протиправних дій [226, с. 154].

У розвинених країнах спеціалісти груп форензик або фінансових розслідувань досить активно долучаються до допомоги правоохоронним органам під час дослідження та розслідування найбільш витончених фінансових схем, що використовувалися у вчиненні окремих злочинів. Безпосередньо фахівці цих груп, як правило, є колишніми працівниками правоохоронних органів [105].

Без активної участі в процесі протидії відмиванню грошей правоохоронних установ держав, де вчинено первинний злочин, установити, заморозити й конфіскувати злочинні активи буде проблематично [29, с. 250].

Взаємодія з компетентними органами іноземних держав з питань надання правової допомоги в кримінальних провадженнях, зокрема пов'язаних з поверненням викрадених активів, здійснюється на підставі багатосторонніх і двосторонніх міжнародних договорів України або на основі принципу взаємності.

У разі, коли можливим є застосування Конвенції ООН проти корупції (UNCAC), запитувана країна зобов'язана повернути конфісковане майно запитуючій країні у випадках привласнення державних коштів або відмивання таких коштів або коли країна, яка запрошує, обґрунтовано доводить своє право власності на таке майно, яке існувало раніше.

У ст. 13 Конвенції про відмивання, пошук, арешт і конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом від 8 листопада 1990 р. (Страсбург), передбачено, що сторона, яка отримала клопотання про конфіскацію засобів або доходів, розміщених на її території, забезпечує виконання постанови, ухвалено судом сторони, яка запитує про конфіскацію таких засобів чи доходів, або передає це клопотання своїм компетентним органам з метою отримання постанови про конфіскацію та в разі одержання такої постанови виконує її [81].

З метою управління арештованим майном у деяких іноземних державах створено спеціалізовані органи, схожі на українське агентство, наприклад, англійський SOCA, чеський UOKFK, французький AGRASC та ін. Іноді цим

займаються підрозділи в межах звичайних органів (US Marshals Service в межах Department of Justice) [195, с. 154].

Підбиваючи підсумки, слід зауважити, що розслідування злочинів, пов'язаних з несплатою податків, є складним завданням для багатьох країн. Несплата податків може спричинити серйозні фінансові втрати для держави та порушити принципи справедливості в оподаткуванні. Для подолання негативних явищ під час розслідування протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), варто відзначити:

створення спеціалізованих підрозділів: багато країн створюють спеціальні органи, такі як національні податкові служби або спеціальні податкові поліції, які спеціалізуються на розслідуванні податкових злочинів;

країни активно впроваджують автоматичний обмін податкової інформації (Automatic Exchange of Information – AEOI), що дозволяє автоматично обмінюватися фінансовою інформацією між учасниками, яка стосується громадян і резидентів країн-партнерів. Для ефективного розслідування злочинів, пов'язаних з несплатою податків, держави часто співпрацюють між собою і обмінюються інформацією щодо податкових зобов'язань і фінансових даних підприємств і осіб;

законодавство та стандарти: країни працюють над удосконаленням свого законодавства з питань податків і боротьби з ухиленням від сплати податків. Вони також приєднуються до міжнародних стандартів, таких як Спільна звітність стандарту (Common Reporting Standard – CRS), розробленого Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), для обміну інформацією;

амністія для декларування: деякі країни впроваджують програми амністії, які надають можливість особам декларувати недеklarований дохід без кримінальних наслідків. Це допомагає залучити до оподаткування раніше недеklarовані активи;

застосування технологій: розслідування злочинів, пов'язаних з несплатою податків, стають дедалі більш технологічно орієнтованими. Використання технологій зі штучним інтелектом допомагає аналізувати великі обсяги даних, виявляти закономірності та знаходити ознаки податкового шахрайства;

офшорні зони: розслідування несплати податків часто включають виявлення користувачів офшорних зон та нелегальних фінансових схем, спрямованих на уникнення оподаткування;

просвіта та освіта: освіченість громадськості та бізнес-спільноти щодо важливості платежів податків є критично важливою. Просвітницькі кампанії можуть допомогти усвідомити громадянам наслідки несплати податків і відзначити ефективність їх сплати;

штрафи та невідворотність відповідальності: ефективні штрафи та невідворотність відповідальності за ухилення від сплати податків можуть виконувати превентивну роль та посилати сильний сигнал щодо неприйнятності таких дій [37, с. 219].

Зважаючи на міжнародний контекст, країни можуть взаємодіяти через міжнародні організації, такі як Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), Європейський союз (ЄС) та інші, для обміну найкращими практиками та розробки спільних стратегій боротьби з несплатою податків.

Ці аспекти представляють лише загальний огляд міжнародного досвіду в розслідуванні злочинів, пов'язаних з несплатою податків. Кожна країна може пристосувати ці принципи до своїх конкретних потреб та правових рамок. Важливо розуміти, що боротьба з такими злочинами потребує співпраці між країнами та постійного вдосконалення стратегій і методів.

Труднощі в кримінальному провадженні, спричинені специфічним технологічним механізмом економічних злочинів, посилюються недостатністю криміналістичних розробок і заснованих на них практичних рекомендацій методичного характеру, зокрема щодо ухилення від сплати податків. Тому існує нагальна потреба у «видовій» методиці розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, у якій би були враховані зв'язки, що формують певну злочинну технологію у сфері оподаткування.

На нашу думку, криміналістична методика досудового розслідування ухилення від сплати податків – це науковий продукт та практичний інструментарій системи відомостей про кримінальну протиправну діяльність, що містить побудову

описової моделі й розроблених на її основі рекомендацій щодо досудового розслідування навмисних або ненавмисних дій порушень податкового законодавства платником податку, предмет якої обумовлений криміналістичною характеристикою, зміст визначають пошуково-пізнавальні процеси, що впливають із тактичних завдань, а спрямованість і послідовність проведення процесуальних дій залежить від ситуацій на початку розслідування.

Таке визначення підтримала більшість опитаних (89 % детективів та 82 % прокурорів) й наголосила, що досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків зумовлює складнощі й потребує наукового супроводження (69 % детективів та 65 % прокурорів) (додаток Б).

Аналіз найпоширеніших схем ухилення від оподаткування свідчить про те, що проблема несплати податків є актуальною не лише для України, а й для багатьох інших країн. Щоб повністю зрозуміти цю проблему, необхідно розглядати її з трьох основних аспектів: мотиви протиправної поведінки споживачів або підприємств; діяльність Державної податкової служби, яка відповідає за контроль за справлянням податків; а також державну політику, що має на меті створення ефективної системи оподаткування та правового середовища, яке дозволить активно протидіяти ухиленню від сплати податків. Щодо посилення відповідальності вважаємо, що першочергово слід зосередитися на фінансовій відповідальності, адже підвищення розмірів штрафів і пені не лише посилить відповідальність платників податків, але й збільшить надходження до державного бюджету. Також доцільно внести зміни до законодавства, щоб установити адміністративну чи кримінальну відповідальність у контексті боротьби з новими схемами незаконного ухилення від оподаткування. Дослідження міжнародного досвіду у боротьбі з ухиленням від сплати податків та можливість адаптації цього досвіду до українського правового поля потребують подальшого наукового аналізу.

Процесами ухилення від сплати податків є:

а) приховування доходів від формально законних фінансово господарських операцій, але здійснюваних нелегально, тобто поза податкового контролю (до цієї

групи включається також діяльність господарюючих суб'єктів, які взагалі не перебувають на обліку в податкових органах і повністю ховаються від оподаткування);

б) легалізація майна, отриманого від злочинної діяльності, що характеризується приховуванням від державного контролю значних сум (одна зі складових тіньової економіки) і поповнюють фінансово економічну базу загальнокримінальної та організованої злочинності. Друга – приховування доходів від формально законних фінансово господарських операцій, але здійснюваних нелегально.

1.2. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків

Першим й основним структурним елементом інформаційно-пізнавальної моделі будь-якої криміналістичної методики, серцевиною її ретроспективного рівня є криміналістична характеристика кримінального правопорушення.

У питаннях методики виключно важливе значення для розслідування мають знання: про способи вчинення; про умови, у яких вони вчиняються, й особливості обстановки; про особливості безпосереднього об'єкта посягання; про особливості суб'єкта і суб'єктивної сторони; про зв'язок окремого злочину з іншими злочинами й діями, що не тягнуть кримінального покарання; про взаємозв'язки між названими групами обставин. Для позначення таких відомостей у структурі окремої методики розслідування О. Н. Колесніченко використав поняття «загальна криміналістична характеристика виду злочинів» й сформулював її поняття як системи відомостей (інформації) про криміналістично значущі ознаки злочинів певного виду, яка відображає закономірні зв'язки між ними і сприяє побудові й перевірці слідчих версій у розслідуванні конкретних злочинів [76; 78]. У такий спосіб поняття криміналістичної характеристики злочинів сформувалося в межах методики розслідування злочинів окремих видів і розглядалося як інформаційна модель злочинів певного виду (групи). Ця інформаційна модель призначалася для

використання при розслідуванні конкретних злочинів конкретного виду. Тому криміналістичну характеристику почали використовувати як перший елемент кожної окремої методики розслідування, як її інформаційна основа. До того часу – приблизно до 70-х років ХХ ст. – цю функцію виконував перелік обставин, що підлягали доказуванню в справах про злочини певного виду [23, с. 46].

Пізніше В. А. Журавель такий структурний елемент характеризував як сукупність відомостей про такі загальні, типові ознаки, обставини та інші характерні риси певного виду (групи) злочинних діянь, що мають важливе організаційне і тактичне значення для розкриття цього виду (групи) злочинів [51, с. 74]; В. Ю. Шепітько – як «... система відомостей про кримінально значущі ознаки злочинів певного виду, яка відображає закономірні зв'язки між ними і слугує для побудови та перевірки слідчих версій у розслідуванні злочинів. Її метою є оптимізація процесу розкриття і розслідування злочину» [125, с. 182]; М. В. Салтевський – як «... інформаційна модель, що являє собою якісно-кількісну систему опису типових ознак конкретного виду (групи) злочинів, а також видова модель, яка дозволяє прогнозувати, будувати найбільш обґрунтовані версії щодо обставин конкретної події (особи, способу вчинення злочину, засобів злочину та іншого)» [166, с. 151].

Водночас криміналістична характеристика, як стверджує В. В. Лисенко, - це певною мірою прогноз визначення найбільш ефективних засобів виявлення (розкриття) та розслідування злочинів [100]. Натомість М. І. Скригонюк наголошує на систематизованому комплексі наукових положень, рекомендацій, прийомів, методів щодо ефективного розкриття і розслідування певних злочинів, утворений з урахуванням притаманних їм кримінально-правових ознак та процесуальних, організаційно-управлінських, психологічних особливостей [171, с. 252].

Незважаючи на різні думки науковців, у поглядах учених-криміналістів простежується одна мета – сформулювати об'єктивне уявлення про кримінальне правопорушення, указати ті його риси, що є відправними для методики розслідування. Крім цього переважна більшість авторів єдина в тому, що криміналістична характеристика кримінальних правопорушень це: (а) сукупність

даних (відомостей), інформація про кримінальні правопорушення, які характеризуються, і певні, пов'язані із ними явища, (б) сукупність (система) ознак властивостей, слідів, взаємозв'язків, (в) інформація, що має криміналістичне значення, (г) характеристика конкретного, реального кримінального правопорушення і наукова абстракція двох рівнів, яка виділяє типові ознаки певних категорій кримінальних правопорушень (видів і груп) і кримінальних правопорушень взагалі, (д) важливий елемент окремої методики [211, с. 55].

На підставі аналізу й узагальнення різних методологічних підходів до визначення вихідних засад побудови системи окремої методики розслідування переважна більшість науковців схиляється до думки, що основою побудови окремих методик є криміналістична характеристика кримінальних правопорушень (В. П. Бахін, О. М. Колесніченко, М. В. Салтевський), яку, відповідно до предмета дослідження, слід визначити як систему даних про праксеологічно значущі ознаки кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України, яка у вигляді взаємозв'язаних структурних елементів несе в собі узагальнену інформацію про нього, сприяючи захисту особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, а також забезпечуючи економічну, фінансову та податкову безпеку держави.

Визначення поняття криміналістичної характеристики відіграє важливу роль у науці, а розроблення його понятійного апарату є принциповим і важливим питанням. Це пояснюється різними факторами. Зокрема, перспективою побудови сталих кореляційних зв'язків між її елементами, можливістю висувати певні версії за їх допомогою, під час досудового розслідування планувати проведення різних СРД, НСРД та ЗЗКП тощо.

Грунтовне дослідження криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, з урахуванням актуальної слідчої, експертної та судової практики, надає змогу проаналізувати вихідні положення початкового та наступного етапів досудового розслідування з метою виконання завдань кримінального провадження, передбачених ст. 2 КПК [97]. Криміналістичні рекомендації є важливим інструментарієм суб'єктів сторони обвинувачення, що залучені до кримінального

провадження, – своєрідним алгоритмом дій у типових слідчих ситуаціях [90, с. 570].

Перед працівниками органів досудового розслідування постійно виникає необхідність звернення до того чи іншого елемента криміналістичної характеристики з метою уточнення своїх дій або ж прогнозування дій правопорушника для постановки правильних питань під час проведення експертизи або ж у процесі спілкування з фахівцем у певній галузі – у кожному випадку він неодноразово звертається до кількісних і якісних компонентів криміналістичної характеристики.

Підсумовуючі зазначені вище погляди науковців на проблему криміналістичної характеристики, можна дійти висновку про спільною рисою в усіх вищенаведених визначеннях є те, що криміналістична характеристика є сукупністю відомостей про кримінальне правопорушення і при правильному її застосуванні дає відповідь на питання механізму вчинення кримінального протиправного діяння.

Змістом криміналістичної характеристики є відомості про злочинну діяльність, що містять побудову описової моделі та встановлення зв'язків між її елементами. З урахуванням таких складових можливе формування криміналістичної методики досудового розслідування ухилення від сплати податків як продукту наукового аналізу, з одного боку, і практичного інструментарію у вигляді конкретних програм (алгоритмів) досудового розслідування – з іншого, що включає: криміналістичну характеристику; обставини, що підлягають установленню в кримінальних провадженнях щодо таких кримінальних правопорушень; типові слідчі ситуації та версії розслідування; проведення процесуальних дій під час розслідування.

Елементами криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків є:

- 1) предмет злочинного (кримінального протиправного) посягання;
- 2) способи підготовки, учинення та приховування;
- 3) слідова картина;

4) відомості про осіб, які вчинили кримінальне правопорушення передбачене ст. 212 КК України та злочинні групи.

На нашу думку, указані чотири елементи найбільш точно розкривають зміст криміналістичної характеристики в процесі розроблення методики досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків; дають змогу насамперед слідчому встановити всі обставини вчинення протиправних дій, виявити особу злочинця та його співучасників, належними чином провести розслідування і, як наслідок, притягнути винного до відповідальності.

1.2.1. Предмет злочинного посягання.

Особливості кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності визначаються способом і умовами їх учинення, особистістю злочинця та іншими складовими механізми кримінального правопорушення. Це знаходить відображення в криміналістичних характеристиках різних видів (груп) таких правопорушень. Як зазначає А. Ф. Волобуєв, «... предмет злочинів у сфері економіки визначає не лише багаторазове зростання матеріальної шкоди від таких злочинів, а й обумовлює їх підвищену організованість, специфічні способи підготовки, вчинення і приховання, їх сліди, а також форми і засоби протидії правоохоронним органам. Ці чинники ускладнюють розслідування розкрадань, учинених з використанням фінансово-господарських механізмів, у порівнянні зі «звичайними» таємними чи відкритими формами заволодіння чужим майном» [25].

Ефективність процесів господарської діяльності та розвиток окремих її галузей тісно пов'язані з використанням насамперед грошових коштів, різноманітних матеріалів, конструкцій, техніки тощо, оскільки саме вони становлять «кістяк» усіх внутрішніх і зовнішніх процесів діяльності підприємств, установ чи організацій. Результати дослідження підтверджують, що найчастіше предметом кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності були податки (обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України), збори (обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників

зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій), кредити (кошти та матеріальні цінності, які надаються кредитором у користування позичальнику на визначений строк та під відсотки), паливно-мастильні й будівельні матеріали та обладнання (58,5 %), а також грошові кошти (42,3 %) у національній (грошові знаки грошової одиниці України – гривні у вигляді банкнот, монет, зокрема обігових, пам'ятних та ювілейних монет, і в інших формах, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території України, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу) та іноземній (грошові знаки грошових одиниць іноземних держав у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави або групи іноземних держав, а також вилучені або такі, що вилучаються з обігу, але підлягають обміну на грошові знаки, що перебувають в обігу) валюті у готівковій та безготівковій формах (кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, виражені у гривні, або у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових (клірингових) одиницях (зокрема, у спеціальних правах запозичення), що належать до виплати в іноземній валюті у тому числі електронні гроші, номіновані у гривні чи іншу іноземну валюту [138; 212]).

Відповідно до ст. 212 КК України, предметом злочинного посягання є податки, збори (обов'язкові платежі), які входять у систему оподаткування, введені у встановленому законом порядку [93; 127]. Водночас, як зазначає Є. А. Старинець, предметом ст. 212 КК України є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у виді податків, зборів (обов'язкових платежів), які мають входити до системи оподаткування і бути введеними в установленому законом порядку, при чому об'єкт оподаткування, суб'єктивний обов'язок платника зі сплати податку та механізм справляння мають бути чітко регламентовані податковим законодавством [195].

У ст. 6 ПК України зазначено: «Податком є обов'язковий, безумовний платіж

до відповідного бюджету, що стягується з платників податку, відповідно до ПК. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що стягується з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України» [136; 170; 128].

У пп. 12.3.2 п. 12.3.3 ст. 12 ПК України визначено, що при прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються обов'язкові елементи оподаткування відповідно до ст. 7 того ж Кодексу. Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів надсилається у 10-денний строк з дня оприлюднення до органу ДПС, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів; п. 44.1 ст. 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [136].

Згідно з теорією фінансів усі податки поділяються на прямі та непрямі залежно від механізму стягнення. Прямі податки є частиною доходу або плати, які є об'єктом оподаткування (наприклад, податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб) і сплачуються платником за рахунок власних ресурсів. Непрямі податки є своєрідною надбавкою до сформованої бази оподаткування (ПДВ, акцизний податок) і сплачуються платниками податків за рахунок коштів, отриманих від безпосередніх споживачів товарів (робіт, послуг). Тобто платники податків є транзитною ланкою в нарахуванні та сплаті непрямих податків. Водночас значна частина порушень податкового законодавства відбувається саме при сплаті непрямих податків (наприклад, неповна та несвоєчасна сплата

нарахованого податку, стягнутого зі споживачів; здійснення операцій з оподатковуваними та неоподатковуваними товарами) [30].

Ураховуючи норми ч. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [142], будь-який документ щодо ідентифікованого товару (послуги) має силу первинного документа лише в разі фактичного здійснення господарської операції, що у свою чергу має підтверджуватися також і реальним джерелом походження (виробництва) певної послуги/товару.

Отже, будь-які документи (у тому числі договори, накладні, акти виконаних робіт, рахунки-фактури тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку, навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

Відповідно до ст. 3 ГК України [33], під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями. Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку (ст. 42 ГК України).

Згідно з Національним класифікатором України (ДК 009:2010), прийнятим наказом Держспоживстандарту України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. №457 із змінами та доповненнями (далі – класифікатор ДК 009:2010), економічна діяльність – це процес виробництва продукції (товарів та послуг), який здійснюється з використанням певних ресурсів: сировини, матеріалів, устаткування, робочої сили, технологічних процесів тощо.

Економічна діяльність характеризується витратами на виробництво, процесом виробництва та випуском продукції. При цьому основний вид економічної діяльності – це вид діяльності статистичної одиниці, на який припадає найбільший внесок у валову додану вартість (або визначений інший критерій). При цьому вибір показника для визначення основного виду діяльності, як правило, не впливає на результат.

Оформлення договірних відносин між суб'єктами господарювання регламентується ЦК України. Статтями 626, 629 ЦК України передбачено, що договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. При цьому договір є обов'язковим для виконання сторонами [225].

Відповідно до п. 44.1 ст. 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту [136]. Тобто підставою для ведення бухгалтерського та податкового обліку господарських операцій та надання юридичної сили і доказовості є первинні документи, що повинні бути складені відповідно до вимог чинного законодавства та не порушувати публічний порядок, установлений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Згідно з п. 2 ст. 3 Закону України № 996, «... фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції» [142].

Відповідно до п. 198.1 ст. 198 ПК України, право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає в разі здійснення операцій, зокрема з: придбання або виготовлення товарів (також і в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг; придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, також і при їх ввезенні на митну територію України (зокрема у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності) [136].

Наприклад, *ОСОБА_5*, займаючи посаду директора ПП «Чеське», яка пов'язана з виконанням організаційно-розпорядчих та адміністративно-господарських функцій (обов'язків), як службова особа підприємства відповідає за фінансово-господарську діяльність ПП «Чеське», правильність ведення бухгалтерського і податкового обліку, правильність нарахування та своєчасну сплату податків, зборів та обов'язкових платежів, так як це передбачено законодавством України. Протягом липня-вересня 2018 року, *ОСОБА_5* перебуваючи в офісному приміщенні ПП «Чеське» за адресою: Одеська область, Березівський район, с. Демидово, вул. Центральна, 75, будучи директором ПП «Чеське», маючи злочинний намір та корисливу мету, спрямовану на ухилення від сплати податків, розуміючи незаконність своїх дій, в порушення вимог п. 198.1, п. 198.2, ст. 198 Податкового кодексу України включив до складу податкового кредиту з ПДВ суми коштів по неіснуючих фінансово-господарських операціях з ТОВ «Березівський елеватор», що призвело до заниження ПДВ у звітні (податкові) періоди серпня 2018 року на суму 1101099 грн., вересня 2018 р. на суму 360412 грн.

Загальна сума заниження директором ПП «Чеське» *ОСОБА_5* податків, зборів, які фактично не надійшли до Державного бюджету, у загальній сумі складає 1461511 грн., що є значним розміром, тому що в 1000 разів перевищує встановлений законом неоподаткований мінімум доходів громадян. Шкода, заподіяна державі у вигляді несплати ПДВ у сумі 1461511 грн., відшкодована *ОСОБА_5* у повному обсязі до винесення повідомлення про підозру та притягнення його до кримінальної відповідальності, що підтверджується платіжним

дорученням, таким чином, відповідно до ст. 44, ч. 4 ст. 212 КК України ОСОБА_5 підлягає звільненню від кримінальної відповідальності у зв'язку зі сплатою податків, зборів, обов'язкових платежів до повідомлення про підозру та притягнення до кримінальної відповідальності [189].

Згідно із п. 198.3 ст. 198 ПК України, податковий кредит звітного періоду визначається, виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до ст. 39 цього кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 цього кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (також і при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), також і при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку [136].

Відповідно до п. 198.6 ст. 198 ПК України не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами).

Згідно п. 198.1, п. 198.6 ст. 198 ПК України для включення сум ПДВ до податкового кредиту, треба здійснити операції з придбання товарів та мати належним чином оформлені податкові накладні, видані платником ПДВ.

Так *ОСОБА_4, перебуваючи на посаді директора приватного підприємства «Конкурент 2010» (код ЄДРПОУ 36897366, юридична адреса: м. Хмельницький, вул. Толбухіна,4), будучи службовою особою, відповідальною за фінансово-господарську діяльність підприємства, діючи умисно, в порушення вимог п. 188.1 ст. 188, абз. «а» п. 192.1.1 п. 192.1 ст. 192, п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу*

України №2755-VI від 02.12.2010 року, у період з 01.01.2014 року по 30.06.2017 року, шляхом невключення до складу доходів підприємства та податкових зобов'язань з ПДВ вартості тари по операціях з продажу товарів (пива пляшкового) кінцевим споживачам, а також неправомірного коригування (зменшення) зобов'язань з ПДВ, умисно ухилився від сплати до бюджету ПДВ у сумі 1248374 грн, чим завдав державі збитки у значних розмірах [190].

Визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричинити реальні зміни майнового стану платника податків. Зміст господарської операції може встановлюватися з урахуванням змісту цивільно-правових чи господарсько-правових зобов'язань сторін, але не вичерпується останнім. Господарська операція може мати місце навіть за відсутності цивільно-правових чи господарсько-правових відносин між платниками податків. Виходячи з вищенаведеного, відображенню в бухгалтерському обліку та податковій звітності підлягає лише та господарська операція, яка фактично відбулась, за наявності первинного документа, що підтверджує таку господарську операцію.

Отже, варто наголосити, що податкова декларація і самі податки не є предметом ухилення від сплати. Предметом, відповідно до ст. 212 КК України, є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у вигляді податків, тобто грошові платежі, які мають обов'язково входити до системи оподаткування, введеними в установленому законом порядку та регулюватися податковим законодавством. Ключовим поняттям розрахунків за податками є сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та у строки, що передбачені податковим законодавством (зокрема, сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) – податкове зобов'язання.

1.2.2. Способи вчинення злочину.

Кримінальний процесуальний аспект способу визначається завданнями щодо виявлення та розслідування кримінальних правопорушень, установлення обставин,

що входять до предмета доказування (ст. 91 КПК) [97]. Підставою для формування криміналістичного поняття способу злочину є відповідні положення матеріального права, вчення про сліди та слідоутворення, а також узагальнення матеріалів слідчої та судової практики [79, с. 6].

Формування способу злочину відбувається переважно під впливом мети і мотиву злочину. Саме наявність у злочинця певних потреб визначає те, як ці потреби можуть бути задоволені. Треба зазначити, що таке розуміння способу злочину орієнтоване на вчинення умисних злочинів там, де існує вчинення суб'єктом певних дій. Способом же злочинів, що вчиняються шляхом бездіяльності, вважається невиконання (або неналежне виконання) певних дій, які особа була зобов'язана виконувати [23, с. 18].

Під способом учинення злочину В. В. Лисенко розуміє діяння, що є сукупністю мотивованих, цілеспрямованих і необхідних дій, обумовлених обстановкою та засобами вчинення злочину та виконуваних винуватим для досягнення поставлених завдань [111, с. 8]. У свою чергу М. В. Салтевський під ним розуміє комплекс причинно і функціонально пов'язаних довільних (і частково мимовільних) цілеспрямованих дій злочинця [166, с. 421].

Законодавство України не конкретизує способи ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), також серед науковців не існує однозначної думки щодо систематизації цих способів [115]. Однак, на думку В. В. Лисенка, спосіб учинення кримінального протиправного діяння, передбаченого ст. 212 КК України, визначається як сукупність (система) дій платників податків (юридичних чи фізичних осіб), спрямованих на порушення вимог податкового законодавства з метою заниження об'єктів оподаткування та загалом податкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [110, с. 18].

Тому способи вчинення податкових кримінальних правопорушень, як зазначають В. В. Лисенко та Р. С. Довбаш, мають деякі спільні ознаки, важливі у криміналістичному аспекті: по-перше, вони зумовлені чинним законодавством, що регулює механізм і порядок сплати податків (зміна порядку й умов сплати певного податку відразу ж впливає на обрання способу вчинення злочинів у даній сфері);

по-друге, способи вчинення податкових злочинів пов'язані з підзаконними актами, що регулюють порядок обліку економічних показників, правила ведення господарських операцій, обігу товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) тощо; по-третє, в основі способів учинення податкових злочинів є економічна сутність, властива тому чи іншому виду податку [100, с. 74; 46, с. 155].

Як зауважує Є. А. Старинець, способи, що застосовуються для ухилення від сплати податків або зниження їх розмірів, досить різноманітні і численні, і в теперішній час їх налічується близько ста. Усе різноманіття виявлених у ході дослідження податкових правопорушень способів їх вчинення умовно та залежно від того, який елемент податкового механізму і яким чином піддається впливу, можна поділити на такі групи і види: 1) повне або часткове невідображення фінансово-господарської діяльності підприємства в документах бухгалтерського обліку: здійснення угод без документального оформлення; неоприбуткування товарно-матеріальних цінностей; неоприбуткування грошової виручки в касу; 2) спотворення економічних показників, що дозволяють зменшити розмір оподаткованої бази: віднесення на витрати виробництва витрат, не передбачених законодавством; віднесення на витрати виробництва витрат у розмірах, що перевищують установлені законодавством; 3) збільшення вартості придбаної сировини, палива, послуг, віднесених на витрати виробництва та обіг; 4) незаконне використання податкових пільг, вилучень, знижок і знижених податкових ставок при обчисленні податків; 5) спотворення об'єкта оподаткування, заниження вартості та обсягу реалізованої продукції; підміна об'єктів оподаткування; 6) порушення порядку обліку цифрових показників, як правило, шляхом відображення результатів фінансово-господарської діяльності на неналежних рахунках бухгалтерського обліку; 7) виведення фінансово-господарської діяльності з-під контролю податкових органів; непостановка на облік у податкових органах; відкриття додаткових рахунків у банках без повідомлення податкових органів [195, с. 136].

У свою чергу, до найбільш поширених способів ухилення від сплати податків О. С. Задорожний відніс: заниження обсягів реалізованої продукції (товарів) –

34 %; приховування грошових коштів, отриманих від реалізації товарів – 21 %; завищення собівартості продукції – 47 %; підроблення фінансово-розрахункових документів – 6 %; використання банківських рахунків інших суб'єктів підприємництва – 18 % [56]; О. А. Марущак зазначає, що спосіб ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) – сукупність дій винної особи, спрямованих на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), до них належить: неподання документів, пов'язаних із їх обчисленням та сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження об'єктів оподаткування; заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів; приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу (результати анкетування слідчих показали, що ухилення від сплати податків найчастіше вчиняється такими способами: неподання податкової декларації – 4,8 %; приховування об'єкта оподаткування – 30,1 %; заниження об'єкта оподаткування – 57,1 %) [112, с. 9].

На нашу думку, сума податкового зобов'язання є об'єктом контролю податкових органів, а основними способами ухилення від сплати податків (викривлення податкового зобов'язання у відповідності до ст. 212 КК України) є:

1) порушення при визначенні кола платників податку (з моменту введення в дію ПК найбільш поширеними порушеннями є несвоєчасна реєстрація платником ПДВ, неправильне визначення групи платників єдиного податку на спрощеній системі оподаткування, що призводить до заниження суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету) (вказали 61 % детективів та 92 % прокурорів) (Додаток Б);

2) неналежне документальне оформлення операцій (ПК передбачено необхідність повного документального обґрунтування будь-яких операцій, пов'язаних зі сплатою конкретного податку, шляхом складання бухгалтерських документів). Наприклад, *продовжуючи злочину діяльність, спрямовану на ухилення від сплати податків, ОСОБА_5, достовірно знаючи, що платники єдиного податку*

другої групи (фізичні особи - підприємці), які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників, зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування, у порушення п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України не подав заяву на відмову від спрощеної системи оподаткування з 01.10.2016 та не перейшов на загальну систему оподаткування [174] (указали 39 % детективів та 8 % прокурорів) (додаток Б);

3) порушення при здійсненні операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ або не є господарською діяльністю, завищуються витрати при обчисленні податку на прибуток, надаються незаконні пільги з податку з доходів фізичних осіб, здійснюються незаконні операції платниками єдиного податку (не передбачені у свідоцтві платника останнього) (указали 72 % детективів та 60 % прокурорів) (додаток Б);

4) неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків; приховування та (або) заниження об'єкта оподаткування. Неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) полягає в умисному неподанні до податкових органів в установленій строк відповідних документів про нарахування та (або) сплату обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, за умови, що на особу ПК України покладено обов'язок подання таких документів (указали 28 % детективів та 40 % прокурорів) (додаток Б);

5) несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету [127; 128]. Наприклад, *ОСОБА_3, перебуваючи з 31.10.2018 року (наказ №6-к від 30.10.2018) і по теперішній час на посаді директора Товариства з обмеженою відповідальністю «Карс Гарден» (далі - ТОВ «Карс Гарден»), зареєстрованого 16.08.2016 року Управлінням адміністративних послуг Чернігівської міської ради за адресою: м. Чернігів, вул. Хлібопекарська, 24, та взятого на податковий облік в органах державної податкової служби 16.08.2016 за №10000000697968 (перебуває на обліку в Чернігівській ДШ ГУ ДПС у Чернігівській області), являючись службовою особою підприємства, на яку згідно п.3, п. 6 ст.8, п.1 ст.11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та*

п.п. 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 ст. 16 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 року, покладено відповідальність за організацію бухгалтерського і податкового обліку, забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, правильність обчислення, своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджету та державних цільових фондів, діючи умисно, всупереч загальнодержавним інтересам, порушуючи вимоги чинного законодавства, усвідомлюючи протиправний характер своїх дій та бажаючи настання суспільно небезпечних наслідків у період з 01.05.2019 р. по 31.12.2019 роки, умисно ухилився від сплати ПДВ (далі - ПДВ) на загальну суму 11 474 358 грн., що призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів у особливо великих розмірах [185].

б) інші – ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у податкових органах; умисне заниження податкових ставок; умисно неправильне обчислення сум податків, зборів (обов'язкових платежів) або бази оподаткування; обманні маніпуляції з податковими пільгами; неналежне виконання або невиконання обов'язків з нарахування та утримання обов'язкових платежів податковими агентами.

Відповідно до ПК України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з ПК України (ст. 15 ПК України). Також необхідно враховувати, що кожний з платників податків може бути платником податку, збору (обов'язкового платежу) за одним або кількома податками та зборами (пункт 15.2. ст. 15 ПК України) [136].

Податковим агентом визнається особа, на яку ПК України покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків (ст. 18

ПК України). Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, установлені ПК України для платників податків [136].

У зв'язку із цим умисне неутримання та неперерахування *податковим агентом* до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів), тобто особою, яку в установленому порядку уповноважено виконувати такий обов'язок (маються на увазі обов'язкові платежі, якими оподатковуються інші особи, зокрема податки на доходи фізичних осіб, додану вартість, акцизний податок, а також інші податки, що утримуються із джерела виплати), за наявності всіх ознак складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України, потрібно кваліфікувати не за ст. 364, а за ст. 212 КК України [101].

Досить поширеними поняттями сьогодні є «податкова оптимізація» та «податкове планування» [30]. Ще кілька років тому органи ДПС пов'язували їх із порушеннями в сплаті податків. Однак нині законодавством України передбачено низку положень, використання яких дозволяє забезпечити оптимальний розмір податкового навантаження: щодо сплати єдиного податку, можливості пільгової сплати податку на прибуток, здійснення господарських операцій соціального спрямування (виготовлення (надання) товарів (послуг для дітей, інвалідів). Податкова оптимізація спрямована на розвиток підприємництва завдяки помірній сумі податкових навантажень. Основними вимогами при цьому є своєчасне й повне документальне оформлення операцій, дотримання відповідних норм законодавства.

При кваліфікації даного злочинного діяння необхідно враховувати такий висновок (правову позицію) Верховного Суду: «Якщо особа з метою ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) вчиняє службове підроблення, яке є одним зі способів такого ухилення, то наслідки, що призвели до фактичного ненадходження до бюджету чи державних цільових фондів коштів у відповідних розмірах, охоплюються диспозицією конкретної частини ст. 212 КК і не можуть одночасно (подвійно) розцінюватись як тяжкі наслідки в розумінні ч. 2 ст. 366 КК України» [158]. Наприклад, *ОСОБА_4, працюючи на посаді директора ТОВ «Слов'янська птахофабрика», як службова особа підприємства на підставі*

положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 р., будучи відповідальним за організацію і правильність ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій, а також, будучи відповідальним за своєчасність і достовірність звітів, які подаються до державних органів, діючи всупереч інтересам держави та суспільства, усвідомлюючи покладену на нього відповідальність, передбачаючи настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді ненадходження до бюджету грошових коштів у значних розмірах, бажаючи їх настання, керуючись злочинною метою, в офісному приміщенні за адресою: Донецька область, м. Слов'янськ, вул. Свободи, буд. 6, достовірно знаючи, що між ТОВ «Слов'янська птахофабрика» та ТОВ «Малавіт» придбання (надання) товарів (послуг) фактично не проводилось, а лише було оформлено документально, у період часу травень, липень, серпень 2017 р. включно, шляхом безпідставного формування сум податкового кредиту з ПДВ в документах податкової звітності, умисно ухилився від сплати ПДВ за вище вказані звітні періоди на загальну суму 1514701,61 грн., що призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів у значних розмірах [176].

За змістом ст. 212 КК України, передбачені нею кримінальні правопорушення можуть бути вчинені різними способами, які безпосередньо в диспозиції статті не названі. Однак відповідно до вимог п. 1 ч. 1 ст. 91 КПК спосіб учинення підлягає доказуванню. Ухилення від сплати податків може бути вчинене також, наприклад, шляхом:

– неподання документів, що стосуються їх обчислення та сплати до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів, балансів тощо), є умисним невиконанням зобов'язань перед податковими органами. Це включає несвоєчасне подання декларацій про прибуток суб'єктів господарської діяльності або фізичних осіб, а також інформації про сплату інших обов'язкових платежів. Відсутність податкової декларації зазвичай також свідчить про приховування об'єктів оподаткування;

– приховування об'єктів оподаткування. Під приховуванням об'єктів оподаткування треба розуміти невідображення у звітних документах, які подаються до податкових органів, будь-яких із цих об'єктів – доходу (прибутку), доданої вартості робіт, продукції, послуг тощо. Наприклад, *Держфінмоніторингом з урахуванням інформації, отриманої від правоохоронного органу, виявлено схему, спрямовану на ухилення від сплати податків шляхом формування фіктивного податкового кредиту, а також відмивання коштів із застосуванням механізму проведення «зустрічних потоків». Установлено, що на рахунки Підприємства А та Підприємства Б, відкриті у чотирьох банківських установах, зараховувались кошти від підприємств реального сектору економіки як оплата за різноманітні товари та послуги (харчові продукти, кондитерські вироби, жувальна гумка, будівельні матеріали, тютюнові вироби тощо). По зазначених рахунках проводились транзитні операції на мільйонні суми з мінімізацією залишків на кінець робочого дня. Надалі кошти в повному обсязі перераховувались як оплата за харчові продукти та кондитерські вироби на користь Підприємства В, яке займається роздрібною торгівлею та має не обліковані в податковій звітності готівкові кошти. Підприємства А та Б мають одноосібний посадово-засновницький склад, сплачують мінімальні податки. Підприємство А має значний податковий борг. Стосовно Підприємства В виявлено факти ухилення від сплати акцизного збору шляхом проведення безтоварних операцій з підприємствами з ознаками фіктивності [202];*

– заниження цих об'єктів. Заниження об'єктів оподаткування полягає в умисному неправильному визначенні бази оподаткування, зменшенні її шляхом неповного відображення у поданих до податкових органів деклараціях або інших звітних документах обсягу об'єктів оподаткування. Це призводить до того, що платник податків сплачує податки та збори (обов'язкові платежі) не в повному обсязі. Наприклад, заниження оподатковуваного прибутку може проявлятися у частковому або повному невключенні до нього коштів, отриманих від виконання певних робіт або надання послуг. Наприклад, *ОСОБА_4, 15.07.2015 року обіймаючи посаду директора ТОВ «ЯнЕір» ЛТД (код ЄДР 38267160) перебуваючи*

за адресою: м. Київ, вул. Стрийська, буд. 6, та інших невстановлених слідством місцях, переслідуючи умисел на ухилення від сплати податків, діючи умисно та протиправно, усвідомлюючи необхідність сплати податків у разі розмитнення літака, оформив у митному режимі переробки на митній території України згідно з митною декларацією №401090002/2015/014279 від 15.07.2015 року, яку подав до Вінницької митниці ДФС, за адресою: м. Вінниця, вул. Лебединського, 7, та з метою заниження податкового зобов'язання по сплаті ПДВ та податкового зобов'язання по сплаті додаткового імпортного збору вказав мету ввезення «ввозиться з метою ремонту», що надало можливість отримати звільнення від сплати ПДВ та митного платежу до Державного бюджету України [177];

– заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів). Під заниженням сум податків, зборів (обов'язкових платежів) слід розуміти умисне неправильне обчислення (також і шляхом умисного заниження податкової ставки) тих їх сум, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів при правильному відображенні об'єктів оподаткування (без заниження чи приховування останніх);

– приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування;
– подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податкову соціальну пільгу.

Найбільшого поширення набули механізми ухилення від сплати податків, пов'язані з проведенням сумнівних експортних операцій [87]. Змістом злочинних дій у таких випадках можуть бути: фіктивний експорт; використання давальницької сировини; експорт продукції з подальшим контрабандним поверненням її на митну територію України; оформлення раніше експортованого товару як повернутого на територію України за рекламаціями; вивезення за межі митного кордону України порожньої тари (води замість спирту); завищення даних у первинних документах (у вантажній митній декларації, накладній, сертифікаті відповідності тощо) [100, с. 290–291; 46, с. 155].

Також викликає певний інтерес такий механізм ухилення від сплати податків як реєстрація підприємств із залученням підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) таких суб'єктів господарювання. Наприклад,

фізичною особою А організовано реєстрацію підприємств із залученням підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) підприємств. Фізична особа А, використовуючи скрутне матеріальне становище підставних осіб, пропонувала за грошову винагороду виступати засновником підприємства та/або директором без виконання передбачених посадою функцій. Надалі підставні особи не мали ні уявлення, ні причетності до діяльності фіктивних підприємств. Фіктивні підприємства здійснювали незаконне формування податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ підприємствами реального сектору економіки на підставі проведення уявних операцій купівлі-продажу зерна та інших сільськогосподарських культур. Підприємства реального сектору економіки з метою ухилення від сплати податків перераховували безготівкові кошти на рахунки підприємств, підконтрольних Фізичній особі А. Надалі кошти переводились Фізичною особою А у готівкову форму, обмінювались на іноземну валюту та частково були використані на придбання сільськогосподарської продукції без сплати ПДВ. У ході досудового розслідування правоохоронним органом встановлено, що Фізична особа А здійснювала обмін готівки, користуючись послугами Фізичної особи Б, яка зареєстрована як фізична особа-підприємець. При цьому Фізична особа Б не має офіційного дозволу або ліцензії на проведення валютообмінних операцій. Під час обшуку у Фізичної особи Б правоохоронними органами виявлено та вилучено значні суми готівкових коштів (в т. ч. в іноземній валюті), які не відповідають офіційно задекларованим доходам [204].

Як зазначає О. С. Задорожний, для приховування ухилень від сплати податків учиняються комплекси таких дій, які утворюють певні злочинні технології: неподання чи несвоєчасне подання податкової декларації, розрахунку податків та інших документів звітності, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків; надання податкової декларації про відсутність об'єктів оподаткування; проведення господарських операцій з використанням готівкового обігу; надання письмової інформації до податкових органів про відсутність фінансово-господарської діяльності та об'єктів оподаткування; відображення в бухгалтерському обліку

фінансово-господарських операцій пізніше звітного періоду; відкриття та використання декількох розрахункових рахунків у банківських установах; проведення розрахунків за виконані господарські операції з використанням особистих рахунків у банківських установах; дострокове припинення дії договору страхування працівників підприємства; сплата грошових коштів в адресу страхової компанії як взаємозалік з іншим підприємством; реалізація товару (продукції) під виглядом благодійності; використання можливостей фіктивних суб'єктів підприємництва тощо [56]. Наприклад, *ОСОБА_3*, будучи фізичною особою-підприємцем, зареєстрований Харківською районною державною адміністрацією Харківської області 23.04.2008, номер запису про реєстрацію 24710000000064978, взяття на облік в податкових органах від 24.04.2008, адреса реєстрації: *АДРЕСА_2*, зареєстрований платником єдиного податку 1 групи (неплатника ПДВ) з 15.09.2012, анульовано 01.01.2021, перебуває на податковому обліку ГУ ДПС у Харківській області (Харківський район), здійснюючи підприємницьку діяльність на спрощеній системі оподаткування, не зареєстрований платником ПДВ, володіючи необхідними знаннями в галузі податкового та бухгалтерського обліків та навичками у складанні відповідної звітності, достовірно знаючи про вимоги Податкового кодексу України щодо необхідності подання до контролюючих органів податкової звітності та сплати податків, умисно, з корисливих мотивів, з метою приховування сум фактично отриманих доходів та, відповідно, заниження об'єкту оподаткування, перебуваючи у невстановленому органом досудового розслідування місці, 31.01.2015 подав до контролюючого органу - Харківської ОДПІ ГУ Міндоходів у Харківській області податкову декларацію платника єдиного податку - фізичної особи-підприємця за 2014 рік, у якій умисно не відобразив суму фактично отриманого доходу в розмірі 1951850,69 грн., суму перевищення в р. 2 «Сума доходу, що перевищує обсяги, встановлені підпунктом 1 пункту 291.4 статті 291 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, у звітному (податковому) періоді» в розмірі 1 801 850,69 грн., а також суму єдиного податку, який підлягав сплаті, в р. 22 «Сума податку за ставкою 15 %» у сумі 270277,60 гривень [182].

Актуальним також видається й використання різноманітних схем щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невжиття заходів посадовими особами ДПС України.

За змістом п. 6 ч. 4 ст. 45 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» (абз. 5 ч. 4 ст. 17 вказаного Закону) в Єдиному державному реєстрі повинні міститися такі відомості про фізичну особу – підприємця: зокрема види діяльності.

Розділом II Реєстраційної картки на проведення державної реєстрації змін до відомостей про фізичну особу-підприємця, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців Перелік змін, що вносяться до відомостей про фізичну особу – підприємця, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців (форма 11), затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 14.10.2011 № 3178/5 «Про затвердження форм реєстраційних карток» та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19.10.2011 за № 1207/19945, у переліку змін, що вносяться до відомостей про фізичну особу – підприємця, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців передбачалась «Зміна видів діяльності, що здійснює фізична особа – підприємець» («Зміна видів економічної діяльності»). Зміна видів економічної діяльності передбачалась і формою 11, що затверджувалась наказом Міністерства юстиції України від 02.11.2015 № 2140/5 «Про затвердження форм реєстраційних карток», що зареєстрований Міністерством юстиції України 04.11.2015 за № 1357/27802, а також Заявою про державну реєстрацію змін до відомостей про фізичну особу – підприємця, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, що затверджена наказом Міністерства юстиції України від 06.01.2016 № 15/5 «Про затвердження форм заяв у сфері державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань», зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 06.01.2016 за № 14/28144. *Наприклад:* «ФОП» вирішив збудувати на земельних ділянках ряд багатоквартирних житлових будинків з метою подальшого, після завершення їх

будівництва, отримання доходу від продажу в таких будинках квартир та нежитлових приміщень третім особам. Разом з цим, усвідомлюючи, що фактично така діяльність є підприємницькою, яка буде направлена на виготовлення товарів (квартир, нежитлових приміщень) та отримання від їх подальшої реалізації прибутку, досягнення економічних і соціальних результатів, задоволення соціальної потреби населення у власному житлі, матиме систематичний, та з урахуванням обсягів, запланованих до будівництва об'єктів нерухомого майна, масштабний характер, супроводжуватиметься ризиками, які можуть впливати з ринку нерухомості, як то зміна попиту, наслідком якої може бути суттєве зниження ціни або неможливість реалізувати готові об'єкти нерухомого майна, та будучи обізнаним з положеннями нормативно-правових актів чинного законодавства, які визначають обов'язок реєстрації як суб'єкта господарської діяльності у формі фізичної особи – підприємця або юридичної особи, а також порядок оподаткування підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця, ФОП маючи на меті ухилення від сплати податків, умисно не подаючи документи для державної реєстрації зміни (у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань) видів діяльності фізичної особи-підприємця (видів економічної діяльності) відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності (далі КВЕД), ДК 009:2005 (чинний з 01.04.2006 по 31.12.2013) (затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 26.12.2005 № 375), ДК 009:2010 (чинний з 01.01.2012) (затверджений наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457) види підприємницької (економічної) діяльності за КВЕД 41.10 «Організація будівництва будівель» та за КВЕД 68.10 «Купівля та продаж нерухомого майна» (відповідно до ДК 009:2010 чи відповідні їм види економічної діяльності згідно ДК 009:2005), а з 01.01.2016 узагалі не будучи зареєстрованим як фізична особа-підприємець (припинивши діяльність фізичної особи-підприємця), вирішив відображати доходи, заплановані ним до отримання від реалізації об'єктів нерухомості, не як

доходи від підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, а як доходи фізичної особи від продажу власної нерухомості, що надасть йому можливість оподатковувати їх податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5 % замість 18 %.

Для досягнення своєї злочинної мети ФОП плануючи свою підприємницьку діяльність та усвідомлюючи, що кожна черга будівництва багатоквартирних житлових будинків буде складатися з етапів отримання дозвільних документів на будівництво, безпосереднього будівництва, введення в експлуатацію, реєстрації майнових прав на об'єкти нерухомості та подальшого продажу вже готових квартир та нежитлових приміщень, залучає до такої діяльності ряд фізичних осіб як повірених для вчинення правочинів, пов'язаних із забудовою та укладенням договорів купівлі-продажу квартир та нежитлових приміщень, одержання містобудівних умов та обмежень використання земельних ділянок, подачі повідомлень, декларацій, інших дозвільних документів та одержання їх у органах державної влади, установах і організаціях, реєстрації знаків для товарів та послуг, ведення перемовин, одержання грошових коштів від покупців квартир та нежитлових приміщень.

Першим етапом підприємницької діяльності щодо будівництва кожної нової черги багатоквартирних житлових будинків з метою отримання прибутку від подальшого продажу в них квартир та нежитлових приміщень, ФОП визначив подання необхідних для початку будівництва документів до відповідного органу виконавчої влади, який реалізує державну політику з питань державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду.

Загалом, ФОП, на підставі проєктної документації, розробленої ТОВ, містобудівних умов та обмежень забудови земельної ділянки, виданих відділом містобудування і архітектури, подав до Департаменту Державної архітектурно-будівельної інспекції декларації про початок виконання будівельних робіт із зазначенням себе як замовника будівництва ряду багатоквартирних житлових будинків з нежитловими приміщеннями, розташованими за адресами. У подальшому, після отримання дозвільних документів на будівництво, ФОП, фактично здійснюючи господарську діяльність від свого імені як фізичної особи, а

не як суб'єкт господарської діяльності у формі юридичної особи, з метою отримання прибутку від продажу об'єктів нерухомого майна, організував та профінансував будівництво вищезазначених багатоквартирних житлових будинків з нежитловими приміщеннями. При цьому для здійснення зазначеного будівництва ФОП використав земельні ділянки, передані в оренду, а також залучив як генерального підрядника ТОВ.

Після завершення будівництва частини вищезазначених багатоквартирних житлових будинків, яке тривало почергово, отримавши від Департаменту Державної архітектурно-будівельної інспекції декларації про готовність об'єктів до експлуатації: ФОП усвідомлюючи, що його діяльність, направлена на будівництво та подальший продаж об'єктів нерухомості з метою отримання прибутку, фактично є підприємницькою діяльністю, а тому дохід, отриманий від такої діяльності має оподатковуватись за правилами, установленими для фізичних осіб – підприємців, порушуючи вимоги ст. 58 Господарського кодексу України (далі – ГК України), відповідно до якої, суб'єкт господарювання підлягає державній реєстрації як юридична особа чи фізична особа – підприємець у порядку, визначеному законом, реалізуючи власний злочинний умисел, направлений на ухилення від сплати податків, прийняв рішення зареєструвати в подальшому право власності на зведені об'єкти будівництва на власне ім'я як фізичної особи, що надасть йому можливість задекларувати доходи, отримані від реалізації об'єктів нерухомості, не як доходи від підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, а як доходи фізичної особи від продажу власної нерухомості. Так, ФОП, зареєстрував за собою право власності на об'єкт нерухомого майна, а саме квартири та нежитлові приміщення, що розташовані у вищезазначених багатоквартирних житлових будинках.

У подальшому, реалізуючи власний злочинний умисел, направлений на ухилення від сплати податків, фактично здійснюючи упродовж тривалого часу підприємницьку діяльність, спрямовану на будівництво ряду багатоквартирних житлових будинків з метою одержання доходу від продажу квартир та нежитлових приміщень у них, умисно вдаючи, що отримує доходи не як фізична особа-підприємець, а як фізична особа та продовжуючи уникати державної реєстрації

відповідних видів діяльності фізичною особою-підприємцем (шляхом зміни видів діяльності) (або юридичної особи), а взагалі не будучи зареєстрованим як фізична особа-підприємець (припинивши діяльність фізичної особи-підприємця), здійснив укладення договорів купівлі-продажу квартир та нежитлових приміщень самостійно, а також через представників за довіреностями. Так «Особа» протягом періоду самостійно та через свої представників за довіреностями, які діяли в інтересах «Особа», перебуваючи у приміщеннях приватних нотаріусів, уклав ряд договорів з фізичними особами щодо купівлі-продажу об'єктів нерухомого майна, а саме квартир та нежитлових приміщень, розташованих у раніше збудованих на замовлення «Особа» багатоквартирних житлових будинках.

Учинення «Особою» комплексу послідовних цілеспрямованих дій, метою яких є будівництво, набуття у власність, продаж ряду однотипних об'єктів нерухомості з метою отримання прибутку, є свідченням того, що відповідна діяльність для цілей оподаткування має кваліфікуватися як підприємницька діяльність відповідно до положень пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України, 42, 55 ГК України, ст. 50, 51 Цивільного кодексу України.

Разом з цим, «Особа» особисто та через представників отримавши грошові кошти від покупців квартир та нежитлових приміщень, реалізуючи власний злочинний умисел, направлений на ухилення від сплати податків, усвідомлюючи, що його діяльність, яка полягала в послідовному будівництві об'єктів житлового фонду з наступною їх реалізацією населенню для задоволення його соціальних потреб, є підприємницькою, а доходи від такої діяльності мають оподатковуватись за правилами, встановленими для фізичних осіб – підприємців, а не для фізичних осіб, які реалізують власну нерухомість, відповідно до яких доходи фізичних осіб – підприємців, отримані протягом календарного року від провадження господарської діяльності, оподатковуються за ставкою 18%, сплатив до бюджету одночасно з нотаріальним посвідченням вищезазначених угод податок з доходів фізичних осіб, що свідчить про те, що зазначені операції ним оподатковано за ставкою 5 % відповідно до порядку, визначеного п.п. 172.1–172.2 ст. 172 ПК України. Крім того, з метою надання операціям з продажу квартир та нежитлових

приміщень видимості доходу, отриманого від провадження не господарської діяльності, а такого, що отриманий від реалізації власного нерухомого майна, «Особа», реалізуючи свій злочинний умисел, направлений на ухилення від сплати податків та передбачаючи настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження до державного бюджету коштів в особливо великих розмірах, будучи фізичною особою-підприємцем, але взагалі не будучи зареєстрованим як фізична особа-підприємець (припинивши діяльність фізичної особи-підприємця), у період 2014-2016 рр. подав до податкових органів за місцем свого проживання, а саме до ДПІ, податкові декларації про майновий стан та доходи за роки, в яких з метою приховання своєї протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, вніс завідомо неправдиві відомості, про те, що жодних доходів не отримував та податки не сплачував.

Таким чином, «Особа» діючи з прямим умислом, з метою ухилення від сплати податків порушив вимоги пп. 168.2.1 п. 168.2 ст. 168, п.п. 177.1, 177.2 ст. 177 ПК України та умисно не сплатив до бюджетів грошові кошти у вигляді податку на доходи фізичних осіб за вказаний період.

Крім того, підпунктами 1, 2 п. 180.1 ст. 180 ПК України встановлено, що для цілей оподаткування ПДВ платником податку є будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному ст. 183 цього кодексу; будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку.

Згідно з п. 181.1 ст. 181 ПК України, у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V цього Кодексу, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених ст. 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку першої–третьої групи.

Однак «Особа», усвідомлюючи, що операції з продажу ним об'єктів нерухомості, зокрема квартир та нежитлових приміщень, є об'єктом оподаткування з ПДВ, отримавши від покупців квартир та нежитлових приміщень дохід на загальну суму більше 1 млн грн, як платник ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) не зареєструвався, ПДВ із зазначених операцій до бюджету не сплатив, чим порушив вимоги п. 185.1 ст. 185, п. 187.1 ст. 187, п. 188.1 ст. 188, п.п. 200.1, 200.2 ст. 200, п. 203.2 ст. 203 ПК України та призвів до фактичного ненадходження до Державного бюджету України коштів у вигляді ПДВ. Таким чином, «Особа» усвідомлюючи той факт, що упродовж років він займався підприємницькою діяльністю у вигляді систематичного продажу нерухомого майна, а також достеменно знаючи про необхідність здійснення сплати за вказаний період податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, умисно від ухилився від сплати таких податків, чим порушив вимоги пп. 168.2.1 п. 168.2 ст. 168, п.п. 177.1, 177.2 ст. 177, п. 185.1 ст. 185, п. 187.1 ст. 187, п. 188.1 ст. 188, п.п. 200.1, 200.2 ст. 200, п. 203.2 ст. 203 ПК України, які передбачають обов'язковість сплати таких податків, та призвів до фактичного ненадходження до бюджетів коштів у вигляді податку на доходи фізичних осіб та ПДВ у загальній сумі грн., що відповідно до примітки до ст. 212 КК є особливо великим розміром.

Як правило посадові особи, а саме державний ревізор-інспектор відділу контрольно-перевірочної роботи фізичних осіб управління доходів та зборів з фізичних осіб ГУ ДПС, яким доручено проведення позапланової виїзної перевірки ФОП, діючи з необережності у вигляді кримінально протиправної (злочинної) недбалості, тобто не передбачаючи настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча повинен був і міг їх передбачити, унаслідок неналежного виконання ним як службовою особою своїх службових обов'язків (зокрема передбачених ч. 4 ст. 45 БК України, п. 21.1 ст. 21, ст. 83, п. 86.10 ст. 86 ПК України, п.п. 1.5 – 1.7, 2.4 Порядку № 395, п.п. 2.16, 2.22 Положення про управління доходів і зборів з фізичних осіб ГУ ДПС, п.п. 2.12, 2.16, 2.16.1.1, 2.16.8, 2.16.15, 2.20.1.4 Положення відділу контрольно-перевірочної роботи доходів і зборів фізичних осіб ГУ ДПС) через несумлінне ставлення до них, перебуваючи на своєму робочому

місці у приміщенні ГУ ДПС складає акт «Про результати документальної виїзної позапланової перевірки питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства фізичної особи – підприємця з доданим до нього розрахунком штрафних (фінансових санкцій) по акту документальної перевірки ФОП, маючи повноваження службової особи контролюючого органу (органу доходів і зборів), не перевіряє наявну у нього податкову інформацію про отримані від підприємницької діяльності доходи, не відобразив її у Акті перевірки, не вжив заходів до забезпечення належної перевірки отриманих доходів та правильності нарахування, повноти та сплати ФОП податку з доходів фізичних осіб та ПДВ, що спричинило державним та громадським інтересам тяжкі наслідки у вигляді ненадходження до бюджетів від ФОП податкових зобов'язань, з них податку з доходів фізичних осіб.

Отже, варто наголосити, що кримінальний процесуальний аспект розуміння способу визначається завданнями кримінального провадження (ст. 2 КПК), зокрема щодо швидкого, повного та неупередженого розслідування кримінальних правопорушень. Кримінальне процесуальне значення встановлення способу вчинення ухилення від сплати податків полягає в тому, що дозволяє під час розслідування встановити елементи події, а також інші обставини, що входять до предмета доказування. Безсумнівно, в основі будь-якого дослідження способу вчинення лежать кримінально-правові категорії, однак абсолютизація кримінально-правових підходів розгляду способу вчинення кримінального правопорушення в рамках об'єктивної сторони складу має дещо обмежений характер і нездатна сприяти вирішенню криміналістичних задач.

Процесами ухилення від сплати податків є: а) приховування доходів від формально законних фінансово господарських операцій, але здійснюваних нелегально, тобто поза податкового контролю (до цієї групи включається також діяльність господарюючих суб'єктів, які взагалі не перебувають на обліку в податкових органах і повністю ховаються від оподаткування); б) легалізація майна, отриманого від злочинної діяльності, що характеризується приховуванням від державного контролю значних сум (одна зі складових тіньової економіки) і

поповнюють фінансово економічну базу загальнокримінальної та організованої злочинності. Друга – приховування доходів від формально законних фінансово господарських операцій, але здійснюваних нелегально.

1.2.3. Характеристика слідів учинення злочину.

Криміналістичний аналіз способу вчинення кримінального правопорушення полягає не лише в характеристиці дій, за допомогою яких забезпечується підготовка, учинення та приховування протиправних дій, а й в описанні типових слідів (об'єктів), які зберігають інформацію про кримінальну протиправну подію, пов'язану з ухиленням від сплати податків. Більше того, як зазначив Г. А. Матусовський, вивчення наслідків податкових кримінальних правопорушень передбачає два основні напрями: установлення характеру та розміру заподіяної шкоди; особливості процесу слідоутворення та слідів у їх широкому розумінні (зокрема будь-які зміни в матеріальній обстановці та інформацію, що відобразилась у свідомості певних осіб) [117, с. 111–112].

Безумовно, те, що матеріальні та ідеальні сліди є засобом відображення обставин події злочину і несуть криміналістично значущу інформацію про злочинця та його дії, жодних сумнівів не викликає. І це закономірно, оскільки в криміналістиці опис злочину здійснюється з урахуванням причинно-наслідкових, просторово-часових, інформаційних та інших зв'язків окремих актів діяльності [51].

У криміналістичній науці в широкому розумінні під слідами злочину розуміються будь-які зміни середовища, що виникли в результаті вчинення в такому середовищі злочину. Сьогодні завдяки науковим працям вітчизняних вчених В. П. Бахіна [7], В. В. Бірюкова [12], В. О. Коновалова [69], М. В. Салтевського [166], В. Ю. Шепітька [125] та ін., розкрито зміст поняття слідів злочину, проведено їх класифікацію, вивчено механізм утворення слідів, особливості їх відображення та фіксації.

Як правильно зазначив М. В. Салтевський, сліди злочину – це результат відображення минулого, поданого в сьогоденні. Це ідеальні і матеріальні

відображення, які є джерелами відомостей, інформації для пізнання події злочину [166, с. 86]. В. Ю. Шепітько класифікував сліди злочину на такі групи: зміни в речовій обстановці; сліди-відображення (сліди рук, ніг, транспорту, інструментів, тощо); предмети – речові докази; документи – письмові, електронні; ідеальні сліди (сліди пам'яті людини); запахові сліди; сліди-мікрочастинки; звукові сліди [69, с. 186].

При оцінці доцільності включення слідів до структури механізму злочину слід урахувати, що механізм є внутрішньо замкнутою динамічною системою процесів і станів, що виникають під час взаємодії осіб і матеріальних об'єктів у злочині. Ця система генерує джерела криміналістично значущої інформації, тобто механізм злочину лише визначає появу слідів. У свою чергу, сліди як наслідки і як результат відображуваного процесу виходять за межі внутрішньої структури (будови) механізму злочину і тому видається спірним їх включення до цієї структури. До речі, і сам А. Ф. Волобуєв зв'язки і залежності, що виявляються при утворенні слідів, відносить до другого рівня закономірностей механізму злочину, тобто до зв'язків, що виходять за межі внутрішньої структури взаємодіючих елементів і мають зовнішній, побічний прояв [23, с. 57].

Слідам учинення податкових злочинів властиві загальні закономірності механізму слідоутворення, відображення в навколишньому середовищі. Водночас можна виокремити дві їх особливості:

по-перше, учинення податкових злочинів відображається насамперед у документах офіційної та неофіційної спрямованості, що відрізняються за формою і змістовно: первинні документи (товарні та фінансові); документи бухгалтерського обліку та звітності (відомості аналітичного та синтетичного обліку); документи податкової звітності; реєстраційні та установчі документи СПД; банківські документи тощо;

по-друге, предметом податкових злочинів здебільшого є несплачений податок, що має специфічні сліди свого зовнішнього вияву. Вони значно відрізняються від слідів по інших злочинах, зокрема економічних. За податковими злочинами предмет злочину виступає як недоотримана державою вигода від діяльності

фізичної особи або організації. Ця діяльність платника податку завжди чітко регламентована та відображається в документах, оформлених за спеціальними правилами.

Установлено типовий перелік об'єктів, які зберігають інформацію про подію кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності:

- 1) документи (податкового та бухгалтерського обліку, господарські, реєстраційні тощо);
- 2) предмети (печатки, штампи, зразки бланків тощо);
- 3) електронні носії інформації (системні блоки комп'ютерів, жорсткі та гнучкі магнітні диски, лазерні диски тощо);
- 4) пам'ять людей (ідеальні сліди).

Основними носіями доказової інформації є документи (у 67 % кримінальних проваджень). Залежно від суб'єкта (службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки), який оформив документи, це можуть бути:

а) документи суб'єктів владних повноважень: свідоцтво про державну реєстрацію підприємства; свідоцтво про взяття на облік як платника податку; витяги з Єдиного державного реєстру та довідки з органів статистики; вантажно-митні декларації;

б) документи самих суб'єктів господарювання: документи бухгалтерського обліку (головна та касова книги, накладні, чеки, акти приймання-здачі, наряди на виконання робіт, рахунки-фактури, платіжні доручення); документи податкового обліку (податкові накладні, розрахунки, податкова звітність); організаційно-розпорядчі документи (накази, посадові інструкції, рішення, протоколи); кореспондентське листування підприємства (на паперових та електронних носіях).

Загальними (родовими) ознаками документів, які використовуються в господарській діяльності, є такі: 1) різний матеріал (паперовий, електронний або пластиковий документ); 2) складаються з метою підтвердження виконання певних

операцій та контролю за їх виконанням, управління господарськими процесами; 3) виготовляються уповноваженими особами [161, с. 41–49].

Важливим є те, до якої фінансово-господарської операції належить документ, яким видом обліку він передбачений, скільки примірників складено, як можна перевірити закріплені в ньому дані. Із цих позицій необхідно визначати зв'язки в системі: документ – відображений у цьому факт – виконавець документа.

У доказовому плані важливе значення має запропонована О. С. Задорожним класифікація документів залежно від їх кримінально-процесуального статусу: 1) документи, що мають ознаки речових доказів; 2) документи, що прямо не стосуються вчинення злочину, але за своїм змістом є засобом пізнання технологічного процесу виготовлення продукції, реалізації товару тощо; 3) незначні з юридичної точки зору, які містять орієнтуючу інформацію, що може бути підставою для висування і перевірки версій, проведення додаткових слідчих дій та оперативно-розшукових заходів [56, с. 74].

Самі по собі перераховані документи податкового й бухгалтерського обліку зовнішніх ознак учинення злочину, звичайно, не містять. Такі ознаки виявляються в змісті документів з ознаками інтелектуальних підробок (фальсифікацій). Це значно ускладнює роботу слідчого, оскільки вимагає комплексного застосування криміналістичних засобів та спеціальних економічних методів роботи з документами із залученням фахівців різного профілю.

Причому такі документи можуть складати службові особи легальних СПД, проте зафіксована в них інформація не відповідає дійсності (ст. 366 КК України «Службове підроблення») або особи від імені інших підприємств чи державних органів у механізмі шахрайських дій (ст. 358 КК України «Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут, використання підроблених документів»).

За даними проведеного нами вивчення кримінальних проваджень, основними способами підроблення документів у справах про ухилення від сплати податків є інтелектуальне підроблення (40 %) та комбіновані способи (53 %). Найчастіше для підроблення документів використовували засоби комп'ютерної техніки (52 %).

Застосування будь-якого способу вчинення залишає властиві лише йому сліди, що одночасно є ознаками кримінального правопорушення. Основною ознакою податкових злочинів є заподіяння матеріальної шкоди державі. За вивченими нами кримінальними провадженнями розмір заподіяної злочинами матеріальної шкоди у 90 % випадків визначений як особливо великий.

Починаючи з 1 січня 2004 р., при розрахунку завданих збитків замість суми у розмірі 17 грн використовується сума неоподаткованого мінімуму на рівні податкової соціальної пільги. З 2011 р. розмір соціальної пільги та механізм її розрахунку закріплені в ПК України (п. 5 підрозділу 1 Розділу XX (Перехідні положення) ПК України та пункт 169.1.1. ст. 169 ПК України).

Сума збитків становила від 500 тис. грн до 5 млн грн – у 33 % проваджень; понад 5 млн грн – у 57 % проваджень. У кожному конкретному випадку перед слідчими виникають проблеми суб'єктивної оцінки заподіяної шкоди та визначення предмета злочину в разі ухилення від оподаткування (ст. 212 КК України) [212].

Згідно із ст. 84 КПК, доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані в передбаченому КПК порядку, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд установлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню [97]. Процесуальними джерелами доказів є показання, речові докази, документи, висновки експертів. Відповідно до ст. 98 КПК, речовими доказами є матеріальні об'єкти, які були знаряддям учинення кримінального правопорушення, зберегли на собі його сліди або містять інші відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження, зокрема предмети, що були об'єктом кримінально протиправних дій, гроші, цінності та інші речі, набуті кримінально протиправним шляхом. У свою чергу, документи є речовими доказами, якщо вони містять ознаки, зазначені в частині першій ст. 98 КПК [97].

Аналіз юридичної літератури засвідчив, що до речових доказів у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків, належать:

печатки, штампи, кліше підприємств, також і фіктивних фірм;
технічні пристрої, зокрема комп'ютерна техніка, факси, принтери (сканери);
зразки товарно-матеріальних цінностей, що оподатковується;
грошові кошти, коштовності та інші особливо цінні предмети;
інші предмети, серед них об'єкти нерухомого майна, автомобільна техніка, у разі, якщо вони набувались за рахунок коштів, одержаних злочинним шляхом (використовувались для «відмивання») [226].

Типовими носіями ідеальних слідів є службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особи, яка займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки; співробітники контролюючих та податкових органів; особи, з якими підозрюваного пов'язують особисті стосунки.

1.2.4. Особа злочинця.

Особа як об'єкт дослідження передбачає багатоаспектний та багаторівневий аналіз її сутності. Найбільш загальні положення про особу формуються психологією, а у рамках кримінальних наук – кримінологією, яка є методологічною основою для конкретних галузей знань.

З криміналістичної точки зору, без перебільшень, важливе інформаційне, орієнтовне та праксеологічне значення відіграє такий структурний елемент криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, як особа злочинця. Під криміналістичним вивченням особи варто розуміти встановлення криміналістично значимої інформації про особу злочинця, жертву злочинного посягання й інших учасників процесу розслідування [207, с. 28].

Інформація про особу злочинця, як зазначає Г. Ю. Нікітіна-Дудікова, дозволяє визначити напрям і способи її пошуку, вибрати найоптимальніші методи розслідування кримінальних правопорушень, спрогнозувати поведінку особи в тій чи іншій ситуації, установити зв'язок між даними про особу злочинця, спосіб досягнення кримінального протиправного результату та обставини вчинення нею злочину, отримати дані про тих, хто найчастіше вчиняє протиправні діяння такого

виду [129, с. 128]. На думку С. А. Шалгунової, особа злочинця є модель, абстракція, що поєднує в собі найбільш характерні особливості особи злочинця як соціального та психологічного типу. Далеко не кожна людина, яка вчинила злочин, може бути названа представником цього типу, оскільки останній складається тільки з його характерних представників [230, с. 20].

У контексті предмета дослідження встановлення відомостей, що характеризують особу злочинця, мають вагоме значення, оскільки сприяють: висуванню версій про особу, яка вчинила ухилення від сплати податків; створенню уявної моделі злочинця для визначення шляхів його встановлення; плануванню розслідування, вибору тактики проведення окремих СРД; з'ясуванню ролі підозрюваного й досягнення необхідного психологічного контакту з ним, вибору запобіжного заходу; встановлення мотивів і цілей вчинення протиправного діяння; прогнозування поведінки злочинця на різних етапах досудового розслідування; встановлення причин та умов, що сприяли вчиненню кримінальних протиправних дій, передбачених ст. 212 КК України.

Кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, – це кримінально протиправне діяння зі спеціальним суб'єктом, до яких слід віднести:

- 1) службова особа підприємства, установи, організації незалежно від форми власності;
- 2) особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи;
- 3) будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки [93].

Здійснений О. С. Задорожним аналіз судово-слідчої практики щодо злочинів, передбачених ст. 212 КК України, свідчить, що більшість даних кримінальних правопорушень учиняється службовими особами недержавних форм власності (97%). Серед них: окремих підприємств – 39 %; товариств з обмеженою відповідальністю – 31 %; окремих підприємців – 22 %; акціонерних товариств закритого типу – 4 %; акціонерних товариств відкритого типу – 3 %; спільних підприємств – 1 % [56, с. 67].

Указівка в законі на службову особу означає, що фізична особа повинна додатково мати спеціальні ознаки, властиві саме суб'єкту, який закріплено в примітці до ст. 364 КК України. Відповідно до цієї норми, суб'єктами ухилення від сплати податків можуть бути лише ті працівники управлінської сфери юридичних осіб, які, здійснюючи організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції, виконують обов'язки по веденню та оформленню звітної документації про фінансово-господарську діяльність підприємств, установ, організацій і поданню цієї документації до податкових органів (керівники підприємств та організацій, головні (старші) бухгалтери, їхні заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера, а також особи, які тимчасово за спеціальним уповноваженням (наказом, розпорядженням) виконують функції зазначених вище осіб, і на яких покладені обов'язки з ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, бухгалтерських звітів, балансів, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів у бюджети, державні цільові фонди).

Таким чином, не всі працівники – посадовці юридичної особи можуть бути суб'єктом кримінального правопорушення, а тільки ті з них, на яких покладені спеціальні повноваження у сфері оподаткування – сплачувати обов'язкові внески державі. Наприклад, *ОСОБА_3 обвинувачується в тому, що згідно з наказом від 31 серпня 2012 року № 540-к призначена головним бухгалтером публічного акціонерного товариства «ДТЕК Павлоградвугілля», код 00178353, (далі - ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля»), зареєстрованого розпорядженням виконавчого комітету Павлоградської районної державної адміністрації Дніпропетровської області від 02 квітня 1997 р. № 12321200000000145, за юридичною адресою: Дніпропетровська область, м. Павлоград, вул. Соборна, буд. 76, з 03 червня 2011 року, та перебуває на податковому обліку в СДГП по роботі з ВПП у м. Дніпро як великий платник податків (на даний час перебуває на обліку Офісу великих платників податків ДФС). Вступивши на посаду головного бухгалтера ПАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», ОСОБА_3 відповідно до посадової інструкції підприємства, яка затверджена керівником підприємства ОСОБА_8 з якою вона*

ознайомлена 03 вересня 2012 р., наділялася відповідними правами та обов'язками. Приступивши до виконання службових обов'язків, на ОСОБА_3, як на головного бухгалтера підприємства згідно пункту 1 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладалося забезпечення ведення бухгалтерського обліку та підписання фінансової звітності на підприємстві. Крім цього ОСОБА_3, як головний бухгалтер підприємства згідно з п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», забезпечувала дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності, організовувала контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій. Таким чином, ОСОБА_3, перебуваючи на посаді головного бухгалтера ПрАТ «ДТЕК Павлоградвугілля», виконувала організаційно-розпорядчі обов'язки, тобто, згідно п. 1 прим. до ст. 364 КК України, являлася службовою особою [187].

Ті працівники підприємств, установ, організацій, функціональні обов'язки яких так чи інакше пов'язані з фінансовою і податковою документацією, але на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність юридичної особи в цілому та виконання обов'язку забезпечити сплату нею податків чи інших обов'язкових платежів, за наявності підстав можуть притягуватись до відповідальності як пособники (ч. 5 ст. 27 КК України). Особи, які відповідним чином консультують безпосередніх виконавців або фактично складають звітну фінансово-господарську документацію підприємства, проте не уповноважені в установленому порядку підписувати її (ситуації, коли юридично функції бухгалтера виконує інша (підставна) особа), мають притягуватись до відповідальності за пособництво (ч. 5 ст. 27 КК України) в ухиленні від сплати податків.

У межах встановлення обставин, що характеризують особу підозрюваного, інтерес становить інформація, яка безпосередньо не пов'язана з учиненим кримінальним правопорушенням. До таких відомостей належать дані про: вік особи, стан її здоров'я, поведінку, взаємини, колишні судимості тощо. До

суб'єктивних чинників, які визначають такий структурний елемент криміналістичної характеристики, як «особа злочинця», слід віднести: наявність у злочинців попереднього злочинного досвіду, зокрема й знання конкретних способів учинення, приховування слідів злочинної діяльності; досвід роботи в силових структурах; індивідуальні властивості особи злочинця тощо.

Типовий злочинець по провадженнях зазначеної категорії є осудною особою, тому питання про осудність суб'єкта, тобто здатність усвідомлювати свої дії і керувати ними, майже не виникає. Суб'єктом вчинення є особа, на яку відповідно до податкового законодавства покладено обов'язок щодо повного, своєчасного обчислення та сплати податків. Синтез наукових доробок та практичних рекомендацій дає можливість сформулювати типовий портрет особи, яка вчиняє ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Серед осіб цієї класифікаційної групи порівняно високий рівень освіченості, зокрема більшість з них отримала спеціальну професійну підготовку. 81,6 % осіб мали вищу освіту (з них економічну – 53,8 %; технічну – 35,0 %; юридичну – 11,2 %); 14,4 % – середню спеціальну освіту, та лише 5,2 % – середню. Більшість з вивчених осіб має значний досвід фінансово-господарської діяльності різного функціонального рівня, є фахівцями в галузі діяльності фінансових установ, які знають усі вади й «слабкі місця» у технології проведення тих чи інших операцій.

Дані про службовий і соціальний статус осіб, які притягнуті до кримінальної відповідальності, свідчать про те, що переважна їх більшість посідає високе службове становище і має значні доходи. Службові особи суб'єктів підприємницької діяльності (передусім товариств з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств, приватних підприємств), брали участь у вчиненні кримінального правопорушення у більшості випадків (зокрема, керівники – 57,3 %; головні бухгалтери – 13,0 %). Середній вік керівника становив 38 років, а головного бухгалтера – 42 роки.

Інші службові особи підприємств (бухгалтери, керівники структурних підрозділів та ін.) до кримінальної відповідальності притягувались значно рідше – у 19,8 % випадків. Це пов'язано з тим, що ці працівники водночас були

співвласниками (співзасновниками) інших (переважно фіктивних) підприємств. Як правило, звичайні бухгалтерські працівники є найманими на роботу та виконують службові обов'язки на підставі трудового договору або угоди. Вони не беруть участь у розподілі прибутків і здебільшого не посвячені у плани керівництва. Цікаво, що у 4 % випадків у вчиненні ухилення брали участь колишні їх працівники. Близько 69 % осіб працювали на останньому місці понад одного року; 18 % – від шести до дванадцяти місяців; 10 % – від одного до трьох місяців; 3 % – до одного місяця.

Злочинні посягання вчинено організованою групою в середньому у 63 % кримінальних проваджень. Вивчення кримінальних проваджень, аналіз проведених досліджень окремих виявів ухилення від сплати податків показали, що структура злочинних груп, розподіл ролей співучасників та функції організаторів залежать від способу ухилення та галузі економіки. Злочинні групи за кількістю учасників є відносно невеликими. Зазвичай до їх складу входять від двох до чотирьох осіб. Кількість членів групи визначається залежно від потреби в розподілі ролей та способу вчинення злочину (групи чисельністю дві особи – 40 %, три особи траплялись у 34 %; чотири і більше осіб – у 26 %). Ними, як правило, є керівник і головний бухгалтер. Співучасть двох посадовців дає змогу їм використовувати різні складні способи приховування ознак злочину і підробляти документи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Як інші співучасники можуть виступати інші службові особи підприємства. Майже у 80 % випадків ініціатива вчинення виходила від керівників – суб'єктів підприємницької діяльності. *Наприклад, перебуваючи на території м. Києва, в період 2009 р. Особа 1 та ОСОБА_2 з метою безпосереднього здійснення злочинів різного ступеня тяжкості, направлених на пособництво в ухиленні від сплати податків в особливо великих розмірах суб'єктів господарювання, у м. Києві та інших областях України, зорганізувалась у стійке злочинне об'єднання з Особою 2 та Особою 3. Дана організована злочинна група діяла в період 2009–2011 рр., характеризувалась стабільністю, згуртованістю свого складу, тривалим часом своєї діяльності, розробленістю та узгодженням планів, способів і методів скоєння злочинів,*

наявністю загальних правил поведінки та дотримання їх, домовленістю та готовністю до постійного скоєння злочинів кожним членом організованої групи, отриманням матеріальних благ від злочинної діяльності на постійній основі, плануванням конкретних злочинів та діяльності в цілому. Учасники злочинної групи, на чолі з Особа 1 та ОСОБА_2 фінансували реєстрацію фіктивних суб'єктів господарювання на «підставних» осіб, відкривали рахунки у банківських установах, отримували печатки, набували та використовували техніку, засоби зв'язку - мобільні телефони, виплачували заробітну плату членам групи та службовим особам підприємств, задіяних у злочинних схемах, а також безпосередньо брали участь у здійсненні злочинів різної тяжкості. На певних етапах злочинної діяльності Особа 1 та ОСОБА_2, за допомогою Особи 2 та Особи 3 залучали до скоєння злочинів Особу 4, Особу 5 та інших не встановлених досудовим розслідуванням осіб, матеріали щодо яких виділено в окреме провадження. З метою скоєння злочинів Особа 1 та ОСОБА_2, з корисливих мотивів, вирішили використати реквізити та банківські рахунки підконтрольних їй підприємств ТОВ «Компанія «Вайліс» (код ЄДРПОУ 36445186), ПП «Клер Шато Фиорд» (код ЄДРПОУ 32395460) та ТОВ «Остін Трейд» (код ЄДРПОУ 37582931), з метою надання послуг іншим суб'єктам господарської діяльності з незаконної мінімізації ними податкових зобов'язань перед бюджетом, за винагороду [188].

Формування груп відбувалось, як правило, на підставі формальних зв'язків. Так у 62 % випадків учасників групи пов'язували службові стосунки, а лише у 19 % – особисті (нетрудові) відносини (у 5 % – родинні зв'язки). За способами утворення групи формувалися: як добровільні об'єднання (94 %); шляхом активного втягування в групу організатором (ініціатором) потрібних за посадою осіб з використанням службової залежності – у 6 %.

За стійкістю злочинної спрямованості у 12 % випадків групи утворювались тимчасово для вчинення ухилення від сплати податків; у 86 % – мало місце тривале об'єднання для здійснення такої злочинної діяльності. У 27 % випадків статус групи взагалі чітко не визначався. Водночас, за результатами опитувань, саме організовані угруповання важко викрити та довести причетність організаторів до

ухилення через активне використання на всьому злочинному ланцюгу інших осіб, також і підставних керівників, бухгалтерів, а також технічних виконавців та ін.

Результати узагальнення анкетних даних вивчення кримінальних проваджень свідчать, що з усієї кількості осіб, які притягнуті до відповідальності, 59 % – особи чоловічої статі й 41 % – жіночої, 81 % мали вищу освіту (економічну – 61 %; технічну – 36 %; юридичну – 3 %); 65 % – працівники фінансово-господарських управлінь, відділів (бухгалтерія). Керівники суб'єктів підприємницької діяльності – 81 % (керівники підприємств та організацій – 56 %; головні бухгалтери – 30 %; заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера – 14 %); інші посадові особи – 11 %; технічні працівники (економісти, операціоністи) – 4 %; колишні працівники – 4 %. У 63 % кримінальних проваджень злочинні посягання вчинено організованою групою, у 80 % випадків ініціатива вчинення виходила від керівників – суб'єктів підприємницької діяльності.

Висновки до розділу 1

1. Криміналістична методика – це система наукових положень і розроблених на їх основі рекомендацій щодо виявлення та розслідування кримінальних правопорушень, об'єднаних у групи на основі криміналістично значущих ознак. Комплексну методику розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності становлять: загальні положення (основи) та окремі методики.

Окрема методика як програма розслідування має будуватися з урахуванням таких методологічних засад: її предмет зумовлений особливостями криміналістичної характеристики (способу вчинення кримінального правопорушення, технологій злочинної діяльності); її структуру визначають особливості пошуково-пізнавальних процесів залежно від етапу розслідування і спрямування його завдань; основою методики слугують алгоритми проведення процесуальних дій та їх комплексів, спрямованість і послідовність яких залежать

від ситуацій розслідування. Такі окремі методики мають відповідати критеріям, передусім таким, як доступність для сприйняття, можливість застосування та практична доцільність.

Під час формування методики досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків виявляються різні закономірності, що визначають специфіку розслідування: особливості виявлення, збирання, фіксації, дослідження та оцінки доказів; організація та планування розслідування; тактика проведення СРД та ЗЗКП.

2. Криміналістична характеристика таких кримінальних правопорушень, як ухилення від сплати податків, з урахуванням актуальної слідчої, експертної та судової практики, надає змогу проаналізувати вихідні положення початкового та наступного етапів досудового розслідування з метою виконання завдань кримінального провадження, передбачених ст. 2 КПК. Криміналістичні рекомендації є важливим інструментарієм суб'єктів сторони обвинувачення, що залученні до кримінального провадження – своєрідним алгоритмом дій у типових слідчих ситуаціях.

3. Специфіка несплати податків як предмета ухилення пов'язана зі способом та обстановкою вчинення, особою злочинця. Ефективність процесів господарської діяльності й розвиток її галузей тісно пов'язані з використанням передусім грошових коштів, різноманітних матеріалів, конструкцій, техніки тощо, оскільки саме вони становлять «кістяк» усіх внутрішніх і зовнішніх процесів діяльності підприємств, установ та організацій. Ключовим поняттям розрахунків за податками є сума коштів, яку платник податків, також і податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та в строки, передбачені податковим законодавством (зокрема, сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) – податкове зобов'язання.

4. До злочинних механізмів (технологій) ухилення від сплати податків слід віднести: неподання документів, пов'язаних з їх обчисленням та сплатою до бюджетів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів

тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження вартості цих об'єктів; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податкову соціальну пільгу; проведення сумнівних експортних операцій; реєстрація підприємств із залученням підставних осіб, які здійснювали реєстрацію (перереєстрацію) таких суб'єктів господарювання.

5. Установлено типовий перелік об'єктів, які зберігають інформацію про подію кримінального правопорушення у сфері господарської діяльності: 1) документи (податкового та бухгалтерського обліку, господарські, реєстраційні тощо); 2) предмети (печатки, штампи, зразки бланків тощо); 3) електронні носії інформації (системні блоки комп'ютерів, жорсткі та гнучкі магнітні диски, лазерні диски тощо); 4) пам'ять людей (ідеальні сліди).

Сфера пошуку слідової інформації під час виявлення ознак ухилення від сплати податків має суттєві відмінності й пояснюється тим, що електронне середовище, у якому здійснюється пошук фактичних даних кримінальних протиправних дій, утворюється за сукупності носіїв інформації, програмно-технічних засобів, а місце безпосереднього вчинення – використанням комп'ютерних технологій і місця настання шкідливих наслідків. Для виявлення необхідна прив'язка інформації до конкретних технічних засобів її збереження, передачі, приймання та обробки, тобто конкретизація місць можливого вчинення кримінального правопорушення.

Типовими носіями ідеальних слідів є службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності; особи, яка займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки; співробітники контролюючих та податкових органів; особи, з якими підозрюваного пов'язують особисті стосунки.

6. Більшість злочинів учинено в складі організованих груп (63 % вивчених кримінальних проваджень), структура, розподіл ролей та функції яких залежать від способу ухилення від сплати податків (групи чисельністю дві особи – 40 %, три

особи траплялись у 34 %; чотири і більше осіб – у 26 %). Майже у 80 % ініціатива вчинити ухилення виходила від керівників суб'єктів господарювання. Кількість членів таких злочинних груп визначається відповідно до потреби в розподілі ролей з огляду на технологію конкретної злочинної діяльності. Формування таких груп здійснюється зазвичай з ініціативи організаторів (68 %). У 22 % випадків у податкових злочинних схемах брали участь підставні особи як номінальні власники суб'єктів господарювання, бухгалтери, які першочергово не були обізнані з планами керівників, проте за разову винагороду (преміювання) або під приводом прийняття на роботу погоджувалися виконати протиправні дії, передбачені ст. 212 КК України.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ПОЧАТКОВОГО ЕТАПУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

2.1. Обставини, що підлягають установленню в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків

Кожна економічно розвинута держава цивілізованого світу зацікавлена в тому, щоб її громадяни фінансово розвивали свою підприємницьку діяльність, юридичні особи також мали прогресуючий економічний успіх, оскільки державні й місцеві бюджети тісно залежать від економічного розвитку приватної і державної діяльності. Правові відносини між державою та її громадянами в цьому випадку тісно залежать від здійснення сумлінної сплати податків. Життя всіх бюджетних організацій держави залежить від наповнення бюджету, а це заробітна плата та придбання засобів для всіх силових структур, працівників закладів охорони здоров'я та освіти, наповнення пенсійного фонду тощо. Усе це залежить від неухильної сплати податків. Підприємці повинні розуміти, що від їхньої повної сплати податків та виплати заробітної плати «по білому» залежить розвиток країни в цілому [41, с. 185].

Сьогодні залишається актуальним питання для нашої країни і більшості країн світу – це небажання працювати відкрито певної категорії осіб та організацій, сплачувати податки та платити заробітну плату, дотримуючись чітко встановлених законодавством норм. Правоохоронні органи нашої держави повинні виявляти порушення податкових норм, притягувати винних до відповідальності, що в подальшому повинно призводити до наповнення бюджетів різного рівня. Ускладнює ситуацію у сфері оподаткування й військова агресія РФ, тимчасова окупація значної території нашої країни, знищення підприємств різного рівня, неприйняття законодавчо закріпленої процедури оподаткування. Це все

призводить до послаблення безпеки, зниження рівня соціально-економічного спрямування, зокрема в питаннях з оподаткування [39, с. 311; 41, с. 186].

Як правильно наголошують Бугайчук К. Л., Савченко О. О., Прибіткова Н. О., якісне досудове розслідування залежить від оперативності та якості проведення першочергових СРД, зібранням слідчими та оперативними підрозділами на початковому етапі досудового розслідування доказової бази, виконання завдань, передбачених ст. 2 КПК [14].

Відповідно до ч. 1, 2 ст. 84 КПК доказами в кримінальному провадженні є істотні фактичні дані, за допомогою яких можливо встановити наявність чи відсутність обставин, що мають істотне значення для кримінального провадження [97]. Такі дані повинні бути отримані виключно законним шляхом.

У теорії кримінального процесу перелік обставин, які підлягають доказуванню, розглядаються в рамках категорії «предмет доказування», тобто реальних подій (фактів), на які спрямована пошуково-пізнавальна діяльність суб'єктів доказування та які мають бути встановлені для прийняття судом рішення у справі [106, с. 111]. У свою чергу, автор першої роботи з теорії доказів у кримінальному провадженні І. Бентам, вплив якого на становлення сучасної теорії доказів як у нашій державі, так і за кордоном важко переоцінити, указував: «Щоб переконатися у відповідності власних дій до закону суддя у кожній справі повинен розглянути дві обставини, одна – це питання факту, а інша – питання права. Перше полягає в тому, щоб переконатися, що відомий факт існував у відомому місці та у певний час, друге полягає в тому, щоб переконатися, що закон встановив те чи інше правило, яке застосовується до цього конкретного випадку» [106, с. 112; 38, с. 47].

М. Є. Шумило вказує на те, що фактичні кримінальні протиправні діяння ні в природі, ні в суспільстві (як відомості про факти та обставини, що мають значення для справи про кримінальні правопорушення, отримані в установленому КПК порядку) не породжують доказів. Кримінальне правопорушення відбивається в суб'єктивній (свідомість людей) і об'єктивній (зокрема, на предметах) реальності, але це не докази, не відомості про обставини, що мають значення для кримінального провадження, отримані з установлених у законі джерел і в

установленому ним порядку. Необхідна цілеспрямована предметно-практична кримінальна процесуальна діяльність, що дозволяє владним суб'єктам у рамках провадження СРД здійснити чуттєве пізнання обставин, що мають значення для провадження, у ході якого і відбувається формування доказів (відомостей), що відображають цю частину дійсності. Саме в міру реалізації цієї діяльності виникають (точніше – формуються) докази як відомості про факти та обставини, що мають значення для кримінального провадження [236].

Готових доказів у природі не існує, тому суб'єкт доказування в ході провадження СРД, відшуковуючи інформацію (сліди кримінального правопорушення), що стосується предмета доказування, і фіксуючи її у процесуальних актах, формує докази. При цьому треба мати на увазі, що фактична основа доказів може формуватися за межами кримінального провадження. Тому збирання доказів було б точніше визначати як формування доказів, що складається з виконання органами досудового розслідування пошукових, пізнавальних, посвідчувальних та правозабезпечувальних заходів [96, с. 432]. Аналогічну точку зору висловлює й Ю. М. Серєда [169, с. 91]. Водночас С. О. Ковальчук пропонує для позначення першого елемента (етапу) кримінального процесуального доказування використовувати термін «формування доказів» та охоплювати ним процесуальну діяльність щодо: 1) збирання доказів, яке, у свою чергу, складається з отримання (під час досудового розслідування – сторонами кримінального процесу за допомогою способів, визначених ч. ч. 2–4 ст. 93 КПК, а під час судового провадження – судом у результаті проведення судових дій, передбачених ст.ст. 332, 333, 351–360, 361 КПК) та закріплення (фіксації) доказів; 2) перевірки доказів; 3) оцінки доказів. Виділення збирання, перевірки та оцінки доказів як елементів (етапів) їх формування дозволяє повною мірою, на думку вченого, відобразити зміст доказування-пізнання [72, с. 234].

Слід зауважити, що окремі прибічники традиційної концепції кримінального процесуального доказування висловлювали заперечення щодо доцільності вживання терміна «формування доказів». Зокрема В. Г. Гончаренко зазначав, що за такого підходу неможливо чітко встановити, на якому етапі та в який спосіб

відшукана інформація може використовуватись у доказуванні як доказ, без чого весь час будуть виникати сумніви щодо доказового обґрунтування процесуальних рішень, котрі приймаються в кримінальному провадженні [32, с. 24–25].

Слід звернути увагу на те, що окремі вітчизняні науковці, заперечуючи доцільність використання як початкового етапу кримінального процесуального доказування термінів «збирання доказів» та «формування доказів», пропонують визначати його як «кваліфікація фактичних даних», обґрунтовуючи це таким:

– по-перше, до закріплення фактичних даних у процесуальній формі вони існують лише як елемент оточуючого інформаційного середовища, а не елемент кримінальної процесуальної діяльності. Разом з тим, їх реальна наявність вимагає: 1) виявлення (установлення) інформації, 2) визначення її значення (причетності) до кримінального провадження та надання процесуальної форми (фіксація фактичних даних). Тобто реальна існуюча у свідомості людини або предмета інформація набуває процесуального значення і в силу цього визначається як доказ, тобто кваліфікується як доказ. Таким чином перевіряється належність фактичних даних, що дозволить визначати їх належність як доказів, а вони набувають процесуальної форми, що дозволить визначати їх допустимість. Тому для детермінації фактичних даних як доказів необхідно встановлення належності та допустимості фактичних даних, що і підтверджує доцільність використання поняття «кваліфікація фактичних даних» як першого елементу процесу доказування [103, с. 41–43];

– по-друге, «збирання» як елемент також наявний у кваліфікації доказів, адже для встановлення наявності належності та допустимості певних фактичних даних необхідне їх фактичне отримання [103, с. 41–43];

– по-третє, якщо найменування «збирання» та «формування» доказів є більш-менш логічними для стадії досудового розслідування, де здійснюється фактичний пошук та отримання доказів, їх фіксація, то для стадії судового розгляду він може бути застосований дуже умовно, оскільки фактичні дані вже зібрані сторонами, і вони реально мають статус досудових доказів» [103, с. 41–43].

Виходячи з вищевикладеного, підтримуючи М. М. Стоянова зазначимо, що єдиним засобом доказування в кримінальному процесі є докази, які являють собою

фактичні дані (відомості про факти), отримані з перерахованих у законі джерел визначеними законом способами, на підставі яких установлюються обставини, що мають значення для правильного вирішення провадження [197].

Подібну точку зору займали С. М. Стахівський та Ю. М. Грошевий, обґрунтовуючи, що «ніякі слідчі та інші процесуальні дії не вправі виступати як засоби доказування, оскільки вони є засобами збирання доказової інформації, а не доказування» [44, с. 146]. Аналогічну позицію відстоює Л. Д. Удалова, на думку якої, неправильно визначати засоби доказування одночасно як єдність доказів і способів їх отримання, а також включати способи в сутність засобів. На думку вченої, слідча дія як сукупність передбачених законом дій не може бути засобом або способом оцінки доказів або обґрунтування висновків органів розслідування і суду. Засобами доказування, на думку Л. Д. Удалової, є не СРД як сукупність дій, за допомогою, яких збираються і перевіряються докази, і не форма отримання доказів, а самі докази [217, с. 197–198].

Як зазначає В. А. Журавель, під час переходу від вищого рівня узагальнення до більш конкретного предмет доказування набуває більшої кількості доказових фактів, деталізується і, нарешті, перетворюється на якісно новий комплекс фактичних обставин [51]. Єдність фактичних даних, відшуканих, розшуканих, виявлених (установлених), витребуваних, вилучених, перевірених і оцінених з точки зору належності, допустимості, достовірності й оформлених (закріплених) у відповідній процесуальній формі, та їх процесуальних джерел сама по собі ще не є доказом у кримінальному провадженні. Будучи категорією об'єктивно-суб'єктивною, як слушно вказує М. А. Погорецький, вищевказана єдність може стати доказом лише тоді, коли буде визнана уповноваженим суб'єктом кримінального провадження, на що також вказується у ч. 1 ст. 84 КПК: «...на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставини, що мають значення кримінального провадження та підлягають доказуванню» [134, с. 16].

Коло обставин, що підлягають установленню, ширше за типовий предмет доказування, оскільки містить будь-які відомості та інформаційні джерела, що

впливають із кримінально-правової характеристики кримінального правопорушення [24, с. 18]. На думку С. С. Чернявського, правильно сформульована криміналістична характеристика (у нашому випадку див. розділ 1) кримінального правопорушення має органічно включати в себе обставини, що підлягають установленню, а тому немає потреби включати цей елемент до структури окремої методики [226].

С. С. Чернявський, розглядаючи співвідношення понять «предмет доказування» й «обставини, що підлягають встановленню», наголошує, що останнє буквально означає явище, подію чи факт, що пов'язані із чим-небудь, супроводжують що-небудь. Водночас предмет доказування чітко визначений кримінальним процесуальним законодавством і є незмінною конструкцією законодавця. Обставини, що підлягають установленню, є категорією криміналістичної методики, а перелік цих обставин наповнюється конкретним змістом і залежить від видової (групової) характеристики злочинів, а також конкретної ситуації розслідування. Цей перелік, поряд із прямими доказами, включає різноманітну криміналістично значущу інформацію (проміжні факти й обставини), що виходить за межі предмета доказування, проте має чітке пошуково-пізнавальне спрямування, визначають напрям та організацію розслідування [228].

В окремих криміналістичних методиках, зазвичай, розробляють переліки обставин, установлення яких необхідно для розслідування кримінальних правопорушень певного виду, які систематизують за різними підставами, зокрема: за елементами складу кримінального правопорушення; за елементами предмета доказування тощо [90].

Використовуючи такі рекомендації і ґрунтуючись на криміналістичній характеристиці кримінального правопорушення та висунутих версіях, слідчий намічає конкретний перелік фактичних даних, що підлягатиме з'ясуванню в провадженні.

Обставини, що підлягають установленню, доцільно розглядати за рівнями. Перший рівень є узагальнюючою нормативною моделлю, структуру та зміст якої визначено КПК та нормами загальної частини законодавства про кримінальну

відповідальність. Коло обставин на цьому рівні не враховує ознак конкретного кримінального правопорушення. Другий – визначається на рівні окремих норм Особливої частини КК України та криміналістичних характеристик окремих видів (груп) кримінальних правопорушень та є основою для формування методик розслідування, тобто правильної організації розслідування кримінальних правопорушень певних категорій. Третій рівень поняття визначають шляхом конкретизації перших двох з урахуванням обставин учинення конкретного кримінального правопорушення. Вимоги закону та положення криміналістичної методики стосовно обставин учинення ухилення від сплати податків шляхом підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців застосовують на рівні конкретного кримінального провадження, унаслідок чого типове коло обставин набуває індивідуальних рис [195; 56].

Як зазначають П. І. Орлов, А. Ф. Волобуєв, І. М. Осика, Р. Л. Степанюк до обставин, що підлягають установленню у провадженнях про фінансові кримінальні правопорушення, слід віднести такі їх групи:

– предмет злочинного зазіхання, спосіб підготовки, учинення та приховання злочину; знаряддя і засоби вчинення злочину; обстановка вчинення злочину (обставини місця та часу; технологічні умови проведення фінансових операцій та контролю за ними); характер і розмір заподіяної шкоди; наявність або відсутність у діянні ознак діяльності організованої групи; структура, склад та розподіл ролей в групі (якщо встановлено ознаки її діяльності, або підозрювані є її членами);

– факти, що підтверджують винність особи у вчиненні злочину та мотиви вчинення злочину, зокрема такі, що визначають ступінь і характер обставин, що обтяжують і пом'якшують покарання;

– умови, що сприяли вчиненню кримінального правопорушення (недосконалість регулювання відповідних операцій, недоліки технології їх проведення тощо);

– виявлення даних, що дають змогу визначити джерела основної і додаткової інформації в провадженні [161, с. 104–105].

Як наголошує В. В. Пясковський, обставини, що підлягають установленню в криміналістиці, повинні розглядатися як сукупність тих, з'ясування яких визначається нормами кримінального права, кримінального процесу і матеріалами конкретного кримінального провадження [162, с. 109].

Досудове розслідування – стадія кримінального провадження, яка починається з моменту внесення відомостей про кримінальне правопорушення до ЄРДР і закінчується закриттям кримінального провадження або направленням до суду обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру, клопотання про звільнення особи від кримінальної відповідальності (п. 5 ч. 1 ст. 3 КПК) [97; 95, с. 214].

Положення ст. 214 КПК перебувають у взаємозв'язку з ч. 1 ст. 2 КК України, згідно з якою основною підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою діяння, яке містить усі елементи складу кримінального правопорушення; закріплюють обов'язок слідчого, прокурора внести відповідні відомості до ЄРДР. Згідно з п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК, такі відомості повинні містити короткий виклад обставин, які свідчать про вчинення саме кримінального правопорушення. Підставою цього можуть бути заява чи повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення або якщо вищезазначені особи самостійно виявили правопорушення з явними ознаками складу правопорушення. Відповідно до ст. 216 КПК детективи органів БЕБ України здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, передбачених також і ст. 212 КК [97], в якій об'єктом виступають правовідносини між державою і суб'єктами оподаткування (урегульовані нормами податкового права) з приводу обов'язкового внесення внесків до бюджетів та цільових фондів. Об'єктивна сторона характеризується в ухиленні від сплати податків, ненадходження коштів до бюджетів як наслідок; причинний зв'язок між вищезазначеним діянням і наслідками. Наступним обов'язковим елементом складу кримінального правопорушення є суб'єктивна сторона, яка проявляється у формі прямого умислу, коли суб'єкт оподаткування цілеспрямовано не сплачує податки, при цьому усвідомлює та передбачає суспільно небезпечні наслідки від ненадходження грошових коштів до бюджетів,

більш того суб'єкт оподаткування має бажання для настання таких наслідків. Суб'єктом виступають платники податків (фізична або юридична особа), на яких покладено обов'язок сплачувати податки згідно з ПК України [41, с. 186].

Водночас п. 2 ч. 3 ст. 216 КПК передбачає, що досудове розслідування деяких кримінальних правопорушень належить до підслідності ДБР. Проте недосконалість нормативно-правової бази створює прогалини в чинному законодавстві, що спричиняє нові кримінальні правопорушення у сфері ухилення від сплати податків, до вчинення яких можуть бути причетні також вищі посадові чи службові особи. На нашу думку, необхідно розмежувати повноваження між правоохоронними органами, вичерпно та детально регламентувати їхні повноваження, зокрема й щодо збирання електронних доказів [89; 112].

Дані експертних оцінок та результати опитування оперативних працівників указують на те, що найчастіше інформація про ухилення від сплати податків надходить з: матеріалів перевірок податкових інспекцій (79 %); результатів оперативно-розшукових заходів (46 %); матеріалів інших кримінальних проваджень (21 %); офіційних звернень правоохоронних органів (17 %). Зібрані таким чином дані переважно містять інформацію про: використання фіктивних підприємств (63 %), проведення безтоварних операцій (45 %), штучне формування податкового кредиту (35 %). Наприклад, *обвинувачений гр. ОСОБА_5, не будучи зареєстрованим відповідно до чинного законодавства як суб'єкт підприємницької діяльності, у період з 01.01.2016 по 31.12.2017, фактично здійснюючи діяльність з купівлі-продажу сільськогосподарської продукції та фактично знаючи її фінансовий результат, умисно, з корисливих мотивів, з метою ухилення від сплати податків і зборів, приховавши реальні обсяги доходів та не задекларувавши їх відповідно до чинного законодавства, у результаті чого умисно ухилився від сплати податку на доходи фізичних осіб в сумі 3869300,17 грн. та військового збору в сумі 264404,82 грн. А всього від сплати податків і зборів на загальну суму 4133704,99 грн., що становить 5195 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів у великих розмірах. Так обвинувачений умисно, з корисливих мотивів, з метою*

ухилення від сплати податків і зборів, шляхом приховання своєї фінансово-господарської діяльності та отриманих доходів від неї, для подальшого проведення фінансово-господарських операцій по купівлі, зберіганню та продажу сільськогосподарської продукції уклав з ТДВ «Гадяцький елеватор» (код ЄДРПОУ: 00955650) договір зберігання № 3-224 від 13.12.2016 з додатками до нього [180].

Заявою чи повідомленням про кримінальні правопорушення вважаються усні чи письмові заяви чи повідомлення, у яких викладено обставини, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення, наведені заявником [63].

Заяви чи повідомлення про кримінальні правопорушення в БЕБ уповноважені приймати (далі – уповноважені особи):

1) працівники структурного підрозділу, на який покладено функції організаційно-розпорядчого забезпечення – особи, відповідальні за реєстрацію заяв про кримінальні правопорушення у системі електронного документообігу, що надходять до БЕБ через спеціальну скриньку для кореспонденції, поштою або іншими видами зв'язку;

2) керівники (заступники керівників), старші детективи, детективи підрозділів детективів БЕБ при особистому зверненні заявника [63].

У разі самостійного виявлення детективом, службовою (посадовою) особою іншого підрозділу БЕБ обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення, складається повідомлення (рапорт) про виявлене кримінальне правопорушення. Повідомлення (рапорт) про виявлене кримінальне правопорушення реєструється в структурному підрозділі, на який покладено функції організаційно-розпорядчого забезпечення, та невідкладно передається для розгляду керівнику відповідного підрозділу детективів, згідно з функціональними обов'язками. До повідомлення (рапорту) про виявлене кримінальне правопорушення можуть бути додані матеріали, що свідчать про вчинення кримінального правопорушення, які формуються у справу [63].

Першочерговими діями органів досудового розслідування повинні бути збирання якомога більшого обсягу інформації про юридичну особу та суб'єктів оподаткування цієї юридичної особи, серед цих даних є:

- установити інформацію щодо податкового номеру юридичної особи, реєстраційні дані найменування та код ЄДРПОУ, дані платника в ДПІ, інформацію про посадових осіб юридичної особи (паспортні дані, наказ або інший документ про призначення на посаду директора, довіреність тощо), інформація про засновників - юридичних осіб, інформація про банківські рахунки, архівні дані про рахунки платників та встановлення іншої необхідної інформації для об'єктивного, ефективного розслідування кримінального провадження [37];

- установити реєстраційні документи про фізичну особу – підприємця, у тому числі інформація щодо видів діяльності, інформація може міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;

- запросити інформацію щодо права власності на нерухоме майно суб'єктів, які фігурують у матеріалах кримінального провадження, одним із джерел, де міститься така інформація, є Реєстр прав власності на нерухоме майно;

- у межах кримінального провадження запросити доступ до оригіналів документів (виписки по рахунках, інформацію на електронних носіях, у вигляді таблиць, деталізовані відомості про рух грошових коштів), вивчення яких має істотне значення по справі. Такі документи, як правило, містять банківську таємницю [37].

Вищезазначена інформація надається за рішенням суду, а вказані дії слідчого регламентуються ст.ст. 40, 131, 132, 159-166 КПК, ст.ст. 60, 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність» [141]. Суд має право не тільки надати дозвіл слідчому на ознайомлення з документами, а й можливість вилучення їх.

Для об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів справи, керуючись ст.ст. 9, 22, 40, 71, 84, 93, 110 КПК, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин, серед них:

спеціалісти ДАСУ;

спеціалісти Головного управління ДПС.

Серед основних напрямків роботи слідчого в подальшому по кримінальному провадженню є:

призначення судово-економічної експертизи;

проведення почеркознавчих досліджень рукописних записів та підписів;
установлення свідків кримінального правопорушення;

за необхідності проведення НСРД (візуального спостереження за особою в публічно доступних місцях, відеоконтроль особи, зняття інформації з електронних інформаційних систем та комунікаційних мереж);

проводяться обшуки, згідно із ч. 2 ст. 234 КПК, обшук проводиться на підставі ухвали слідчого судді.

Під час установлення обставин факту вчинення кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КПК, детективу необхідно здійснити аналіз результатів проведення податкової перевірки; установити факт податкового порушення; правильно визначити розмір несплачених податків, механізми такої несплати, коло посадових осіб, які зобов'язані здійснити сплату – тобто встановити обставини вчинення кримінального правопорушення. Основними першочерговими способами збирання даних, які вказують на ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, є: витребування й аналіз документів (77 %); одержання довідок за запитом (64 %); проведення спеціальних перевірок (50 %); залучення спеціалістів (36 %) з поєднанням різних за можливостями методів економічного, документального й фактичного аналізу фінансових і господарських операцій.

Також варто звернути увагу на діяльність детективів БЕБ під час контрольно-перевірочної роботи, оперативно-розшукової діяльності, з матеріалів інших кримінальних проваджень (акти документальних перевірок містили підстави для внесення відомостей до ЄРДР – 30 % вивчених кримінальних проваджень) та проведення оперативно-розшукових заходів (55 %). *Наприклад, в ході досудового розслідування працівниками ГУ ДФС у Полтавській області проведено документальну перевірку фізичної особи - платника податків гр. ОСОБА_5, за результатами якої складено акт № 1549/16-31-13-05-11/2950112354 від 19.11.2018 «Про результати документальної позапланової невиїзної перевірки фізичної особи - платника податків ОСОБА_5 (рнокпп : НОМЕР_1) з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2016 по*

31.12.2017». Висновками акту перевірки, серед іншого, встановлені порушення п.п. 163.1.1., 163.1. ст. 163, п.п. «е» п.п. 164.2.17., 164.2. ст. 164 Податкового кодексу України, в результаті чого гр. ОСОБА_5 знижено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб за період, що перевірявся, на суму 3932044,91 грн. (за 2016 рік - на суму 130 722,27 грн., за 2017 рік - на суму 3801322,64 грн.) та п.п. 1.2, 1.3, 16-1 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, в результаті чого гр. ОСОБА_5 знижено суму грошового зобов'язання по військовому збору за період, що перевірявся, на суму 268692,42 грн. (за 2016 р. - на суму 8 932,78 грн., за 2017 рік - на суму 259759,64 грн.) [180].

Виявлення ознак ухилення від сплати податків можливе лише за умов комплексного застосування методів економічного, документального й фактичного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, криміналістичного дослідження документів, а також оперативно-розшукових заходів, що спрямовані на встановлення: несплати податків, платежів і порушення порядку звітності; надходження значних коштів на рахунок підприємства за нетривалий строк його існування; виявлення фіктивного підприємства з ознаками великих фінансово-господарських операцій тощо. У цьому контексті, як зазначає Р. С. Довбаш, метод економічного аналізу застосовується у вигляді інструментарію для діагностики стану суб'єктів господарювання з метою подальшого виявлення порушень закону у процесі їх оперативного обслуговування. Об'єктом економічного аналізу є система економічних показників, що відображають фінансово-господарську діяльність підприємства, а його предметом – закономірності, які характеризують вплив події злочину на результати цієї діяльності, зокрема: аналіз руху грошових коштів на розрахунковому рахунку; звірення реквізитів СПД, у тому числі ЄДРПОУ, з базою даних платників податків у ДПС України. Також з'ясовують, чи не надавали до ДПС України відомості про відсутність будь-якої діяльності за вказаний звітний період (за наявності даних про рух значних грошових коштів на розрахункових рахунках). Відсутність таких відомостей у ДПС України або їх суперечливий характер потребує більш ретельної перевірки фінансово-господарської діяльності цього СПД [226]; здійснення аналізу: назви СПД

(зазвичай фіктивні фірми мають назву, співзвучну з назвами державних структур, або назва суб'єкта господарювання вказує на конкретний вид діяльності – зовнішньоекономічну, виробничу, науково-дослідну тощо); податкової адреси СПД: низка конвертаційних фірм зазначають одну й ту саму адресу для різних суб'єктів господарювання (адреси масової реєстрації СПД), неіснуючу адресу або ж адресу, за якою реально СПД не знаходиться; наявності виробничих потужностей, складських приміщень, автотранспорту (автоспецтехніки), а також іншого рухомого та нерухомого майна, яке б могло свідчити про те, що суб'єкт господарювання здійснює фінансово-господарську діяльність реально, а не формально; діяльності СПД, яка відображена в бухгалтерській та податковій звітності, відповідно до виду фінансово-господарської діяльності, передбаченої в установчих документах суб'єкта господарювання згідно з класифікатором видів економічної діяльності; кількості осіб, які працюють на підприємстві (установі, організації), розміру сукупного доходу СПД та нарахованих (сплачених) податків, зборів та інших платежів [226]; перевірка наявності характерних ознак, які свідчать про протиправну фінансову діяльність конвертаційних центрів та/або фіктивних фірм, зокрема щодо: причетності посадових осіб (службових осіб) та засновників до здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання (так звана реєстрація СПД на підставних осіб); новостворених суб'єктів господарювання з високими показниками фінансово-господарської діяльності за короткий проміжок часу з моменту реєстрації; нетривалого існування СПД зі значними показниками фінансово-господарської діяльності; реєстрації значної кількості суб'єктів господарювання з великими показниками фінансово-господарської діяльності на одну особу (фізичну чи юридичну), а також перебування на керівних посадах (директора/бухгалтера) таких СПД однієї й тієї ж особи; надходження чи витрачання грошових коштів у великих розмірах (зазвичай від значної кількості підприємств, установ, організацій) під виглядом оплати різноманітних товарів, послуг тощо; використання кореспондентських рахунків для взаєморозрахунків з іноземними комерційними структурами (зазвичай під

виглядом оплати виконаних робіт і послуг, великих партій паливно-мастильних матеріалів, техніки тощо) [226].

У практиці роботи органів ДПС для виявлення ознак ухилення від сплати податків використовуються методи документального та фактичного контролю, що [47, с. 78–79]. Варто наголосити, що з 2013 р. в органах ДПС України усіх рівнів введено в практичну діяльність систему «Податковий блок» (наказ ДПС України від 24.12.2012 № 1197), якою передбачено впровадження чотирьох підсистем-сегментів операційної діяльності органів ДПС:

I) реєстрація платників податків. Підсистема забезпечує спрощення процедури взяття на облік та реєстрації платників податків в органах ДПС шляхом електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади й отримання повних і точних даних щодо суб'єктів оподаткування (платників податків) та об'єктів оподаткування. Так підсистема «Реєстрація платників податків» відображає принцип отримання ДПС реєстраційних даних суб'єктів господарювання та змін до них від Укрдержреєстру;

II) оброблення податкової звітності та платежів, в якій відображається декларування доходів платників податків та відображаються сформовані документи податкової звітності (автоматичне створення форми документів податкової звітності за даними баз даних ДПС; створення документів шляхом перенесення інформації; розрахунок показників за допомогою «податкового калькулятора»; автоматичне заповнення форми звітності наявними в базі ДПС даними та розрахунковими даними); перегляд поданої та/або сформованої звітності;

III) облік платежів – це єдиний механізм для систематичного обліку та здійснення розрахункових операцій в особовому рахунку платника податків по всіх видах податків в такий спосіб, щоб дані обліку повністю інтегрувались з усіма даними інших вдосконалених процесів. У цій підсистемі наявна доступна й достовірна інформація про стан розрахунків платників податків з бюджетом для використання в інших підсистемах;

IV) податковий аудит дозволяє стандартизувати процес відбору платників податків для проведення податкового аудиту та розширити зону податкового контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків без додаткового втручання в їхню діяльність.

Ці підсистеми шляхом використання сучасних інформаційних технологій запроваджують удосконалені процеси адміністрування податків.

За результатами опрацювання слідчим інформації, наявної в інформаційній системі «Податковий блок», необхідно скласти протокол огляду з дотриманням вимог ст. 104 КПК. У протоколі необхідно вказати відомості з інформаційної системи «Податковий блок», які є відповідно до ст. 84 КПК доказами в кримінальному провадженні, тобто фактичні дані, отримані у передбаченому КПК способі, на підставі яких устанавлюються наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню.

Також варто звернути увагу й на таку обставину, як реєстрація платників ПДВ, що здійснюється на підставі розділу V ПК України та Положення про реєстрацію платників ПДВ [137].

Особі, що реєструється як платник ПДВ, присвоюється індивідуальний податковий номер, який використовується для сплати ПДВ, який є єдиним для всього інформаційного простору України та зберігається за платником ПДВ до моменту анулювання реєстрації платника ПДВ. Особа є зареєстрованою платником ПДВ з відповідної дати реєстрації, внесеної до Реєстру платників ПДВ.

Реєстрація платників ПДВ – обов'язкова, добровільна.

Обов'язковій реєстрації платниками ПДВ підлягають юридичні особи та фізичні особи-підприємці: якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (крім платників єдиного податку). У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі

з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн. (без урахування ПДВ), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) [137].

Особа, що підлягає обов'язковій реєстрації як платник податку, подає до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) реєстраційну заяву. Реєстраційна заява подається до контролюючого органу не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто встановлене перевищення обсягу оподатковуваних операцій.

Добровільна реєстрація. Платниками ПДВ на добровільній основі можуть зареєструватися юридичні особи та фізичні особи-підприємці, якщо обсяги операцій, що оподатковуються ПДВ, відсутні або є меншими мільйонної межі, на підставі поданої заяви (крім платників єдиного податку). Така реєстрація відбувається за заявою особи про реєстрацію ПДВ за умови, що обсяги операцій, що оподатковуються ПДВ, відсутні або є меншими мільйонної межі. У разі добровільної реєстрації осіб платниками ПДВ реєстраційна заява подається не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками ПДВ та матимуть право на податковий кредит і випуску податкових накладних [137].

Виняток: можуть бути платниками ПДВ платники, які обрали спрощену систему оподаткування:

– 3-ї групи, які сплачують єдиний податок за ставкою, що передбачає сплату ПДВ;

– 4-ї групи.

Подання заяви здійснюється у:

паперовому вигляді особисто фізичною особою або безпосередньо керівником або представником юридичної особи - платника (в обох випадках з документальним підтвердженням особи та повноважень) до контролюючого органу за місцезнаходженням (місцем проживання) особи;

електронному вигляді засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством; у разі добровільної реєстрації як додаток до реєстраційної картки, що подається суб'єкту державної реєстрації для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи – підприємця [137].

Форма заяви наведена у додатку 1 до Положення про реєстрацію платників ПДВ. У разі відсутності підстав у відмові у реєстрації особи як платника ПДВ контролюючий орган зобов'язаний протягом 3-х робочих днів після надходження реєстраційної заяви внести до Реєстру платників ПДВ запис про реєстрацію такої особи як платника ПДВ.

Видача суб'єкту підприємницької діяльності свідоцтва платника ПДВ не передбачена у зв'язку зі скасуванням вказаного документа.

Пересвідчитись у реєстрації як платника ПДВ можна:

шляхом подання запиту про отримання витягу з реєстру платників ПДВ до контролюючого органу;

скориставшись сервісом «Електронний кабінет платника» на вебпорталі ДФС, режим «Інформація з реєстрів» → «Дані реєстру платників ПДВ».

Форма запиту про отримання витягу з реєстру платників податку наведена у додатку 11 до Положення про реєстрацію платників ПДВ [137].

Платники податків, які уклали з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів, можуть подати реєстраційну заяву або запит про отримання витягу з реєстру платників ПДВ засобами електронного зв'язку в електронній формі затвердженого формату з використанням спеціалізованого програмного забезпечення для формування та надання звітності в електронному вигляді або через приватну частину Електронного кабінету платника: заяви, запити для отримання інформації>запит про отримання витягу з реєстру платників ПДВ [137].

Електронні формати документів (реєстраційної заяви та запиту про отримання витягу з реєстру платників ПДВ) для заповнення та подання платником в електронному вигляді розміщені на офіційному порталі ДПС за посиланням:

Головна > Електронна звітність > Платникам податків про електронну звітність > Інформаційно-аналітичне забезпечення > Реєстр електронних форм податкових документів > перелік сервісних запитів [137].

У зв'язку з викладеним вище детективу за погодженням із прокурором необхідно витребувати документи у відповідного органу ДПС (за місцем обліку платниками податків – фіктивного підприємства) з метою вилучення:

- реєстраційної заяви підприємства;
- укладений підприємством з відповідним контролюючим органом договір про визнання електронних документів,

У документів щодо реєстрації як платника ПДВ можливо буде встановити:

- найменування або прізвище, ім'я та по батькові платника;
- місцезнаходження (місце проживання) платника (заповнюється при перереєстрації у зв'язку зі зміною місцезнаходження (місця проживання));
- причини реєстрації платником ПДВ або критерії, за якими платник відповідає вимогам розділу V ПК України;
- відомості про відповідальних осіб платника (керівник; головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку; особа, яка подає заяву (представник платника)).

Якщо найменування, місцезнаходження, причина реєстрації можуть бути встановлені з відкритих джерел інформації (різні ресурси Інтернет), то відомості про відповідальних осіб платника – фіктивного підприємства можуть бути встановлені лише з отриманням інформацію про реєстрацію як платника ПДВ шляхом тимчасового доступу.

Державна фіскальна служба України у листі від 06.06.2016 р. № 12448/6/99-99-14-03-03-15 зазначила, що інформаційні бази даних, що використовуються контролюючими органами, є засобом для збереження та опрацювання податкової інформації, зібраної відповідно до статей 72 та 73 Податкового кодексу України.

Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є: документи, визначені ПК України; податкова інформація; експертні висновки; судові рішення; інші матеріали, отримані в

порядку та у спосіб, передбачені ПК України або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727. Зокрема, контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складення акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним відповідно до ст. 60 ПК України.

У зв'язку з вищевикладеним слідчому за погодженням із прокурором необхідно звернутися з клопотанням про тимчасовий доступ до документів до слідчого судді з метою вилучення у відповідному органі ДПС (за місцем обліку платниками податків – фіктивного підприємства) з метою вилучення складеної податкової інформації зібраної відповідно до ст.ст. 72, 73 ПК України.

Особливо слід зауважити, що є процесуальними джерелами (доказами) по даній категорії проваджень: вилучені документи; висновки криміналістичних експертиз, допити свідків та інші СРД.

До першочергових обставин, що підлягають установленню, слід віднести:

1) назва суб'єкта господарювання; посадові особи, засновники; адреса реєстрації (провести огляд АІС «Податковий блок» з метою встановлення інформаційних даних суб'єкта підприємницької діяльності; банківських документів, документів реєстраційної справи, документів отримання ЕЦФ на предмет наявності інформації про номери мобільних телефонів; «Єдиний державний реєстр судових рішень» (reyestr.court.gov.ua) з метою встановлення судових рішень);

2) пошук та закріплення слідів (виявлення різних категорій документів шляхом їх витребування відповідно до ч. 2 ст. 93 КПК щодо отримання свідоцтва ПДВ в ГУ ДПС міста/області; інформації щодо складання податкової інформації, а разі відсутності такого направити відповідний лист до ГУ ДПС з описом фіктивної підприємницької діяльності для ініціювання складання податкової інформації; електронного цифрового підпису; відкриття банківських рахунків та ін.);

3) зв'язки з іншими епізодами злочинної діяльності, ознаками споріднених і супутніх кримінальних правопорушень;

4) визначення характеру й розміру шкоди завданої кримінальним правопорушенням.

Наприклад, *відповідно до посадових обов'язків ОСОБА_4 повинна була в електронному вигляді сформулювати декларацію акцизного податку за листопад 2017 р. АТ «ІМПЕРІАЛ ТОБАККО ПРОДАКШН УКРАЇНА», а згідно з попередньо розробленим злочинним планом до складу рядка Б1 «Операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)» зазначеної декларації умисно, за попередньою змовою з ОСОБА_5 не внесла дані податкових зобов'язань по акцизному податку на суму 3474971,50 грн. Після цього, ОСОБА_4 за попередньою змовою з ОСОБА_5 підписали декларацію акцизного податку за листопад 2017 р. АТ «ІМПЕРІАЛ ТОБАККО ПРОДАКШН УКРАЇНА» електронним цифровим підписом та подала до податкового органу.*

Так ОСОБА_4 за попередньою змовою з ОСОБА_5, ігноруючи як нормативні акти, що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та складання податкової звітності, так і свої обов'язки службової особи АТ «ІМПЕРІАЛ ТОБАККО ПРОДАКШН УКРАЇНА», із корисливих спонукань, діючи в інтересах очолюваного нею підприємства та всупереч інтересам держави Україна, усвідомлюючи покладену на неї відповідальність, умисно, приховуючи від оподаткування об'єкти, що входять до системи оподаткування, знаючи про настання суспільно небезпечних наслідків у вигляді фактичного ненадходження до бюджету коштів, достовірно знаючи, що товар - «Сигарети з фільтром Gitanes Slim Blue» у кількості 5830 тис. шт. (291500 пачок) за митною декларацією від

28.11.2017 № UA00110/2017/412674 фактично не вивозився за межі митної території України, в порушення пп. 213.1.1 п. 213.1, пп. 213.2.1 п. 213.2 ст. 213 Податкового кодексу України, 15 грудня 2017 р., точний час досудовим розслідування не встановлено, але не пізніше 14 год. 23 хв., перебуваючи в офісному приміщенні за адресою фактичного місцезнаходження АТ «ІМПЕРІАЛ ТОБАККО ПРОДАКШН УКРАЇНА»: м. Київ, вул. Академіка Заболотного, 35, в електронному вигляді сформувала декларацію акцизного податку за листопад 2017 р. АТ «ІМПЕРІАЛ ТОБАККО ПРОДАКШН УКРАЇНА» та до складу рядка Б1 «Операції з реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)» зазначеної декларації умисно не внесла дані податкових зобов'язань по акцизному податку на суму 3474971,50 грн. Дії ОСОБА_4 органом досудового розслідування кваліфіковано за ч. 2 ст. 212 КК, як умисне ухилення від сплати податків, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, учиненого службовою особою підприємства, за попередньою змовою групою осіб, що призвело до фактичного ненадходження до державного бюджету коштів у значних розмірах [186].

Під час розслідування кримінального провадження особливо важливо провести моніторинг фінансових операцій, які здійснюють особи за період, який цікавить органи досудового розслідування та визначений ними. Законодавство України, а саме Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» [145], Порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України [140] матеріалів органам досудового розслідування, дає підстави отримувати та використовувати інформацію органами досудового розслідування для встановлення істини в провадженні. Наприклад, з метою виконання обов'язку щодо подання декларації з акцизного податку, нею 15.12.2017 було подано через електронний кабінет платника податків до Офісу великих платників податків ДФС Декларацію з акцизного податку за листопад 2017 р. У цей же день Декларація була доставлена до контролюючого органу. В додаток 4 до Декларації «Розшифровка оборотів, які

не підлягають оподаткуванню, звільняються від оподаткування, оподатковуються за нульовою ставкою» нею було включено інформацію щодо партії товару (тютюнових виробів) в кількості 5830 тис. шт. загальною вартістю 3474 971,5 грн., як таких, що не підлягають оподаткуванню акцизним податком. Ураховуючи те, що вказана партія тютюнових виробів була реалізована нерезиденту на підставі експортного контракту, згідно з умовами якого отримувачем такого товару було визначено Реджіє Лібанієз де Табак і Томбак (м. Бейрут, Ліван), а тому були всі підстави вважати, що товар буде вивезено за межі митної території України і, як наслідок, був відсутній об'єкт оподаткування акцизним податком згідно з п. 213.2.1 ПК України [186].

Санкція ст. 212 КК України передбачає накладення арешту на майно, його конфіскацію та стягнення в дохід держави. Таке втручання держави в право власності особи є цілком обґрунтованим і законним, оскільки вилучення майна сприяє задоволенню потреб держави та суспільства. При здійсненні цієї процесуальної дії необхідно дотримуватись принципів пропорційності, справедливості, законності та верховенства права. Накладення арешту на майно в рамках кримінального провадження також забезпечить збереження речових доказів і можливість подальшої конфіскації.

Непоодинокі випадки, коли виникає проблема у виявленні активів, на які може бути накладено арешт. У цьому випадку допоміжним суб'єктом, який здійснює розшук активів (встановлення місцезнаходження активів), є Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів. Правовий статус діяльності вищезазначеного державного органу є Закон України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів». Саме норми цього нормативно-правового акта закріплюють одну з важливих функцій Національного агентства – здійснення заходів з виявлення, розшуку, проведення оцінки активів за зверненням слідчого та у подальшому забезпечує збереження активів [155].

У контексті предмета дослідження звернемо увагу на виявлення ухилення податків у сфері екологічного оподаткування як приклад. Так сьогодні питання забруднення навколишнього природного середовища стоїть досить гостро в усьому світі, тому одним з ефективних інструментів скорочення антропогенного впливу на довкілля є екологічне оподаткування. Екологічне оподаткування являє собою процес установлення та стягнення екологічних податків, відповідно до визначених чинним законодавством ставок, бази оподаткування, об'єктів, платників, а також порядку сплати та ступеня їх впливу на рівень навантаження на навколишнє природне середовище, нераціональне природокористування тощо [130, с. 12].

У подальшому Програма Європейського Союзу затвердила необхідність використання оподаткування екології, головним принцип «забруднювач платить», тобто якщо фізична та юридична особа забруднює повітря, воду, ґрунт, то вона несе фінансову відповідальність за забруднення і повинна надати кошти на програми для зменшення забруднення навколишнього середовища [45]. Нині в зарубіжних країнах застосовують близько 500 різновидів екологічних податків [18; 42]. Згідно з ПК України, екологічний податок складається з:

- надходжень від викидів забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- надходжень від скидів забруднювальних речовин у водні об'єкти;
- екологічного податку, який сплачують за розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);
- надходжень від утворення радіоактивних відходів (ураховуючи вже нагромаджені);
- надходжень від тимчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії термін [136].

Відповідно до Закону України «Про управління відходами» до повноважень місцевих державних адміністрацій у сфері поводження з відходами належить: складання і ведення реєстру об'єктів утворення, оброблення та утилізації відходів

і реєстру місць видалення відходів. З метою забезпечення збирання, оброблення, збереження та аналізу інформації про об'єкти утворення, оброблення та утилізації відходів ведеться їх реєстр, в якому визначаються номенклатура, обсяги утворення, кількісні та якісні характеристики відходів, інформація про поводження з ними та заходи щодо зменшення обсягів утворення відходів і рівня їх небезпеки. Реєстр об'єктів утворення, оброблення та утилізації відходів ведеться на підставі звітних даних виробників відходів, відомостей уповноважених органів виконавчої влади у сфері поводження з відходами [42].

Також з метою повного обліку та опису функціонуючих, закритих та законсервованих місць видалення відходів, їх якісного і кількісного складу, а також здійснення контролю за впливом відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини ведеться реєстр місць видалення відходів. Реєстр місць видалення відходів ведеться на підставі відповідних паспортів, звітних даних виробників відходів, відомостей уповноважених органів виконавчої влади у сфері поводження з відходами. Дані реєстру підлягають щорічному уточненню [160; 42].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 17.08.2015 № 715 затверджено форму податкової декларації екологічного податку з додатками.

У додатку 3 до податкової декларації екологічного податку передбачено надання Розрахунку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах. Нарахування податкових зобов'язань з екологічного податку згідно Розрахунку (Додаток 3) передбачає розрахунок добутку, виходячи з наступних множників: фактичного обсягу розміщення відходів в тонах (графа 3); ставка податку (графа 4); коефіцієнти (графа 5 та 6) [154].

Відповідно до роз'яснень із Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу, розміщеного на сайті ДПС України, наведена відповідь на питання щодо заповнення додатку 3 Податкової декларації екологічного податку: у колонці 5 і 6 «коефіцієнти» поля 4 коефіцієнти до ставок податку, які встановлюються залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі. При цьому, коефіцієнти стовпчика 5 визначені відповідно до п. 246.4 ст. 246 ПК України, а стовпчика 6 відповідно до п. 246.5 ст. 246 ПК України [42].

З метою реалізації покладених функцій, зокрема з проведення відповідно до законодавства перевірок і звірок платників податків, у структурі ДПС функціонує відділ перевірок платників основних галузей економіки управління аудиту та відділ аудиту платників території обслуговування.

В аспекті викладеного останнім часом почали з'являтися різні «схеми» заниження або уникнення оподаткування у сфері екології. Як приклад можна навести такий. Підприємства, у яких основний вид діяльності «Добування залізних руд»; код 07.10, перебувають на податковому обліку в Офісі великих платників податків Державної фіскальної служби України. Підприємства є платником загальнодержавних та місцевих податків, також і екологічного податку. Такі підприємства подають податкові декларації з екологічного податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктах, тобто до Головних управлінь ДПС у областях. У зв'язку із чим, підприємства перебувають на податковому обліку в ГУ ДПС в областях як платники екологічного податку та подають до ГУ ДПС у областях податкову звітність з екологічного податку.

Підприємствам в зоні обслуговування ГУ ДПС в області створені місця видалення відходів (відвал розкривних порід). У подальшому підприємством сформовано паспорти місць видалення відходів та подано для подальшого включення до реєстру місць видалення відходів до Департаменту екології та природних ресурсів обласної державної адміністрації, а саме: на відвал розкривних порід реєстраційний номер, місце знаходження МВВ 100-350 м від західного борту кар'єру; 1,5 км на південний схід від сел; 2 км на схід від сел. Підприємство за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях з об'єму відходів (малонебезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості) сплачує податок: по ставці податку 0,39 (зазначене відображається в колонці 4 додатку 3 до декларації з екологічного податку); за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, застосовують коефіцієнт «3», а в разі виключення зазначеного забруднення

коефіцієнт «1» (зазначене відображається в колонці 5 додатку 3 до декларації з екологічного податку); у разі знаходження місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі на відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту застосовують коефіцієнт «1», а в разі знаходження місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, застосовують коефіцієнт «3» (зазначене відображається в колонці 5 додатку 3 до декларації з екологічного податку).

За результатами діяльності підприємства з врахуванням об'єму відходів у спеціально відведених для цього місцях та з огляду на розташування місць видалення відходів в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, необхідно сплатити податкових зобов'язань з екологічного податку за коефіцієнтом «3».

Під час визначення податкових зобов'язань зі сплати екологічного податку посадовими особами підприємства здійснюють розрахунок із частковим урахуванням факту знаходження місць видалення відходів у межах населеного пункту, або на відстані менш як 3 км від таких меж, в подальшому декларують та сплачують до бюджету екологічного податку за коефіцієнтом «1».

Таким чином, посадові особи підприємств за результатами декларування податкових зобов'язань з екологічного податку мінімізують податок.

У свою чергу посадові особи ДПС за результатами проведення перевірки підприємства щодо податкового зобов'язання з екологічного податку приймає рішення про невизначення податкових зобов'язань підприємства.

Отже, посадові особи ДПС під час складання п. 3 Розділу 2 «Перевірка правильності визначення та повноти нарахування екологічного податку» Довідки в порушення вимог п.п. 19-1.1.1, 19-1.1.34 п. 19-1.1 ст. 19-1, п.п. 21.1.1, 21.1.2 п. 21.1 ст. 21, п. 86.10 ст. 86 Податкового кодексу України та Посадової інструкції, не зазначають про наявні порушення вимог п. 246.5 ст. 246 ПК України підприємств під час визначення, декларування та сплати екологічного податку. Таким чином посадові особи ДПС за попередньою змовою з посадовими особами підприємств у

вигляді перевірки, у частині перевірки правильності визначення та повноти нарахування екологічного податку не зазначають про наявні порушення підприємства під час визначення, декларування та сплати екологічного податку, з метою ухилення від сплати податків, що спричиняє тяжкі наслідки державним інтересам. Такі дії посадових осіб ДПС та посадових осіб підприємств слід кваліфікувати ст.ст. 364, 367, 212 КК України. Правоохоронним органам потрібно посилювати контроль щодо недопущення ухиляння від сплати податків у сфері екологічного оподаткування. Ухиляння від сплати податків суб'єктами господарювання, також і щодо екологічного оподаткування, стає можливим через залучення до «схем» службових осіб ДПС України.

Такі дії посадових осіб ДПС слід кваліфікувати за ст.ст. 364, 367, 212 КК України. Державне бюро розслідувань вирішує завдання із запобігання, виявлення, припинення, розкриття і розслідування: злочинів, учинених службовими особами, які займають особливо відповідальне становище відповідно до ч. 1 ст. 9 Закону України «Про державну службу», особами, посади яких віднесено до першої – третьої категорій посад державної служби, суддями та працівниками правоохоронних органів, крім випадків, коли ці злочини віднесено до підслідності детективів Національного антикорупційного бюро України. Водночас слід зауважити, що службовці ДПС здійснюють функції представників влади, а тому відповідно до Закону України «Про державний захист працівників суду і правоохоронних органів» є працівниками правоохоронного органу. Відповідно до ч. 4 ст. 216 КПК слідчі органів ДБР здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, учинених працівником правоохоронного органу. Отже, досудове розслідування кримінальних правопорушень, де фігурують службові особи ДПС, повинні здійснювати слідчі ДБР. Подальше реформування податкового законодавства повинно бути направлено щодо виключення подібних зловживають зі сторони посадових осіб та унеможливлення таких дій зі сторони підприємств [42, с. 182].

Установлення ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України можна розглядати як: (а) діяльність детективів БЕБ під час контрольно-

перевірочної роботи, оперативно-розшукової діяльності, з матеріалів інших кримінальних проваджень (акти документальних перевірок містили підстави для внесення відомостей до ЄРДР – 30 % вивчених кримінальних проваджень) та проведення оперативно-розшукових заходів (55 %); (б) інформацію про факт вчинення кримінального правопорушення отримано від інших джерел (суб'єктів) (наприклад, підрозділи ДПА України, НБУ, Держфінмоніторингу України, ДБР, прокуратури та ін.). Отримані в такий спосіб дані здебільшого містять інформацію: про використання фіктивного підприємства (63 %), проведення безтоварних операцій (45 %), штучне утворення податкового кредиту (35 %).

2.2. Типові слідчі ситуації, що виникають під час розслідування ухилення від сплати податків

Криміногенна ситуація в податковій сфері, специфіка сплати та адміністрування окремих податків, аналіз чинників, які детермінують учинення кримінальних правопорушень, зумовлює необхідність розроблення сучасних ефективних і комплексних методик їх виявлення та розслідування.

Сферою наукової та практичної реалізації ситуаційного підходу виступає як наука криміналістика в цілому, так і її окремі галузі – криміналістична техніка, тактика та методика розслідування злочинів. Ситуаційний підхід є одним із найбільш актуальних напрямів виконання різноманітних завдань щодо вдосконалення та оптимізації методів, прийомів і засобів розслідування кримінальних правопорушень. Як наголошує В. В. Тищенко, завданнями комплексної методики є визначення головних напрямів розслідування певного виду, групи кримінальних правопорушень, що стане основою розроблення алгоритму збирання доказів на рівні окремих видів протиправних діянь [205, с. 270]

Значущість цього підходу зумовлена самою природою криміналістики і насамперед складністю об'єктів її пізнання, залежністю їх розвитку та функціонування від широкого кола внутрішніх і зовнішніх чинників. На

підтвердження цього А. Ф. Волобуєв зауважує: «...механізм кримінального правопорушення опосередковано пов'язаний із поняттям слідчої ситуації, що виконує в криміналістиці важливу функцію ситуаційного підходу до розслідування й розподіляється на конкретну – це сукупність всіх умов, в яких здійснюється розслідування в певний його момент, і включає в себе компоненти інформаційного, процесуального, психологічного, тактичного та матеріально-технічного характеру та типову – це сукупність інформації (доказів та оперативно-розшукових відомостей), яка найбільш характерна для певного етапу розслідування у кримінальних справах окремих категорій» [233].

Основне значення ситуаційного підходу в науці полягає в спробі теоретично сформулювати, емпірично перевірити і потім практично рекомендувати різні рішення стосовно кожної з типових ситуацій. Ситуаційний підхід «пронизує» всю систему криміналістики і виступає на цій підставі панівною системоутворюючою концепцією зазначає В. А. Журавель [51, с. 272].

Уперше визначення слідчої ситуації запропонував О. Н. Колесниченко: «Слідча ситуація – це певне становище у розслідуванні злочину, що характеризується наявністю тих чи інших доказів та інформаційного матеріалу й виникаючими у зв'язку з цим конкретними завданнями його збирання і перевірки» [78, с. 24]. Проте не всі дослідники цієї проблеми погодились із цим визначенням. Зокрема, на думку В. В. Тіщенка, слідчу ситуацію слід розуміти як комплекс фактичних даних, які встановлені в ході розслідування та взяті до уваги разом із джерелами їх отримання [207]; В.К. Лисиченко визначає її як криміналістичну категорію, яка розроблена на підставі вивчення слідчої практики, складовий елемент реальної обстановки, у якій триває розслідування конкретного злочину та виконує орієнтовно-методичну функцію [102]; Г. А. Матусовський розглядає як «об'єктивно повторюване в процесі розслідування становище, обумовлене фактичними даними, яке визначає процес виявлення, збирання доказів» [118, с. 26]; В.В. Лисенко визначає слідчу ситуацію «як сукупність фактичних даних, які відображають істотні риси подій, якою вона уявляється на тому чи іншому етапі розслідування злочинів» [100, с. 94]; В.А. Журавель вважає, що слідча ситуація –

«це об'єктивна реальність, а результат її оцінки, тобто віддзеркалення цієї реальності в свідомості слідчого, виступає як один з елементів його пізнавальної діяльності, що направлена на дослідження такого соціального явища, як злочин» [53].

Отже, у широкому розумінні слідча ситуація є сукупність усіх умов, що впливають на розслідування та визначають його особливості. Така сукупність якнайповніше характеризує і відображає все, що впливає і може впливати на розслідування злочину, а отже, дозволяє найбільш вичерпно визначити шляхи та засоби цілеспрямованої дії на слідчу ситуацію, що склалася.

У різні часи в криміналістичній літературі були спроби розробити систему типових слідчих ситуацій стосовно розслідування окремих видів злочинів, також і економічних [4, с. 12]. На думку деяких авторів, різнохарактерні кримінальні правопорушення у сфері економіки в загальному вигляді утворюють такі типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування, при цьому критерієм їх виділення є не лише обсяг та зміст вихідної інформації, а й поінформованість зацікавлених осіб про хід та результати слідства, а також можливості використання слідчим «фактору раптовості» [164, с. 12].

Проблемні ситуації розслідування податкових злочинів пов'язані, насамперед, із подоланням дефіциту вихідної інформації про подію кримінального правопорушення та особу злочинця. Розроблення методичних рекомендацій у ситуаційному аспекті дозволяє зробити ці рекомендації більш конкретними, адже ситуативний підхід не лише впливає на обрання методики розслідування, а й надає можливість створити її алгоритмізовані ряди [48, с. 203]. Зокрема, специфіка складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, окремі ознаки, що його характеризують, потребують встановлення певного кола інформації у ході досудового слідства. На всіх етапах розслідування і з урахуванням обставин вчинення кримінального правопорушення виникає різна ситуація, що характеризується різноманітною кількістю доказової інформації. Діяльність правоохоронних органів здійснюється у певних умовах часу, місця,

середовища, у взаємозв'язку з іншими процесами об'єктивної дійсності, поведінкою осіб, що потрапили до сфери кримінального судочинства [20; 70].

Так Г. А. Матусовський пропонував поділяти ситуації на такі: криміногенні (ситуації, в яких вчинюються злочини); кримінальні (ситуації, що викликані вчиненням певних злочинів); слідові; ситуації прояву ознак (слідів) злочину; пошукові ситуації виявлення оперативно-розшуковими органами (слідів) злочину; слідчі ситуації проведення початкових дій та ін. [118, с. 26].

На наш погляд, важливе методологічне значення має розподіл слідчих ситуацій на типові (загальні) та конкретні (індивідуальні). Обидві категорії перебувають у діалектичному зв'язку, оскільки відображають різні сутнісні сторони одного явища. Типові слідчі ситуації є науковою категорією, розробленою на підставі вивчення слідчої практики. Тому вони не повинні розглядатись як складовий елемент реальної обстановки, у якій триває розслідування конкретного злочину. Типова слідча ситуація, на думку А. Ф. Волобуєва, це сукупність інформації (доказів та оперативно-розшукових відомостей), яка найбільш характерна для певного етапу розслідування в справах про кримінальні правопорушення окремих категорій [24]. Така ситуація стосовно процесу розслідування виконує орієнтовно-методичну функцію [165]. В.О. Коновалова поділяє ситуації залежно від характеру наявної інформації про злочин на кримінальні (дослідчі) та слідчі [82].

Як зауважує О. С. Задорожний, ситуації початкового етапу розслідування податкових злочинів несуть основне інформаційне й організаційно-методичне навантаження при побудові методики їх розслідування. На особливості формування слідчих ситуацій та відповідних засобів їх вирішення впливає зміст злочинної діяльності у сфері оподаткування, зокрема, зазначене має прояв у складних фінансових схемах, які використовуються суб'єктами підприємництва у ході вчинення ухилень від сплати податків. Виконання дій щодо приховування змісту злочинної діяльності, відповідно, обумовлює труднощі з виявленням ухилень від сплати податків під час проведення оперативно-розшукових заходів та контрольної-перевірочної діяльності. Труднощі з установленням обставин

учинення ухилень від сплати податків пов'язані також специфічністю дій, які у сукупності створюють спосіб учинення злочину. Такі злочини характеризуються високим ступенем латентності і можуть бути встановлені лише із застосуванням специфічних методів дослідження (документальна перевірка, документальна ревізія, судово-бухгалтерська експертиза тощо) [56, с. 94]. Належна їх оцінка, зазначає Л. П. Ковтуненко, дозволяє зорієнтуватися в наявних фактичних даних, висунути вірогідні версії, намітити комплекс слідчих й оперативно-розшукових заходів, визначити їх оптимальну сукупність і послідовність. Особливою сферою реалізації ситуаційного підходу є криміналістична тактика, і це не випадково, оскільки прийняття тактичного рішення, обрання найбільш раціональної системи тактичних прийомів чи тактичних комбінацій насамперед залежить від ситуації, що виникає у ході проведення окремих СРД [73].

Наведені визначення відбивають практичний і суто теоретичний аспекти тлумачення поняття слідчої ситуації. На нашу думку, слідча ситуація – це певне становище як динамічна система, що складається в ході досудового розслідування загалом й слідчої (детективної) діяльності зокрема, змінюється під впливом важливих криміналістичних об'єктивних і суб'єктивних обставин, впливає на хід кримінального провадження та на встановлення обставин, що підлягають доказуванню, ефективна оцінка якої сприятиме виконанню окремих завдань розслідування кримінального правопорушення.

Початковий етап розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності має на меті виконання таких завдань: встановлення особи злочинця та інших причетних до вчиненого кримінального правопорушення осіб; збирання доказової інформації; встановлення кола свідків [132].

Виходячи із цього, треба зазначити, що поняття типової слідчої ситуації з часом дедалі частіше використовується для забезпечення чіткої структуризації окремих методик розслідування в тісному поєднанні з поняттям етапу розслідування, що підвищує практичну спрямованість наукових досліджень. Формування переліку типових слідчих ситуацій для кожного етапу розслідування робить більш чіткою структуру відповідної методики розслідування. Саме

формування комплексів СРД, характерних для типових ситуацій, що складаються на початковому та наступному етапах розслідування кримінальних правопорушень окремих видів, є перспективним шляхом підвищення ефективності методичних рекомендацій.

Проведений аналіз надав С. С. Трачу підстави для висновку, що в основу типізації слідчих ситуацій початкового етапу досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності можуть бути покладені такі критерії:

- джерело інформації про кримінальне правопорушення;
- обсяг і зміст даних, що лежать в основі початку кримінального провадження;
- визнання злочинцем своєї вини та бажання співпрацювати з органами досудового розслідування;
- кількість можливих співучасників кримінального правопорушення [215].

Наприклад, у методиці розслідування розкрадань як загальне завдання початкового етапу розслідування може бути визначено встановлення таких обставин: 1) особи (осіб), якою вчинено розкрадання; 2) місце і час вчинення розкрадання; 3) спосіб вчинення і джерела розкрадання; 4) розмір заподіяної матеріальної шкоди; 5) докази вчинення розкрадання конкретною особою (документи, речові докази, свідчення осіб тощо), достатні для пред'явлення обвинувачення. Необхідно підкреслити, що для завершення початкового етапу розслідування достатньо виконати названі завдання хоча б за одним епізодом злочину. Ознакою цього є процесуальне рішення про притягнення особи як обвинуваченої і пред'явлення їй обвинувачення [24].

У свою чергу, практика розслідування ухилень від оподаткування свідчить про повторюваність сукупності фактів, обстановки, поведінки, дій злочинців тощо. Найчастіше такі закономірності повторення схожих фактів і обставин трапляються в справах про кримінальні правопорушення, що належать до однієї категорії. Необхідно з'ясувати типовість, повторюваність ситуацій, уточнити умови, за яких будуть виконуватися тактичні завдання розслідування. Умови, за яких

здійснюється розслідування ухилень від сплати податків, тобто слідча ситуація, постійно змінюються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів.

Слід погодитися з твердженням про те, що на особливості формування слідчих ситуацій та відповідних засобів їх вирішення впливає зміст злочинної діяльності у сфері оподаткування. Це проявляється у використанні платниками податків різного роду складних фінансових схем при вчиненні ухилень від оподаткування. Найбільш поширеними є махінації лжеекспорту (відсутність факту вивезення товарів за кордон) та псевдоекспорту (підвищення задекларованої вартості товару, що експортується). Також має місце несплата ПДВ в ланцюгах внутрішніх операцій: фіктивні фірми або СПД, що показують збільшення недоїмки, «конвертаційні центри». Тобто ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є комплексним явищем, коли платники податків знижують свої податкові зобов'язання засобами, не забороненими законом, узагалі не сплачують податок або сплачують його на неналежному рівні. Ухилення від сплати окремих податків досить часто пов'язане з іншими кримінально караними проступками, які іноді використовуються в одній фінансовій схемі (наприклад, ухилення від сплати ПДВ та його незаконне відшкодування) [123, с. 116].

Таким чином, на думку автора, типовими у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є слідчі ситуації, коли: на момент порушення справи про кримінальне правопорушення є достатні підстави для пред'явлення особі обвинувачення; основна сукупність доказів про наявність у діях особи складу злочину, передбаченого ст. 212 КК, отримується після порушення справи про кримінальне правопорушення; основні обставини злочину встановлені, але не відома особа, яка вчинила злочин [122, с. 148].

Аналіз практики розслідування злочинів у сфері оподаткування дозволив О. С. Задорожньому визначити типові слідчі ситуації залежно від органу, який надає матеріали про порушення податкового законодавства: 1) первинна інформація про факти ухилень від сплати податків отримана за результатами оперативно-розшукової діяльності; 2) первинні дані про зміст злочинної діяльності у сфері оподаткування отримані з відкритих джерел (актів документальних

перевірок, здійснених податковими органами, контрольно-ревізійними органами, медіа); 3) інформація про вчинений злочин отримана в результаті спільних дій податкової міліції і податкової інспекції (співробітниками Пенсійного фонду України, контрольно-ревізійного управління); 4) інформація про вчинений злочин отримана при розслідуванні інших злочинів [55].

Практика розслідування ухилень від сплати податків свідчить про те, що найпоширенішою є ситуація, коли надані до слідчих підрозділів матеріали містять дані про факти несплати податків, але такої інформації недостатньо для прийняття обґрунтованого рішення про внесення відомостей до ЄРДР, позаяк недостатньо документів бухгалтерського обліку, в яких знаходиться відображення характер та зміст фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва.

Ускладнює цей процес неповнота проведення документального дослідження діяльності платників податків. Аналіз матеріалів, які подаються до БЕБ, свідчить про недостатній кваліфікаційний рівень співробітників, що займаються збором первинних матеріалів про порушення податкового законодавства. Причинами малоефективної діяльності співробітників правоохоронних органів на етапі відкриття провадження є також незнання обсягу матеріалів, які повинні бути надані в розпорядження детектива. Вивчення та аналіз матеріалів ОРД, аналіз і оцінка детективом на стадії прийняття процесуального рішення має на меті: 1) установлення правильності проведення документальних перевірок щодо дотримання податкового законодавства з питань повноти обчислення і своєчасної сплати до бюджету податків та інших неподаткових платежів і правильне оформлення їх результатів; 2) установлення даних, що містяться в матеріалах, які вказують на наявність ознак кримінального правопорушення; 3) з'ясування достатності матеріалів перевірки для прийняття рішення про внесення відомостей до ЄРДР [100, с. 97].

Тут варто говорити про тактичне рішення, яке складається з:

інформаційного (аналіз й оцінка слідчої ситуації та її компонентів, стратегічних і тактичних цілей);

організаційного (висновок про розподіл функцій, форми і напрями взаємодії, можливості, що наявні в резерві проведення необхідних організаційних заходів);

операційного (встановлення мети тактичного впливу, умов і способів її досягнення, прогнозу результатів реалізації рішення).

Формування елементів тактичного рішення відбувається на певних етапах, які складають процес його підготовки й прийняття. У процесі підготовки і прийняття детективом будь-якого рішення у провадженні необхідно зібрати й обробити наявну інформацію, піддати її аналізу й оцінці. З урахуванням ступеня інформованості, тобто знання ним ситуації, при прийнятті рішення повинні бути сформульовані певні цілі тактичного впливу [233].

Як приклад можна розглянути типові тактичні операції у справах, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ через проведення експортних операцій. Розслідування в таких справах про кримінальне правопорушення зосереджене на виявленні тактичних завдань, які мають ключове значення для доведення умислу винних осіб:

1) підтвердження того, що товарно-матеріальні цінності, зазначені в супровідних, бухгалтерських та інших документах, насправді не перетинали митний кордон України, а також те, що експортований товар (фактично під режим експорту потрапив інший товар або його вартість була завищена через штучне включення фіктивних фірм до числа посередників) – тактична операція «товар»;

2) установлення обставин, які свідчать про джерело походження експортної виручки, тобто кошти, зараховані на рахунок експортера, фактично не були перераховані іноземним «покупцем» експортованого товару, а виникли внаслідок фінансової операції між банками-кореспондентами, що характеризується як короткостроковий кредит – тактична операція «кошти»;

3) установлення обставин, які свідчать про характер діяльності суб'єктів господарювання, залучених як посередники при постачанні товарів (виконанні робіт, наданні послуг) у ланцюг формування податкового кредиту в експортній операції – тактична операція «фірма»;

4) установлення обставин, які свідчать про обізнаність осіб, що склали та підписали податкову декларацію та інші бухгалтерські й фінансові документи, подані до податкових органів для відшкодування ПДВ; про невідповідність зазначених у них даних реальній дійсності; інформація, що свідчить про корисний мотив цієї діяльності – тактична операція «особа» [47; 212].

На думку більшості дослідників даної проблеми, інформація, що визначає зміст слідчої ситуації при підготовці тактичного рішення, може бути оцінена двома способами. Аналогічно оцінюється і ситуація СРД. Зокрема, за допомогою першого способу, який ґрунтується на постійному і всебічному врахуванні всіх змін кожного компонента ситуації і незалежно від того, яке саме тактичне рішення підготовляється, вивченню підлягає не тільки доказова інформація, що не завжди є визначальною, але й орієнтовна, оперативна та інша інформація. Наприклад, на початковому етапі розслідування, коли в детектива мало доказів, рішення доводиться розробляти на основі оцінки інших елементів ситуації. Другий спосіб оцінки ситуації полягає в першочерговому і максимально повному аналізі елементів слідчої ситуації, які є визначальними для прийнятого тактичного рішення (наявність доказів, психологічний стан детектива, інші компоненти слідчої ситуації). Оцінка інших елементів ситуації, неактуальних для конкретного тактичного рішення, може бути зайвою, оскільки знижує ступінь його оптимальності. Оптимальність тактичного рішення означає одержання найбільш позитивних результатів при найменших витратах часу, сил і засобів на стадіях прийняття і реалізації тактичного рішення, а також оцінки його результатів [196, с. 463].

Аналіз наукових поглядів дослідників проблем тактичних рішень дозволяє дійти висновку, що тактичне рішення повинно бути оптимальним, якщо процеси його розроблення, реалізації й оцінки результатів не були тривалими, не супроводжувалися переробкою інформації, неактуальної для даного рішення, а ефективність заходів, передбачених рішенням, виявилася досить високою. Тому при підготовці тактичних рішень доцільно використовувати другий спосіб оцінки ситуації слідчої дії, оскільки його використання оптимізує процес розробки

тактичного рішення і проведення слідчої дії.

Виходячи з вищевикладеного, на підставі вивчених матеріалів кримінальних проваджень виокремлено такі слідчі ситуації на початковому етапі розслідування, зокрема відомості про кримінальне правопорушення внесені до ЄРДР:

а) на матеріалах, зібраних за результатами проведення спеціальних перевірок, контрольних-ревізійних заходів уповноважених органів (34 %);

б) за результатами самостійного встановлення детективом обставин, що можуть свідчити про вчинення дій, передбачених ст. 212 КК України (25 %);

в) на підставі матеріалів ОРД, у тому числі й щодо іншого кримінального правопорушення (підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців) (22 %);

г) під час розгляду заяви, повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення; розслідування інших кримінальних протиправних діянь (19 %).

Яку зауважує С. С. Трач, кожній із зазначених типових слідчих ситуацій початкового етапу розслідування кримінальних правопорушень притаманна своя програма дій слідчого (детектива) щодо виконання поставлених завдань. До їх основи типізації можуть бути покладені такі критерії: джерело інформації про кримінальне правопорушення; обсяг і зміст даних, що лежать в основі розпочатого кримінального провадження; визнання злочинцем своєї вини та бажання співпрацювати з органами досудового розслідування; кількість можливих співучасників кримінального правопорушення. Початковий етап розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності має на меті виконання таких завдань: установлення особи злочинця та інших причетних до вчиненого кримінального правопорушення осіб; збирання доказової інформації; установлення кола свідків [215, с. 299].

Процеси ухилення від сплати податків включають: а) приховування доходів, отриманих внаслідок формально законних, але фактично нелегальних фінансово-господарських операцій, які здійснюються поза податковим контролем. До цієї категорії також належить діяльність суб'єктів господарювання, які не зареєстровані в податкових органах і повністю уникають оподаткування; б) легалізація майна,

здобутого внаслідок злочинної діяльності, що передбачає приховування від державного контролю значних сум коштів (одна з складових тіньової економіки).

Тому, виходячи з вищевикладеного, варто наголосити, що кримінальна процесуальна діяльність на початковому етапі розслідування кримінальних правопорушень заснована на сприйнятті детективом картини події ухилення від сплати податків [9, с. 112]. Тому на підставі результатів вивчення практики діяльності БЕБ, виокремлені особливості вчинення дій, спрямовані на ухилення від сплати податків, які визначають специфіку формування слідчих ситуацій початкового етапу розслідування, що складаються залежно від:

1) інформаційних джерел:

а) встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, проте не встановлено осіб, які є безпосередніми організаторами фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів (64 %). Наприклад, встановлено, що *ОСОБА_8*, перебуваючи з 17 лютого 2015 р. по 08 квітня 2016 р., на посаді директора ТОВ «ЛПП Паливно-енергетична компанія» (далі - ТОВ «ЛПП ПЕК») (код ЄДРПОУ 39351131) зареєстроване Чернігівським міським управлінням юстиції за юридичною адресою: м. Чернігів, проспект Перемоги, 129 (№10641020000011469 від 14.08.2014), яке взяте на податковий облік в органах державної податкової служби за №252614102239/12275 від 15.08.2014 та яке зареєстроване платником ПДВ з 01.03.2015, про що видано свідоцтво № *НОМЕР_1* та присвоєно індивідуальний податковий номер *НОМЕР_2*, застосував схему ухилення від сплати податків шляхом відображення в податковому обліку безтоварних операцій із суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності, внаслідок чого ухилився від сплати ПДВ за квітень, травень та червень 2015 р. в особливо великих розмірах. На виконання злочинного наміру, у 2015 р., більш точний час слідством не встановлений, *ОСОБА_8*, перебуваючи у невідомому слідством місці, отримав від невідомих слідством осіб, первинні бухгалтерські документи, а саме: договори, податкові та видаткові накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, в яких зафіксовані дані про нібито придбання службовими особами ТОВ «ЛПП ПЕК» насіння

соняшнику у службових осіб ПСП «Огульчанське» (код ЄДРПОУ 30486854) та ФГ «Крокос» (код ЄДРПОУ 34174040), а також олії соняшnikової та транспортних послуг у ТОВ «Ла-Пас» (код ЄДРПОУ 39715504), які мають ознаки фіктивності. У подальшому, ОСОБА_8, з метою ухилення від сплати податків, передав бухгалтеру підприємства ОСОБА_10 первинні бухгалтерські документи по начебто взаємовідносинах з ПСП «Огульчанське», ФГ «Крокос» та ТОВ «Ла-Пас» для використання в бухгалтерському та податковому обліках, достовірно знаючи, що насіння соняшнику, олію соняшnikову та транспортні послуги у вказаних підприємств не купував, а фактично вказані товари та послуги були придбані у невстановлених слідством осіб. Бухгалтер ТОВ «ЛП ПЕК» ОСОБА_10, не будучи обізнаною про справжні результати фінансово-господарської діяльності підприємства, відобразила в податкових деклараціях з ПДВ за квітень 2015 р. (18.05.2015), травень 2015 р. (21.06.2015) та червень 2015 р. (17.07.2015) дані податкових накладних, які містять недостовірні відомості щодо придбання насіння соняшнику у ПСП «Огульчанське» та ФГ «Крокос», олії соняшnikової та транспортних послуг у ТОВ «Ла-Пас» та віднесла до складу податкового кредиту підприємства суму ПДВ в розмірі 6619173,17 грн [184].

б) встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, а також осіб-організаторів схем не сплати податків, але не встановлено механізм вчинення (14 %). Наприклад, обвинувачена ОСОБА_4 будучи фізичною особою-підприємцем, упродовж 2018-2019 років умисно ухилилася від сплати 4 273 976,38 грн податків та зборів, що становить значні розміри. 28 березня 2018 р. ОСОБА_4 була зареєстрована виконавчим комітетом Івано-Франківської міської ради як фізична-особа-підприємець, перебуваючи з цього часу на загальній системі оподаткування. Будучи фізичною особою-підприємцем, ОСОБА_4 була зобов'язана неухильно виконувати вимоги закону при здійсненні господарської діяльності, а також взяла на себе зобов'язання сплачувати податки, збори у строки та в розмірах, встановлених законом, що передбачено ст.67 Конституції України та ст.16 Податкового кодексу України (далі ПКУ). Упродовж 2018-2019 років фізична особа-підприємець ОСОБА_4 здійснювала господарську діяльність,

пов'язану з придбанням та реалізацією шпону струганого з деревини і лісоматеріалів контрагентам (резидентам та нерезидентам), а кінцевою метою такої діяльності було отримання нею доходу (прибутку), який відповідно до ст.22 ПКУ є об'єктом оподаткування. За результатами підприємницької діяльності у 2018 р. ОСОБА_4 отримала 6304598,48 грн доходу шляхом зарахування безготівкових коштів на відкритий нею поточний рахунок № НОМЕР_2 в АТ КБ «Приватбанк». У цей же період ОСОБА_4 за наслідками своєї підприємницької діяльності здійснила витрати на загальну суму 408 949,85 грн, в тому числі з придбання товарно-матеріальних цінностей шпону струганого та отримання послуг у ФОП ОСОБА_6 і ТОВ «КУРТ-УКРАЇНА». Таким чином, ОСОБА_4 відповідно до вимог п.177.2 ст.177 ПКУ за наслідками підприємницької діяльності у 2018 р. зобов'язана була відобразити у податковій звітності 5 895 648,63 грн чистого оподаткованого доходу, що становить різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручкою у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю. Однак фізична особа-підприємець ОСОБА_4, достовірно знаючи про отримання нею доходів у вказаній сумі, усвідомлюючи необхідність відображення чистого оподаткованого доходу та сплати податкових зобов'язань, вирішила мінімізувати сплату податків та зборів шляхом відображення в податковій звітності завищених сум понесених витрат, що дало б можливість зменшити об'єкт оподаткування з податку на доходи фізичних осіб від підприємницької діяльності, ПДВ та військового збору. Діючи з метою ухилення від сплати податків та зборів, ОСОБА_4 внесла до декларації про майновий стан і доходи за 2018 р. відомості про необґрунтовано завищені витрати на суму 6 303 856,52 грн та відповідно зменшила об'єкт оподаткування на вказану суму, яку подала засобами електронного зв'язку до ГУ ДПС в Івано-Франківській області 11 лютого 2019 р. Унаслідок цього фізична особа-підприємець ОСОБА_4 ухилилася від сплати 1061216,75 грн податку з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності за 2018 р. та 88 434,73 грн військового збору, сплата якого передбачена п.161 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ. [178].

Також, Особою 1 (матеріали відносно якого виділені в окреме кримінальне провадження) приблизно у 2011 р. за попередньою змовою з Особою 2 (матеріали відносно якого виділені в окреме кримінальне провадження) та іншими невстановленими особами, (матеріали кримінального провадження відносно яких виділені в окреме провадження), організовано злочинну організацію з метою вчинення тяжких та особливо тяжких злочинів, зокрема умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, фіктивного підприємництва, організації підроблення службовими особами, первинних фінансово-господарських документів, використання завідомо підроблених документів, легалізації (відмиванні) доходів, одержаних злочинним шляхом, в особливо великому розмірі.

Суть діяльності злочинної організації полягала у створенні та реєстрації ряду фіктивних суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб резидентів та нерезидентів) з метою прикриття незаконної діяльності, пов'язаної із ввезенням на територію України та розповсюдженням нафтопродуктів, відкриттям митних складів на нафтобазах, розташованих у різних областях України, для розміщення на них нафтопродуктів та їх митного оформлення, документальним оформленням фіктивного вивезення нафтопродуктів за територію України, реалізацією нафтопродуктів підприємствам - нафтотрейдерам (резидентам України), організацією підроблення первинних фінансово-господарських документів щодо здійснення продажів нафтопродуктів; зарахуванням, списанням та переведенням безготівкових коштів, які надійшли на банківські рахунки фіктивних підприємств, подальшої легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, координації та сприянні незаконній діяльності службових осіб Державної митної служби України. Метою злочинної організації Особи 1 було отримання незаконного збагачення за рахунок коштів, не сплачених до державного бюджету у вигляді обов'язкових податків, зборів та платежів, які мали б бути сплачені у випадку випуску у вільний обіг на митній території України імпортованих нафтопродуктів. Узявши на себе функцію

загального керівництва злочинною організацією, Особа 1 залучив до участі в ній як співорганізаторів довірених осіб із свого найближчого оточення Особа 2 та інших невстановлених осіб, які мали відповідну кваліфікацію, а також достатній досвід роботи у сфері нафтопереробки, перевалки нафтопродуктів та їх оптової реалізації, а також осіб з достатнім досвідом управління суб'єктами господарювання, діяльність яких, зокрема, пов'язана із здійсненням будь-яких операцій із нафтопродуктами [179].

в) встановлено факт ухилення від сплати податків, наявні відомості про осіб, які вчинили протиправні дії, передбачені ст. 212 КК України, а також усі ланцюжки механізму ухилення від сплати податків (12 %). Наприклад, ОСОБА_4, перебуваючи на спрощеній системі оподаткування з 15.04.2019 по 11.05.2021, будучи платником єдиного податку третьої групи, достовірно знаючи, що загальна сума грошових коштів, отриманих від реалізації товарно-матеріальних цінностей значно перевищує встановлені податковим законодавством ліміти спрощеної системи оподаткування фізичних осіб-підприємців, є платником інших податків і зборів (загальній системі оподаткування), будучи зобов'язаним за кожний встановлений ПК України звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або в разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПК України подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, діючи з єдиним у часі умислом, виконуючи свій злочинний умисел, направлений на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), діючи всупереч інтересам держави та суспільства, усвідомлюючи покладену на нього відповідальність, передбачаючи настання суспільно-небезпечних наслідків у вигляді ненадходження до бюджетів та державних цільових фондів коштів у значних розмірах, бажаючи їх настання, керуючись злочинною метою, діючи умисно, маючи повний доступ до документів бухгалтерського обліку ФОП ОСОБА_4, достовірно знаючи результати своєї фінансово-господарської діяльності, будучи зацікавленим в отриманні найбільшого прибутку і мінімізації витрат по сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), з метою ухилення від сплати податків, зборів

(обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, у період з 15.04.2019 по 11.05.2021, перебуваючи на території м. Костянтинівка Донецької області, приховав відомості про об'єкти оподаткування, які в нього існували в реальній дійсності, шляхом невідображення реального об'єму реалізованих товарно-матеріальних цінностей на адресу контрагентів та іншого доходу в бухгалтерському та податковому обліках. Реєстрацію платника єдиного податку з групи фізичної особи-підприємця ОСОБА_4 анульовано 11.05.2021 у зв'язку із надходженням відомостей від державного реєстратора про проведення державної реєстрації припинення діяльності фізичної особи - підприємця за його рішенням (номер державної реєстрації припинення 2009880060001001781 від 11.05.2021). Згідно з п.п.14.1.139 п.14.1 ст. 14 та п.180.1 ст. 180 ПКУ визначено коло осіб, які для цілей оподаткування ПДВ мають право або зобов'язані бути зареєстровані як платник ПДВ, зокрема, особою, відповідальною за нарахування та сплату ПДВ до бюджету, є фізична особа - підприємець, яка: або є платником податків і зборів, встановлених ПКУ, крім єдиного податку; або є платником єдиного податку за ставкою, що передбачає сплату ПДВ; або є платником єдиного податку за ставкою, що передбачає включення ПДВ до складу єдиного податку, і добровільно переходить у встановленому ПКУ порядку на сплату єдиного податку за ставкою, що передбачає сплату ПДВ. Відповідно до п.14.1.179. ст. 14 податкове зобов'язання для цілей розділу V «Податок на додану вартість» ПК України - загальна сума ПДВ, одержана (нарахована) платником податку в звітному (податковому) періоді. Відповідно до ст. 185 ПК України визначено операції, які є об'єктом оподаткування ПДВ, а саме постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до ст. 186 цього

Кодексу; ввезення товарів на митну територію України; вивезення товарів за межі митної території України, а також постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом [175].

Також, у період з 01.01.2015 по 31.12.2015, будучи фізичною особою – підприємцем, зареєстрованим Бобровицькою районною Державною адміністрацією, перебуваючи на податковому обліку в Ніжинській ОДПІ ГУ ДФС у Чернігівській області (Бобровицьке відділення) на загальній системі оподаткування та будучи відповідальним за правильність нарахування та своєчасність сплати податків та обов'язкових платежів до державного бюджету та державних цільових фондів згідно з законодавством України, діючи всупереч загальнодержавним інтересам та умисно, порушуючи вимоги чинного законодавства, усвідомлюючи протиправний характер своїх дій та бажаючи настання суспільно-небезпечних наслідків, отримавши кошти за товари та послуги на власний розрахунковий рахунок № НОМЕР_1 відкритий в АТ КБ «Приватбанк» у сумі 23558660,23 грн., заниживши оподатковуваний дохід в розмірі 22761706,82 грн. ухилився від сплати податку на доходи фізичних осіб на суму 4545759,76 грн. та від сплати військового збору з доходу від здійснення підприємницької діяльності на суму 341425,61 грн. Крім того, ФОП ОСОБА_5, отримавши з 01.01.2015 по 30.11.2015 на власні рахунки грошові кошти у сумі понад 1 млн. грн., не зареєструвався платником ПДВ, що в подальшому призвело до несплати до бюджету ПДВ за період з 11.12.2015 по 31.12.2015 на суму 2735116 грн. Загальна сума несплачених ФОП ОСОБА_5 податків та зборів протягом 2015 р. склала 7622301,37 грн., які згідно зі ст. 9 Податкового кодексу України віднесені до загальнодержавних, що призвело до фактичного ненадходження до державного бюджету коштів в особливо великих розмірах. Підпункти 16.1.2, 16.1.3, 16.1.4 п. 16.1 ст.16ПКУ зобов'язують платника податків скласти звітність, що стосується обчислення і сплати податків і зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та

зборів; сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених Податковим кодексом України. ОСОБА_5 відповідно до вищевказаних норм чинного законодавства України був зобов'язаний забезпечити достовірність даних, вказаних у документах фінансово-господарської діяльності, і, відповідно, достовірно й вчасно визначати суми податків, а також у повному обсязі та у встановлений законом термін сплачувати їх до бюджету. Усупереч вказаному, ОСОБА_5 вирішив застосувати схему ухилення від сплати податків шляхом заниження оподатковуваного доходу отриманого за товари та послуги за результатом його підприємницької діяльності [183].

У цій типовій ситуації цікавим є незаконне заволодіння коштами, залученими в рамках міжнародного співробітництва. Так, наприклад, органом виконавчої влади для реалізації соціального проекту було залучено позику Міжнародної фінансової установи, а для надання консультацій, в рамках реалізації зазначеного проекту, створено Консорціум у складі Компанії-нерезидента А та ряду Українських підприємств і укладено Договір про надання послуг. За інформацією підрозділу фінансової розвідки іноземної країни встановлено, що органом виконавчої влади на користь компанії-нерезидента А перераховано кошти з призначенням платежу оплата наданих послуг, частина яких була знята готівкою керівником цієї компанії, частина – перерахована на користь іншої компанії-нерезидента Б, яка має сумнівну репутацію, частина – перерахована в Україну на користь групи фізичних осіб. Підрозділом фінансової розвідки іноземної країни надано негативну інформацію стосовно керівника компанії-нерезидента А, яка пов'язана з кримінальною діяльністю економічного та майнового характеру. Встановлено, що серед групи фізичних осіб, на користь яких компанією-нерезидентом А було перераховано частину коштів, є особи, які пов'язані з підприємствами, що входять до складу Консорціуму. Є підозри вважати, що органом виконавчої влади здійснено незаконне заволодіння коштами шляхом ухилення від сплати податків з метою подальшої їх легалізації [203, с. 57].

Такий розподіл типових ситуацій засвідчив, що кожній з них відповідає певна кількість та зміст інформації, яку містять матеріали на початок внесення

відомостей до ЄРДР й початку досудового розслідування у кримінальному провадженні.

2) *ставлення до вини*: а) особа визнає свою вину в учиненні кримінального правопорушення; б) частково визнає; в) не визнає. Наприклад, *ОСОБА_3*, будучи фізичною особою-підприємцем, зареєстрований Харківською районною державною адміністрацією Харківської області 23.04.2008, номер запису про реєстрацію 24710000000064978, взяття на облік в податкових органах від 24.04.2008, адреса реєстрації: *АДРЕСА_2*, зареєстрований платником єдиного податку 1 групи (неплатника ПДВ) з 15.09.2012, анульовано 01.01.2021, перебуває на податковому обліку ГУ ДПС у Харківській обл. (Харківський район), здійснюючи підприємницьку діяльність на спрощеній системі оподаткування, не зареєстрований платником ПДВ, володіючи необхідними знаннями в галузі податкового та бухгалтерського обліків та навичками у складанні відповідної звітності, достовірно знаючи про вимоги ПК України щодо необхідності подання до контролюючих органів податкової звітності та сплати податків, умисно, з корисливих мотивів, з метою приховування сум фактично отриманих доходів та, відповідно, заниження об'єкту оподаткування, перебуваючи у невстановленому органом досудового розслідування місці, 31.01.2015 подав до контролюючого органу - Харківської ОДПІ ГУ Міндоходів у Харківській області податкову декларацію платника єдиного податку - фізичної особи-підприємця за 2014 р., у якій умисно не відобразив суму фактично отриманого доходу в розмірі 1951850,69 грн. Обвинувачений *ОСОБА_3* повністю визнав свою винуватість в обсязі обвинувачення, докази його вини, здобуті на досудовому слідстві, визнає повністю і не оспорує, в своїх діях щиро розкався. При цьому судом з'ясовано, що він правильно розуміє зміст обставин вчинення злочину, сумніву у добровільності та істинності його позиції у суду не виникає. Зважаючи на те, що обвинувачений *ОСОБА_3* свою винуватість у вчиненому діянні визнав повністю, суд, за згодою учасників судового провадження, визнав недоцільним дослідження доказів, стосовно тих фактичних обставин провадження, які ніким з учасників не оспорується, обмежився дослідженням характеризуючих матеріалів на

обвинуваченого, які є в матеріалах кримінального провадження, та з процесуальних питань [182];

3) співпраці підозрюваного з детективом: співпрацює; співпрацює неповною мірою, надає неправдиву інформацію; відмовляється від співпраці; не всі бажають співпрацювати. Наприклад, під час ухилення від сплати земельного податку та орендної плати з юридичних осіб, ОСОБА_5, знаючи що зобов'язання по сплаті земельного податку та з орендної плати з юридичних осіб є обов'язковим, витрачаючи кошти всупереч вимог чинного законодавства на інші поточні потреби підприємства, усвідомлював суспільно-небезпечний характер своїх протиправних дій у вигляді несплати земельного податку та орендної плати з юридичних осіб, передбачав суспільно небезпечні наслідки у вигляді ненадходження коштів до бюджету в значних розмірах і бажав їх настання, тобто діяв з прямим умислом. До суду обвинувальний акт надійшов з угодою про визнання винуватості, укладеною на стадії досудового розслідування, в якій, зокрема, вказується, що ОСОБА_5 під час слідства повністю беззастережно визнав свою винуватість у зазначеному вище діянні і зобов'язується: беззастережно визнати обвинувачення в обсязі підозри у судовому провадженні; сприяти ГУ ДФС у Сумській обл., Сумській обласній прокуратурі в подальшому у викритті злочинів, вчинених іншими особами, зокрема, інформувати правоохоронні органи про відомі йому факти ухилення від сплати податків, легалізації майна, коштів, отриманих злочинним шляхом. Сторони даної угоди погоджуються на призначення покарання ОСОБА_5: за ч. 1 ст. 212 КК, у виді штрафу в сумі 17 000 грн. [181].

Цілями прийнятого на основі аналізу слідчої ситуації тактичного рішення можуть бути: зміна існуючої ситуації на сприятливу для слідства ситуацію; зміна окремих елементів ситуації; можливість використання несприятливої ситуації. У зв'язку із цим слід зауважити, що тактичне рішення містить уявлення про цілі слідчої дії, якими виступають обставини, що мають вірогідний характер і виводяться з побудованих слідчим версій. Різне коло обставин події, які необхідно з'ясувати, визначається браком існуючої інформації про подію, а іноді й її суперечливістю;

4) *ролі особи в механізмі злочинної діяльності*: а) особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; б) використано фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності для ухилення від сплати податків; в) задіяно службових осіб підприємства, установи, організації.

При такій ситуації варто звернути увагу на пропозицію В. Ю. Шепітька виокремлення схем фіктивного підприємництва, що можуть становити цінність під час планування розслідування ухилення від сплати податків, а саме:

1) *схема зв'язків, що склалися на стадії створення або придбання суб'єкта підприємництва – юридичної особи*. Цією схемою повинні бути охоплені формальні засновники і керівники одного або декількох фіктивних підприємств, а також будь-які інші особи, причетні до створення фіктивного підприємства (особи, що надали юридичну адресу; особи, що оформляли установчі документи; нотаріуси, що посвідчували установчі документи; службові особи органів державної реєстрації, що здійснювали реєстраційні процедури; службові особи територіальних органів ДПС та державних цільових фондів, що здійснювали взяття на облік фіктивного підприємства; службові особи органів дозвільної системи та працівники штемпельно-граверних майстерень, що брали участь в оформленні дозволу на виготовлення печатки і штампів, а також виготовляли їх; працівники банківської установи, що відкривали і обслуговували рахунки підприємства тощо);

2) *схема псевдогосподарських зв'язків фіктивного підприємства з контрагентами, що наочно демонструє коло осіб, зацікавлених у його створенні та функціонуванні з метою ухилення від сплати податків*. У цій схемі повинен міститись перелік контрагентів з позначенням службових осіб, відповідальних за вчинення правочинів від імені юридичних осіб, часу, місця і виду укладених угод, руху товарно-грошових потоків і документів, якими оформлено цей рух, банківських установ та їх службових осіб, що забезпечували здійснення фінансових операцій [164, с. 176]. Наприклад, *службові особи товариства продавали по всій території України автомобільні шини та автозапчастини за готівку, не відображаючи належним чином цих операцій в бухгалтерському та податковому обліках*. Окрім того, досудовим розслідуванням встановлено, що службові особи безпідставно сформували

витрати та податковий кредит з ПДВ шляхом документального оформлення безтоварних операцій з придбання сільськогосподарської продукції із підприємствами, що мають ознаки ризиковості та фіктивності. Також у ході проведення слідчих дій детективи БЕБ по одному з контрагентів отримали вирок суду, що підтверджує факт безтоварності та протиправного формування валових витрат й збільшення податкового кредиту з ПДВ. Така протиправна схема надала змогу підприємству ухилитись від сплати податків на загальну суму понад 220 млн грн. Водночас грошовий обіг компанії складає понад 6 млрд грн. Триває досудове розслідування за ч. 1 ст. 205-1 та ч. 3 ст. 212 КК України [218].

Отже, момент наступного етапу розслідування залежить не тільки від нагромадження матеріалів на початковому етапі для повідомлення особі про підозру інформації, але й від затримання підозрюваного(их), установлення криміналістичних значущих матеріалів і фактів (доказів) тощо. Залежно від повноти наявних відомостей про особу злочинця та займаної позиції підозрюваного виокремлено такі типові слідчі ситуації наступного етапу розслідування: не всіх співучасників установлено; усіх співучасників установлено, їм повідомлено про підозру; усіх співучасників установлено, але не всім повідомлено про підозру; не всіх співучасників установлено, повідомлено про підозру лише одному (виконавцеві чи посереднику). З огляду на позицію підозрюваного в кримінальному провадженні, виокремлено такі слідчі ситуації: співпрацює зі слідчим; співпрацює неповною мірою; надає неправдиву інформацію; відмовляється від співпраці; не всі бажають співпрацювати.

2.3. Взаємодія детективів Бюро економічної безпеки з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків

Завданнями кримінального провадження є захист особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, охорона прав, свобод та законних інтересів учасників кримінального провадження, а також забезпечення швидкого,

повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб кожний, хто вчинив кримінальне правопорушення, був притягнутий до відповідальності в міру своєї вини, жоден невинуватий не був обвинувачений або засуджений, жодна особа не була піддана необґрунтованому процесуальному примусу і щоб до кожного учасника кримінального провадження була застосована належна правова процедура (ст. 2 КПК) [97].

Діяльність детективів БЕБ при запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні спрямована на виконання завдань кримінального провадження, передбачених ст. 2 КПК [97], що є неможливим без злагодженої спільної роботи. Сутність організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами спрямована на поєднання наявних можливостей, наданих прав та обов'язків, при чіткому розподілі їхніх повноважень. Правильно організована співпраця повинна відповідати вимогам кримінального процесуального та оперативного-розшукового законодавства, зокрема забезпечувати дотримання засад кримінального провадження; зберігати керівну роль та самостійність детектива; передбачати використання методик, наукових і технічних досягнень на досудовому розслідуванні кримінальних правопорушень, притягнення до встановленої законодавством відповідальності осіб, які їх вчинили, відновлення порушених прав та інтересів фізичних і юридичних осіб [131].

Кардинальні зміни у суспільстві та державі, які відбулися після поновлення Україною своєї незалежності, потребують також і синхронізації процесуальної та оперативної діяльності відповідних державних органів. З прийняттям у 2012 р. нині чинного КПК процедура кримінального судочинства зазнала значних, часто концептуальних змін. Для процедурного розвитку та ефективного практичного впровадження в практичну діяльність приписів КПК було прийнято низку відомчих нормативних актів. Проте маємо констатувати, що за допомогою їх подолати наявні прогалини в правозастосуванні неможливо.

Виходячи з того, що діяльність, одним із видів якої є взаємодія, – «це специфічно людська форма активного відношення до навколишнього світу, утримування якого становить доцільну зміну й перетворення цього миру...»

[19, с. 152], однією з основних характеристик суб'єкта взаємодії є активність. Термін «взаємодія» є похідним від терміна «взаємний», тобто такий, що впливає один на одного, спільний, такий, що стосується обох, взаємодіяти – перебуваючи у зв'язку, взаємно проявляти дію або погоджено взаємно діяти, бути у взаємодії [19, с. 150].

У свою чергу, взаємодія суб'єктів права утворює структуру правової системи, при цьому стабільність зв'язків забезпечується правовими засобами. Виконанню завдань виявлення та розслідування кримінальних правопорушень (зокрема на етапах установлення обставин підготовки до вчинення або вчинення кримінального правопорушення) значною мірою сприяє належно організована взаємодія уповноважених суб'єктів сторони обвинувачення – зокрема органів досудового розслідування [198, с. 115].

Відповідно до Інструкції з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні основними завданнями взаємодії є запобігання кримінальним правопорушенням, їх виявлення та розслідування, притягнення до встановленої законодавством відповідальності осіб, які їх учинили, відшкодування завданої кримінальними правопорушеннями шкоди, відновлення порушених прав та інтересів фізичних і юридичних осіб [62].

Основними принципами взаємодії є: 1) швидке, повне та неупереджене розслідування кримінальних правопорушень; 2) самостійність слідчого (дізнавача) в процесуальній діяльності, втручання в яку осіб, що не мають на те законних повноважень, забороняється; 3) оптимальне використання наявних можливостей органів досудового розслідування та оперативних підрозділів Національної поліції України у запобіганні, виявленні та розслідуванні кримінальних правопорушень; 4) дотримання загальних засад кримінального провадження; 5) забезпечення нерозголошення даних досудового розслідування [62].

Як бачимо, більшість питань, які виникають у процесі такої взаємодії, у законодавчих та відомчих (міжвідомчих) нормативно-правових актах, не

врегульовано, на чому наголошують й учені [34, с. 101]. Зокрема, М. М. Михеєнко під взаємодією оперативних підрозділів з іншими суб'єктами розуміє засновану на законі й підзаконних нормативних актах їх спільну та узгоджену діяльність з іншими органами, службами та підрозділами щодо виявлення злочинів і викриття осіб, причетних до їх учинення, здійснювану в межах наданої їм компетенції [121]; О. О. Юхно визначає взаємодію в органах внутрішніх справ як спільну діяльність конкретних служб і підрозділів, спрямовану на вирішення загальних завдань, які займають рівноправне положення [1, с. 15]; С. В. Тищенко – як узгоджену діяльність процесуально незалежних учасників досудового розслідування, яка передбачає доцільне поєднання їх ділових і особистих якостей та спрямована на ефективне розкриття і розслідування злочинів. Така взаємодія повинна ґрунтуватися на законі або підзаконних актах [206, с. 105]; В. Ю. Шепітько наголошує, що взаємодія визначається як одна з форм організації розслідування злочину, являє собою засноване на законі співробітництво слідчого з органами дізнання, спеціалістами, експертами. Це співробітництво, погоджене за цілями, місцем і часом; це процес безпосереднього або опосередкованого впливу об'єктів (суб'єктів) один на одного, що породжує їх взаємозумовленість і зв'язок [232].

Попри відсутність в КПК визначення поняття «взаємодія», група вчених-процесуалістів наголосила, що під взаємодією органів досудового розслідування з іншими підрозділами потрібно розуміти визначену законодавством узгоджену діяльність щодо здійснення оперативно-розшукових, СРД та інших процесуальних дій, для своєчасного виявлення і розслідування кримінальних правопорушень, а також з метою ефективного вирішення інших завдань кримінального судочинства [13]. Слушною є думка В. В. Топчія, який під взаємодією слідчого й оперативного підрозділу розуміє засновану на законах і відомчих нормативних актах їх спільну узгоджену діяльність (за цілями, характером, місцем і часом), що спрямована на виконання завдань кримінального судочинства, при керівній та організуючій ролі слідчого й чіткому розмежуванні компетенції [208, с. 128].

Таким чином, взаємодія під час досудового розслідування ухилення від сплати податків – це спільна узгоджена нормативно-правовими актами діяльність

детективів та інших суб'єктів залучених до кримінального провадження, під час розслідування кримінальних протиправних діянь передбачених ст. 212 КК, що спрямована на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб кожний, хто вчинив кримінальне правопорушення, був притягнутий до відповідальності в міру своєї вини з використанням наданих повноважень.

Варто виокремити основні напрями взаємодії детектива з іншими суб'єктами під час розслідування ухилення від сплати податків, а саме:

з оперативними, інформаційно-аналітичними, експертними підрозділами (100 %);

Державною аудиторською службою України; Державною податковою службою України, Державним бюро розслідувань, Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів (75 %).

Така взаємодія здійснюється у процесуальних і непроцесуальних формах, обрання яких зумовлюється характером та змістом слідчої ситуації й безпосередньо залежить від детектива, реалізується у ході досудового розслідування під особистим процесуальним контролем такого суб'єкта сторони обвинувачення.

Основними процесуальними формами взаємодії детективів є:

1) взаємодія при надходженні заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення та реагуванні на них;

2) створення слідчо-оперативної групи для розслідування ухилення від сплати податків;

3) виконання співробітниками оперативного підрозділу письмових доручень про проведення СРД та НСРД під час досудового розслідування;

4) взаємодія при зупиненні досудового розслідування;

5) взаємодія при направленні оперативним підрозділом матеріалів за результатами ОРД до органу досудового розслідування.

До організаційних (не процесуальних) форм взаємодії належать такі:

1) обмін інформацією на взаємній основі;

- 2) одностороннє інформування про отриману інформацію;
- 3) спільний аналіз отриманої інформації, планування СРД та НСРД;
- 4) консультаційна діяльність слідчого під час фіксації злочинних дій, ознайомлення слідчого з оперативними матеріалами перед початком кримінального провадження, визначення можливостей використання матеріалів;
- 5) застосування оперативно-розшукових обліків;
- 6) виконання тактичних операцій;
- 7) проведення спільних службових нарад з актуальних питань взаємодії, обговорення результатів спільних дій, підбиття підсумків для усунення недоліків та підвищення ефективності подальшої взаємодії.

За результатами опитування детективів встановлено, що найбільш проблематичним є використання оперативно-розшукових обліків (20,5 % опитаних респондентів) та спільне проведення аналізу отриманої інформації, планування СРД та оперативно-розшукових заходів (15,4 %), консультаційна діяльність під час документування злочинних дій, проведення оперативними підрозділами попередньої перевірки, ознайомлення слідчого з оперативними матеріалами до початку кримінального провадження, визначення перспективи використання матеріалів (53 %).

Зважаючи на викладене вище, варто виокремити такі ознаки та властивості правового регулювання взаємодії детективів під час виявлення та розслідування ухилення від сплати податків: це різновид соціально-державного регулювання; характеризується переважною кількістю підзаконних нормативно-правових актів, зокрема відомчих наказів та інструкцій; має цілеспрямований, організуючий за своєю спрямованістю, результативний характер; за його допомогою відносини між суб'єктами і об'єктами набувають правової форми; має конкретний характер, завжди пов'язане з реальними відносинами; здійснюється за допомогою цілісної системи засобів, що виражають саму матерію права як нормативного регулятора; воно гарантує доведення норм права до їх виконання; реалізується в інтересах суспільства; має за мету отримання оперативно значимої інформації, яка буде покладена в основу доказів у кримінальному провадженні

Спільна діяльність спрямована на обмін інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів (29 %); виконання доручень та запитів про правову допомогу (24 %); проведення СРД, НСРД та ЗЗКП або сприяння таким процесуальним діям; створення міжвідомчих слідчо-оперативних груп (22 %); надання технічної допомоги (17 %); вивчення причин та умов податкової злочинності, підвищення кваліфікації, обмін досвідом роботи тощо (10 %).

Щодо сприяння співробітників оперативного підрозділу слідчому під час проведення СРД аналіз кримінальних проваджень доводить, що найчастіше слідчі під час розслідування ухилення від сплати податків використовують допомогу оперативних працівників при проведенні обшуків і допитів (100 % випадків). Проте в практиці розслідування деякі працівники оперативних підрозділів, незважаючи на закон, ухиляються від виконання доручень слідчого, помилково вважаючи, що слідчий і сам міг би виконати надіслані ним доручення. Так відбувається, зокрема, і через психологічні непорозуміння працівників цих двох структурних підрозділів. Річ у тому, що лише дотримання законодавчих приписів недостатньо для результативної співпраці. Взаємодія повинна ґрунтуватися насамперед на налагоджених особистих контактах, зацікавленому спілкуванні виконавців [239].

Організація взаємодії при розслідуванні ухилення від сплати податків складається з декількох етапів: інформаційно-аналітична робота; визначення сил та засобів; планування; контроль, корегування рішень у процесі їх виконання; облік, узагальнення, аналіз й оцінка результатів.

Основними напрямками інформаційно-аналітичного забезпечення взаємодії детективів та оперативних підрозділів є:

- 1) необхідність створення спеціалізованого банку даних, що забезпечує функції при організації взаємодії;
- 2) активізація взаємного інформування оперативних підрозділів;
- 3) забезпечення ефективного функціонування каналів зв'язку, що забезпечують взаємну інформацію про динаміку станів взаємодіючих суб'єктів як системи.

На основі результатів інформаційно-аналітичної роботи проводиться

планування спільних дій при виконанні як стратегічних, так і оперативних завдань (82 %). Планування містить етапи формулювання мети запланованого заходу; розрахунку й розміщення сил і засобів, які необхідно залучити при проведенні намічених заходів; вироблення організаційних і тактичних форм взаємодії; визначення виконавців, а також умов, за яких план необхідно увести в дію, а також порядку такого введення; встановлення методів і форм контролю за виконанням планів.

Необхідно додати, що в разі, якщо під час учинення ухилення від сплати податків використовуються інформаційні технології чи здійснюється втручання реєстраторами в Єдині реєстри оподаткування з метою зміни даних, досудове розслідування здійснюється слідчими, які спеціалізуються на розслідуванні кримінальних правопорушень зазначеного виду, а вони, своєю чергою, безпосередньо взаємодіють з Департаментом кіберполіції, його структурним підрозділом, який діє за міжрегіональним принципом. Організація взаємодії на цьому рівні полягає в обміні інформацією, у якій зафіксовано фактичні дані про кримінальні правопорушення, механізм підготовки, учинення або приховування яких передбачає використання комп'ютерів, систем та комп'ютерних мереж і мереж електрозв'язку. Завдяки цьому до початку досудового розслідування слідчий отримує певні фактичні дані, а саме:

письмове пояснення заявника, в якому зафіксовані відомі заявнику дані про вчинення кримінального правопорушення з відповідними додатками, що містять відомості, які підтверджують його вчинення (роздруківки або скріншоти (програмне фотографування зображення з екрана монітора), а також у разі наявності документи, що підтверджують право власності потерпілого на комп'ютерну інформацію та інформацію, що передається мережами електрозв'язку;

установлені ідентифікаційні дані про використані електронно-обчислювальні машини (комп'ютери), системи та комп'ютерні мережі й мережі електрозв'язку (логін і пароль для доступу до мережі Інтернет, IP-адреса, вебадреса, номер

абонента мережі електрозв'язку чи номер телефону, за допомогою яких було здійснено такий доступ тощо) [210].

Відповідно до Порядку взаємодії інформаційно-аналітичних підрозділів із підрозділами детективів Бюро економічної безпеки України (2023 р.) детектив БЕБ тісно взаємодіють з інформаційно-аналітичними підрозділами у таких формах:

- проведення координаційно-консультативних нарад;

- надсилання аналітичних продуктів/інформаційних документів, які створили інформаційно-аналітичні підрозділи БЕБ, підрозділам детективів БЕБ за результатами розгляду актів перевірок (ревізій) органів державного фінансового контролю, контролюючих органів, узагальнених матеріалів та додаткових узагальнених матеріалів Державної служби фінансового моніторингу України;

- ініціативне надсилання аналітичних продуктів/інформаційних документів, які створили інформаційно-аналітичні підрозділи БЕБ, підрозділам детективів БЕБ;

- надсилання аналітичних продуктів/інформаційних документів, які створили інформаційно-аналітичні підрозділи БЕБ, підрозділам детективів БЕБ на їхні запити;

- надсилання підрозділам детективів БЕБ на їхні запити відомостей та/або документів, що містяться в автоматизованих інформаційних і довідкових системах, реєстрах і банках (базах) даних, держателем (адміністратором), користувачем яких є БЕБ або інші державні органи, органи місцевого самоврядування, міжвідомчих інформаційно-аналітичних системах, доступ до яких надано БЕБ;

- залучення аналітиків до здійснення досудового розслідування спеціалістів у кримінальному провадженні;

- здійснення спільної діяльності у форматі утворення робочих груп;

- надання документів та звітності, якими володіють підрозділи детективів БЕБ, необхідних для виявлення та усунення причин і умов, що сприяють вчиненню кримінальних правопорушень, віднесених до підслідності БЕБ, підготовки рекомендацій для державних органів з метою підвищення ефективності прийняття ними управлінських рішень щодо регулювання відносин у сфері економіки, надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань

усунення передумов створення схем протиправної діяльності у сфері економіки, а також здійснення комплексу заходів з оцінювання ризиків у сфері економіки [152].

Інформаційно-аналітичні підрозділи БЕБ у межах своєї компетенції виявляють ризики вчинення кримінальних правопорушень у сфері економіки, беруть участь у здійсненні комплексу заходів з оцінювання ризиків у сфері економіки, надають пропозиції і щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов створення схем протиправної діяльності у цій сфері, складають аналітичні висновки та рекомендації для державних органів з метою підвищення ефективності прийняття ними управлінських рішень.

Досягненню бажаного результату взаємодії в процесі розслідування сприятиме не тільки глибоке вивчення й аналіз поставлених завдань, ефективно розроблення планів, а й постійний контроль за здійсненням цього виду спільної діяльності. Для цього необхідно створити спеціальну групу з представників зацікавлених підрозділів (спільний контроль). Найпоширенішими тактичними видами спільного контролю є:

- спільний оперативний контроль;
- спільні цільові перевірки виконання окремих заходів;
- спільні контрольні перевірки загального характеру;
- спільне комплексне інспектування.

Варто наголосити на необхідності взаємного контролю суб'єктів взаємодії, а також на безпосередньому контролі з боку керівника, який організує взаємодію. Основними тактичними прийомами контролю є: перевірка своєчасності проведення окремих заходів (68 %), перевірка якості виконання запланованих заходів (64,1 %), заслуховування старших груп (70,1 %), заслуховування відповідальних за виконання окремих заходів (64,1 %), узагальнення результатів (66 %).

Відповідно до ст. 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність», інформація щодо юридичних та фізичних осіб, що становить банківську таємницю, розкривається банками, зокрема й БЕБ України, – на їхні запити щодо банківських рахунків клієнтів та операцій, проведених на користь чи за дорученням клієнта, у

тому числі операцій без відкриття рахунків, а саме відомості на конкретно визначену дату або за конкретний проміжок часу та стосовно конкретної юридичної або фізичної особи, фізичної особи-підприємця про: наявність рахунків, номери рахунків, залишок коштів на рахунках, операції списання з рахунків та/або зарахування на рахунки, призначення платежу, ідентифікаційні дані контрагента (для фізичних осіб – прізвище, ім'я та по батькові, ідентифікаційний номер платника податку; для юридичних осіб – повне найменування, ідентифікаційний код у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань), номер рахунку контрагента та код банку контрагента [141].

На законодавчому рівні чітко окреслено, якою має бути вимога відповідного державного органу на отримання інформації, яка містить банківську таємницю, а саме вона повинна бути:

- викладена на бланку державного органу встановленої форми або надіслана в електронному вигляді;
- надана за підписом керівника державного органу (чи його заступника), скріпленого гербовою печаткою, або бути завіреною кваліфікованим електронним підписом керівника державного органу (чи його заступника);
- містити передбачені законом підстави для отримання цієї інформації;
- містити посилання на норми закону, відповідно до яких державний орган має право на отримання такої інформації [141; 212].

Наказом ДПС України «Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ» затверджено «Рекомендований порядок взаємодії підрозділів ДПС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість» (далі – Порядок № 543) [144]. Такий нормативно-правовий акт прийнятий з метою забезпечення стабільного розвитку економіки, рівних та конкурентних умов ведення бізнесу, унеможливлення фіскального тиску та нівелювання податкових ризиків у діяльності сумлінних платників податків, вжиття профілактичних заходів щодо запобігання вчиненню правопорушень, належної координації роботи органів державної фіскальної служби з упередження

необґрунтованого формування податкового кредиту у значних розмірах. Містить три етапи комплексного відпрацювання податкових ризиків з ПДВ:

рання податкова діагностика (до граничного терміну подання звітності з ПДВ) – щоденне виявлення, узагальнення та відпрацювання податкової інформації щодо можливих податкових ризиків платника ПДВ за допомогою ЄРПН, інших ресурсів інформаційно-аналітичного забезпечення. Така діагностика має на меті виявлення фактів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) платниками податків, які формують податковий кредит з ознаками ризику іншим платникам податків, а також маніпулювання показниками звітності в поданих деклараціях, уточнюючих розрахунках з ПДВ та розрахунках коригування за минулі періоди. Така діагностика здійснюється на підставі результатів зіставлення в автоматичному режимі даних ЄРПН, проведених операцій за попередні податкові періоди та податкових декларацій з ПДВ, що подаються платником податку до граничного терміну подання, та/або уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, та/або розрахунків коригування [144];

електронний контроль ризиків (після граничного терміну подання звітності з ПДВ). Електронний контроль ризиків – це автоматизоване виявлення податкових ризиків на підставі даних податкової звітності. Починаючи з наступного робочого дня після граничного терміну подання податкової звітності, щоденно до граничного терміну сплати на рівні ДПС України формуються переліки «Платники ПДВ, які різко підвищують економічну активність» та платників, у яких виявлено ознаки маніпулювання звітністю. Відповідні переліки платників надаються відповідним територіальним органам ДПС, де обліковуються платники податків, для організації відпрацювання; Координаційно-моніторинговому департаменту, Департаменту оподаткування юридичних осіб, Департаменту доходів і зборів з фізичних осіб, Департаменту податкового та митного аудиту, Головному оперативному управлінню та Головному управлінню внутрішньої безпеки; Територіальними органами ДПС, на обліку в яких перебувають такі платники ПДВ, упродовж п'яти робочих днів проводиться аналіз рівня адекватності декларування

податку такими платниками та встановлення причин підвищення економічної активності з метою визначення вигодоформуєчих суб'єктів («податкових ям»). У разі виявлення вигодоформуєчих суб'єктів господарювання («податкових ям») відповідними підрозділами територіальних органів ДПС вживаються заходи згідно з пп. 2.1.2-2.1.5 п. 2.1 Порядку [144].

податковий контроль ризиків (після граничного терміну сплати грошових зобов'язань з ПДВ). Протягом 5 робочих днів після граничного терміну сплати податкових зобов'язань Координаційно-моніторинговим департаментом та Департаментом розвитку ІТ ДПС відтворюються ймовірні схеми ухилення від оподаткування суб'єктами господарювання та доводяться до територіальних органів ДПС засобами телекомунікаційного зв'язку.

При відтворенні ймовірних схем ухилення від оподаткування враховуються показники уточнюючих розрахунків та поданої з порушенням граничних термінів звітності. Напрацьована доказова база щодо ознак фіктивності суб'єкта, підтвердження неможливості здійснення таким суб'єктом господарських операцій передається до відповідних підрозділів податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб для оформлення матеріалів перевірок чи узагальненої податкової інформації при неможливості проведення перевірок, оподаткування юридичних осіб (щодо платників ПДВ, які декларують суми ПДВ до відшкодування).

Отже, комплексне відпрацювання податкових ризиків з ПДВ – це сукупність заходів, які здійснюються органами ДПС України самостійно або при взаємодії з іншими органами державної влади на центральному та територіальному рівнях та полягають в отриманні, аналізі та використанні (реалізації) податкової інформації з метою унеможливлення отримання платниками податків необґрунтованої податкової вигоди.

Матеріали, що свідчать про вчинене кримінальне правопорушення, передаються до слідчих підрозділів для прийняття рішення згідно зі ст. 214 КПК [97] та п.п. 2.5.1 п. 2.5 Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів ДПС України при організації, проведенні та реалізації

матеріалів перевірок платників податків [119]. Так детективу за наявності кримінального провадження за ст. 212 КК в обов'язковому порядку необхідно направити до ДПС за місцем податкового обліку підприємства відносно якого здійснюється досудове розслідування, лист для комплексного відпрацювання податкових ризиків, а саме встановлення суми податкового кредиту, сформованого від вигодоформуєчих («податкових ям») та/або вигодотранспортуєчих суб'єктів (транзитерів)); характеристики платника податків; загальної характеристики суб'єктів господарювання, що формується з урахуванням вимог ст. 72 ПК України; причин невиконання платниками податків податкового обов'язку, штучного формування податкового кредиту з ПДВ або витрат з податку на прибуток/податку на доходи фізичних осіб; схеми ухилення від оподаткування (набір ланцюгів у табличному або графічному вигляді).

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю також і шляхом інспектування, що передбачено ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»; ст. 4 Закону передбачено, що інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб; ч. 5, 7, 13 ст. 11 Закону передбачено, що позаплановою виїзною ревізією вважається ревізія, яка не передбачена в планах роботи органу державного фінансового контролю і проводиться у тому числі на підставі рішення суду, ухваленим у кримінальному провадженні, разом з тим обмеження у підставах проведення ревізій не поширюються на ревізії, що проводяться після повідомлення посадовим особам підконтрольних установ, що ревізуються, про підозру в учиненні ними кримінального правопорушення відповідно до КПК. Крім того, позапланова ревізія підконтрольної установи не може проводитися частіше одного разу на квартал. Відповідно до ч. 14 ст. 11 Закону посадові особи органу державного фінансового

контролю вправі приступити до проведення ревізії за наявності підстав для їх проведення та за умови надання посадовим особам об'єкта контролю під розписку: 1) направлення на ревізію, в якому зазначаються дата його видачі, назва органу державного фінансового контролю, мета, вид, підстави, дата її початку та дата закінчення ревізії, посади, звання та прізвища посадових осіб органу державного фінансового контролю, які проводитимуть ревізію; 2) копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії, в якому зазначаються підстави проведення такої ревізії, дата її початку та дата закінчення, а у разі проведення ревізії щодо суб'єктів господарської діяльності, не віднесених цим Законом до підконтрольних установ, - також номер кримінального провадження, орган, що здійснює досудове розслідування, дата та підстави повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення. Ненадання цих документів посадовим особам об'єкту контролю є підставою для недопущення посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення ревізії [163, с. 58; 157].

Взаємодія органів державного фінансового контролю та правоохоронних органів здійснюється відповідно до їхніх основних функцій у двох напрямках:

надання ревізійних матеріалів та іншої інформації за матеріалами ревізій (перевірок) у порядку, визначеному Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» – ініціатива правоохоронних органів;

у разі виявлення істотних порушень фінансової дисципліни, недостач коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань, за які передбачено кримінальну відповідальність та/або коли в діях посадових осіб об'єктів контролю вбачаються ознаки корупційних діянь – ініціатива органів ДАСУ стосовно передачі матеріалів планових ревізій (перевірок).

З метою надання правової оцінки операціям, пов'язаним з ухиленням від сплати податків через суб'єктів підприємницької діяльності, необхідно звертатись із відповідними запитом до суб'єктів фінансово-податкового моніторингу із зазначенням таких даних: короткий опис фабули кримінального провадження; податкові операції, стосовно яких є підозра, що вони пов'язані з ухиленням від

сплати податків; підстави мотивованої підозри стосовно того, що фінансова операція пов'язана з ухиленням від сплати податків; причинний зв'язок між фактами, які досліджуються в кримінальному провадженні, та фінансово-податковою операцією; встановлений розмір матеріальних збитків.

При взаємодії з ДАСУ детектив БЕБ може встановити: стан розрахунково-платіжної дисципліни підприємства, установи, організації; достовірність відображення в обліку господарських операцій та виконання господарських договорів; правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості по договорах; стан претензійно-позовної роботи по договорах; законність проведення процедури закупівлі товарів і послуг; наявність порушень вимог Законів, наказів, інструкції та інших нормативних документів при укладанні та виконанні договорів та щодо перерахування коштів на банківські рахунки; законність використання коштів; встановити чи були завдані збитки державі внаслідок укладення та подальшого виконання договорів; відповідність фактичної діяльності підприємства, установи, організації видам діяльності, передбаченим статутом, законодавством та отриманим дозвільним документам [21]. Також слід принагідно зауважити на взаємодію і співпрацю ДБР з органами судової влади у претензійно-позовній сфері. Насамперед це реалізується шляхом, що забезпечує належний розгляд відповідних клопотань слідчих у кримінальних провадженнях та об'єктивний розгляд скарг на дії слідчих органів досудового розслідування [235].

Практика розслідувань показує, що «послуги» з ухилення від сплати податків та отримання готівки, які надаються транзитно-конвертаційними групами, користуються попитом серед українських платників податків. Ухилення від сплати податків здійснюється через так звані «скрутки», а для отримання готівки можуть бути задіяні підприємства оптово-роздрібною торгівлі, які у свою чергу «продають» необліковану готівку, проводячи операції «зустрічних потоків». Необхідно зазначити, що так званий «продаж» необлікованої готівки здійснюється поза банківською системою, що ускладнює її виявлення. За таких умов ідентифікації подібних схем сприяють інші джерела інформації та співпраця з правоохоронними та розвідувальними органами [2].

Держфінмоніторинг у межах специфіки своєї діяльності як національний підрозділ фінансової розвідки проводить аналітичні розслідування з метою формування підозр у вчиненні ряду предикатних злочинів, які мають наслідком легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом. Держфінмоніторингом на постійній основі приділяється увага аналізу підозрілих транзакцій щодо відмивання коштів, які мають ознаки податкових злочинів як різновиду предикатних злочинів. У зв'язку із цим здійснено ряд широкомасштабних фінансових розслідувань, результатом яких стало направлення узагальнених матеріалів до правоохоронних органів.

З початку 2020 р. Держфінмоніторингом до правоохоронних органів направлено 60 узагальнених матеріалів, пов'язаних із злочинами у податковій сфері з використанням механізмів «транзиту», «скруток» та «зустрічних потоків». Сума коштів, пов'язаних з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, у цих матеріалах становить 29,9 млрд грн [2]. Наприклад, *Івано-Франківським міським судом розглянуто справу про кримінальне правопорушення за обвинуваченням приватного підприємця «П» та директора суб'єкта господарювання «Т», у ході розслідування якої правоохоронними органами було використано узагальнений матеріал Держфінмоніторингу України. У ході судового розгляду справи встановлено, що вказані особи незаконно формували валові доходи та податковий кредит з ПДВ, підробляючи документи, які видаються та посвідчуються підприємством і громадянином-підприємцем, чим вчинили злочини, передбачені ч. 3 ст. 212, ч. 1, 3 ст. 358, ч. 2 ст. 366 КК України [54].*

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів», АРМА є центральним органом виконавчої влади із спеціальним статусом, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері виявлення та розшуку активів, на які може бути накладено арешт у кримінальному провадженні чи у справі про визнання необґрунтованими активів та їх стягнення в дохід держави, та/або з управління активами, на які накладено арешт у

кримінальному провадженні чи у справі про визнання необґрунтованими активів та їх стягнення в дохід держави або які конфісковано у кримінальному провадженні чи стягнуто за рішенням суду в дохід держави внаслідок визнання їх необґрунтованими [155].

Однією з ключових функцій АРМА є організація здійснення заходів, пов'язаних з управлінням активами. Важливо зазначити, що функція АРМА полягає саме в організації здійснення заходів, пов'язаних з управлінням арештованими активами, а не безпосереднє управління ними, оскільки за загальним правилом АРМА самостійно не управляє арештованими активами [124].

Відповідно до ч. 1 ст. 170 КПК, детектив БЕБ повинен вжити необхідних заходів з метою виявлення та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт у кримінальному провадженні, зокрема шляхом витребування необхідної інформації у АРМА, інших державних органів та органів місцевого самоврядування, фізичних і юридичних осіб [97]. Така діяльність детектива здійснюється відповідно до Порядку взаємодії АРМА і БЕБ щодо виявлення та розшуку активів. Звернення складається у письмовій формі і викладається на бланку БЕБ із зазначенням реєстраційного номера і дати реєстрації вихідної кореспонденції, а також підписується особисто: детективом БЕБ; керівником органу досудового розслідування БЕБ – якщо суб'єктом звернення є орган досудового розслідування БЕБ в особі його керівника.

У ньому зазначаються такі відомості: 1) прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) суб'єкта звернення із зазначенням його актуальних контактних даних (телефонний та електронний зв'язок), адреси для листування, посади; 2) найменування органу досудового розслідування БЕБ, в якому працює суб'єкт звернення; 3) прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) детектива (детективів), що здійснює(ють) досудове розслідування із зазначенням його (їх) актуальних контактних даних (телефонний та електронний зв'язок) (для суб'єкта звернення - органу досудового розслідування в особі його керівника); 4) номер кримінального провадження у Єдиному реєстрі досудових розслідувань, з метою забезпечення якого суб'єктом звернення у порядку ст. 170 КПК вживаються заходи з виявлення

та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт, шляхом складання звернення; 5) наявні у кримінальному провадженні станом на дату складання звернення відомості про осіб, яким прямо чи опосередковано можуть належати активи, що можуть бути арештовані з метою забезпечення цього кримінального провадження, а також близьких осіб таких осіб та/або третіх осіб, що можуть бути пов'язані з такими особами; 6) стислий опис фабули кримінального провадження та правова кваліфікація кримінального правопорушення із зазначенням статті (частини статті) КК України; 7) постановка завдання АРМА щодо виявлення та розшуку активів, які можуть бути арештовані в кримінальному провадженні, та його взаємозв'язок з фактичними обставинами кримінального провадження, що можуть свідчити про вчинення злочину; 8) заходи щодо накладення арешту на майно, вжиті у кримінальному провадженні (на дату звернення) як захід забезпечення цього провадження, включаючи повний перелік та опис (ідентифікаційні ознаки) арештованого майна, наявні відомості про існування та місцезнаходження майна, що може бути арештоване у такому кримінальному провадженні, з обґрунтуванням таких відомостей (припущень), перелік автоматизованих інформаційних і довідкових систем, реєстрів та банків даних, у яких здійснено пошук відомостей про активи, на дату направлення звернення; 9) об'єктивно обґрунтований строк, впродовж якого АРМА має забезпечити виконання звернення та надати відповідь [139].

Загалом, під час здійснення розслідування кримінальних проваджень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, між детективами та контролюючими органами взаємодія має відбуватися за такими формами: проведення координаційних нарад; проведення міжвідомчих нарад між керівниками зазначених підрозділів і відомств; проведення спільних заходів з питань протидії заняття фіктивним підприємництвом, а також із громадянами й інститутами громадянського суспільства; організація постійних робочих груп із числа представників суб'єктів взаємодії; міжвідомчий інформаційний обмін; навчання, підвищення кваліфікації, запрошення фахівців з числа учасників взаємодії для надання методичної, консультаційної та іншої допомоги іншому суб'єкту співпраці

в цій сфері; організація спільних семінарів, конференцій, зокрема науково-практичних; організація спільних наукових, моніторингових досліджень, соціологічних опитувань [120, с. 19–20; 26, с. 106].

Однак, як зазначили 92 % опитаних детективів БЕБ, у взаємодії щодо розслідування ухилення від сплати податків з деякими контролюючими органами виникають об'єктивні труднощі, які пов'язані, передусім, зі значною завантаженостю органів фінансового контролю, головним завданням яких є здійснення поточного контролю, не пов'язаного з виявленням і розслідуванням кримінальних правопорушень.

Також варто наголосити, що взаємодія детективів БЕБ на міжнародному рівні під час розслідування ухилення від сплати податків передбачає надання та отримання міжнародної правової допомоги. Зміст запиту про таку допомогу передусім має стосуватися встановлення: офіційних назв комерційних структур (фірм, спільних підприємств тощо) та інших юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, розташованих за кордоном; дати їх реєстрації у відповідних державних органах, юридичної адреси, номерів телефонів та інших телекомунікаційних засобів; персональних даних керівників цих структур; основних напрямів їхньої діяльності; розмірів статутного капіталу; відомостей про припинення діяльності.

Висновки до розділу 2.

1. Виявлення ознак ухилення від сплати податків можливе лише за умов комплексного застосування методів економічного, документального й фактичного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, криміналістичного дослідження документів, а також оперативно-розшукових заходів, що спрямовані на встановлення: несплати податків, платежів і порушення порядку звітності; надходження значних коштів на рахунок підприємства за нетривалий строк його

існування; виявлення фіктивного підприємства з ознаками великих фінансово-господарських операцій тощо.

Установлення ознак кримінального правопорушення передбаченого ст. 212 КК України можна розглядати як: (а) діяльність детективів БЕБ під час контрольної-перевірочної роботи, оперативно-розшукової діяльності, з матеріалів інших кримінальних проваджень (акти документальних перевірок містили підстави для внесення відомостей до ЄРДР – 30 % вивчених кримінальних проваджень) та проведення оперативно-розшукових заходів (55 %); (б) інформацію про факт учинення кримінального правопорушення отримано від інших джерел (суб'єктів) (наприклад, підрозділи ДПА України, НБУ, Держфінмоніторингу України, ДБР, прокуратури та ін.). Отримані в такий спосіб дані здебільшого містять інформацію: про використання фіктивного підприємства (64 %), проведення безтоварних операцій (46 %), штучне утворення податкового кредиту (37 %).

2. До першочергових обставин, що підлягають встановленню, слід віднести: 1) назва суб'єкта господарювання; посадові особи, засновники; адреса реєстрації (провести огляд АІС «Податковий блок» з метою встановлення інформаційних даних суб'єкта підприємницької діяльності; банківських документів, документів реєстраційної справи, документів отримання ЕЦФ на предмет наявності інформації про номери мобільних телефонів; «Єдиний державний реєстр судових рішень» (reyestr.court.gov.ua) з метою встановлення судових рішень); 2) пошук та закріплення слідів (виявлення різних категорій документів шляхом їх витребування відповідно до ч. 2 ст. 93 КПК щодо отримання свідоцтва ПДВ в ГУ ДПС міста/області; інформації щодо складання податкової інформації, а разі відсутності такого направити відповідний лист до ГУ ДПС з описом фіктивної підприємницької діяльності для ініціювання складання податкової інформації; електронного цифрового підпису; відкриття банківських рахунків та ін.); 3) зв'язки з іншими епізодами злочинної діяльності, ознаками споріднених і супутніх кримінальних правопорушень; 4) визначення характеру й розміру шкоди завданої кримінальним правопорушенням.

3. Слідча ситуація – це певне становище як динамічна система, що складається у ході досудового розслідування загалом й слідчої (детективної) діяльності зокрема, змінюється під впливом важливих криміналістичних об'єктивних і суб'єктивних обставин, впливає на хід кримінального провадження та на встановлення обставин, що підлягають доказуванню, ефективна оцінка якої сприятиме виконанню окремих завдань розслідування кримінального правопорушення.

4. На підставі вивчених матеріалів кримінальних проваджень виокремлено такі слідчі ситуації на початковому етапі розслідування, зокрема відомості про кримінальне правопорушення внесені до ЄРДР: а) на матеріалах зібраних за результатами проведення спеціальних перевірок, контрольно-ревізійних заходів уповноважених органів (34 %); б) за результатами самостійного встановлення детективом обставин, що можуть свідчити про вчинення дій, передбачених ст. 212 КК України (25 %); в) на підставі матеріалів ОРД, зокрема й щодо іншого кримінального правопорушення (підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців) (22 %); г) під час розгляду заяви, повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення; розслідування інших кримінальних протиправних діянь (19 %).

5. З'ясовано, що момент наступного етапу розслідування залежить не тільки від накопичення матеріалів на початковому етапі для повідомлення особі про підозру інформації, але й від затримання підозрюваного (их), установлення криміналістичних значущих матеріалів й фактів (доказів) тощо. Залежно від повноти наявних відомостей про особу злочинця та займаної позиції підозрюваного виокремлено такі типові слідчі ситуації наступного етапу розслідування: не всіх співучасників установлено; усіх співучасників установлено, їм повідомлено про підозру; усіх співучасників установлено, але не всім повідомлено про підозру; не всіх співучасників установлено, повідомлено про підозру лише одному (виконавцеві чи посереднику). З огляду на позицію підозрюваного в кримінальному провадженні виокремлено такі слідчі ситуації: співпрацює зі

слідчим; співпрацює неповною мірою; надає неправдиву інформацію; відмовляється від співпраці; не всі бажають співпрацювати.

6. Взаємодія під час досудового розслідування ухилення від сплати податків – це спільна узгоджена нормативно-правовими актами діяльність детективів та інших суб'єктів залучених до кримінального провадження, під час розслідування кримінальних протиправних діянь, передбачених ст. 212 КК України, що спрямована на забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб кожний, хто вчинив кримінальне правопорушення, був притягнутий до відповідальності в міру своєї вини з використанням наданих повноважень.

Результати аналізу практики засвідчили важливість використання процесуальних форм (передача протоколу прокуророві про проведення НСРД (ст. 252 КПК); доручення слідчого щодо проведення НСРД (ст. 40, 246 КПК); надання допомоги слідчому під час провадження НСРД (ст. 40 КПК) і непроцесуальних (обмін інформацією; координація; консультації; аналіз причин та умов, що сприяли вчиненню ухилення від сплати податків та ін.) форм взаємодії детективів БЕБ з іншими суб'єктами під час досудового розслідування ухилення від сплати податків, в частині спільного вивчення й аналізу матеріалів оперативної розробки чи перевірки; планування; обміну інформацією про обставини кримінального провадження; проведення службових нарад (навчань); проведення конкретних СРД, обговорення їх результатів з метою визначення ефективних і результативних шляхів розкриття.

РОЗДІЛ 3.
ПРОВЕДЕННЯ ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ДІЙ ПІД ЧАС ДОСУДОВОГО
РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРОВАДЖЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ
ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

3.1. Організація і тактика проведення слідчих (розшукових) дій і заходів забезпечення кримінального провадження.

Швидкість, повнота та неупередженість розслідування кримінальних правопорушень залежить від дієвості пізнавально-практичних заходів, до числа яких відносяться СРД, правова регламентація яких визначена гл. 20 КПК [97]. Запровадження, відповідно до КПК, високих європейсько-правових стандартів призвело до того, що кримінальний процес на теперішньому етапі суттєво відрізняється від попереднього порядку кримінального судочинства. Аналіз як головних концептуальних положень, ідей та принципів КПК, так і окремих положень ряду правових інститутів кримінального процесуального права, свідчить, що в ньому акумульовано значну кількість демократичних і прогресивних досягнень кримінальної процесуальної науки та знайшла відображення низка фундаментальних розробок видатних учених-процесуалістів. Зазначені динамічні зміни в кримінальному процесуальному законодавстві суттєво позначились безпосередньо і на інституті СРД, унаслідок чого змушують по-новому поглянути на напрацьовані впродовж історичного розвитку кримінального процесу наукові положення, переосмислити та проаналізувати із запроваджених змін, у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків, оскільки ефективне теоретичне і практичне дослідження процесуального порядку їх проведення забезпечить виконання завдань кримінального провадження.

СРД відповідно до ст. 223 КПК – це встановлені законом найбільш суттєві правила проведення СРД, дотримання яких покликано забезпечити законність та

обґрунтованість їх проведення, досягнення їх мети та вирішення завдань кримінального провадження [94, с. 368].

Після початку кримінального провадження здійснюють низку СРД, за допомогою яких збирають і перевіряють докази. Однак не є обов'язковим, щоб у процесі розслідування за кожним кримінальним провадженням усі вони повністю виконувалися. Залежно від сформованої слідчої ситуації, слідчий (детектив), який проводить розслідування за ст. 212 КК України, самостійно вирішує, які саме дії, коли і в якій послідовності слід проводити [193].

Незважаючи на те, що законодавець у ч. 1 ст. 223 КПК вказує, що СРД є діями, спрямованими на отримання (збирання) доказів або перевірку вже отриманих доказів у конкретному кримінальному провадженні [97], у доктринах кримінального процесу та криміналістики немає єдності думок щодо сутнісного призначення СРД як засобів отримання доказів у досудовому розслідуванні. Дослідниками в умовах дії чинного КПК зазначається, що СРД є:

основним способом збирання доказів – сутність СРД складають процеси збирання, перевірки, оцінки і використання доказів, а також, окрім того, останні є способом здійснення слідчої діяльності, формою її організації, що не вичерпується роботою з доказами, а передбачає і коло інших кримінально-процесуальних процедур та організаційно-технічних заходів. Сутність процесу збирання доказів полягає у виконанні пошукових операцій, відповідно до їх кримінально-процесуальної регламентації, які спрямовані на виявлення слідів злочину, речових доказів тощо, що здійснюється на основі складної розумової діяльності з метою встановлення місць можливого знаходження доказів чи визначення кола осіб, у показаннях яких вони можуть міститися [234, с. 204; 66, с. 139]. СРД як засіб збирання доказів, регламентований кримінально-процесуальним законом, що полягає у здійсненні слідчим комплексу пізнавальних і засвідчувальних операцій, які відповідають особливостям певних слідів і пристосовані для ефективного відшукання, сприйняття та закріплення доказової інформації, що у них міститься;

основним способом отримання доказів або перевірки вже отриманих доказів у кримінальному провадженні [133, с. 65]. Перевірка вже отриманих доказів полягає

у детальному дослідженні зібраних доказів та їх процесуальних джерел із точки зору їх придатності (належності, достовірності та допустимості) для встановлення обставин, що мають значення для кримінального провадження, отриманні нових для підтвердження або спростування раніше зібраних доказів [67, с. 93];

основним засобом формування доказів [108, с. 107], зокрема основним способом отримання доказів стороною обвинувачення під час досудового розслідування [43, с. 26]. Здійснення такого завдання СРД, як отримання доказів, слугує не лише отриманню доказів у кримінальному провадженні, а і є основою для виконання іншого завдання – перевірки вже зібраних доказів. Отже, іншим завданням СРД є перевірка отриманих доказів та їх процесуальних джерел з метою встановлення їх достовірності та допустимості, а також отримання нових доказів для підтвердження або спростування раніше зібраних доказів;

основним засобом доказування [231, с. 282] та основним засобом усебічного, повного та неупередженого дослідження всіх обставин кримінального провадження, досягнення його завдань [65, с. 42] тощо.

Варто також наголосити, що СРД є способом отримання доказів або перевірки вже отриманих доказів, пізнавально-практична і розумова діяльність уповноважених суб'єктів, у тому числі й детектива, на що, власне, частково звертає увагу й вітчизняний законодавець, формулюючи у ч. 1 ст. 223 КПК України визначення СРД [193]. Такі дії проводяться лише після внесення відповідних відомостей до ЄРДР (ч. 2 ст. 214 КПК) і лише в межах строків, передбачених ст. 219 КПК, крім випадків їх ініціювання судом згідно із ч. 3 ст. 333 КПК. Будь-які СРД, проведені з порушенням цього правила, є недійсними, а встановлені внаслідок них докази – недопустимими [97].

У розвиток вищевказаного, слід зазначити, що, незважаючи на запровадження в чинному КПК України окремої гл. 20 під назвою «Слідчі (розшукові) дії» та надання визначення СРД (ст. 223 КПК) [97], окрема стаття, яка б закріплювала існуючі на сьогодні види СРД, досі відсутня, що спричиняє труднощі та дискусії як у наукових колах, так і в практичній діяльності, зокрема на стадії досудового розслідування ухилення від сплати податків. Зокрема, з прийняттям КПК України

кримінальний процес поповнився низкою новел, однією з яких стало запровадження, поряд зі СРД, «НСРД», як різновиду останніх. НСРД, їх видам та процесуальному порядку проведення присвячено окрему гл. 21 чинного КПК.

Кримінальним процесуальним законом не встановлено черговість проведення СРД, але, незважаючи на це, у КПК допит займає перше місце, а серед переліку процесуальних джерел доказів першочерговим є саме показання. Це все пояснюється найбільшою поширеністю даної СРД, і особливо це стосується розслідування проваджень з ухилення від сплати податків [114].

Першочергові СРД навіть для одного виду кримінальних правопорушень (наприклад, кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України) – категорія, що залежить від конкретної ситуації в окремому кримінальному провадженні. Розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК, диктує необхідність урахування їх ситуаційної природи при вирішенні багатьох питань тактики і методики розслідування. Ситуаційний підхід до розслідування дає можливість у розумні строки встановлювати наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню (ст. 84, 91 КПК).

Нормами нині чинного КПК України значно збільшено повноваження слідчих (детективів) у частині початку розслідування. Слідчий відповідно до ч. 1 ст. 214 КПК, отримавши з будь-якого джерела інформацію про вчинене кримінальне правопорушення, вправі розпочинати розслідування після внесення відповідних даних до ЄРДР [97]. Однак слід брати до уваги, що марне витрачання процесуальних повноважень слідчого, які не забезпечують ефективності проведення розслідування, є неприпустимим.

У разі отримання детективом лише повідомлення про вчинене кримінальне правопорушення, слідчому необхідно зібрати відповідну доказову інформацію з метою її подальшої передачі ревізорам для складання відповідного акту податкової перевірки та обрахування суми несплачених податків. Перед початком такого розслідування бажано провести консультації з ревізорами та визначитись з його подальшою перспективою.

Значно простішою є ситуація, якщо повідомлення про кримінальне правопорушення викладено у вигляді акта перевірки платника податків, де викладені висновки ревізорів та визначені суми прихованих податкових зобов'язань.

Отримавши матеріали документальної (планової чи позапланової) перевірки суб'єкта господарювання (або аналізу фінансово-господарської діяльності), в яких наявна інформація, що може свідчити про порушення податкового законодавства та несплату податків у розмірі, достатньому для притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК, слідчий (детектив) відповідно до вимог ст. 214 КПК невідкладно, але не пізніше 24 годин вносить відомості про вчинене кримінальне правопорушення до ЄРДР та розпочинає досудове слідство [97].

Основними процесуальними діями щодо одержання доказів витребування речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок (ч. 2 ст. 93 КПК), СРД – обшук (ст. 234 КПК), огляд (ст. 237 КПК), допит (ст. 224 КПК), у тому числі й одночасний допит (ч. 9 ст. 224 КПК), призначення експертиз (ст. 242 КПК), а також тимчасовий доступ до речей і документів (ст. 159 КПК), арешт майна (ст. 170 КПК). Виходячи з того, що документи є основним джерелом доказів у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків, то вищезазначені процесуальні дії повинні бути спрямовані на якнайшвидший та якнайповніший збір усіх документів, які стосуються господарських операцій, відображення яких в податковому обліку призвело до несплати податків.

Проведенню будь-яких СРД та вжиттю ЗЗКП у розпочатому кримінальному провадженні повинно передувати уважне дослідження детективом документа про проведену документальну перевірку суб'єкта господарювання, здійснення аналізу висвітлених у ньому порушень податкового законодавства, які призвели до несплати податків, вивчення відповідних нормативних документів у сфері оподаткування та господарських операцій, вимоги яких були порушені.

Ціла низка проблем виникає під час аналізу цього документа. Більшістю слідчих акт перевірки розглядається як основне джерело доказів провини платника податків, який притягується до відповідальності. Однак на практиці платники податків часто оскаржують акт перевірки в господарському суді і одержують судові рішення на свою користь. Трапляються випадки, коли до моменту прийняття такого судового рішення кримінальне провадження вже розпочато, особі висунута підозра, а в деяких випадках навіть кримінальне провадження направлено до суду.

Щоб такого не сталося, слідчий зобов'язаний в ході кримінального провадження кожне з виявлених порушень податкового законодавства, зафіксоване в акті перевірки, та кожному з донарахованих сум податків, зборів (обов'язкових платежів), підтверджувати оригіналами первинних документів бухгалтерського та податкового обліку, вилученими в порушника податкового законодавства, у його партнерів по бізнесу, у банку, отриманими від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, службових чи фізичних осіб. Суми донарахованих податків, зборів (обов'язкових платежів), які не знайшли свого документального підтвердження, не можуть інкримінуватись підозрюваному як сплачені умисно.

Потребує обов'язкового вивчення також і правова позиція суб'єкта господарювання з питань викладених в акті податкової чи іншої перевірки; чи виявлені сліди податкового злочину в документах, вилучених у порушника; особливості поведінки платника податків у ході розслідування; умови проведення слідства і його можливості; хто є платником податків, тобто суб'єктом розслідуваного злочину: громадянин (фізична особа), приватний підприємець чи підприємство, установа, організація (юридична особа); сфера діяльності цієї юридичної особи (фізичної особи), оскільки вона визначає документальну базу й слідову картину вчиненого злочину; види несплачених податків до бюджетів. (Як вище вже наголошувалось, система податкових платежів, їх ставки, порядок, пільги тощо по кожному з податків чинним ПК України визначені по-різному. За видами податків відрізняються й способи їх злочинної несплати, механізм злочинних дій,

а отже, і дії щодо викриття осіб, які вчинили злочини, передбачені ст. 212 КК України).

Оскільки одним з основних джерел доказів у кримінальних провадженнях щодо вчинення злочинів у сфері оподаткування є документи, то відповідно і першочергові СРД, НСРД та ЗЗКП у їх досудовому розслідуванні мають бути спрямовані на якнайшвидший та якнайповніший збір усіх документів, які стосуються господарських операцій, відображення яких у податковому обліку призвело до несплати податків.

Чинний КПК України надає слідчому широкі процесуальні можливості щодо способів отримання вищезазначених документів. Вибір того чи іншого способу отримання необхідних доказів має бути обґрунтований конкретними обставинами кримінального провадження. Кожний зібраний доказ детектив оцінює з точки зору належності, допустимості, достовірності за своїм внутрішнім переконанням, яке ґрунтується на всебічному, повному й неупередженому дослідженні всіх обставин кримінального провадження, керуючись законом, а сукупність зібраних доказів – з точки зору достатності та взаємозв'язку для прийняття відповідного процесуального рішення. Жоден доказ не має наперед встановленої сили (ст. 94 КПК) [97].

Витребування речей і документів є одним із першочергових засобів кримінального процесуального доказування, що застосовується на початковому етапі досудового розслідування. У науковій літературі переважна більшість вчених відносить витребування до способів збирання доказів у кримінальному провадженні [192], що обумовлено законодавчим закріпленням сутності витребування у ч.ч. 2, 3 ст. 93 КПК. Відповідно до цієї норми сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом витребування та отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, службових та фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, а також шляхом проведення інших процесуальних дій, передбачених КПК України [97]. Відмова вищезазначених осіб добровільно виконати вимоги цієї статті і надати необхідні

документи є підставою для звернення до слідчого судді з клопотанням про тимчасовий доступ до документів, або проведення обшуку [97].

У ч. 2–3 ст. 93 КПК не зазначено вичерпного переліку способів отримання доказів або перевірки вже отриманих доказів для суб'єктів сторони обвинувачення, у тому числі й детективів.

На думку С. О. Ковальчука, витребування може розглядатися як самостійний спосіб збирання доказів лише за умови виконання вимоги про надання документа [72, с. 249]. У свою чергу О. В. Капліна зазначає, що витребування – це звернення з вимогою про добровільне надання речей, документів, відомостей, які мають значення для кримінального провадження [66, с. 139]. М. Є. Шумило наполягає, що це пред'явлення письмової або усної вимоги сторонами обвинувачення чи захисту посадовим особам і громадянам про пред'явлення письмових документів або предметів; виконання вимог адресатами; прийняття сторонами обвинувачення і захисту об'єктів і фіксація цієї дії в кримінальному провадженні [96, с. 618].

Однак у контексті сучасного розвитку кримінального процесуального законодавства думка О. С. Старенького є більш обґрунтованою, тому що витребування є способом отримання доказів або перевірки вже отриманих доказів у кримінальних провадженнях щодо підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців, що застосовується детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому КПК України, до державних органів, органів місцевого самоврядування із вимогою про надання документів або їх копій, завірених у встановленому порядку, чи інформації та отримання відповіді на нього [192].

Вагоме значення в розслідуванні ухилення від сплати податків має призначення та проведення ревізій і перевірок, які спрямовані на вивчення й дослідження діяльності суб'єкта господарської діяльності та законності дій його посадових осіб. Отримані висновки підтверджують чи спростовують можливі порушення вимог законодавства та можуть бути використані як докази відповідно до п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК. Однак відсутність процесуальних повноважень органів досудового розслідування на призначення ревізій і перевірок у кримінальному

провадженні унеможлиблює проведення позапланової ревізії, чим ускладнило виконання стороною обвинувачення вимог ст. 2 КПК [163]. У ст. 93 КПК зазначається, що сторона обвинувачення, сторона захисту здійснює збирання доказів шляхом, зокрема, витребування та отримання передбачених ст. 99 КПК висновків ревізій та актів перевірок [97].

Питання ініціювання, призначення, проведення ревізії, а також оформлення й оскарження її результатів регулюються нормативно-правовими актами України, у першу чергу Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [157], Постановою Кабінету Міністрів України, спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України №346/1025/685/53 від 19.10.2006 [153; 151; 163]. Використання результатів ревізії у кримінальному провадженні регулюється в першу чергу п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК [97], згідно з яким висновки ревізії можуть належати до документів доказів в кримінальному провадженні.

Важливе має значення та ревізія, що призначається за ініціативою органів досудового розслідування, оскільки вона є методом формування (створення) і збору доказів у кримінальному провадженні. За допомогою такої ревізії підтверджуються факти ухилення від сплати податків, викриті попередньою ревізією або оперативним шляхом. Детектив за відповідними консультаціями (в разі необхідності) посадових осіб органу ДАСУ формує питання, які є предметом перевірки під час проведення ревізії, а також бере участь у погодженні програми такої ревізії.

У ході підготовки до ревізії посадовими особами органу ДАСУ складається програма ревізії, що містить назву об'єкта контролю, тему, період та питання, що підлягають ревізії. Програма затверджується керівником органу ДАСУ чи його заступником. Пунктом 31 Порядку інспектування визначено, що для проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу складається відповідно до компетенції органу державного фінансового контролю на підставі питань, що містяться у зверненні, постанові детектива, рішенні суду, програма ревізії, яка

письмово погоджується з правоохоронним органом. Нові факти вчинення злочинів можуть встановлюватися, зокрема і під час планової виїзної ревізії питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, оскільки відповідно до п. 32 Порядку інспектування до програми крім зазначених у зверненні правоохоронного органу питань можуть включатися з ініціативи органу державного фінансового контролю інші питання відповідно до його компетенції [153].

Відповідно до ст. 234 КПК, обшук проводиться з метою виявлення та фіксації відомостей про обставини вчинення кримінального правопорушення, відшукування знаряддя кримінального правопорушення або майна, яке було здобуте у результаті його вчинення, а також установлення місцезнаходження розшукуваних осіб [97]. З метою спрощення процедури отримання доказів, запобігання марному витрачання людських та інших ресурсів, усунення необґрунтованого надмірного тиску на платників податків, проводити обшук з метою вилучення документів без попереднього направлення запиту про їх добровільне надання доцільно лише за наявності достатніх доказів, які свідчать про те, що такі документи можуть бути знищені або умисно приховані від слідства. У разі прийняття рішення про необхідність проведення обшуку з метою вилучення всіх документів та речей, які мають значення доказів у кримінальному провадженні, відповідно до вимог КПК України потрібно забезпечити формування та надання слідчому судді доказів, які підтверджують факт можливого знищення документів чи їх приховування від слідства.

При розслідуванні даного виду кримінальних правопорушень важливою умовою для зібрання доказів є проведення обшуку з метою виявлення та фіксації відомостей, що можуть мати значення доказів у кримінальному провадженні. При розслідуванні необхідно визначитись, на якому етапі буде доцільно проведення обшуку (на початку досудового розслідування; за наявності достатніх доказів для підозри особи; при встановленні обставин, які підлягають доказуванню під час досудового розслідування) [96].

Головним завданням проведення обшуку на всіх етапах розслідування є виявлення та вилучення предметів і документів, які мають значення для

кримінального провадження [172]. Обшук необхідно проводити за місцем реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності, проживання засновника, підозрюваних осіб, в офісі, складських, виробничих та інших приміщеннях підприємства. Головною метою проведення такої СРД має бути здобуття документального підтвердження кожної фінансової чи господарської операції, пов'язаної з ухиленням від сплати податків буферним чи фіктивним підприємством, а також блокування грошових коштів як на поточних рахунках цих підприємств, так і готівкових коштів, що мають бути знайдені та вилучені у приміщенні підприємства.

Ю. М. Черноус не випадково зазначає, що сліди й ознаки економічних злочинів здебільшого відображаються в документах, насамперед у системі бухгалтерського обліку. Тому на початковому етапі розслідування, передусім у випадках, коли первинна інформація отримана негласним шляхом, важливо вжити всіх заходів для їх виявлення та вилучення – провести тимчасовий доступ до них або обшук [229, с. 293].

Вивчення практики показує, що обшук у таких кримінальних провадженнях є невідкладною СРД, оскільки проводиться, переважно, на початковому етапі розслідування з метою одержання документів (100 %) та інших предметів, що мають доказове значення.

З метою виявлення та фіксації відомостей щодо обставин вчинення кримінального правопорушення детективи проводять огляд приміщення, речей, документів та комп'ютерних даних (ст. 237 КПК) [97]. Результати анкетування слідчих засвідчили, що огляд документів, комп'ютерної техніки проводився у 92 % випадках. Однак вивчення кримінальних проваджень свідчить, що до цієї процесуальної дії слідчі ставляться формально, складаючи протокол огляду документів через деякий час після його фактичного проведення та з процесуальними порушеннями [214].

Огляд документів – це СРД, яка проводиться з метою виявлення та фіксації відомостей щодо обставин учинення кримінального правопорушення і полягає у

вивченні й дослідженні документів для виявлення та фіксації ознак, що надають документам значення речових доказів [91].

Під час огляду документів доцільно проводити криміналістичний аналіз у такому порядку: оцінка документа (чи має документ усі необхідні реквізити й формальні ознаки, також і подробики); установлення ознак повної або часткової подробики документа та з'ясування достовірності його реквізитів; мету створення суб'єкта підприємницької діяльності та фактичною його діяльністю. Така діяльність детектива залежить від факторів об'єктивного (інформативність, зв'язок з іншими доказами) та суб'єктивного характеру (рівень сприйняття детектива, оволодіння ним методикою розслідування, знання матеріалів провадження, залучення необхідних спеціалістів).

Однак огляд документів суб'єкта підприємницької діяльності здійснюється лише на підставі ухвали слідчого судді, тобто відповідно до правил, передбачених ч. 2 ст. 234 КПК, – обшук житла чи іншого володіння особи. Однак у разі отримання добровільної згоди власника приміщення не звільняє детектива від обов'язкового звернення до слідчого судді з клопотанням про отримання ухвали, а тому запропоновано зміни до ч. 2 ст. 237 КПК з метою унормування такої СРД. У зв'язку із цим вважаємо, що ч. 2 ст. 237 КПК необхідно викласти у такій редакції: «...2. *Огляд, що проводиться в житлі чи іншому володінні особи, здійснюється за добровільною письмовою згодою хоча б однієї особи, яка ними володіє, з подальшим обов'язковим сповіщенням прокурора або на підставі ухвали слідчого судді за клопотанням прокурора, слідчого, детектива чи дізнавача, погодженого прокурором, яке розглядається в порядку, передбаченому цим Кодексом, для розгляду клопотань про проведення обшуку в житлі чи іншому володінні особи*».

Першочергові слідчі дії після проведення обшуків та вилучення комп'ютерної техніки, мобільних телефонів. Необхідно здійснити огляди з месенджерів WhatsApp, Viber, Telegram, Signal з вилучених у ході обшуків мобільних телефонів з метою встановлення фактичних даних причетності фігурантів, переписки, листування та інше.

Призначення комп'ютерно-технічної експертизи, як правило це питання які вирішує вказана експертиза:

- чи містяться серед інформаційного наповнення наданого на дослідження мобільного телефону, відеофайли та файли графічного формату (зображення та відео). Якщо так, записати дані файли на носій інформації;

- чи містяться серед інформаційного наповнення наданого на дослідження мобільного телефону, збережені записи історії листувань в програмних додатках «Viber», «WhatsApp», «Signal», «Telegram», «Instagram» чи інших виявлених. Якщо так, зберегти дані відомості в електронному вигляді;

- чи містяться серед інформаційного наповнення наданого на дослідження мобільного телефону, телефонна книжка та журнал вхідних та вихідних дзвінків з тривалістю розмов. Якщо так, зберегти дані відомості в електронному вигляді.

З метою забезпечення формування документальної доказової бази необхідно здійснити тимчасовий доступ до речей і документів, який полягає в наданні стороні кримінального провадження особою, у володінні якої знаходяться такі речі та документи, можливості ознайомитися з ними, зробити їх копії й вилучити їх (здійснити їх виїмку) [97; 126, с. 306]. Окрім того законодавець у ч. 2 ст. 159 КПК надає можливість здійснювати тимчасовий доступ до електронних інформаційних систем або їх частин, мобільних терміналів систем зв'язку шляхом зняття копії інформації, що міститься в таких електронних інформаційних системах або їх частинах, мобільних терміналах систем зв'язку, без їх вилучення [194, с. 62].

Такий ЗЗКП, як тимчасовий доступ до речей і документів, спрямований на:

- отримання документів, які стосуються предмета фінансово-господарських операцій суб'єкта господарювання, яким не сплачено податки, а також документів про призначення та звільнення з посад його службових осіб, відповідальних за господарську діяльність, бухгалтерський облік, складання та подання податкової звітності в період учинення порушень та їхні посадові обов'язки, інструкції тощо;

- вилучення в підприємств-контрагентів первинних документів, що стосуються досліджуваних господарських операцій по взаємовідносинах з підприємством-фігурантом;

- вилучення у ДПС за місцем реєстрації підприємства документів юридичної справи та податкової звітності за період, коли відбулось ухилення від сплати податків;

- вилучення в державного реєстратора документів юридичної справи підприємства;

- доступ до документів у банківських установах, що становлять банківську таємницю, та свідчать про відкриття і використання банківських рахунків як підприємства-фігуранта, так і його контрагентів, а також у разі необхідності до оригіналів реєстраційних документів або первинних документів цих підприємств.

Суб'єкти господарювання мають право самостійно обирати банк для розрахунково-касового обслуговування та можуть використовувати послуги одного або кількох комерційних банків для всіх видів операцій. Відповідно до законодавства та інструкцій НБУ, кожне підприємство може відкрити по одному поточному рахунку в національній та іноземній валюті у двох банківських установах. Якщо підприємство відкриває два поточні рахунки в національній валюті, один з них є основним, а інший – додатковим. Основна відмінність між цими рахунками полягає в тому, що у випадку недостатності коштів на поточних рахунках для покриття всіх вимог до підприємства, заборгованість, що стягується в безспірному порядку, обліковується за основним поточним рахунком.

Умови відкриття рахунку та особливості його функціонування передбачаються в договорі, що укладається між банком і його клієнтом, і не повинні суперечити вимогам Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків (2022 р., № 162) [61].

Здійснити тимчасовий доступ до інформація, яка знаходиться в операторів та провайдерів телекомунікацій, про зв'язок абонента, надання телекомунікаційних послуг, також і отримання послуг, їх тривалість, зміст, маршрут передавання тощо. Клопотання слідчого, прокурора, які стосуються розкриття інформації, яка містить охоронювану законом таємницю, а до неї, зокрема, належить інформація, що є в операторів та провайдерів телекомунікацій, про зв'язок, абонента, надання

телекомунікаційних послуг, також і отримання послуг, їх тривалість, зміст, маршрути передавання тощо (ст. 159, 162 КПК), виходячи з приписів ч. 3, 4 ст. 132 КПК, мають містити належну аргументацію того, що існує обґрунтована підозра щодо вчинення кримінального правопорушення такого ступеня тяжкості, що може бути підставою для застосування заходів забезпечення кримінального провадження; що потреби досудового розслідування виправдовують такий ступінь втручання в права і свободи особи, про який ідеться в клопотанні слідчого, прокурора; що саме в такий спосіб може бути виконане завдання, для виконання якого слідчий, прокурор звертається із клопотанням.

Розглянемо порядок звернення слідчого з клопотанням про тимчасовий доступ до речей і документів, що містять охоронювану законом банківську таємницю відповідно до ст.ст. 40, 131, 132, 159-166 КПК, ст. ст. 60, 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Отримання ухвал слідчого судді про надання дозволу на тимчасовий доступ до оригіналів документів з можливістю вилучення їх, а саме:

- інформація про банківські рахунки, які належить особам та ФОП, ТОВ;
- виписки про рух коштів по рахунках на паперових та магнітних носіях з повним розшифруванням кредитових і дебетових перерахувань, із зазначенням реквізитів учасників фінансових операцій, МФО банків, номерів рахунків, дати, часу (годин, хвилин, секунд), суми, реквізитів платіжних документів, номерів референтів, призначення платежів, що свідчить про обіг коштів по рахунках, за період часу;
- копій документів, які містяться в справі клієнта і стосуються відкриття та обслуговування рахунків, зокрема заяви про відкриття/закриття рахунка, картки зі зразками підписів, договорів на здійснення розрахунково-касового обслуговування, договорів про використання системи, акти прийому-передачі виконаних робіт, копій паспортів, копій ідентифікаційних кодів, документів листування, платіжні доручення, меморіальні ордери, чекові книжки, грошові чеки, доручення тощо;

- довіреностей, доручень на знаття готівкових коштів за банківськими рахунками;
- платіжні доручення, грошові чеки, заяви, квитанції, договори (угоди) та інші документи, пов'язані з проведенням банківських операцій по вказаних рахунках, за період з моменту відкриття рахунків по теперішній час або дату їх закриття;
- договори, на підставі яких відкрито вказані банківські рахунки;
- договори та інші документи на встановлення системи дистанційного керування банківськими рахунками;
- виписки з номерами телефонів, IP-адресами, за якими відбувалось управління рахунками, із зазначенням дати, години та хвилини проведення зазначених з'єднань;
- інформацію щодо зняття коштів з рахунків в банкоматах із зазначенням адреси розташування вказаних банкоматів;
- фотознімки, відеозаписи особи з камер відеоспостереження на банкоматах, терміналах самообслуговування, у відділеннях банку під час здійснення банківських операцій із грошовими коштами із зазначенням адреси банкомата, терміналу самообслуговування, відділення.

Після вилучення вищевказаних документів важливим питанням являється здійснення огляду та аналізу руху грошових коштів по розрахункових рахунках. Призначення портретної експертизи з метою вирішення питань з установаження осіб, які здійснювали зняття коштів з рахунків у банкоматах. Як правило, це питання, які вирішує вказана експертиза:

- чи придатне зображення особи чоловічої/жіночої статі на відеозаписі формату «.mp4», що міститься в електронному файлі під назвою?
- одна чи різні особи зображені на відеозаписі формату «.mp4», що міститься в електронному файлі?

У подальшому з метою збирання доказів для встановлення об'єктивної істини у кримінальному провадженні відповідно до вимог ч. 2 ст. 9, ч. 1, 2 ст. 22, ст. 84 КПК, керуючись ст.ст. 40, 71, 93, 110 КПК, слідчий виносе постанову про залучення спеціаліста.

На вирішення спеціалістам, як правило, ставляться основні питання:

- чи підтверджується документами бухгалтерського обліку, виписками з банків України, платіжними дорученнями та іншими документами кримінального провадження, перерахування грошових коштів?

- дослідити документи бухгалтерського обліку, виписки з банків України, платіжні доручення та інші документи кримінального провадження та визначити загальну суму збитків нанесених державі.

Зокрема, вилучені документи в банках та довідка спеціаліста долучається до кримінального провадження як документальні докази на підставі постанови слідчого у порядку ст. 99 КПК: документом є спеціально створений з метою збереження інформації матеріальний об'єкт, який містить зафіксовані за допомогою письмових знаків, звуку, зображення тощо відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження.

Відповідно до ст. 224 КПК, допит проводиться за місцем проведення досудового розслідування або в іншому місці за погодженням з особою, яку мають намір допитати [97]. Процесуальний порядок організації та проведення допиту на стадії досудового розслідування закріплено в ст.ст. 65, 95–97, 133, 223–226, 232, 256 КПК [97]. Допит є СРД, під час якої отримується такий різновид доказів, як показання. Відповідно до ст. 95 КПК, показання – це відомості, які надаються в усній або письмовій формі під час допиту підозрюваним, обвинуваченим, свідком щодо відомих їм обставин у кримінальному провадженні, що мають значення для цього кримінального провадження [97].

Загалом допит як СРД у кримінальних провадженнях, що пов'язані з ухиленням від сплати податків, значною мірою визначається таким:

по-перше, механізм злочинної діяльності здебільшого характеризується наявністю різних додаткових складів кримінальних правопорушень (розкрадання, підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців, службові зловживання, легалізація (відмивання) майна тощо). Це вимагає від детектива комплексного

підходу до організації допиту, формулювання постановочних питань з їх подальшим розв'язанням [71];

по-друге, допитуваними, передусім, є особи, які мають спеціальну фінансово-економічну, юридичну, комп'ютерно-технічну освіту або професійну бухгалтерську підготовку [226]. Такі особи здебільшого мають досвід роботи в комерційних та фінансових органах, знають усі особливості й вади нормативного регулювання бухгалтерського обліку, податкової звітності, банківської справи, технологій здійснення певної фінансово-господарської діяльності, документообігу, порядку обліку й контролю. Допитувані відразу ж помічають непідготовленість слідчого, неконкретність і поверховий характер питань, що негативно позначається на ефективності допиту [71];

по-третє, під час допитів детективу найчастіше доводиться сприймати специфічну термінологію (професійний сленг) і, на жаль, не мають належного досвіду та рівня пізнань у цій галузі, що іноді позначається на якості допиту. Втрата «нитки бесіди» через часто вживані незнайомі терміни може призвести до того, що слідчий вчасно не зорієнтується в ситуації, не поставить уточнююче запитання, не зафіксує (пропустить, недооцінить) корисну інформацію, яку, можливо, не бажаючи того, розпочне надавати допитуваний [71];

по-четверте, метою допитів на початковому етапі розслідування є з'ясування загальної схеми здійснення тієї або іншої операції, розшифрування численних документів податкового та бухгалтерського обліку, рахунків й окремих цифрових записів;

по-п'яте, одночасне проведення допиту двох і більше осіб. Як показали результати опитування, близько 58 % детективів і 70 % оперативних працівників констатують дефіцит відомостей про особливості податкового й бухгалтерського обліку, документообігу, нормативної бази.

Важливим та складним моментом для детектива при розслідуванні ухилення від сплати податків та особливо при підготовці до допиту є правильне визначення кола осіб, які б підлягали допиту. Також необхідно правильно визначити коло осіб, які б могли бути корисними для слідства, володіти даними про фінансову та

господарську діяльність підприємства, яких, у свою чергу, необхідно допитати як свідків. У кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків на великих суб'єктах господарювання детективу необхідно застосовувати увесь професійний потенціал, знання та досвід, щоб забезпечити виконання завдань СРД, тому що підозрюваними у провадженнях даної категорії завжди є керівник, як найбільш зацікавлена особа, та його підлеглі, від яких безпосередньо залежать виплати до державного бюджету та цільових фондів, особи, які можуть проводити фінансові операції, а також ними можуть бути перші заступники керівника, головний бухгалтер [113, с. 60–61].

Також допиту як свідків підлягають особи: а) які працюють на суб'єкті господарювання: обслуговуючий персонал; особи, які мають знання в галузі бухгалтерського (податкового) обліку, та працюють у бухгалтерії підприємства; засновники суб'єкта підприємницької діяльності; юристи, які допомагали платнику податків у юридичному оформленні господарської діяльності; керівники, які приймали на роботу осіб, відповідальних за сплату податків; особи, які приймали товари для подальшої реалізації; особи, які брали участь в оформленні угод; б) які не працюють на суб'єкті господарювання: посадові особи інших підприємств, з якими підприємство, що перевіряється, вступало в ділові контакти; особи, які безпосередньо відпускали, перевозили, зберігали та реалізовували товар; особи, які здійснювали охорону товару під час перевезення; посадові особи, які здійснювали контроль за сплатою податків на підприємстві, що перевіряється; посадові особи ДПС, які проводили документальні перевірки на конкретному підприємстві; особи, які здійснювали аудиторські перевірки на підприємстві, що перевіряється.

Свідки підлягають допиту на першочерговому етапі, оскільки службовими особами, які вчинили ухилення від сплати податків, можуть здійснюватися заходи по протидії органам фінансових розслідувань шляхом підкупу, шантажу, залякування. На початку допиту слідчим використовуються такі прийоми, як бесіда, зняття емоціональної напруги, установлення психологічного контакту, з'ясування біографічних даних.

Після заповнення анкетної частини протоколу свідку пропонується у формі довільної розповіді розповісти про факти, які інтересують слідство. Слідча практика вказує на ефективність застосування пред'явлення документів та інших речових доказів під час проведення допиту. При проведенні допиту слідчий повинен ставити запитання, які б уточнювали сказане допитуваним, а також спонукали на подальшу розповідь. Для цього запитання повинні відповідати таким критеріям:

- бути конкретними, лаконічними та такими, що не допускали б подвійного тлумачення;
- унеможлиблювати давання на них однозначної відповіді («так» чи «ні»);
- не містити у своєму змісті інформацію, яка була б відповіддю на поставлене питання;
- бути логічними та послідовними (не переводити розмову з одного предмета на інший).

Порядок проведення допиту підозрюваного на досудовому слідстві має деякі відмінності від допиту свідків. Більшість тактичних прийомів тут спрямовується на встановлення психологічного контакту слідчого з підозрюваним, на визнання ним себе винним в ухиленні від сплати податків. Важливість допиту підозрюваного зумовлена також тим, що це може стати джерелом доказу умислу в діях підслідного. Адже умисел є обов'язковою ознакою складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Але навіть у випадку повного зізнання підозрюваного, слідчий повинен повністю дослідити та перевірити обставини, які є предметом допиту.

Першому допиту підозрюваного передуює процедура вручення письмового повідомлення про підозру та роз'яснення прав підозрюваного (ст.ст. 42, 276-278 КПК).

У протоколі допиту повинні бути відображені всі факти отримані від особи допитуваного та, зокрема, інформація про виявлені факти ухилення від сплати податків з посиланнями на конкретні документи бухгалтерського та податкового обліку. У протоколі допиту доцільно також відобразити показання стосовно перевірки дотримання податкового законодавства (змісту висновків ревізорів),

судово-економічної експертизи (висновку експерта) тощо. Успішному проведенню вказаної слідчої дії допомагає добре знання слідчим бухгалтерського обліку, документообігу та способів ухилення від сплати податків. При допиті підозрюваного, може стати необхідною участь спеціаліста (як правило, ревізора, який проводив перевірку). Залежно від слідчої ситуації такий допит дає позитивний результат. Особливо, коли підозрюваним застосовуються складні схеми ухилення від оподаткування.

Виконання в розумні строки завдань кримінального судочинства, які виникають у процесі розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України, можливе тільки за умови, що слідчий належним чином ознайомився з характером та обсягом діяльності порушника податкового законодавства, організацією документообігу, виявив та своєчасно вилучив документи, які свідчать про вчинення злочину у сфері оподаткування. Відсутність документів як основних джерел доказів і неможливість їх віднайти та вилучити унеможливорює встановлення наявності фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню, а відповідно – і висунення підозри у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України

Типова тактика допиту під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності полягає в такому: 1) підготовка до допиту; 2) складання плану допиту з переліком питань, які слід з'ясувати; 3) підготовка всіх необхідних матеріалів кримінального провадження для пред'явлення допитуваному за потреби; 4) за наявності декількох підозрюваних починати допит слід із другорядних учасників кримінального правопорушення; 5) спочатку отримати показання щодо будь-яких доказів, а потім за необхідності пред'явити їх допитуваному як підтвердження сказаного ним; 6) пред'являти докази в порядку зростання, починаючи з менш значних до більш значних; 7) у разі вчинення кримінального правопорушення групою осіб виявити та використовувати під час допиту обставини, що свідчать про зіткнення інтересів членів групи (наприклад, дані про присвоєння кимось більшої частини продукції тощо).

Детективу доведеться адекватно відобразити позиції та реальну поінформованість осіб, створити психологічні передумови для інформаційного спілкування [83]. Можуть виникнути такі ситуації:

- допитувана особа володіє необхідною інформацією, але приховує її;
- допитувана особа володіє необхідною інформацією, але навмисне її спотворює;
- допитувана особа сумлінно передає певні відомості, але інформація не адекватна дійсності (унаслідок спотворень сприйняття та особистісної реконструкції матеріалу в пам'яті суб'єкта);
- допитувана особа не володіє необхідною інформацією [83; 27].

Таким чином допит є найбільш інформативною СРД, яка висвітлює наявність (достатність чи недостатність) доказів у кримінальному провадженні на даному етапі. За допомогою допиту не лише отримують дані про подію кримінального правопорушення та пов'язані з ним обставини, а й встановлюють факти, раніше не відомі, які перевіряють та оцінюють, формулюють нові слідчі версії.

Необхідно також обов'язково допитати ревізора (відповідного працівника органу, який проводив документальну перевірку (аналіз діяльності), з приводу обставин проведення перевірки, з'ясування та роз'яснення окремих положень акта (аналізу). Під час такого допиту необхідно обов'язково з'ясувати в ревізора його аргументацію щодо спростування правової позиції суб'єкта господарювання.

Під час проведення досудового розслідування в таких кримінальних провадженнях у 71 % випадках виникала потреба в проведенні одночасного допиту двох чи більше вже допитаних осіб, зокрема свідків, підозрюваних, засновників, службових осіб суб'єкта підприємницької діяльності, й організаторів ухилення.

Тут варто наголосити на складанні плану СРД, що є запорукою правильної організації. Такий план має містити:

- 1) завдання одночасного допиту двох чи більше вже допитаних осіб та перелік розбіжностей, причини яких повинні бути з'ясовані в під час СРД;
- 2) запитання, які слід поставити кожній з допитуваних осіб;
- 3) розподіл ролей і завдань між особами, які здійснюють одночасний допит;

- 4) обрання допитуваної особи, яка буде перша відповідати на запитання слідчого або прокурора;
- 5) час і місце одночасного допиту;
- 6) маркери наявних доказів, що дозволяють піддати сумніву хибні або неправдиві показання, та, відповідно, що підтверджують істинні показання;
- 7) перелік технічних засобів, необхідних для проведення одночасного допиту;
- 8) спосіб захисту від можливої змови допитуваних осіб;
- 9) дії для виконання безпосередньо після одночасного допиту (бажано розробити два варіанти: перший, що має бути здійснений, коли одночасний допит досягнув успіху, та другий, коли він закінчився невдало) та ін. [50].

Звичайно, що розроблення такого докладного плану одночасного допиту є доцільним тоді, коли провадження є складним, характеризується протидією учасників кримінального провадження, численними розбіжностями в показаннях, а одночасний допит має значні тактичні ризики. Відносно менш складних ситуацій слід обмежити маркери наявних доказів, що дозволяють піддати сумніву помилкові або неправдиві показання, та, відповідно, що підтверджують істинні показання, підготовку відповідних фрагментів протоколів попередніх допитів для зачитування й підготовки запитань. Крім того доцільно заздалегідь підготувати речові докази або документи, які слідчий має намір пред'явити допитуваним особам [68].

Підприємницька діяльність здійснюється з метою отримання прибутку та максимального збагачення осіб, які такою діяльністю займаються. Заради цієї мети окремі службові особи платників податків свідомо йдуть на вчинення злочинів у сфері оподаткування та готові понести кримінальну відповідальність за свої дії.

Для платника податків не є важким потрясінням притягнення однієї службової особи до кримінальної відповідальності за вчинення злочину у сфері оподаткування. Здебільшого і без такого робітника платник податків продовжує провадити підприємницьку діяльність та отримувати дохід, за рахунок якого власники суб'єкта господарювання законними, а подекуди і незаконними методами вирішують питання забезпечення уникнення або пом'якшення кримінальної відповідальності службової особи платника податків за вчинений злочин.

Набагато значимішою для суб'єкта господарювання є фінансова (матеріальна) відповідальність, адже без коштів, які можуть бути стягнуті з платника податків у дохід держави, він не зможе провадити господарську діяльність, що позбавить його доходу та може призвести до ліквідації.

Процес кримінального судочинства – це діяльність уповноважених суб'єктів, спрямована на захист особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, забезпечення невідворотності кримінальної відповідальності та реалізацію інших норм кримінального закону, охорону прав та законних інтересів учасників кримінального провадження та виконання інших завдань, які поставлені перед ними, що здійснюється на підставах і в порядку, передбачених кримінальним процесуальним законом.

Реалізація кримінальних правовідносин означає, що всі обставини кримінального правопорушення встановлені, особа, яка його вчинила, притягнута до кримінальної відповідальності та покарана, відновлені порушені права потерпілого, відшкодована завдана кримінальним правопорушенням шкода. У такому випадку досягнута мета кримінального права, виконані завдання кримінального судочинства: особа, суспільство, держава захищені.

Таким чином державні органи і службові особи, які ведуть кримінальний процес (у т.ч. слідчий, відповідно до ст. 40 КПК), зобов'язані забезпечити відшкодування шкоди, завданої кримінальним правопорушенням.

Відповідно до норм кримінального процесуального кодексу (ст. 127 КПК), підозрюваний, обвинувачений, а також за його згодою будь-яка інша фізична чи юридична особа має право на будь-якій стадії кримінального провадження відшкодувати шкоду, завдану потерпілому, територіальній громаді, державі внаслідок кримінального правопорушення [97].

Відшкодування завданих збитків у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків має низку особливостей. Так відповідальність за умисне ухилення від сплати податків настає лише тоді, якщо такі діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у певних розмірах. Крім цього в ст. 212 КК України передбачено, що особа, яка

вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Тобто при добровільній сплаті підозрюваною особою донарахованих податків та штрафних санкцій така особа звільняється від кримінальної відповідальності, що дає процесуальну можливість слідчому спонукати таку особу до повного відшкодування завданих збитків.

Особливістю є також те, що порядок нарахування та сплати податків регулюється нормами ПК України. Так документом, який зобов'язує суб'єкт господарської діяльності сплатити певну суму податків та штрафні санкції (за відповідним актом перевірки), є винесені податковим органом податкові повідомлення-рішення. Передбачено порядок оскарження зазначених рішень контролюючого органу і порядок їх виконання, черговість сплати податків та штрафних санкцій, погашення податкового боргу. Крім цього шкода, завдана кримінальним правопорушенням або іншим суспільно небезпечним діянням, може бути стягнута судовим рішенням за результатами розгляду цивільного позову в кримінальному провадженні. Відповідно до ст. 128 КПК, особа, якій кримінальним правопорушенням або іншим суспільно небезпечним діянням завдано майнової та/або моральної шкоди, має право під час кримінального провадження до початку судового розгляду пред'явити цивільний позов до підозрюваного, обвинуваченого або до фізичної чи юридичної особи, яка за законом несе цивільну відповідальність за шкоду, завдану діяннями підозрюваного, обвинуваченого або неосудної особи, яка вчинила суспільно небезпечне діяння. У зазначеній статті констатовано, що цивільний позов в інтересах держави пред'являється прокурором і розглядається судом за правилами, установленими цим Кодексом [59]. Тому одним із видів заходів забезпечення кримінального провадження є арешт майна (ст. 131 КПК).

Арешт майна – тимчасове позбавлення підозрюваного, обвинуваченого або осіб, які в силу закону несуть цивільну відповідальність за шкоду, завдану діями підозрюваного, обвинуваченого або неосудної особи, яка вчинила суспільно небезпечне діяння, можливості відчужувати певне його майно за ухвалою слідчого судді або суду до скасування арешту майна у встановленому КПК порядку [28]. Відповідно до вимог КПК арешт майна може також передбачати заборону для особи, на майно якої накладено арешт, іншої особи, у володінні якої перебуває майно, розпоряджатися будь-яким чином таким майном та використовувати його (ч. 1 ст. 170 КПК).

Арешт може бути накладено на нерухоме і рухоме майно, майнові права інтелектуальної власності, гроші в будь-якій валюті готівкою або в безготівковому вигляді, цінні папери, корпоративні права, які перебувають у власності підозрюваного, обвинуваченого або осіб, які в силу закону несуть цивільну відповідальність за шкоду, завдану діями підозрюваного, обвинуваченого або неосудної особи, яка вчинила суспільно небезпечне діяння, і перебувають у нього або в інших фізичних, або юридичних осіб з метою забезпечення можливої конфіскації майна або цивільного позову (ч. 3 ст. 170 КПК).

Заборона на використання майна, а також заборона розпоряджатися таким майном можуть бути застосовані лише у випадках, коли їх незастосування може призвести до зникнення, втрати або пошкодження відповідного майна або настання інших наслідків, які можуть перешкодити кримінальному провадженню (ч. 4 ст. 170 КПК). Заборона використання житлового приміщення, в якому на законних підставах проживають будь-які особи, не допускається (ч. 5 ст. 170 КПК) [97].

Першочергові дії по встановленню майна по базах, а саме джерела, ознаки отриманих доходів згідно баз даних:

- відомості згідно з інформаційним фондом Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (ДРФО);

- інформація з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та Реєстру прав власності на нерухоме майно, Державного реєстру Іпотек, Єдиного реєстру заборон відчуження об'єктів нерухомого майна щодо об'єкта нерухомого майна;

- інформація з Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, а саме інформації про надання фігурантами кримінального провадження за результатами державної реєстрації земельних ділянок; поземельні книги зазначених земельних ділянок;

- інформація з баз даних Регіональних сервісних центрів МВС щодо належних транспортних засобів;

- інформація з баз даних про фізичну особу – підприємця, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Тобто, відповідно до ч. 1 ст. 98 КПК, транспортні засоби, земельні ділянки, будинки, квартири, корпоративні права підозрюваних щодо ухилення від сплати податків, слідчим, прокурором необхідно негайно вирішити питання про визначення їх речовим доказом.

Статтею 170 КПК передбачено, що арештом майна є тимчасовим, до скасування в установленому цим кодексом порядку, позбавлення за ухвалою слідчого судді або суду права на відчуження, розпорядження та/або користування майном, щодо якого існує сукупність підстав чи розумних підозр уважати, що воно є доказом кримінального правопорушення, підлягає спеціальній конфіскації в підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, третіх осіб, конфіскації у юридичної особи, для забезпечення цивільного позову, стягнення з юридичної особи отриманої неправомірної вигоди, можливої конфіскації майна.

Завданням арешту майна є запобігання можливості його приховування, пошкодження, псування, знищення, перетворення, відчуження. Слідчий, прокурор повинні вжити необхідних заходів з метою виявлення та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт у кримінальному провадженні, зокрема шляхом витребування необхідної інформації в Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, інших державних органів та органів місцевого самоврядування, фізичних і юридичних осіб.

Відповідно до ч. 2 ст. 170 КПК арешт майна допускається з метою забезпечення: 1) збереження речових доказів; 2) спеціальної конфіскації;

3) конфіскації майна як виду покарання або заходу кримінально-правового характеру щодо юридичної особи; 4) відшкодування шкоди, завданої внаслідок кримінального правопорушення (цивільний позов), чи стягнення з юридичної особи отриманої неправомірної вигоди. Відповідно до ч. 3 вказаної статті, у випадку, передбаченому п. 1 частини другої цієї статті, арешт накладається на майно будь-якої фізичної або юридичної особи за наявності достатніх підстав вважати, що воно відповідає критеріям, зазначеним у ст. 98 цього кодексу.

Згідно із ч. 10 ст. 170 КПК, арешт може бути накладений у встановленому цим кодексом порядку на рухоме чи нерухоме майно, гроші в будь-якій валюті готівкою або у безготівковій формі, в тому числі кошти та цінності, що знаходяться на банківських рахунках чи на зберіганні в банках або інших фінансових установах, видаткові операції, цінні папери, майнові, корпоративні права, щодо яких ухвалою чи рішенням слідчого судді, суду визначено необхідність арешту майна.

Відповідно до ч. 1 ст. 98 КПК, речовими доказами є матеріальні об'єкти, які були знаряддям учинення кримінального правопорушення, зберегли на собі його сліди або містять інші відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження, також і предмети, що були об'єктом кримінально протиправних дій, гроші, цінності та інші речі, набуті протиправним шляхом або отримані юридичною особою внаслідок вчинення кримінального правопорушення.

Згідно із ч. 1-3 ст. 64-2 КПК, третьою особою, щодо майна якої вирішується питання про арешт, може бути будь-яка фізична або юридична особи. Третьою особою, щодо майна якої вирішується питання про арешт, виникають з моменту звернення прокурора до суду із клопотанням про арешт майна. Третя особа, щодо майна якої вирішується питання про арешт, має права й обов'язки, передбачені цим кодексом для підозрюваного, обвинуваченого, у частині, що стосуються арешту майна. Третя особа, щодо майна якої вирішується питання про арешт, повідомляється про прийняті процесуальні рішення в кримінальному провадженні, що стосуються арешту майна, отримує їх копії у випадках та в порядку, встановлених КПК України [97].

Розглянути це клопотання вважається за необхідне без повідомлення власників корпоративних прав, щодо яких порушується питання про накладення арешту та майна, оскільки існує ризик того, що громадяни, дізнавшись про внесення та розгляд цього клопотання, почнуть здійснювати перешкоди шляхом перереєстрації права власності на вказані корпоративні права, що унеможливають накладення подальшого арешту.

Відповідно до ч. 2 ст. 172 КПК розгляд клопотання необхідно здійснювати без повідомлення та виклику у судове засідання власника майна, оскільки це необхідно з метою забезпечення арешту майна.

При постановленні ухвали суду необхідно визначити, а саме: заборонити державним реєстраторам юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, будь-яких органів Міністерства юстиції України та його територіальних органів, комісій, а також нотаріусам, технічним адміністраторам та особам, уповноваженим на виконання функцій державних реєстраторів, які мають відповідні повноваження щодо внесення будь-яких відомостей та/або змін з будь-яких питань до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, вчиняти в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань будь-які реєстраційні дії та вносити будь-які записи (зміни) відносно юридичної особи, яка підозрюється у скоєнні кримінального правопорушення, окрім тих реєстраційних дій, які проводяться (здійснюються) на підставі судового рішення.

Після отримання ухвали слідчого судді про накладення арешту на все визначене майно із заборonoю розпоряджатися та користуватись таким майном слідчий звертається до суду з клопотанням з метою передати Національному агентству України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, майно для здійснення заходів з управління ними з метою забезпечення їх збереження, збереження їхньої економічної вартості, на яке накладено арешт ухвалою слідчого судді

Відповідно до ч. 2 ст. 100 КПК визначено, що речовий доказ або документ, наданий добровільно або на підставі судового рішення, зберігається у сторони

кримінального провадження, якій він наданий. Сторона кримінального провадження, якій наданий речовий доказ або документ, зобов'язана зберігати їх у стані, придатному для використання в кримінальному провадженні. Речові докази, які отримані або вилучені слідчим, прокурором, оглядаються, фотографуються та докладно, описуються в протоколі огляду. Зберігання речових доказів стороною обвинувачення здійснюється в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Згідно з абзацом сьомим частини шостої ст. 100 КПК речові докази вартістю понад 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, якщо це можливо без шкоди для кримінального провадження, передаються за письмовою згодою власника, а в разі її відсутності – за рішенням слідчого судді, суду Національному агентству України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, для здійснення заходів з управління ними з метою забезпечення їх збереження або збереження їхньої економічної вартості, а речові докази, зазначені в абзаці першому цієї частини, такої самої вартості – для їх реалізації з урахуванням особливостей, визначених законом.

У ч. 7 ст. 100 КПК говориться, що у випадках, передбачених п.п. 2, 4 та абзацом сьомим ч. 6 цієї статті, слідчий за погодженням із прокурором або прокурор звертається з відповідним клопотанням до слідчого судді місцевого суду, у межах територіальної юрисдикції якого здійснюється досудове розслідування, або до суду під час судового провадження, яке розглядається згідно зі ст.ст. 171-173 КПК.

Частиною першою ст. 2 Закону України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів» передбачено, що Національне агентство є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері виявлення та розшуку активів, на які може бути накладено арешт у кримінальному провадженні, та/або з управління активами, на які накладено арешт або які конфісковано в кримінальному провадженні [155]. У п. 4 ч. 1 ст. 9 закону зазначається, що на Національне агентство покладено

функцію з проведення оцінки, ведення обліку та управління активами, на які накладено арешт у кримінальному провадженні. За абз. 4 ч. 1 ст. 1 закону, управляючи активами, Національне агентство забезпечує збереження активів, на які накладено арешт у кримінальному провадженні, та їхньої економічної вартості. Відповідно до ч. 3 ст. 21 закону, управління активами, зазначеними у частині першій цієї статті, здійснюється Національним агентством на умовах ефективності, а також збереження та збільшення їх економічної вартості. Абзацом першим ч. 1 ст. 19 закону встановлено, що Національне агентство здійснює управління активами, на які накладено арешт у кримінальному провадженні, у тому числі як захід забезпечення позову – лише щодо позову, пред’явленого в інтересах держави, із встановленням заборони розпоряджатися та/або користуватися такими активами, сума або вартість яких дорівнює або перевищує 200 розмірів мінімальної заробітної плати, установленної на 1 січня відповідного року. Відповідно до абзацу другого ч. 1 ст. 19 закону, активи, визначені абзацом першим цієї статті, приймаються в управління на підставі ухвали слідчого судді, суду чи згоди власника активів. Згідно з ч. 2 ст. 19 закону, у разі прийняття в управління активів, які чи права на які та їх обтяження підлягають державній реєстрації, Національне агентство надсилає того ж дня інформацію про накладення арешту на активи органам, що ведуть державні реєстри таких активів, прав на них або їх обтяжень. Частиною 1 ст. 21 закону встановлено, що управління рухомим та нерухомим майном, цінними паперами, майновими та іншими правами здійснюється Національним агентством шляхом реалізації відповідних активів або передачі їх в управління. Вимогами абзацу другого ч. 2 ст. 21 закону передбачено, що управління активами здійснюється на підставі договору, укладеного відповідно до глави 70 Цивільного кодексу України з урахуванням особливостей, визначених цим законом, між Національним агентством та управителем визначеним за результатами конкурсу відповідно до абзацу першого частини другої зазначеної статті закону.

Незастосування заходів щодо передачі в управління Національному агентству майна, активів та в результаті цього невжиття заходів щодо збереження речових доказів ускладнить або унеможливить виконання завдань кримінального

провадження в частині як застосування можливої спеціальної конфіскації, так і забезпечення збереження економічної вартості речових доказів. Крім цього, ураховуючи положення ст. 24 Закону України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів», відповідно до яких надходження від здійснюваного Національним агентством управління активами, а також кошти, одержані на підставі міжнародних угод щодо розподілу та повернення активів в Україну, перераховуються до державного бюджету, то застосування відповідних заходів обумовлено захистом економічних інтересів держави [155].

Ураховуючи викладене, з метою забезпечення збереження та збереження економічної вартості арештованого майна, ураховуючи неможливість сторони обвинувачення самостійно здійснити управління вказаним майном та враховуючи при цьому об'єктивну необхідність виключити прямий або опосередкований вплив та посягання осіб із метою досягнення завдань кримінального провадження, керуючись ст.ст. 2, 36, 64-2, 100, 131, 132, 170-173 КПК, ст.ст. 1, 9, 19, 21 Закону України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів» України.

Отже, основним завданням детективів є встановлення як майна підозрюваних, так і майна осіб, які в силу закону несуть цивільну відповідальність за шкоду, завдану діями підозрюваного. У кожному кримінальному провадженні необхідно давати доручення оперативним підрозділам про встановлення вкладів, цінностей та іншого майна, платника податків та його службових осіб, які вчинили злочин у сфері оподаткування, а також грошей, цінностей та інших речей, нажитих злочинним шляхом.

Новелою кримінального процесуального законодавства України є передбачена ст.ст. 148-153 КПК процесуальна можливість тимчасового обмеження підозрюваного в користуванні спеціальним правом на здійснення підприємницької діяльності, що може бути також використано для забезпечення відшкодування шкоди завданої злочинним діями. Так підозрюваний, що позбавлений можливості здійснення підприємницької діяльності, буде зацікавлений у найскорішому

відшкодуванні збитків, завданих його діями, та як наслідок найскорішому відновленні цього права [97].

У разі наявності достатніх підстав уважати, що для забезпечення відшкодування шкоди, завданої кримінальним правопорушенням, необхідно тимчасово обмежити підозрюваного в користуванні спеціальним правом, слідчий за погодженням з прокурором має право звернутися до слідчого судді з відповідним клопотанням. Одним з таких прав, що може бути обмежено, є право на здійснення підприємницької діяльності.

Рішення про тимчасове обмеження в користуванні спеціальним правом приймається у триденний строк за обов'язкової участі підозрюваного, його захисника ухвалою слідчого судді на строк не більше 2-х місяців і може бути продовжено за клопотання прокурора. В ухвалі має бути зазначено перелік документів, які посвідчують спеціальне право та підлягають вилученню на час обмеження. Така ухвала виконується в порядку, передбаченому для виконання судових рішень.

У всіх кримінальних провадженнях, розпочатих за фактами вчинення кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, у межах запропонованої системи процесуальних дій, обов'язково повинен здійснюватися комплекс процесуальних дій, спрямованих на:

- пошук оригіналів первинних документів бухгалтерського та податкового обліку як основних джерел доказів учинення кримінальних протиправних дій, передбачених ст.ст. 212, 366 КК України (чи ст. 358 КК України – залежно від суб'єкта злочинних дій), вилучення й дослідження цих документів фахівцями;
- забезпечення збереження документів та інших матеріальних носіїв, які містять фактичні дані (докази) щодо фактів ухилення від сплати податків;
- відшкодування матеріальної шкоди, завданої незаконними діями порушника податкового законодавства (забезпечення цивільного позову в кримінальному провадженні).

Процесуальні дії, спрямовані на забезпечення цивільного позову, повинні мати на меті виявлення та перевірку наявності майна в платника податків, установлення

його місцезнаходження, оцінку вартості, вилучення й забезпечення реалізації для відшкодування заподіяного державі збитку, а також допит осіб та експертизи, які можуть підтвердити належність, якість та вартість майна платника податків тощо.

Вивчення практики розслідування кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків дозволяє зробити висновки про те, що допущена слідчими (детективами) та співробітниками оперативних підрозділів, які виконують доручення слідчих (детективів), недбалість у процесуальному закріпленні отриманих результатів призводять до втрати доказів, навіть при добре організованій і тактично грамотно проведеній СРД чи НСРД.

Щоб не втрачати докази, при внесенні до протоколів (описів) доцільно зазначати не менше трьох характерних ознак виявленого документа, речі, предмета чи іншого носія інформації (наприклад, назву, дату і номер документа; назву, розмір та номер печатки; назву документа, дату, вид товару та суму, зазначену в ньому тощо), при цьому кількість аркушів документа (кількість речей, предметів, носіїв тощо) доцільно зазначати прописом: «шість аркушів»; «дві печатки»; «чотири штампа» тощо); опис чи протокол обов'язково повинні містити графу під назвою «примітка»; у примітці необхідно зазначати особливості вилученого (наприклад, «документ має пошкодження у вигляді закреслення та виправлення суми вартості товару»; «накладна виконана на бланку невстановленої форми»; «накладна не має підписів у графі «товар одержав» тощо).

Після занесення інформації про кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, до ЄРДР, накопичення інформації в кримінальному провадженні іноді проводиться без будь-якого загального й чіткого плану. Це пояснюється тим, що на початковому етапі кримінального провадження для окремих слідчих багато фактів представляють відносно однакову цінність. Однак подальше планування процесуальних дій впорядковує виявлення й збирання доказової інформації.

У простих слідчих ситуаціях, коли відомі майже всі елементи злочинного діяння, можна побудувати досить чітку послідовність провадження процесуальних дій. Найбільш оптимальною є послідовна система дій, що включає: допит осіб, які

проводили документальну податкову перевірку і склали акт про її проведення (необхідно зазначити, що такі допити доцільно проводити не в усіх випадках, а тільки в разі застосування порушниками податкового законодавства складних схем ухилення від оподаткування; труднощів з відшуканням в документах бухгалтерського й податкового обліку елементів підробки тощо); вилучення, огляд і приєднання до матеріалів кримінального провадження документів платника податків; огляд місця вчинення злочину (за юридичною і фактичною адресою) також проводиться не в усіх випадках (у деяких випадках більш доцільним буде обшук з можливістю вилучення речей і документів, які свідчать про ухилення від оподаткування); обшук за місцем проживання й роботи платника податків з вилученням та подальшим арештом документів та інших носіїв матеріальних слідів (штампи, печатки, оргтехніка тощо), що стосуються його злочинної діяльності; вирішення в судовому порядку питання про арешт майна платника податків (з метою подальшого забезпечення відшкодування завданої державі шкоди несплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) та виконання вироку суду в частині можливої конфіскації майна за вчинений злочин; допити як свідків співробітників, родичів, сусідів про доходи й видатки платника податків, про відомі їм обставини його фінансово-господарської діяльності; призначення криміналістичних (почеркознавчих, техніко-криміналістичних тощо), судово-економічних, технологічних й інших експертиз, обумовлених матеріалами кримінального провадження; допит платника податків як підозрюваного; вилучення, огляд і експертну оцінку документів, які платник податків вимагає додатково приєднати до матеріалів кримінального провадження.

З урахуванням індивідуальних особливостей вихідної інформації й інформації, отриманої в ході СРД, окремі дії наведеної сукупності можуть бути альтернативними чи змінюватися. Так може бути виключене з переліку, за відсутності необхідності, проведення обшуку за місцем проживання або роботи платника податків; криміналістичні експертизи – замінені допитом свідків, спеціалістів. Особливо актуальним буде допит свідка у випадку наявності підписів без характерних особливостей на первинних документах бухгалтерського та

податкового обліку. Такий допит дасть можливість слідчому відмовити, наприклад, у заявленому стороною обвинувачення клопотанні про проведення почеркознавчої експертизи з причини неможливості зробити категоричний висновок щодо виконання підпису саме підозрюваним, чим зменшити витрати в кримінальному провадженні, необхідні на проведення експертизи, яка дасть імовірний висновок. Однак у зв'язку з проблемністю ситуації запропонований комплекс дій хоча і є оптимальним, але не може дати абсолютної гарантії успіху.

У складних слідчих ситуаціях джерелом такої інформації можуть бути повідомлення негласних співробітників, оперативне спостереження, негласний огляд бухгалтерської та іншої документації, бесіди з обізнаними про кримінальне правопорушення особами, попереднє дослідження податкових і бухгалтерських документів, відомості з оперативних і спеціалізованих інформаційно-пошукових систем і баз даних. У подібних випадках ситуація, як правило, має ознаки складної й проблемної. Залежно від характеру вихідної інформації такі повідомлення здебільшого мають інформацію про подію кримінального правопорушення, платника податків, заподіяний збиток. Однак у повному обсязі не визначені спосіб і механізм злочинного ухилення від сплати податків, їх розмір і коло причетних до злочину осіб. Основне завдання розслідування в такій ситуації – з'ясування цих обставин шляхом висування слідчих версій і їх перевірки. Але щоб досягти бажаного результату проведені заходи повинні бути несподіваними для підозрюваних й інших зацікавлених осіб. Тому головне в такому випадку – раптовість і одночасність проведення перевірочних (позапланова перевірка), першочергових процесуальних дій, спрямованих на виявлення і вилучення документів, які містять сліди ухилення від сплати податків, чорнових записів, що стосуються злочинної діяльності. Необхідно запобігти знищенню слідів ухилення від сплати податків у документах платника податків, фальсифікації документів і змові осіб, які беруть участь у вчиненні злочину. Успіх реалізації проведених заходів залежить від погодженості й налагодженості взаємодії виконавців цих заходів. До складу учасників, крім слідчого й оперативних працівників, на початковому етапі розслідування зазвичай входять працівники, які проводять

документальну перевірку дотримання податкового законодавства, співробітники оперативно-технічного відділу, які обізнані з комп'ютерною технікою, програмним забезпеченням та інформаційними технологіями, експерти.

Ураховуючи, що при вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, зовнішні ознак як правило відсутні, їх можна виявити лише за допомогою спеціальних методів дослідження – перевірки чи експертизи. У зв'язку із цим на початковому етапі розслідування рекомендуємо такий алгоритм дій:

а) аналіз акта перевірки дотримання податкового законодавства;

б) установлення місць знаходження та вилучення первинних документів бухгалтерського та податкового обліку, які підтверджують (чи спростують) по-перше, факт ведення (чи навпаки – неведення, а тільки документального відображення) фінансово-господарської діяльності, її обсяги та фінансові результати, а відповідно – обумовляють першочергові СРД, які необхідно провести в кримінальному провадженні. Для встановлення місць знаходження документів у конкретній ситуації можуть проводитись як гласні (обшук, огляд тощо), так і НСРД (проникнення до житла чи іншого володіння особи; аудіо-, відеоконтроль особи; накладення арешту на кореспонденцію; огляд та виїмка кореспонденції; зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж; зняття інформації з електронних інформаційних систем, моніторинг банківських рахунків та ін.);

в) ретельний огляд та вивчення вилучених документів бухгалтерського та податкового обліку з метою їх систематизації, визначення ознак підробки тощо;

г) призначення експертиз (судово-економічна; технічна експертиза документа; трасологічна; почеркознавча та ін.).

д) робота зі свідками (допити): необхідно враховувати, що злочини, передбачені ст. 212 КК України, належать до категорії тривалих (учиняються протягом певного часу) і виявляються лише через певний час після їх учинення. Протягом цього строку документи можуть бути знищені, а свідки (підозрювані) багато чого забудуть. Ураховуючи зазначене, без використання в ході допиту документів допит рідко дасть бажаний результат. Без їх наявності практично

неможливо допитувати свідків у кримінальному провадженні, не говорячи про підозрюваних.

Таким чином першочерговість СРД у процесі доказування фактів учинення кримінальних правопорушень зазначеної категорії залежить від характеру слідчої ситуації на початковому етапі розслідування та її окремі обставини: залежно від того, які саме податки не сплачені; за який період; у яких сумах; чи є акт перевірки; чи вилучались документи бухгалтерського та податкового обліку тощо, будуть залежати обрані тактичні прийоми проведення першочергових процесуальних дій.

3.2. Особливості проведення окремих негласних слідчих (розшукових) дій

Сучасні економічні перетворення в Україні зумовили суттєві зміни у суспільних відносинах, пов'язаних з формуванням державного і місцевого бюджетів, доходна частина яких утворюється за рахунок сплати фізичними і юридичними особами обов'язкових платежів та інших визначених законодавством джерел доходів. Сплата податків і зборів від трудової, інтелектуальної, творчої діяльності та інших джерел доходів є обов'язком усіх громадян, установленим ст. 67 Конституції України [84]. Однак, як свідчить практика справляння встановлених законодавством України платежів, конституційний обов'язок повної і своєчасної сплати податків і зборів виконується не завжди і не всіма суб'єктами оподаткування. Це зумовлюється різними причинами, з яких найбільш поширеними є навмисне ухилення від їх сплати та приховання фактично отриманих доходів. Латентність таких кримінальних протиправних діянь складає близько 70 %, а тому зумовлює пошук ефективних механізмів їх виявлення.

Запровадження інституту НСРД у чинному кримінальному процесуальному законодавстві надало можливість забезпечити компроміс між публічністю правосуддя та негласністю (у певній частині) інструментів отримання доказів для його належного відправлення. Новизна цього інституту спричинила низку проблем під час проведення НСРД (НСРД), оскільки практичне впровадження в

правозастосовну діяльність суттєво гальмувалося браком відповідних механізмів отримання дозволів, уведення отриманих матеріалів у систему доказів під час проведення досудового розслідування, наявністю дисбалансу між практичними напрацюваннями оперативних підрозділів, які безпосередньо проводили НСРД, і компетенцією слідчого, який має право ініціювати їх проведення. Поступово було відпрацьовано механізм отримання дозволів, процедур проведення, контролю та нагляду під час проведення НСРД [223, с. 194].

НСРД – це різновид СРД, відомості про факт і методи проведення яких не підлягають розголошенню, за винятком випадків, передбачених КПК України [97]. Їх негласність означає неочевидність, скритність дій, що проводяться, від осіб, які в них не беруть участь, також і від співробітників слідчих і оперативних підрозділів, але передусім від «об'єктів», відносно яких вони проводяться. Проведення СРД в такій формі покликане забезпечити збір відомостей про кримінальне правопорушення і особу, що його вчинила, установити її місцезнаходження і місцезнаходження речей і документів, що мають значення для кримінального провадження, запобігти протидії розслідуванню, а також гарантувати безпеку учасників кримінального судочинства і членів їхніх сімей у ситуаціях, коли проведенням СРД це здійснити неможливо. Таким чином, НСРД «набули» ознак оперативно-розшукових заходів [200], в частині прирівняння отриманих результатів НСРД в частині таких, які були одержані в ході інших процесуальних дій – відбулась, так звана «процесуалізація ОРД» [237].

Проведення НСРД в межах кримінального процесу – це заходи, які посягають на право недоторканності приватного життя, житла та кореспонденції. Проте якщо вони передбачають відповідні заходи запобігання зловживанню, то вважаються – за певних обставин – необхідними в демократичному суспільстві в інтересах національної безпеки і з метою запобігання злочинам, а тому такі заходи є виправданими. Законодавча база щодо вжиття таких заходів вважається достатньою, якщо виключається свавільне прийняття рішення шляхом установлення чітких критеріїв обставин, коли вони можуть застосовуватися.

Визначати та застосовувати конкретні НСРД в процесі отримання доказової бази щодо осіб, які підозрюються в учиненні кримінальних правопорушень, можливо у випадках, якщо іншим способом отримати відомості про кримінальне правопорушення та особу, яка його вчинила, неможливо (гл. 21 КПК). До НСРД законодавець відносить: аудіо-, відеоконтроль особи (ст. 260 КПК); накладення арешту на кореспонденцію (ст. 261); огляд і виїмка кореспонденції (ст. 262); зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж (ст. 263); зняття інформації з електронних інформаційних систем (ст. 264); обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267); спостереження за особою, річчю або місцем (ст. 269); моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1) аудіо-, відеоконтроль місця (ст. 270); контроль за вчиненням злочину (ст. 271); виконання спеціального завдання з розкриття злочинної діяльності організованої групи чи злочинної організації (ст. 272); негласне отримання зразків, необхідних для порівняльного дослідження (ст. 274) [97].

НСРД, передбачені ст.ст. 260, 261, 262, 263, 264 (у частині дій, що проводяться на підставі ухвали слідчого судді), 267, 269, 269-1, 270, 271, 272, 274 КПК, проводяться виключно в кримінальному провадженні щодо тяжких або особливо тяжких злочинів (ч. 2 ст. 246 КПК). Незважаючи на наявну законодавчу конструкцію, результати проведеного аналізу матеріалів кримінальних проваджень свідчать про те, що закріплене у ч. 2 ст. 246 КПК положення є не зовсім досконалим, оскільки лише НСРД, передбачені ст. 264 (зняття інформації з електронних інформаційних систем) і ст. 268 (установлення місцезнаходження радіоелектронного засобу) КПК, можуть проводитися під час досудового розслідування щодо будь-якого злочину, незалежно від його тяжкості. Водночас такі важливі НСРД, як, наприклад, аудіо-, відеоконтроль особи чи місця, спостереження за особою, річчю чи місцем, контроль за вчиненням злочину тощо, можуть бути проведені виключно під час розслідування тяжких або особливо тяжких злочинів.

Питання про наявність достатніх підстав для проведення НСРД в кожному конкретному випадку вирішується слідчим, прокурором, а у випадках,

передбачених КПК України, – слідчим суддею за клопотанням прокурора або за клопотанням слідчого, погодженого з прокурором, які приймають рішення про наявність чи відсутність фактів або обставин, що потребують проведення НСРД. Питання про проведення НСРД вирішується на основі вже отриманої гласної чи негласної інформації, письмових доручень правоохоронних органів, слідчих та посадових осіб, які ведуть кримінальний процес, запитів міжнародних правоохоронних органів та організацій інших держав [107].

Проведення будь-якої НСРД допускається тільки за наявності одночасно і приводу – це передбачені законодавством або нормативними актами фактичні відомості, які надійшли від джерел (гласних або негласних), що оформлені документально та містять відомості про підставу для проведення НСРД [99].

Науковці розрізняють юридичні (правові) й фактичні підстави. Юридичні (правові) підстави проведення процесуальних дій мають два аспекти: широкий і вузький. У широкому аспекті під юридичною (правовою) підставою потрібно розуміти наявність відповідних законодавчих норм, що регламентують (передбачають) можливість проведення тієї чи іншої процесуальної дії. У вузькому розумінні юридичною (правовою) підставою є відповідний процесуальний документ, складений згідно з установленими законом вимогами, що надає право відповідному суб'єкту здійснювати ту чи іншу процесуальну дію [168]. Разом із тим результати аналізу відповідних положень чинного КПК України свідчать про те, що фактичні та правові (юридичні) підстави проведення НСРД у чинному КПК України не є чітко врегульованими, що може створювати неоднозначну практику задоволення клопотань слідчим суддею щодо їх провадження й негативно впливати на ефективність боротьби зі злочинністю, а також порушувати права та свободи людини й не забезпечувати її законних інтересів у сфері кримінального судочинства [173, с. 121]. На нашу думку, автори допускають змішування приводів і підстав, які на достатньому рівні розроблені науковцями в галузі кримінального процесу щодо початку кримінального провадження (під приводами для прийняття рішення про початок досудового розслідування розуміють передбачене законом джерело інформації, з якого уповноважені органи дізнаються про вчинений злочин

або такий, що вчиняється чи готується; іншими словами – це джерело відомостей про злочин, а підставою для початку кримінального провадження є достатні дані, які вказують на наявність ознак злочину [80, с. 12]).

На думку окремих науковців, фактичні дані – це не підстави, а лише приводи для проведення певної процесуальної дії, зокрема і НСРД. Усі процесуальні рішення можна поділити на дві групи: процесуальні рішення, що приймаються лише на підставі сукупності доказів; процесуальні рішення, що можуть бути прийняті на підставах, які формуються за власним розсудом уповноваженої особи, в яких наявність сукупності доказів не є обов'язковою умовою їх прийняття [11, с. 22; 221, с. 155–157; 222, с. 52].

Щодо процесуального рішення щодо проведення НСРД реалізується другий варіант, оскільки слідчий (детектив), прокурор, приймаючи рішення про проведення НСРД, ґрунтуються на своєму власному сприйнятті інформації, яка до них надходить. Але механізм проведення НСРД в особливих умовах передбачає необхідність фіксації певних фактів (а не доказів), як то наявність воєнного стану, об'єктивна неможливість слідчого судді виконувати свої повноваження тощо.

Підстави, пов'язані з можливістю отримання доказів виключно шляхом проведення НСРД, (23,8 %) (приводом буде наявність фактів, що неможливо зафіксувати іншим шляхом, ніж задіявання негласних сил і засобів, а умовою – необхідність та можливість забезпечення конспірації при використанні цих сил і засобів) [75, с. 34]. Умовами реалізації підстав є можливість використання під час проведення НСРД ресурсів, які за звичайних умов не використовуються; відсутність необхідності заборони проведення НСРД; наявність необхідної інформації від оперативних підрозділів; наявність результатів попередньо проведених СРД. Так О. Ю. Татаров указує, що обґрунтуванням необхідності проведення НСРД можуть бути результати проведення СРД (допиту, огляду, обшуку), застосування ЗЗКП (тимчасовий доступ до речей та документів) та результатів проведення ОРД (зокрема свідчення співробітників оперативних підрозділів та осіб, які конфіденційно співробітничать). Водночас мінімізувати формальні підстави для відмови в наданні дозволу на проведення НСРД можливо

шляхом чіткого обґрунтування в клопотанні неможливості отримання відомостей в інший спосіб, а також можливості отримання доказів, які можуть мати суттєве значення для з'ясування обставин злочину або встановлення осіб, які його вчинили, оскільки саме із цих підстав найчастіше суд відмовляє в наданні дозволу на проведення НСРД [199, с. 71].

Ситуація, що складається в результаті виявлення ознак кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, обумовлює (для початку кримінального провадження взагалі й для проведення НСРД відносно конкретної особи) необхідність не просто отримання певної інформації про ознаки протиправних дій, але й фіксації фактичних даних, що підтверджують тривалість події ухилення від сплати податків та участь у її вчиненні конкретних осіб. Наявність суттєвих проблем у цій ситуації відзначала низка науковців, розглядаючи їх з різних позицій. Наприклад, М.В. Корнієнко зазначає, що така вимога законодавця щодо унеможливлення проведення заходів стосовно осіб, непричетних до злочинної діяльності, не може повною мірою (із цілком об'єктивних причин) бути впровадженою в практику оперативних підрозділів з виконання доручень на проведення НСРД. Адже коло підозрюваних у вчиненні того чи іншого кримінального правопорушення нерідко виявляється досить широким і саме НСРД є одним із засобів, який дозволяє його звузити. Тому навіть у випадку, коли доручення на їх проведення оформлюють стосовно всіх підозрюваних, частина з яких врешті виявляються непричетними до злочинної діяльності, то проведення відносно них НСРД відбувається в межах відпрацювання слідчих версій та в підсумку сприяє викриттю справжніх злочинців [86, с. 126].

М.В. Багрій та В.В. Луцик зазначають, що з точки зору проведення НСРД для обрання тактики необхідно оцінювати низку параметрів, аналіз яких дозволить корелювати вихідні дані для прийняття рішення щодо застосування НСРД у певній слідчій ситуації. Практично оцінюються такі параметри: місцезнаходження особи (відоме або невідоме; чи є можливість фізичного доступу); наявність інформації про володіння або використання особою радіоелектронного засобу (наявність радіоелектронного засобу у конкретної

встановленої особи або невстановленої особи; володіння або користування таким засобом); наявність інформації про володіння або використання особою ЕОМ (наявність засобу в конкретно встановленої особи або невстановленої особи; володіння або користування таким засобом); ухилення від сплати податків (наявність інформації про конкретні факти ухилення або інші кримінальні правопорушення); наявність у володінні особи нерухомості (чи відомо, де особа проживає). Цінність цих параметрів значно збільшиться у випадку, коли оцінюється конкретна слідча ситуація, але таких ситуацій може скластися безліч, а тому з огляду на обмежений обсяг дослідження аналіз усіх варіантів розвитку ситуацій не є можливим [6].

Фіксація ходу і результатів НСРД повинна відповідати загальним правилам фіксації кримінального провадження, передбаченим ст. 252 КПК. За результатами проведення НСРД складається протокол, до якого в разі необхідності долучаються додатки. Відомості про осіб, які проводили НСРД або були залучені до їх проведення, у разі здійснення щодо них заходів безпеки можуть зазначатися з забезпеченням конфіденційності даних про таку особу в порядку, визначеному законодавством (проведення НСРД може фіксуватися за допомогою технічних та інших засобів) [5].

Протоколи про проведення НСРД з додатками не пізніше ніж через двадцять чотири години з моменту припинення вказаних НСРД передаються прокурору, який вживає заходів до збереження отриманих в ході проведення НСРД речей і документів, які планує використовувати в кримінальному провадженні.

Негласне виявлення та фіксування слідів тяжкого злочину, документів та інших предметів, що можуть бути доказами кримінальної діяльності, слідчі здійснюють з метою:

– виявлення, фіксації та вилучення слідів, предметів, речей, документів, які мають значення для припинення та розслідування злочинів, установлення обставин діяльності злочинних угруповань;

– для розшуку та встановлення невідомих злочинців, які після вчинення тяжкого злочину зникли з місця, а також осіб, які причетні до діяльності злочинних угруповань, хоч вони безпосередньо злочину і не вчиняли;

– для встановлення обставин учинення злочину, використаних при цьому знарядь, засобів злочину і предметів злочинного посягання;

– для встановлення місця переховування предметів, речей, майна та інших цінностей, здобутих злочинним шляхом та вжиття заходів щодо забезпечення відшкодування матеріальних і моральних збитків, заподіяних злочином [167].

Отже, розслідування ухилень від сплати податків характеризується певною складністю й особливостями. При організації досудового розслідування детектив повинен ураховувати той факт, що хоча дії підозрюваного і мають таємний характер, вони в тій чи іншій мірі відображаються у різних документах фінансово-господарської звітності. Тому, якщо на початковому етапі розслідування з'ясовується, що відсутні вказані документи (окремі з них), які мають (можуть мати) доказове значення, то слід терміново вживати заходів щодо їх виявлення і вилучення шляхом проведення низки НСРД. Найчастіше в кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків проводяться такі НСРД: аудіо-, відеоконтроль особи (ст. 260 КПК) (22 %); зняття інформації з електронних комунікаційних мереж – контроль за телефонними розмовами, зняття інформації з каналів зв'язку (ст. 263 КПК) (94 %); зняття інформації з електронних інформаційних систем без відома її власника, володільця або утримувача (ст. 264 КПК) (25 %); обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267 КПК) (13 %); моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1 КПК) (86 %).

Так аудіо-, відеоконтроль особи, спрямований на фіксацію розмов та місця перебування осіб, яких підозрюють у вчиненні злочину (наприклад, незаконному отриманні банківського кредиту, легалізації грошових коштів, створенні конвертаційного центру тощо), встановлення місць зберігання грошей, підроблених документів, інших речових доказів, установлення співучасників;

одержання даних про причетність працівників державних органів, банківських установ до злочинних дій.

Особливостями використання аудіо- та відеоконтролю особи є те, що КПК України прямо забороняє оперативним підрозділам виступати ініціаторами проведення НСРД. Для проведення вказаної НСРД слідчий звертається через відповідний оперативний підрозділ шляхом надання доручення. При цьому відповідно до п. 3.4.2 Інструкції про організацію проведення НСРД та використання їх результатів у кримінальному провадженні таке доручення повинно бути вмотивоване, містити інформацію, яка необхідна для його виконання, чітко поставлене завдання, що підлягає виконанню, строки його виконання, визначати конкретного прокурора, якому слід направляти матеріали в порядку, передбаченому ст. 252 КПК [156].

Зняття інформації з каналів зв'язку (проводять оперативні підрозділи Національної поліції України) дає змогу прослуховувати, фіксувати та відтворювати інформацію, що передавалася технічними засобами телекомунікацій. Такий захід забезпечує контроль, конспіративне перехоплення та фіксацію з використанням технічних засобів телефонних розмов, що передаються засобами стаціонарного та рухомого (мобільного зв'язку), а також інших даних, що передаються каналом зв'язку, який контролюється (факс, модемний зв'язок). Зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж полягає в негласному проведенні із застосуванням відповідних технічних засобів спостереження, відбору та фіксації змісту інформації, яка передається особою, а також одержанні, перетворенні та фіксації різних видів сигналів, що передаються каналами зв'язку (знаки, сигнали, письмовий текст, зображення, звуки, повідомлення будь-якого виду) [6, с. 66]. При плануванні комплексу заходів у першій тактичній операції виникає необхідність використання результатів НСРД, пов'язаних з одержанням інформації про контакти, наприклад, працівників банку з клієнтами банку (службовими особами суб'єктів господарювання). Тому доцільно взаємодіяти зі службою безпеки банку, на яку покладається забезпечення охорони банку від зовнішнього і внутрішнього впливу. Також дозволяє встановити вхідні, вихідні

дзвінки на мобільний телефон підозрюваного, визначити останнє його місцеперебування, поточне місцеперебування (власника мобільного телефона) або іншої особи, яка ним користується, простежити переміщення пристрою в часі та просторі.

Важливо, щоб під час складання клопотання про отримання дозволу на зняття інформації з електронних інформаційних систем слідчий зазначав такі дані: найменування кримінального провадження та його реєстраційний номер; стислий виклад обставин злочину, у зв'язку з розслідуванням якого подають клопотання; правова кваліфікація злочину із зазначенням статті (частини статті) КК України; відомості про особу (осіб), місце або річ, щодо яких необхідно провести НСРД; обставини, що дають підстави підозрювати особу в учиненні злочину; обґрунтування строку проведення зняття інформації з електронних інформаційних систем; обґрунтування неможливості отримання відомостей про злочин та особу, яка його вчинила, в інший спосіб; відомості про ідентифікаційні ознаки електронної інформаційної системи; обґрунтування можливості отримання під час проведення цієї НСРД відомостей, які самостійно або сукупно з іншими доказами можуть мати істотне значення для з'ясування обставин злочину або встановлення осіб, які його вчинили. До клопотання слідчого, прокурора додають витяг з ЄРДР щодо кримінального провадження, у межах якого подають клопотання [109, с. 205].

Відповідно до поданого клопотання про проведення зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж слідчого або прокурора слідчий суддя не пізніше як за шість годин з моменту отримання даного клопотання виносить ухвалу про надання дозволу або відмови проведення зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж. У випадках надання дозволу в ухвалі обов'язково конкретизується строк зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж, який не може перевищувати два місяці. Також дозволяється продовжити ці строки за наявності відповідних підстав та визначається загальний строк, упродовж якого в одному кримінальному провадженні може тривати проведення НСРД (дозвіл на проведення якої дає слідчий суддя), який не може перевищувати шести місяців [135]. За допомогою цієї дії можна отримати інформацію про склад

угруповання, розподіл ролей серед його учасників, їхні зв'язки (також і корупційних), місцезнаходження офісів угруповання, що використовуються в процесі злочинної діяльності, перелік суб'єктів господарювання, що користуються «послугами» членів організованої групи, перелік телефонних номерів, також і прихованих, Інтернет-скриньки, за допомогою яких здійснюється спілкування, обмін інформацією та документами між її учасниками та особами, що користуються її незаконними послугами, електронні копії бухгалтерських, податкових та фінансових документів, що використовуються учасниками злочинної схеми. Також можна встановити канали постачання товарно-матеріальних цінностей поза митним та податковим контролем, місця виробництва, зберігання та реалізації таких цінностей (зокрема підакцизних), інформацію про злочин, що готується в наступних звітних періодах при зміні схеми злочинної діяльності, відомості щодо місця знаходження «чорної бухгалтерії» тощо.

Визначимо алгоритм дій слідчого або оперативного працівника після отримання інформації з транспортних телекомунікаційних мереж.

1. Ознайомлення з інформацією, отриманою під час проведення НСРД.
2. Відокремлення інформації, що має значення для розслідування кримінального провадження.
3. Використання отриманої інформації для проведення заходів та інших НСРД, спрямованих на пошук і встановлення відомостей, предметів або матеріалів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.
4. Складання протоколу про проведення зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж для подальшого використання отриманих даних у кримінальному провадженні або їх знищення, якщо вони не містять значущої інформації.

Для забезпечення ефективного розслідування ухилення від сплати податків варто проводити низку узгоджених та планових СРД та НСРД, спрямованих на встановлення користувача електронно-інформаційної системи, місцезнаходження техніки з якої здійснюється передавання певної інформації, осіб, які здійснюють вказану передачу. Першочергово варто провести тимчасовий доступ до інформації,

яка знаходиться у володільця електронно-інформаційної системи, в яких наявна інформація щодо IMEI пристрою, з якого здійснювалась реєстрація в системі, Mac адреси, дані щодо особи, номери мобільних телефонів тощо. Інформація про IMEI пристрою, з якого здійснювалась реєстрація в електронно-інформаційній системі, дозволить установити номер мобільного телефону, який використовується у пристрої, що у свою чергу дозволить провести такі НСРД, як зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж (ст. 263 КПК) та встановлення місцезнаходження радіоелектронного засобу (ст. 268 КПК). Володіючи інформацією про місцезнаходження комп'ютерної техніки, за допомогою якої здійснюються неправомірні дії, необхідно провести обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267 КПК) з метою зняття інформації з електронних інформаційних систем (ст. 264 КПК), у ході яких можливо встановити на комп'ютерну техніку приховані програми віддаленого доступу. Для встановлення осіб, які здійснюють неправомірні дії за допомогою певної комп'ютерної техніки, слід провести спостереження за річчю або місцем (ст. 269 КПК), аудіо-, відеоконтроль місця (ст. 270 КПК) тощо. Ефективне розслідування злочинів указаної категорії забезпечить проведення комплексу НСРД.

Моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1 КПК) ініціюється з метою розкриття банками банківської таємниці стосовно своїх клієнтів (відомості на конкретно визначену дату або за конкретний проміжок часу та стосовно конкретної юридичної або фізичної особи, фізичної особи-підприємця про наявність рахунків, залишок коштів на них, операції списання з рахунків та/або зарахування на рахунки, призначення платежу тощо (див. підрозділ 2.3)), за наявності обґрунтованої підозри, що особа здійснює злочинні дії з використанням банківського рахунку (кредиту), або з метою розшуку чи ідентифікації майна, яке підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації.

Сутність такої НСРД полягає в тому, що за ухвалою слідчого судді банк зобов'язаний надавати БЕБ інформацію про операції, що здійснюються на банківських рахунках [60, с. 155].

Згідно зі ст. 269-1 КПК за наявності обґрунтованої підозри, що особа здійснює злочинні дії з використанням банківського рахунку, або з метою розшуку чи ідентифікації майна, що підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації, у кримінальних провадженнях, віднесених до підслідності БЕБ, прокурор може звернутися до слідчого судді в порядку, передбаченому ст.ст. 246, 248, 249 КПК, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків [97].

Однак не завжди банки розкривають конфіденційну інформацію, яка має значення для провадження, а тому порядок її повного отримання у кримінальному судочинстві потребує вдосконалення, а тому п. 4 ст. 8 «Права підрозділів, які здійснюють оперативно-розшукову діяльність» необхідно викласти в такій редакції: «Одержувати негайно, а в разі неможливості у десятиденний строк, на письмову вимогу керівника відповідного оперативного підрозділу з банківських установ інформацію і документи про операції, стан рахунків і рух коштів на них за конкретний проміжок часу (з розшифруванням сум, дати призначення та контрагента платежу), вклади, а також завірені копії документів, на підставі яких було відкрито рахунок конкретної юридичної або фізичної особи, у порядку та обсязі, установлених Законом України «Про банки і банківську діяльність».

У цьому контексті варто зауважити, що швидкість, оперативність збирання доказів учиненого кримінального правопорушення має значну вагу у розслідуванні кримінальних правопорушень. Бюрократична машина щодо призначення ревізії й перевірок перешкоджає проведенню ряду СРД, що ускладнює отримання висновків контролюючих органів (ДАСУ, ДПА, Державна служба фінансового моніторингу України) та ін., на прийняття кінцевого рішення на стадії досудового розслідування. Більш того, відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [147] експерту забороняється: самостійно збирати матеріали, що підлягають дослідженню, а також самостійно вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно; вирішувати питання, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, також і з питань права; вступати в не передбачені порядком проведення експертизи

контакти з особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано зацікавлені в результатах експертизи. Ураховуючи вищевикладене, експерт надає висновок на підставі зібраних матеріалів досудового розслідування [147].

Також пропонуємо доповнити до ст. 269-1 КПК в частині надання повноважень слідчому за погодженням з прокурором звертатися до слідчого судді в порядку, передбаченому ст.ст. 246, 248, 249 КПК, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків. Зокрема згідно з ухвалою слідчого судді про моніторинг банківських рахунків банк зобов'язаний надавати слідчим правоохоронних органів у поточному режимі інформацію про операції, що здійснюються на одному або декількох банківських рахунках.

Обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267 КПК), за допомогою цієї НСРД виявляють та фіксують сліди вчинення ухилення від сплати податків; досліджують місце приховання документів, грошових коштів; забезпечують збереження доказів, які за наявною інформацією, можуть бути знищені до їх вилучення процесуальним шляхом; виготовляють копії чи зразки речей та документів; виявляють та вилучають зразки для дослідження; установлюють осіб, які розшуковуються.

Слідчий має право обстежити публічно недоступні місця, житло чи інше володіння особи шляхом таємного проникнення в них, також і з використанням технічних засобів, з метою:

- 1) виявлення і фіксації слідів учинення тяжкого або особливо тяжкого злочину, речей і документів, що мають значення для їх досудового розслідування;
- 2) виготовлення копій чи зразків зазначених речей і документів;
- 3) виявлення та вилучення зразків для дослідження під час досудового розслідування тяжкого або особливо тяжкого злочину;
- 4) виявлення осіб, які розшуковуються;
- 5) установлення технічних засобів аудіо-, відеоконтролю особи.

Вимоги для проведення обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи:

1) якщо відомості про злочин та особу, яка його вчинила, неможливо отримати в інший спосіб;

2) ухвала слідчого судді;

3) виключно у кримінальному провадженні щодо тяжких або особливо тяжких злочинів.

Завданням обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи є збирання (виявлення і фіксація) інформації, значимої для забезпечення кримінального судочинства, безпеки суспільства і держави.

Отже, важливе значення у виявленні та припиненні таких протиправних дій відіграють НСРД, які спрямовані на документальну перевірку наданих порушником документів. Важливим є виявлення та вилучення оригіналів матеріалів (правовстановлюючі документи – свідоцтво про реєстрацію, статут, ліцензії тощо; внутрішня документація – протоколи загальних зборів учасників та органів управління, управлінські та розпорядчі документи, бухгалтерська та інша звітність, угоди з контрагентами, транспортними організаціями тощо).

До одержання дозволу на проведення обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи слідчий (за його дорученням оперативний працівник) вивчає оперативну обстановку на об'єкті і за погодженням з прокурором, звертається до слідчого судді з клопотанням про дозвіл на обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи.

Таким чином варто наголосити, що загалом НСРД є ефективними в досудовому розслідуванні ухилення від сплати податків. Більше того, особливостями даних НСРД є те, що вони: проводяться із застосуванням технічних засобів; у їх проведенні, поряд із детективом як суб'єкти беруть участь працівники оперативних і технічних підрозділів; при документуванні дій злочинців, крім протоколів про проведення відповідних НСРД, вилучаються та долучаються до кримінального провадження як речові докази письмові, електронні документи, фото- і відеоматеріали, магнітні записи, вузли й елементи пам'яті ЕОМ, носії слідів проходження інформації в мережі Інтернет.

НСРД у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків спрямовані на керівника та головного бухгалтера, та містять встановлення/відшукування первинних документів (накладна, товарно-транспортна накладна, митна декларація, рахунок-фактура, платіжне доручення тощо); документів бухгалтерського оформлення (відомості аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками бухгалтерського обліку); бухгалтерської і податкової звітності (декларації з податку на прибуток підприємства, декларації з ПДВ, розрахунки податку тощо); реєстраційних документів державної реєстрації самого суб'єкта підприємництва, фіктивного суб'єкта господарювання, іншого суб'єкта податкового обліку; співучасників тощо.

3.3. Використання спеціальних знань і призначення окремих видів судових експертиз

Актуальні питання протидії ухиленню від сплати податків займають провідне місце майже в усіх країнах світу, де існує розвинута ринкова економіка. Наша країна не виняток, масштаби цієї проблеми особливо гостро відчувається в умовах сьогодення, коли частина територій тимчасово окупована, у яких взагалі не працює податкове законодавство. Деокуповані території поступово відновлюють належний правовий стан економічної сфери, але на це потрібен час. З іншого боку проблема проявляється через те, що відповідний відсоток підприємців шукають, як обійти податкове законодавство шляхом використання прогалін, оскільки в нашій країні відчувається значний податковий тиск. Це все породжує свідоме вигадкування та використання різних схем для ухилення від сплати податків. Як результат - негативні наслідки для економічного розвитку нашої країни, зокрема ненадходження коштів до бюджетів різного рівня [35].

Стійкість і потужність держави прямо залежить від належного, добросовісного функціонування її податкової системи. Чим більшими є прояви ухилення від сплати податків, тим економічно слабшою є держава. Якщо кошти не надходять у

державний бюджет, то як наслідок проявляється недофінансування соціальної сфери держави, що призводить до низького рівня соціального захисту населення.

Наслідком порушення податкового законодавства України є кримінальні провадження щодо ухилення від сплати податків. Основними правоохоронними органами, які здійснюють першочергові дії щодо зібрання інформації, є органи досудового розслідування. Саме від якісного зібрання доказів органами досудового розслідування в подальшому залежить встановлення судом обставин, які мають значення для вирішення кримінального провадження по суті, та дослідження доказів безпосередньо; об'єктивне та всебічне дослідження матеріалів кримінального провадження, здійснення досудового розслідування та притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності, забезпечується виконання громадянами їх конституційного обов'язку своєчасно та в повному обсязі сплачувати податки, а також запобігання вчиненню правопорушень у майбутньому. Ураховуючи те, що склад правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, має особливості та часті випадки неоднозначності судової практики з цієї категорії кримінальних проваджень, суб'єктам досудового розслідування є сенс запрошувати осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин та можуть надавати роз'яснення, висновки, консультації під час досудового розслідування та судового розгляду [35].

Відповідно до ст. 22 КПК, під час кримінального провадження діє принцип змагальності сторін, тобто кожна сторона самостійно відстоює свої правові позиції, сторони провадження мають право на збирання доказів та у подальшому подання їх до суду. У свою чергу судові органи повинні бути об'єктивні та неупереджені, створювати всі необхідні умови для того, щоб процесуальні права та процесуальні обов'язки були реалізовані сторонами [97].

Відповідно до ч. 1, 2 ст. 84 КПК доказами в кримінальному провадженні є істотні фактичні дані, за допомогою яких можливо встановити наявність чи відсутність обставин, що мають істотне значення для кримінального провадження. Такі дані повинні бути отримані виключно законним шляхом. Особливо слід зауважити, що є процесуальними джерелами (доказами) по даній категорії

проваджень: вилучені документи; висновки криміналістичних експертиз, висновки ревізій та актів перевірок, допити свідків та інші СРД [35].

З метою об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів кримінального провадження, керуючись ст. ст. 9, 22, 40, 71, 84, 93, 110 КПК, слідчий може запросити осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин, серед яких спеціалісти ДАСУ, спеціалісти Головного управління ДПС. Серед основних напрямів роботи слідчого у подальшому по використанню спеціальних знань у кримінальному провадженні є: призначення судово-економічної експертизи; проведення почеркознавчих досліджень рукописних записів та підписів [41].

Згідно зі ст. 71 КПК, спеціалістом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів. Спеціаліст може надавати консультації під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок, може бути залучений для надання безпосередньої технічної допомоги (фотографування, складення схем, планів, креслень, відбір зразків для проведення експертизи тощо) сторонами кримінального провадження під час досудового розслідування і судом під час судового розгляду. Спеціаліст має певні права, зокрема звертати увагу сторони кримінального провадження, яка його залучила, або суду на характерні обставини чи особливості речей і документів. У 71 % проваджень допомога спеціаліста використовувалась у різних формах як процесуальних (участь суб'єктів спеціальних знань у СРД), так і непроцесуальних (отримання консультацій, роз'яснень, проведенні попереднього дослідження).

З метою встановлення обставин, які підлягають доказуванню (ст. 91 КПК), в кримінальних провадженнях щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), слідчому необхідно здійснити певне дослідження для встановлення даного факту. Виходячи з ч. 2 ст. 84 КПК, єдиним можливим способом для цього є призначення експертизи для отримання висновку експерта як джерела доказів. Однак чи завжди доцільно призначати експертизу для встановлення факту ухилення від податків?

У ст. 99 КПК зазначається, що джерелом доказів можуть слугувати «висновки ревізій та акти перевірок» [97]. Зазначені дії з подальшим складанням відповідних документів здійснюються службовими особами ДАСУ. Водночас зазначені службові особи не є експертами, оскільки відповідно до ст. 69 КПК «експертом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право відповідно до Закону України «Про судову експертизу» на проведення експертизи і якій доручено провести дослідження об'єктів, явищ і процесів, що містять відомості про обставини вчинення кримінального правопорушення, та дати висновок з питань, які виникають під час кримінального провадження і стосуються сфери її знань» [159].

Службові особи ДАСУ можуть виступати в кримінальному провадженні як спеціалісти. Слід зауважити, що спеціаліст може бути залучений для надання безпосередньої допомоги, використання його пояснень кожною зі сторін кримінального провадження під час досудового розслідування і судом під час судового розгляду (у випадку надання клопотання про його залучення), а також для надання висновків з питань, що є необхідними для встановлення істини у кримінальному провадженні.

Уважаємо за потрібне деталізувати роль та місце ДАСУ під час розслідування кримінального провадження за ст. 212 КК. Нормативно-правовим забезпеченням діяльності ДАСУ є Бюджетний кодекс України [15], Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [157], Положення про Державну аудиторську службу України [148] та ін.

ДАСУ здійснює свою діяльність у сфері державного фінансового контролю. Саме вищезазначена служба виявляє недоліки та порушення норм законодавства у фінансовій сфері та передає у визначеному законом порядку представникам правоохоронної системи зібрані за результатами фінансової перевірки матеріали, за якими передбачена юридична відповідальність. В ході фінансових перевірок та контролю вони уповноважені перевіряти та вилучати бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші важливі документи, які можуть свідчити про порушення законодавства, учинення кримінального правопорушення та можуть бути

підставою в майбутньому для порушення кримінального провадження та істотно вплинути на діяльність юридичної особи.

У свою чергу ДПС України як контролюючий орган виконавчої влади відіграє не менш важливу роль у сфері дотримання податкового законодавства. Саме на ДПС покладається обов'язок проводити перевірки правильності та повноти здійснення діяльності суб'єктів оподаткування згідно із чинним податковим законодавством, своєчасне, достовірне подання особами платниками податків декларацій, розрахунків та інших документів, які пов'язані зі сплатою податків. Одним з основних джерел встановлення обставин, які можуть свідчити про ухилення від сплати податків, є акт перевірки, складений за результатами податкової перевірки, при цьому акт перевірки є способом установаження об'єктивної сторони кримінального правопорушення, оскільки саме акт установалює факт податкового порушення.

У разі виявлення порушень представники ДПС зобов'язані порушувати питання перед компетентними правоохоронними органами щодо притягнення до відповідальності винних осіб, у діях яких вбачались порушення податкового, бюджетного та законодавства з інших питань [150].

Практикуючий адвокат С. Ханін, наголошує, що правоохоронні органи вносять записи до ЄРДР, не маючи узгодженого податкового повідомлення-рішення, що свідчить про ненадходження до бюджетів коштів. Більшість записів до ЄРДР за ст. 212 КК вноситься на основі висновків експертів або аналітичних довідок, що є порушенням законодавства з боку правоохоронних органів. Обов'язок сплатити податки виникає лише в разі самостійного обчислення платниками або в разі узгодженого податкового повідомлення-рішення. Жодні аналітичні довідки чи висновки експертів узгоджене податкове повідомлення-рішення замістити не в змозі [220].

Дійсно, установавити факти ухилення від сплати податків – це справа нелегка, а процедура має певні особливості в силу чинного податкового законодавства. Виявлення правопорушень у цій сфері здійснюється за результатами податкової перевірки органами ДПС, у разі якої можуть бути виявлені порушення щодо сплати

в бюджет податків і зборів чи неповнота нарахування такої сплати. Вищезазначені посадові особи уповноважені приймати повідомлення-рішення про донарахування податкових зобов'язань, а особа-платник, у свою чергу, має право оскаржити це рішення у відповідний строк.

Після завершення строку оскарження, незалежно від того, чи платник скористався цим правом, з'являються підстави робити висновки про поведінку платника, чи був склад кримінального правопорушення за ст. 212 КК. Тому працівники органів досудового розслідування не повинні ставитися до порушення кримінального провадження формально-процесуально, на підставі сумнівного доказового бачення або за власною ініціативою проведення перевірок.

Співпраця з працівниками податкової є вкрай важлива та необхідна, для того щоб пройти спеціальну уповноважену процедуру для законного порушення кримінального провадження, щоб потім не виникало питань щодо підстав та законності порушення кримінального провадження за ст. 212 КК.

На практиці існують певні проблемні питання у цьому напрямі:

– непоодинокі випадки, коли слідчий суддя недбало ставиться до такого «доказового» матеріалу, що надається слідством з метою встановлення обмежувальних заходів щодо суб'єктів господарської діяльності, тим самим надає «зелене світло» на подальший розвиток справи;

– негативна практика, коли співробітники податкової, «допомагаючи» органам досудового розслідування, складають незаконні довідки, не дотримують спеціальний процедурний характер, установлений законодавством з метою накладення арешту на майно суб'єкта господарювання на етапі досудового розслідування справ;

– перш ніж органи досудового розслідування починають працювати з податковою інформацією та здійснювати слідчі дії, відомості про кримінальне провадження вже повинні бути внесені до ЄРДР. Однак на практиці дедалі частіше слідчий аналізує й працює з податковою інформацією, а потім реєструє кримінальне провадження, тим самим підганяючи отриману інформацію під уже наявну в нього концепцію скоєння правопорушення [58].

Ураховуючи те, що ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) належить до сфери кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, а саме такі правопорушення безпосередньо пов'язані з економічною сферою діяльності держави, які характеризуються складністю, латентністю, різноманітними формами прояву, це все говорить про те, що без залучення фахівців на етапі досудового та судового розгляду кримінального провадження, які володіють спеціальними знаннями у сфері економічних правовідносин, неможливо обійтися. У працівників правоохоронної системи, які здійснюють досудове розслідування, виникають суттєві труднощі при кваліфікації правопорушення, збиранні доказової бази, виявленні активів, на які може бути накладено арешт, тощо. Уважаємо, що під час такої співпраці уповноважені суб'єкти обов'язково повинні дотримуватись принципів законності та верховенства права. Дотримання законодавчо встановленої процесуальної процедури під час зібрання доказів є обов'язковим аспектом у кримінальному провадженні, а не формальним, як це відбувається у повсякденному житті [35, с. 57].

Виходячи з вищевикладеного, зауважимо, що:

- стійкість і потужність держави прямо залежить від належного, добросовісного функціонування її податкової системи. Чим більшими є прояви ухилення від сплати податків, тим економічно слабшою є держава. Якщо кошти не надходять у державний бюджет, то як наслідок проявляється недофінансування соціальної сфери держави, що призводить до низького рівня соціального захисту населення;

- дотримання податкової дисципліни є запорукою ефективного економічного розвитку будь-якої розвинутої держави світу;

- залучення фахівців у сфері податкових правовідносин на етапі досудового розгляду кримінального провадження є необхідним, оскільки правопорушення за ст. 212 КК характеризуються складністю, латентністю, різноманітними формами прояву;

- розподіл повноважень між органами податкового контролю та органами досудового розслідування повинні бути чітко дотримані останніми, щоб одні структури не дублювали завдання інших і навпаки;

- ефективність податкових відносин у державі залежить від наявних ефективних правових механізмів та справедливих підходів до кожного із суб'єктів. Відповідальність за порушення податкових норм повинна рівнозначно застосовуватись як до суб'єктів платників податків, так і до держави та її посадових осіб [36].

Ураховуючи вищевикладене, слідчий, як правило, у ході досудового розслідування виносить постанову, відповідно до якої залучає у порядку ст. 71 КПК до кримінального провадження спеціаліста, який відповідно до п. 7 ч. 4 ст. 71 КПК має право надавати висновки з питань, що належать до сфери його знань, під час досудового розслідування кримінальних проступків, у тому числі у випадках, передбачених ч. 3 ст. 214 КПК. Тобто спеціаліст має право надавати висновки, однак в рамках розслідування проступків. Оскільки відповідно до ч. 1 ст. 298-1 КПК «Процесуальні джерела доказів у кримінальних провадженнях про кримінальні проступки» процесуальними джерелами доказів у кримінальному провадженні про кримінальні проступки, крім визначених ст. 84 КПК, також є пояснення осіб, результати медичного освідування, висновки спеціаліста, показання технічних приладів і технічних засобів, що мають функції фото і кінозйомки, відеозапису, чи засобів фото і кінозйомки, відеозапису [97].

Водночас, аналізуючи санкції ст. 212 КК, зауважуємо, що правопорушення, передбачене даною статтею, належить до категорії злочинів. А це у свою чергу, відповідно до абз. 2 ст. 298-1 КПК, забороняє використовувати висновок спеціаліста як джерело доказу в кримінальних провадженнях щодо злочину. Тобто формально висновки спеціалістів ДАСУ в кримінальному провадженні можна визнати недопустимим доказом.

Звичайно все той же абз. 2 ст. 298-1 КПК зазначає, що такі процесуальні джерела доказів, як пояснення осіб, результати медичного освідування, висновки спеціаліста, показання технічних приладів і технічних засобів, що мають функції

фото і кінозйомки, відеозапису, чи засобів фото і кінозйомки, відеозапису, не можуть бути використані у кримінальному провадженні щодо злочину, окрім як на підставі ухвали слідчого судді, яка постановляється за клопотанням прокурора [97]. Однак це сповільнює досудове розслідування та бюрократизує його. Уважаємо за необхідне в контексті предмета дослідження – ухилення від сплати податків – внесення змін до КПК задля надання можливості використовувати висновки спеціалістів ДАСУ в кримінальних провадженнях щодо злочинів, а саме п. 7 ч. 4 ст. 71 КПК викласти у такій редакції: *«7) надавати висновки з питань, що належать до сфери його знань, під час досудового розслідування кримінальних правопорушень, у тому числі у випадках, передбачених частиною третьою статті 214 цього Кодексу».*

Вивчення практики розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК показує, що спеціалісти у сфері оподаткування та бухгалтерського і податкового обліку залучаються досить часто. При цьому використовуються бухгалтерські та податкові знання у різних формах:

1) проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів з питань повноти обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), також і додаткові й повторні перевірки вже після початку кримінального провадження;

2) проведення судово-економічних експертиз;

3) вилучення документів;

4) огляди документів;

5) обшуки;

6) допити свідків;

7) допити осіб, які проводили перевірку дотримання податкового законодавства;

8) допити осіб, які проводили судово-економічну та інші види експертиз.

Рішення про застосування спеціальних знань приймає слідчий (детектив) на підставі вивчення та аналізу матеріалів кримінального провадження. Основною формою, яка найчастіше використовується в практиці розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК, є проведення ревізорами ДАСУ

документальних перевірок дотримання податкового законодавства. Порядок, підстави проведення документальних перевірок, права та обов'язки спеціалістів визначені ПК України (ст. 20, 75-85 ПК України). Так контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їхніх повноважень виключно у випадках та в порядку, установлених ПК України, а фактичні перевірки – ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати всіх передбачених ПК України податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Документальна позапланова перевірка не передбачається в плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПК України. Документальною виїзною перевіркою вважається

перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальна перевірка полягає в перевірці виробничої, фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності відповідними органами у сфері оподаткування за певний період та відповідно до встановленого порядку. Документальна перевірка виступає як одна з форм контролю за дотриманням суб'єктами господарювання правил ведення податкового та бухгалтерського обліку.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи) (ст. 80 ПК України). Так у проведенні фактичної перевірки виникає потреба, коли досудовим слідством встановлено, що за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів.

Фактична перевірка проводиться у разі отримання в установленому законодавством порядку від державних органів або органів місцевого самоврядування чи з будь-яких інших джерел інформації (заяви) про:

– можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

– порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

– про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації (ст. 80 ПК України) [136].

Така інформація заноситься слідчим до ЄРДР. Перевірка може проводитися на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які її здійснюють, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Строки проведення виїзних перевірок установлені ст. 82 ПК України, а порядок оформлення їх результатів – ст. 86 ПК України. У випадках, коли за результатами перевірок виявляються порушення податкового законодавства, складається акт (ст. 86 ПК України). У практичній діяльності акти документальних перевірок використовуються як самостійне джерело доказів у кримінальному провадженні.

Якщо перевірка проводилась поза межами кримінального провадження (наприклад, як планова), а в діях службових осіб суб'єктів господарювання виявлено порушення податкового законодавства, результати такої документальної перевірки в сукупності з іншими матеріалами заносяться до ЄРДР і використовуються як джерела доказів у кримінальному провадженні за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК. Коли документальна перевірка призначається після початку кримінального провадження, вона вважається позаплановою.

Оскільки розслідування завжди пов'язане з використанням документів бухгалтерського обліку, участь фахівців відповідного спрямування у СРД є запорукою того, що будуть вилучені всі необхідні матеріали, що стосуються

провадження. Ідеться про з'ясування оптимальної кількості та потрібного для дослідження переліку документів; установлення можливих місць зберігання документів, їх оригіналів, копій, окремих примірників, що треба вилучити; проведення огляду вилученої документації; виявлення ознак підроблень у документах тощо. Це сприяє якісному проведенню документальних перевірок, судово-бухгалтерських та інших експертиз і, загалом, ефективному завершенню досудового слідства.

Зокрема, участь спеціаліста під час огляду документів допомагає детективу більш швидко й точно розібратися в сутності і значенні для розслідуваного провадження документів, що оглядаються, виявити і правильно описати ті чи інші ознаки, виявлені в них. У ході огляду детектив може консультуватися в спеціаліста щодо тих чи інших спеціальних питань. Але ні питання, ні відповіді на них не повинні фіксуватися в протоколі огляду, хоча думка спеціаліста з цього приводу може посприяти слідчому при подальшому розслідуванні [91].

Тут варто наголосити на залученні експерта-поліграфолога як спеціаліста. Психофізіологічне дослідження із застосуванням поліграфа експертом-поліграфологом – безпечна для життя і здоров'я людини процедура опитування з використанням комп'ютерного технічного засобу, призначеного для реєстрації психофізіологічних реакцій, під час якого аналізується динаміка зазначених реакцій суб'єкта дослідження у відповідь на психологічні стимули, подані у формі варіантів відповідей, предметів, схем, фотографій тощо, що дає можливість виявити симуляцію і подати зареєстровані результати в аналоговій та/або цифровій формі; експерт-поліграфолог – працівник структурного підрозділу правоохоронного органу, на якого покладено функції проведення психофізіологічного дослідження із застосуванням поліграфа або в разі потреби залучений особою, уповноваженою надавати завдання на проведення дослідження, фахівець з іншого правоохоронного органу, який володіє державною мовою, має ступінь магістра і здобув післядипломну освіту за програмами підготовки спеціалістів поліграфа відповідно до вимог законодавства України щодо порядку

здобуття післядипломної освіти, а у випадку, передбаченому цією Інструкцією, - має також допуск до державної таємниці [147].

Отримавши завдання (доручення слідчого) на проведення дослідження, експерт-поліграфолог попередньо вивчає зміст завдання та здійснює підготовчі заходи, визначає дату та час дослідження, про що інформує ініціатора дослідження. Ініціатор (слідчий) дослідження здійснює організаційне забезпечення проведення дослідження на всіх етапах, у тому числі прибуття суб'єкта дослідження у визначені час і місце, а також надання необхідних для проведення дослідження матеріалів про суб'єкта дослідження [35].

Дослідження має три основні етапи.

Підготовчий етап: взаємодія з ініціатором; одержання завдання; аналіз інформації, необхідної для складання тестового опитувальника; складання тестового опитувальника; узгодження з ініціатором тактики проведення роботи; узгодження із суб'єктом дослідження часу та місця проведення дослідження; підготовка приміщення для проведення дослідження у випадку, коли воно здійснюється за межами кабінету експерта-поліграфолога.

Проведення дослідження: проведення передтестової бесіди; виявлення можливих медичних протипоказань до проходження дослідження; отримання письмової заяви про добровільну участь у дослідженні безпосередньо перед початком його проведення; ознайомлення суб'єкта дослідження з тематикою питань; психофізіологічне дослідження суб'єкта із застосуванням поліграфа, міжтестові бесіди; післятестова бесіда.

Завершальний етап дослідження: аналіз поліграм, отриманих під час дослідження; складення довідки за результатами дослідження.

Перед початком дослідження експерт-поліграфолог роз'яснює суб'єкту дослідження його права, що поліграф не завдає шкоди життю, здоров'ю людини, а також з'ясовує в суб'єкта дослідження його фізичний та психічний стан (за результатами спостереження або на основі скарг суб'єкта дослідження). У разі встановлення, що особа перебуває хоча б в одному зі станів, які унеможливають проведення дослідження, дослідження не проводиться. Експерт-поліграфолог

зобов'язаний ознайомити суб'єкта дослідження з інформацією про те, з якого приводу з ним буде проводитися ця процедура, а також з умовами, правилами та порядком дослідження. Експерт-поліграфолог інформує суб'єкта дослідження про мету проведення дослідження, тематику питань, що підлягають аналізу (оцінці) та з'ясуванню, що підтверджується особистим підписом суб'єкта дослідження у завданні на проведення дослідження.

Також із суб'єктом дослідження обговорюється тематика питань, які будуть йому поставлені. Експерт-поліграфолог під час бесіди із суб'єктом дослідження переконується в його добровільній згоді на проведення дослідження. За відсутності такої згоди дослідження не проводиться. Одержання добровільної згоди на проведення дослідження оформлюється заявою про добровільну участь у дослідженні, яка заповнюється власноруч суб'єктом дослідження.

Суб'єкт дослідження має право не давати пояснень щодо виникнення в нього тих чи інших реакцій, у будь-який момент відмовитися відповідати на поставлене запитання, а також від подальшої участі в дослідженні на будь-якому етапі його проведення, що має бути оформлено довідкою про відмову особи від участі в дослідженні. Така довідка складається у випадку наявності раніше наданої заяви про добровільну участь у дослідженні.

Під час дослідження експерт-поліграфолог використовує аудіо- та відеозапис виключно для фіксації дотримання порядку, про що повідомляє суб'єкта дослідження.

Аналіз чинного законодавства дає підстави констатувати, що законодавець дозволяє використовувати поліграф у вузькому професійному колі (Інструкція про порядок використання поліграфів у Національній поліції України, затверджена наказом МВС України від 13.11.2017 № 920, Порядок проведення психофізіологічного дослідження із застосуванням поліграфа у Державному бюро розслідувань, затверджений постановою КМУ від 11.05.2017 № 449, Положення про психологічне забезпечення в Національній гвардії України, затверджене наказом МВС України від 08.12.2016 № 1285, тощо).

У процесі підготовки до допиту й під час його проведення важлива допомога спеціалістів у галузі податкової звітності й бухгалтерського обліку, у сфері банківської діяльності, комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Зокрема, спеціаліст у галузі податкового обліку може надати консультації з приводу: а) процедури ухилення від сплати податків шляхом заснування фіктивного суб'єкта підприємницької діяльності; б) документального фіксування й обліку фінансових операцій; в) податкової звітності; г) нормативних актів; д) формулювання запитань на допиті; е) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо.

Під час підготовки до проведення СРД допомога фахівця потрібна для вивчення наявних матеріалів провадження, наприклад, акта документальної перевірки; вирішення питань про осіб, з якими слід провести СРД; розв'язання окремих організаційних і тактичних питань (наприклад, з'ясування специфіки організації фінансово-господарської діяльності й документообігу на об'єкті, що становить інтерес для слідчого). Усебічна допомога потрібна для оцінки слідчим фактичних даних, отриманих під час проведення СРД. Так, 41,3 % з числа опитаних детективів посилалися на важливість участі фахівців в одержанні експериментальних зразків для експертного дослідження, складанні постанов і щодо призначення ініціювання спеціальних досліджень (документальних ревізій, експертиз) [228].

Змістовно допомога спеціаліста, який залучається до розслідування, може мати криміналістичний характер (виявлення й фіксація слідів і речових доказів), консультативний (надання роз'яснень, порад, довідкової інформації), методичний (навчання методам роботи зі слідами), технічний (організація та проведення різноманітних заходів, що потребують застосування засобів спеціальної техніки та ін.).

Відповідно до п. 25 ч. 1 ст. 3 КПК експерт є учасником кримінального провадження [97], а згідно із ч. 1 ст. 69 КПК – це особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право відповідно до Закону України «Про судову експертизу» [159] на проведення експертизи і якій доручено

провести дослідження об'єктів, явищ і процесів, що містять відомості про обставини вчинення кримінального правопорушення, та дати висновок з питань, які виникають під час кримінального провадження і стосуються сфери її знань [97]. Права, обов'язки та відповідальність експерта визначена в ст.ст. 69, 70 КПК. Відповідно до гл. 4 КПК, висновки експертів є одним із процесуальних джерел доказів [97].

Експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання. Призначення судових експертиз у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків є одним з найважливіших засобів доказування та основним джерелом доказів. Тому ефективність досудового розслідування прямо залежить від проведення експертних досліджень, пов'язана взаємодією детектива і експерта (обговорення завдань, які виносяться на експертизу) [3, с. 107].

Якість та ефективність досудового розслідування безпосередньо пов'язана з ефективним використанням можливостей судових експертиз. Так з усієї кількості вивчених кримінальних проваджень, повернутих судом для проведення додаткового розслідування через неповноту досудового слідства, майже в половині випадків очевидні помилки слідчих (детективів) на етапах збирання матеріалів для експертних досліджень, призначення експертизи, використання її результатів у доказуванні. Ідеться про потребу кваліфікованого опрацювання широкого кола нормативних актів, установчих і реєстраційних документів суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, бухгалтерської та податкової звітності, фінансових розрахунків тощо.

До числа основних недоліків, пов'язаних із призначенням та проведенням судових експертиз по даній категорії кримінальних проваджень, слід віднести:

нечітке уявлення предмета експертизи (52 %);

призначення експертиз не в усіх випадках, коли їх проведення необхідне (39 %);

постановка перед експертом обмеженого кола запитань, які не враховують складність слідчої ситуацій, що призводить до збільшення строків розслідування та призначення додаткових експертиз (27 %).

Під час розслідування ухилення від сплати податків за необхідності проводять такі судові експертизи, як почеркознавча, технічна експертиза документів.

Відповідно до ст.ст. 7, 8 Закону України «Про судову експертизу» та з метою забезпечення єдиного підходу при проведенні судових експертиз і підвищення якості проведення судових експертиз, Міністерством юстиції України наказом від 08.10.1998 №53/5 затверджено Інструкцію про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [147]. У 2005 р. така Інструкція зазнала суттєвих змін, а також затверджено Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів, відповідно до якого перелік основних видів судових експертиз та експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта фахівцям науково-дослідних установ судових експертиз Мін'юсту, затверджено три основні види економічної експертизи: бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій [149].

У редакції 2017 р., порівняно з редакцією 1998 р., науково-методичних рекомендацій збільшена роль матеріалів документальних (податкових) перевірок і ревізій під час проведення економічної експертизи. Так в орієнтовному переліку питань експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є такі: чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз; чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями із цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума). В орієнтовному переліку питань експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій є такі: чи підтверджуються

документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою; чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності в підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати [163].

Економічна експертиза. У п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК відносить до обов'язкової експертизи щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди заподіяної кримінальним правопорушенням. Така обов'язковість призводить до призначення економічної експертизи з метою процесуальної фіксації встановлених за результатами перевірки, ревізії розмірів збитків, шкоди, несплачених податків, зборів тощо. Також предметом такої експертизи є фінансово-господарська діяльність відображена в документах бухгалтерського обліку та реєстрах, податковій звітності, банківських операціях, яка може свідчити про несплачені податки підприємством, або фіктивність його існування.

Науково-методичні рекомендації, які затверджені наказом №86/5 від 09.08.2005 р., дозволяють слідчому в кримінальному провадженні використовувати економічну експертизу як з метою підтвердження висновків акта документальної (податкової) перевірки, ревізії, так і навпаки – з метою перевірки висновків ревізії, які викликають у слідчого сумнів, суперечать іншим матеріалам кримінального провадження. З іншого боку, перед призначенням економічної експертизи зазначені науково-методичні рекомендації у певних випадках фактично рекомендують слідчому спочатку отримати акт перевірки, ревізії об'єкта дослідження і в разі наявності в матеріалах висновків про порушення законодавства і встановлених за ними розмірів збитків (шкоди) вже потім вирішувати питання про призначення економічної експертизи, що у свою чергу позитивно впливає на раціональне використання організаційного ресурсу експертних установ [163].

Матеріали ревізії можуть бути як власне предметом перевірки судово-економічної експертизи (з метою спростування, або підтвердження, закріплення висновків ревізії), так і документами, які разом з іншими матеріалами

кримінального провадження сприяють у вирішенні питань, що були поставлені експертові стороною кримінального провадження, судом [163, с. 83].

Така послідовність процесуальних дій під час розслідування злочинів у відповідній сфері, коли ревізія або податкова перевірка передують проведенню судово-економічної експертизи, фактично закріпилась положеннями Закону України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII [143], якими змінений в КПК України порядок призначення судових експертиз, зокрема і економічної. Так, відповідно до ст. 243 КПК, експерт залучається за наявності підстав для проведення експертизи за дорученням слідчого судді чи суду, наданим за клопотанням сторони кримінального провадження; ст. 244 КПК – визначено порядок розгляду слідчим суддею клопотання сторони кримінального провадження про проведення експертизи, при цьому слідчий суддя в разі недодержання вимог ч. 2 ст. 244 КПК має право повернути клопотання про проведення експертизи, або задовольнити клопотання і самостійно визначити експерта, якого необхідно залучити, або експертну установу, якій необхідно доручити проведення експертизи, про що постановляє ухвалу [97].

У той же час, п. 6 ч. 2 ст. 242 КПК закріпив положення, за яким обов'язковою стає експертиза щодо визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру заподіяної кримінальним правопорушенням, якщо потерпілий не може їх визначити та не надав документ, що підтверджує розмір такої шкоди, розміру шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю. На практиці це призводить до обов'язковості призначення економічної експертизи з метою процесуальної фіксації (обов'язкового підтвердження) встановлених за результатами перевірки, ревізії сум збитків, шкоди, несплачених податків, зборів тощо [143].

Певні труднощі під час призначення та проведення будь-яких видів судових експертиз на практиці виникають щодо формулювання питань експерту. Часто слідчі не можуть правильно поставити запитання, щоб отримати потрібну для кримінального провадження відповідь. Тому під час формулювання питань експерту слід послуговуватися рекомендованим переліком питань, які містяться в

Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення судових експертиз (1998 р.), а також звертатися за допомогою до спеціаліста відповідної галузі знань. Наприклад, у разі необхідності для підтвердження висновків документальних перевірок при наявності ознак фіктивного підприємництва доцільно призначати фінансово-економічну експертизу, на вирішення якої слід поставити такі запитання:

яка мета та предмет діяльності фірми (статутні та фактичні), яку саме діяльність здійснювала фірма, чи передбачена вона її статутом;

якими основними та оборотними засобами володіє фірма, джерела їх придбання, а також джерела фінансування її діяльності, наявність у фірмі працівників (персоналу) для виконання передбачених статутом видів діяльності (зокрема здійснення експортних операцій);

чи забезпечували наявні у фірми основні та оборотні засоби можливість здійснювати статутну діяльність, зокрема зовнішньоекономічну.

Практика свідчить, що в багатьох випадках слідчі, одержуючи від оперативних працівників матеріали перевірки, без відповідної підготовки та збирання потрібних документів направляють їх для проведення фінансово-економічної експертизи, що не дає можливості експертові провести ґрунтоване дослідження і зробити категоричний висновок про порушення податкового законодавства і заподіяні державі збитки.

Завдання, що вирішуються під час проведення судово-бухгалтерської експертизи, можуть бути ідентифікаційними, діагностичними та профілактичними. Під час досудового слідства в кримінальних провадженнях про податкові кримінальні правопорушення призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає:

усунення суперечностей між матеріалами документальної перевірки та матеріалами кримінального провадження;

підтвердження результатів проведеного документального дослідження (документальної перевірки, ревізії) діяльності суб'єкта підприємництва;

підтвердження результатів документальної перевірки щодо характеру та розміру матеріальної шкоди, завданої діями СПД;

установлення фактів порушення податкового законодавства (правил здійснення підприємницької, зовнішньоекономічної та іншої діяльності);

установлення стану бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві, що перевіряється, і відповідності його чинному порядку;

установлення осіб, відповідальних за повноту та правильність обчислення і сплати податків, якими допущені виявлені порушення [47].

Наприклад, відповідно до висновків акту перевірки, проведеної працівниками ГУ ДФС у Житомирській обл. №461/06-30-14-09/38267160 від 08.08.2017 «Про результати планової виїзної перевірки ТОВ «ЯнЕір» ЛТД (код ЄДР 38267160) дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи за МД №401090002/2015/014279 від 15.07.2015, в порушення ч. 1 ст. 160, ч. 1 ст. 289 Митного кодексу України від 13.03.2012, ст. 2, ст. 3 Закону України від 28.12.2014 р. «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу», п. 206.16 ст. 206 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. ТОВ «ЯнЕір» ЛТД (код ЄДР 38267160) занижене податкове зобов'язання по сплаті додаткового імпортного збору на суму 2749418,13 грн, та в порушення ч. 1 ст. 160, ч. 1 ст. 289 Митного кодексу України від 13.03.2012, пп. 190, ст. 190, пп. 206.2.3 п. 206.2, п. 206.16, ст.206 ПК України від 02.12.2010 ТОВ «ЯнЕір» ЛТД (код ЄДР 38267160) занижене податкове зобов'язання по сплаті ПДВ на суму 11547556,13 грн.

Відповідно до висновку судової транспортно-товарознавчої експертизи літака цивільної авіації Boeing 737-3В7 реєстраційний номер №ЕУ-539, серійний номер №23700 проведеної експертами Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України №4282/19-56 від 07.03.2019, ринкова вартість зазначеного літака станом на 07.02.2019 р., з урахуванням прийнятих обмежень та викладених в дослідницькій частині висновку обставин, складає 5297257 грн. Відповідно до висновку судово-економічної експертизи №1-15/03/2019, яка проводилась з урахуванням висновку судової транспортно-товарознавчої експертизи літака цивільної авіації Boeing 737-3В7», директор ТОВ

«ЯнЕір» ЛТД ОСОБА_4, не виконав в строк до 14.07.2016, на який надавався митницею дозвіл на здійснення операцій з переробки (ремонт) літака цивільної авіації Boeing 737-3B7, реєстраційний № EY-539, серійний № 23700, заходи щодо завершення митного режиму переробки на митній території України, а саме відповідно до ч. 1 ст. 160 Митного кодексу України не здійснив реекспорт продуктів переробки та не помістив їх в інший митний режим, у зв'язку з чим ухилився від сплати податків на суму 1377286,82 грн., а саме: додатковий імпорнтний збір – 264862,85 грн. та ПДВ – 1112423,97 грн.

Таким чином, в результаті умисних протиправних дій директор ТОВ «ЯнЕір» ЛТД (код ЄДР 38267160) ОСОБА_4, оформивши товар у митному режимі переробки на митній території України, в порушення частини 1 статті 160, ч. 1 ст. 289 Митного кодексу України від 13.03.2012, ст. 2, ст. 3 Закону України від 28.12.2014 «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу», п. 206.16, ст. 206 ПК України від 02.12.2010 р. безпідставно занижив податкове зобов'язання по сплаті додаткового імпорнтного збору за МД №401090002/2015/014279 від 15.07.2015 р. на суму 264862,85 грн.; та у порушення ч. 1 ст. 160, ч. 1 ст. 289 Митного кодексу України від 13.03.2012, пп. 190, ст. 190, пп. 206.2.3 п. 206.2, п.206.16, ст.206 ПК України від 02.12.2010 занижив податкове зобов'язання по сплаті ПДВ за МД №401090002/2015/014279 від 15.07.2015 р. на суму 1112423,97 грн., що призвело до фактичного ненадходження до бюджету коштів на загальну суму 1377286,82грн.

З урахуванням вищевказаного, досудовим розслідуванням встановлено, що внаслідок умисних дій директора ТОВ «ЯнЕір» ЛТД ОСОБА_4, знижено сплату ПДВ та додаткового імпорнтного збору на загальну суму 1 377286,82 грн., яка в тисячу і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, і є значним розміром ухилення від сплати податків [177].

У випадках, якщо порушення податкового законодавства платником податків відбулось унаслідок наявності фінансово-господарських відносин із фіктивною фірмою або підприємствами, що були ліквідовані чи не були платниками ПДВ,

необхідно додатково надати для експертного дослідження рішення господарських судів про скасування державної реєстрації підприємств, угод із фіктивними фірмами, рішення про визнання недійсними податкових накладних, що були виписані від імені цих фіктивних підприємств, ураховані в обліку платника податків.

Почеркознавча експертиза проводиться з метою встановлення, хто саме здійснював підписання документів, тобто вніс у документи неправдиві відомості. При проведенні почеркознавчих досліджень вирішуються питання як ідентифікаційного, так і діагностичного характеру. До ідентифікаційних питань належить установлення конкретного виконавця рукопису. Для їх вирішення експертові потрібно надати зразки для порівняльного дослідження: вільні, експериментальні, умовно вільні. Якщо в учиненні злочину брала участь злочинна група, має сенс відібрати зразки почерку в усіх підозрюваних, обвинувачених та свідків [201].

Типовими питаннями, які ставляться на почеркознавчу експертизу у кримінальних провадженнях, є такі:

- чи виконано рукопис (підпис) певною особою;
- однією чи різними особами виконано декілька рукописів;
- однією чи різними особами виконано декілька підписів.

Ця експертиза передбачає також виконання окремих завдань неідентифікаційного характеру (установлення факту виконання рукопису в незвичних умовах або в незвичайному стані виконавця, навмисно зміненим почерком, з наслідуванням (імітацією) почерку іншої особи, визначення статі виконавця, а також належності його до певної групи за віком тощо) [226].

Під час постановки питань, які належить вирішити в межах проведення почеркознавчого дослідження підпису, необхідно обов'язково вказати: прізвище, ім'я, по батькові особи, від імені якої значиться цей підпис; прізвище, ім'я, по батькові можливого виконавця; факт дослідження підпису від імені фіктивної особи; найменування та реквізити документів, на яких розміщено підпис, який

досліджують; точне місце розташування підпису на документі, який досліджують (найменування розділу, графи, рядка) [226].

Для проведення почеркознавчого дослідження необхідні не лише зразки підпису, а й зразки почерку можливого виконавця. Зразки почерку дають змогу експерту судити про загальні та часткові ознаки почерку виконавця, що не завжди можна зробити лише за підписом, який має обмежений графічний матеріал.

При розслідуванні злочинів зазначеної категорії найбільш поширеними є почеркознавче дослідження: документів – бланків, підписів (у разі технічної підробки); відбитків печаток і штампів, факсимільних відображень підписів, а також установа й ідентифікація технічних пристроїв і приладів; матеріалів, які використовуються при виготовленні й підробленні документів; відносної давнини виготовлення документа або виконання окремих реквізитів.

Технічна експертиза документів проводиться для з'ясування, яким чином виготовлений документ, чи має він ознаки монтажу та ін. Дані обставини підлягають дослідженню, якщо, наприклад, документ свідчить про те, що печатка підприємства, відтиск якої знаходиться на ній, роздрукована, а не виконана самостійно.

Важливим є те, що під час досудового розслідування необхідно ретельно підходити до призначення експертизи, тому що ненадання відповідних документів експерту може спричинити надання висновку експерта з негативною відповіддю або висновку експерта про неможливість надання висновку.

Отже, важливою формою застосування спеціальних знань у кримінальних провадженнях, розпочатих за фактом кримінальних правопорушень підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців, є залучення експерта та проведення експертизи. Особливе місце в розслідуванні таких кримінальних правопорушень належить:

економічній експертизі (податкова, бухгалтерська, фінансово-економічна);

почеркознавчій (рукописні тексти й підписи, вилучені під час обшуку чи огляду) та технічній експертизі документів (установчих, реєстраційних та інших

документів, зокрема щодо способів внесення змін у документ, змісту видаленого тексту, способів виготовлення відбитків печаток і штампів на документах тощо);

експертизи комп'ютерної техніки та програмних продуктів (встановлення слідів кримінального правопорушення, або іншої значущої для кримінального процесу інформації).

Таким чином особливості вчинення кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК, сліди, які при цьому залишаються, а також те, що вказані кримінальні протиправні діяння вчиняються на підприємствах, в установах та організаціях, діяльність яких відображається в документах бухгалтерського та податкового обліку і звітності, що знаходяться на паперових, електронних та інших носіях, зумовлює необхідність використання спеціальних знань при їх виявленні та розслідуванні.

Висновки до розділу 3

1. Витребування документів є одним із першочергових засобів кримінального процесуального доказування, що застосовується на початковому етапі досудового розслідування для отримання доказів або перевірки вже отриманих, що застосовується детективом шляхом направлення письмового запиту (звернення) у порядку, передбаченому КПК України, до державних органів, органів місцевого самоврядування із вимогою про надання документів або їх копій, завірених у встановленому порядку, чи інформації та отримання відповіді на нього.

2. Проведенню будь-яких СРД та вжиттю заходів забезпечення в розпочатому кримінальному провадженні повинно передувати уважне дослідження слідчим документа про проведену документальну перевірку суб'єкта господарювання, здійснення аналізу, висвітлених в ньому порушень податкового законодавства, які призвели до несплати податків, вивчення відповідних нормативних документів у сфері оподаткування та господарських операцій, вимоги яких були порушені.

Потребує обов'язкового вивчення також і правова позиції суб'єкта господарювання з питань викладених в акті податкової чи іншої перевірки.

Зауважено, що така СРД, як огляд суб'єкта підприємницької діяльності, здійснюється лише на підставі ухвали слідчого судді, тобто відповідно до правил, передбачених ч. 2 ст. 234 КПК, – обшук житла чи іншого володіння особи. Однак у разі отримання добровільної згоди власника приміщення не звільняє детектива від обов'язкового звернення до слідчого судді з клопотанням про отримання ухвали, а тому запропоновано зміни до ч. 2 ст. 237 КПК з метою унормування такої СРД.

3. Наголошено на обов'язковості проведення допиту ревізора (відповідного працівника органу ДАСУ), який проводив документальну перевірку (аналіз діяльності), з приводу обставин проведення перевірки, з'ясування та роз'яснення окремих положень акта (аналізу). Під час такого допиту необхідно обов'язково з'ясувати в ревізора його аргументацію щодо спростування правової позиції суб'єкта господарювання.

Під час проведення досудового розслідування в таких кримінальних провадженнях у 71 % випадках виникала потреба в проведенні одночасного допиту двох чи більше осіб, зокрема свідків, підозрюваних, засновників, службових осіб суб'єкта підприємницької діяльності, організаторів ухилення.

4. Об'єктами тимчасового доступу до речей і документів, що містять інформацію, є документи: які стосуються предмета фінансово-господарських операцій суб'єкта господарювання, яким не сплачено податки; про призначення та звільнення з посад його службових осіб, відповідальних за господарську діяльність, бухгалтерський облік, складання та подання податкової звітності та їх посадові обов'язки, інструкції тощо; юридичної справи та податкової звітності за період, коли відбулось ухилення від сплати податків, – ДПС; юридичної справи підприємства; у банківських установах, що становлять банківську таємницю, та свідчать про відкриття і використання банківських рахунків як підприємства-фігуранта, так і його контрагентів, а також в разі необхідності до оригіналів реєстраційних документів або первинних документів цих підприємств.

5. НСРД у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків спрямовані на керівника та головного бухгалтера та включають встановлення/відшукування первинних документів (накладна, товарно-транспортна накладна, акт приймання-здачі, наряд на виконання робіт, рахунок-фактура, платіжне доручення тощо); документів бухгалтерського оформлення (відомості аналітичного і синтетичного обліку за окремими рахунками бухгалтерського обліку); бухгалтерської й податкової звітності (декларації з податку на прибуток підприємства, декларації з ПДВ, розрахунки податку тощо); реєстраційних документів державної реєстрації самого суб'єкта підприємництва, фіктивного суб'єкта господарювання (конвертаційного центру), іншого суб'єкта податкового обліку; співучасників тощо.

Для обрання тактики проведення НСРД необхідно оцінювати низку тактичних параметрів, аналіз яких дає змогу корелювати вихідні дані для прийняття рішення щодо застосування НСРД у певній слідчій ситуації щодо ухилення від сплати податків. Найчастіше в кримінальних провадженнях щодо досліджуваної категорії проводять такі з них:

аудіо-, відеоконтроль особи, спрямовані на фіксацію розмов і місця перебування осіб, яких підозрюють в ухиленні від сплати податків, установлення місць зберігання грошей, підроблених документів, інших речових доказів, установлення співучасників; одержання даних про причетність до злочинних дій працівників державних органів, банківських установ тощо (22 %);

зняття інформації з транспортних телекомунікаційних мереж (з'ясування місцезнаходження радіоелектронного засобу дає змогу встановити вхідні, вихідні дзвінки на мобільний телефон підозрюваного, визначити його поточне місце перебування (власника мобільного телефону) або іншої особи, яка ним користується, простежити переміщення пристрою (94 %);

зняття інформації з електронних інформаційних систем, що надає можливість з'ясувати місцезнаходження підозрюваного, коло його зв'язків, виявлення нових епізодів злочинної діяльності (25 %);

обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи, за допомогою якої виявляють і фіксують сліди вчинення ухилення від сплати податків; досліджують місце приховання документів, грошових коштів; забезпечують збереження доказів, які за наявною інформацією, можуть бути знищені до їх вилучення процесуальним шляхом; виготовляють копії чи зразки речей і документів; виявляють та вилучають зразки для дослідження; встановлюють осіб, які розшукуються (13 %);

моніторинг банківських рахунків з метою розкриття банками банківської таємниці стосовно своїх клієнтів, за наявності обґрунтованої підозри, що особа вчинила ухилення від сплати податків з використанням банківського рахунку (кредиту), або з метою розшуку чи ідентифікації майна, яке підлягає конфіскації або спеціальній конфіскації (24 %). Запропоновано внести зміни й доповнення до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність» та «Про банки і банківську діяльність» щодо вдосконалення порядку отримання стороною обвинувачення доступу до інформації, якою володіють оператори і провайдери телекомунікацій, речей і документів, які можуть становити банківську таємницю, а також накладання арешту на кошти, що зберігаються на банківських рахунках. Також запропоновано доповнити ст. 269-1 КПК в частині надання повноважень слідчому за погодженням з прокурором звертатися до слідчого судді в порядку, передбаченому статтями 246, 248, 249 КПК, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків. Відповідно до ухвали слідчого судді про моніторинг банківських рахунків, банк зобов'язаний надавати слідчим правоохоронним органам у поточному режимі інформацію про операції, що здійснюються на одному або декількох банківських рахунках.

6. При розслідуванні ухилень від сплати податків слідчому необхідно перевірити велику кількість фінансово-господарських операцій, економічних показників, фактів, що містяться в документах бухгалтерської і податкової звітності, а тому участь спеціаліста під час огляду документів допомагає детективу більш швидко й точно розібратися в сутності і значенні для розслідуваного провадження, документів, що оглядаються, виявити і правильно описати ті чи інші

ознаки, виявлені в них. У ході огляду детектив може консультуватися в спеціаліста щодо тих чи інших спеціальних питань, але ані запитання, ані відповіді на них не повинні фіксуватися в протоколі огляду, хоча думка спеціаліста із цього приводу може посприяти слідчому при подальшому розслідуванні. У процесі підготовки до допиту й під час його проведення важлива допомога спеціалістів у галузі податкової звітності й бухгалтерського обліку, у сфері банківської діяльності, комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Зокрема, спеціаліст у галузі податкового обліку може надати консультації з приводу: а) процедури ухилення від сплати податків шляхом заснування фіктивного суб'єкта підприємницької діяльності; б) документального фіксування й обліку фінансових операцій; в) податкової звітності; г) нормативних актів; д) формулювання запитань на допиті; е) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо.

7. З урахуванням вивчення кримінальних проваджень установлено, що важливою формою застосування спеціальних знань у кримінальних провадженнях, розпочатих за фактом ухилення від сплати податків, є призначення судових експертиз: економічної (податкова, бухгалтерська, фінансово-господарська); почеркознавчої (рукописні тексти й підписи тощо), технічної (установчих, реєстраційних та інших документів, зокрема щодо способів внесення змін у документ, змісту видаленого тексту, способів виготовлення відбитків печаток і штампів на документах тощо); комп'ютерної техніки та програмних-бухгалтерських продуктів.

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано положення та узагальнено одержані результати, що в сукупності спрямовані на розв'язання наукової задачі щодо формування криміналістичної методики досудового розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків й містять практичні рекомендації збирання доказів у кримінальних провадженнях зазначеної категорії.

1. Складнощі в кримінальному провадженні, спричинені специфічним технологічним механізмом економічних злочинів, посилюються недостатністю криміналістичних розробок і заснованих на них практичних рекомендацій методичного характеру, у тому числі й щодо ухилення від сплати податків. Тому існує нагальна потреба у «видовій» методиці розслідування кримінальних правопорушень, передбачених ст. 212 КК України, у якій були б ураховані зв'язки, що формують певну злочинну технологію у сфері оподаткування.

Криміналістична методика досудового розслідування ухилення від сплати податків – це науковий продукт та практичний інструментарій системи відомостей про кримінальну протиправну діяльність, що містить побудову описової моделі й розроблених на її основі рекомендацій щодо досудового розслідування навмисних або ненавмисних дій порушень податкового законодавства платником податку, предмет якої обумовлений криміналістичною характеристикою, зміст визначають пошуково-пізнавальні процеси, що впливають із тактичних завдань, а спрямованість і послідовність проведення процесуальних дій залежить від ситуацій на початку розслідування. Така методика як окрема (видова) формується з урахуванням таких засад: в основі її створення – алгоритми проведення процесуальних дій, а також їх комплексів, спрямованість і послідовність яких залежать від ситуацій розслідування; її предмет обумовлений криміналістичною характеристикою кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, а зміст визначають пошуково-пізнавальні процеси, що впливають із тактичних завдань.

2. Криміналістична характеристика ухилення від сплати податків – це система даних про праксеологічно значущі ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, яка у вигляді взаємопов'язаних структурних елементів містить узагальнену інформацію про нього, сприяючи захисту особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, а також забезпечуючи економічну, фінансову та податкову безпеку держави. До неї слід віднести такі структурні елементи: предмет злочинного посягання; способи підготовки, учинення та приховування; слідова картина; відомості про осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, передбачене ст. 212 КК України, та злочинні групи.

Предметом, відповідно до ст. 212 КК України, є грошові кошти, що підлягають сплаті до бюджетів або державних цільових фондів у вигляді податків, тобто грошові платежі, які мають обов'язково входити до системи оподаткування, введені в установленому законом порядку та регулюються податковим законодавством.

Сума податкового зобов'язання є об'єктом контролю податкових органів. Основними способами ухилення від сплати податків (викривлення податкового зобов'язання відповідно до ст. 212 КК України) є: порушення при визначенні кола платників податку (21 %); неналежне документальне оформлення операцій (17 %); порушення при здійсненні операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ або не є господарською діяльністю (15 %); неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків; приховування об'єкта оподаткування та (або) заниження його вартості (12 %); несплата або несвоєчасна сплата податків до бюджету (10 %); службове підроблення (9 %); інші – ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на облік у податкових органах; умисне заниження податкових ставок, неправильне обчислення сум податків; обманні маніпуляції з податковими пільгами; неналежне виконання або невиконання обов'язків з нарахування та утримання обов'язкових платежів податковими агентами (16 %) (додаток Б).

Основними носіями доказової інформації є документи (у 67 % кримінальних проваджень). Залежно від суб'єкта (службова особа підприємства, установи,

організації незалежно від форми власності; особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати податки): а) який оформив документи, це можуть бути: документи суб'єктів владних повноважень, до яких належать: свідоцтво про державну реєстрацію підприємства; свідоцтво про взяття на облік як платника податку; витяги з Єдиного державного реєстру та довідки з органів статистики; вантажно-митні декларації; б) документи самих суб'єктів господарювання, до яких належать: документи бухгалтерського обліку (головна та касова книги, накладні, чеки, акти приймання-здачі, наряди на виконання робіт, рахунки-фактури, платіжні доручення); документи податкового обліку (податкові накладні, розрахунки, податкова звітність); організаційно-розпорядчі документи (накази, посадові інструкції, рішення, протоколи); кореспондентське листування підприємства (на паперових та електронних носіях).

Результати узагальнення анкетних даних вивчення кримінальних проваджень свідчать, що з усієї кількості осіб, які притягнуті до відповідальності, 59 % – особи чоловічої статі й 41 % – жіночої; 81 % мали вищу освіту (економічну – 61 %, технічну – 36 %, юридичну – 3 %); 65 % – працівники фінансово-господарських управлінь, відділів (бухгалтерія). Керівники суб'єктів підприємницької діяльності – 81 % (керівники підприємств та організацій – 56 %, головні бухгалтери – 30 %, заступники або інші працівники бухгалтерій, які виконують функції головного бухгалтера – 14 %); інші посадові особи – 11 %; технічні працівники (економісти, операціоністи) – 4 %; колишні працівники – 4 %. У 63 % кримінальних проваджень злочинні посягання вчинено організованою групою, у 80 % випадків ініціатива вчинення виходила від керівників – суб'єктів підприємницької діяльності.

3. Ухилення від сплати податків є проблемою в багатьох країнах, особливо з розвинутою ринковою економікою. Для здійснення ефективного досудового розслідування з такої категорії кримінальних проваджень необхідно здійснити комплексний підхід до збору доказової бази, а саме: 1) установити інформацію щодо податкового номеру юридичної особи, реєстраційні дані найменування та код ЄДРПОУ, дані платника податків в ДПС, інформація про посадових осіб юридичної

особи (паспортні дані, наказ, інший документ про призначення на посаду директора, довіреності тощо), інформація про засновників – юридичних осіб, інформація про банківські рахунки, архівні дані про рахунки платників та встановлення іншої необхідної інформації для об'єктивного, ефективного розслідування кримінального провадження; 2) установити реєстраційні документи про фізичну особу – підприємця, у тому числі інформацію щодо видів діяльності, інформація може міститися в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; 3) запросити інформацію щодо права власності на нерухоме майно суб'єктів, які фігурують в матеріалах кримінального провадження, одним із джерел, де міститься така інформація, є Реєстр прав власності на нерухоме майно, в межах кримінального провадження; 4) запросити доступ до оригіналів документів (виписки по рахункам, інформацію на електронних носіях, у вигляді таблиць, деталізовані відомості про рух грошових коштів), вивчення яких має істотне значення у кримінальному провадженні. Такі документи, як правило, містять банківську таємницю.

4. Особливості вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності визначають специфіку формування слідчих ситуацій початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків. Це пов'язано зі способами, механізмом і технологіями вчинення вказаних кримінальних правопорушень, що зумовлено їх комплексним характером. Робота в типових слідчих ситуаціях початкового та наступного етапу розслідування спрямована на встановлення зв'язків між злочинцями (організатор – виконавець; організатор – посередник – виконавець); збирання інформації, що характеризує особу підозрюваного; виявлення всіх епізодів злочинної діяльності кожного з підозрюваних; збирання доказової бази, достатньої для обвинувачення злочинців, і визначення пріоритетних шляхів протидії вказаній категорії кримінальних правопорушень. Формування слідчих ситуацій початкового етапу розслідування ухилення від сплати податків складаються залежно від:

1) інформаційних джерел: а) встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, проте не встановлено осіб, які є безпосередніми організаторами фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів

(64 %); б) встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, а також осіб-організаторів схем несплати податків, але не встановлено механізм учинення (14 %); в) встановлено факт ухилення від сплати податків, наявні відомості про осіб, які вчинили протиправні дії, передбачені ст. 212 КК України, а також усі ланцюжки механізму ухилення від сплати податків (12 %);

2) ставлення до вини: а) особа визнає свою вину в учиненні кримінального правопорушення; б) частково визнає; в) не визнає;

3) співпраці підозрюваного з детективом: співпрацює; співпрацює неповною мірою, надає неправдиву інформацію; відмовляється від співпраці; не всі бажають співпрацювати;

4) ролі особи в механізмі злочинної діяльності: а) особа, яка займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; б) використано фіктивний суб'єкт підприємницької діяльності для ухилення від сплати податків; в) задіяно службових осіб підприємства, установи, організації.

5. У ході досудового розслідування ухилення від сплати податків детектив БЕБ взаємодіє з оперативними, інформаційно-аналітичними, експертними підрозділами (100 %), Державною аудиторською службою України, Державною податковою службою України, Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів (75 %) у процесуальних і непроцесуальних формах, обрання яких зумовлюється характером та змістом слідчої ситуації й безпосередньо залежить від детектива, реалізується в ході досудового розслідування під особистим процесуальним контролем такого суб'єкта сторони обвинувачення. Така спільна діяльність спрямована на обмін інформацією про ухилення від сплати податків, повернення податкових активів (29 %); виконання доручень та запитів про правову допомогу (24 %); проведення СРД, НСРД та заходів забезпечення кримінального провадження або сприяння таким процесуальним діям; створення міжвідомчих слідчо-оперативних груп (22 %); надання технічної допомоги (17 %); вивчення причин та умов податкової злочинності, підвищення кваліфікації, обмін досвідом роботи тощо (10 %).

6. Основними процесуальними діями щодо одержання доказів витребування речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок (ч. 2 ст. 93 КПК України), СРД – обшук (ст. 234 КПК України), огляд (ст. 237 КПК України), допит (ст. 224 КПК України), зокрема й одночасний допит (ч. 9 ст. 224 КПК України), призначення експертиз (ст. 242 КПК України), а також тимчасовий доступ до речей і документів (ст. 159 КПК України), арешт майна (ст. 170 КПК України). Виходячи з того, що документи є основним джерелом доказів у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків, то вищезазначені процесуальні дії повинні бути спрямовані на якнайшвидший та якнайповніший збір усіх документів, які стосуються господарських операцій, відображення яких у податковому обліку призвело до несплати податків.

7. Розслідування ухилень від сплати податків характеризується певною складністю й особливостями. При організації досудового розслідування детектив повинен урахувати той факт, що хоча дії підозрюваного і мають таємний характер, вони в тій чи іншій мірі відображаються в різних документах фінансово-господарської звітності. Тому, якщо на початковому етапі розслідування з'ясовується, що відсутні вказані документи (окремі з них), які мають (можуть мати) доказове значення, то слід терміново вжити заходів щодо їх виявлення і вилучення шляхом проведення низки НСРД, а саме аудіо-, відеоконтроль особи (ст. 260 КПК України); зняття інформації з електронних комунікаційних мереж – контроль за телефонними розмовами, зняття інформації з каналів зв'язку (ст. 263 КПК України); зняття інформації з електронних інформаційних систем без відома її власника, володільця або утримувача (ст. 264 КПК України); обстеження публічно недоступних місць, житла чи іншого володіння особи (ст. 267 КПК України); моніторинг банківських рахунків (ст. 269-1 КПК України).

8. З метою об'єктивного, якісного, всебічного, повного вивчення матеріалів кримінального провадження слідчий використовує спеціальні знання у таких формах: а) запрошення осіб, які володіють спеціальними знаннями у сфері податкових правовідносин, серед них спеціалісти ДАСУ, Головного управління ДПС. Однак ст. 212 КК України належить до категорії злочинів, а це у свою чергу

відповідно до абз. 2 ст. 298-1 КПК забороняє використовувати висновок спеціаліста як джерело доказу в кримінальних провадженнях щодо злочину, окрім як на підставі ухвали слідчого судді, яка постановляється за клопотанням прокурора (формально висновки спеціалістів ДАСУ в кримінальному провадженні можна визнати недопустимим доказом).

З метою усунення правових колізій та задля надання можливості використовувати висновки спеціалістів ДАСУ в кримінальних провадженнях щодо злочинів, передбачених ст. 212 КК України, запропоновано надавати висновки з питань, що належать до сфери його знань, під час досудового розслідування кримінальних правопорушень, у тому числі у випадках, передбачених ч. 3 ст. 214 КПК України (п. 7 ч. 4 ст. 71 КПК України); б) призначення судових експертиз: економічної, почеркознавчої та технічної документів, комп'ютерної техніки та програмних продуктів та ін.

9. З'ясовано, що огляд суб'єкта підприємницької діяльності як слідча (розшукова) дія здійснюється лише на підставі ухвали слідчого судді, тобто відповідно до правил, передбачених ч. 2 ст. 234 КПК України, зокрема обшук житла чи іншого володіння особи. Однак отримання добровільної згоди власника приміщення не звільняє детектива від обов'язкового звернення до слідчого судді з клопотанням про отримання ухвали, а тому запропоновано відповідні зміни до ч. 2 ст. 237 КПК України з метою унормування цієї слідчої (розшукової) дії.

10. Запропоновано внести зміни й доповнення до законів України «Про оперативно-розшукову діяльність» та «Про банки і банківську діяльність» щодо вдосконалення порядку отримання стороною обвинувачення доступу до інформації, якою володіють оператори і провайдери телекомунікацій, речей і документів, які можуть становити банківську таємницю, а також накладання арешту на кошти, що зберігаються на банківських рахунках. Також запропоновано доповнити ст. 269-1 КПК України в частині надання повноважень слідчому за погодженням з прокурором звертатися до слідчого судді в порядку, передбаченому статтями 246, 248, 249 КПК України, для винесення ухвали про моніторинг банківських рахунків. Відповідно до ухвали слідчого судді про моніторинг

банківських рахунків, банк зобов'язаний надавати слідчим правоохоронним органам у поточному режимі інформацію про операції, що здійснюються на одному або декількох банківських рахунках.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абламський С. Є., Юхно О. О., Лук'яненко Ю. В. Взаємодія слідчого з іншими органами і підрозділами при розкритті та розслідуванні кримінальних правопорушень: навч. посіб. / за заг. ред. О.О. Юхна. Харків, 2017. 152 с.
2. Аналіз підозрілих транзакцій у податковій сфері. Цифри та останні тенденції. Державна служба фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/news/analiz-pidozrilix-tranzakcij-u-podatkovij-sferi-czifri-ta-ostanni-tendencziji.html>
3. Антонюк Ю. В., Удовенко Ж. В. Поняття та суть взаємодії слідчого з працівниками експертної служби. *Теорія і практика судової експертизи*: зб. матеріалів кругл. ст. К.: Нац. акад. внутр. справ, 2016. С. 107–108.
4. Багинський В. З. Основні питання розслідування розкрадань (ст. 84, 86-1 КК України), які відбуваються в умовах економічних перетворень : автореф. дис...канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 1999. 20 с.
5. Багрій М. В. До питання про використання результатів негласних слідчих (розшукових) дій у кримінальному провадженні. *Право і суспільство*. 2017. № 1. С. 240–245.
6. Багрій М. В., Луцик В. В. Процесуальні аспекти негласного отримання інформації: вітчизняний та зарубіжний досвід : монографія. Харків : Право, 2017. 376 с.
7. Бахин В. П. Криминалистическая методика: лекция. К., 1999. 27 с.
8. Бахін В. П. Криміналістика. Проблеми и думки (1962–2002). К.: Охорона праці, 2002. С. 45–63.
9. Беззубенко М. В. Основи методики розслідування ухилень від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2021. 224 с.
10. Белецкий В. И. Методика расследования хищений денежных средств. *Криминалистика и судебная экспертиза*. 1991. Вып. 24. С. 65–68.

11. Білічак О. А. Негласні слідчі (розшукові) дії як засоби пізнання у кримінальному провадженні. *Карпатський правничий часопис*. 2014. № 6. С. 20–25.
12. Бірюков В. В., Коваленко В. В. Криміналістичне дослідження документів: монографія. Луганськ, 1999. 164 с.
13. Бойко О. П., Кобзар О. Ф., Рогальська В. В., Черняк Н. П. Організація взаємодії підрозділів Національної поліції під час проведення досудового розслідування: навч. посіб. Дніпро: ДДУВС, 2017. 84 с.
14. Бугайчук К. Л., Савченко О. О., Прибіткова Н. О. Особливості досудового розслідування незаконного виробництва, виготовлення, придбання, зберігання, перевезення, пересилання чи збуту наркотичних засобів, психотропних речовин або їх аналогів: метод реком. Харків, 2015. 99 с.
15. Бюджетний кодекс України: Закон від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
16. В'язовченко О. В. Міжнародне співробітництво під час розслідування ухилень від сплати податків транснаціонального характеру: дис... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. 225 с.
17. Васильчишин О. Б. Фінансові злочини у фіскальній сфері як загроза економічній безпеці України. *Світ фінансів*. 2021. № 1(66). С. 124–137.
18. Веклич О. О. Екологічне оподаткування як механізм підвищення конкурентоспроможності національної економіки. *Проблеми формування та реалізації конкурентної політики*: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. Львів: АртДрук 2013. С. 36-37.
19. Великий тлумачний словник української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ: Ірпінь: Перун, 2001. 1440 с.
20. Веліканов С. В. Класифікація слідчих ситуацій в криміналістичній методиці : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2002. 19 с.
21. Войтюк Р. В. Детектив Національного антикорупційного бюро України як суб'єкт кримінальних процесуальних правовідносин: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2018. 281 с.

22. Волобуєв А. Ф. Комплексні методики розслідування економічних злочинів. *Вісник прокуратури*. 2003. № 6 (24). С. 53–56.
23. Волобуєв А. Ф. Механізм злочину та його зв'язок з концептуальними положеннями криміналістики : монографія. Кривий Ріг : Р. А. Козлов, 2019. 122 с.
24. Волобуєв А. Ф. Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва. Харків : Ун-т внутр. справ, 2000. 336 с.
25. Волобуєв А. Ф. Предмет розкрадання майна у сфері підприємництва як елемент криміналістичної характеристики злочинів даного виду. *Вісник Одеського інституту внутрішніх справ*. 1998. № 3. С. 39–43.
26. Воробей О. В. Розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з діяльністю конвертаційних центрів: дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2019. 249 с.
27. Воробей О. В. Особливості проведення допиту у кримінальних провадженнях щодо діяльності конвертаційних центрів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 1. С. 159–162.
28. Гарасимів О., Захарова О., Ряшко О. Арешт майна у кримінальному провадженні. *Юридичний вісник*. 2022. № 2. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v2_2022/15.pdf
29. Гарбовський Л.А. Забезпечення конфіскації грошових сум і майна, отриманих злочинним шляхом (міжнародно-правові аспекти). *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. 2006. № 3. С. 248-255.
30. Гетманцева Д.О., Кучерявенко М.П. Податкове право: підручник. К.: Право, 2023. 464 с.
31. Глущенко С. В., Казакова М. О. Мінімізаційні податкові схеми: зарубіжна та українська практика. *Магістеріум. Економічні студії*. 2014. Вип. 56. С. 21–25.
32. Гончаренко В.Г. Доказування в кримінальному провадженні : науково-практичний посібник. Акад. адвокатури України. К. : Прецедент, 2014. 42 с.
33. Господарський кодекс України: Закон від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print>

34. Грень Р. Р. Взаємодія оперативних підрозділів правоохоронних органів України у протидії злочинам у сфері обігу наркотичних засобів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2016. Вип. 38 (2). С. 99–102.

35. Григоращенко О.В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54-58.

36. Григоращенко О.В. Залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. *Правові та організаційно-тактичні засади оперативно-розшукової діяльності Національної поліції України*: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 13 жовт. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-т внутр. справ, 2023. С. 191–194.

37. Григоращенко О.В. Міжнародний досвід розслідування кримінальних проваджень, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Держава та регіони*. Серія: Право. 2023. № 2 (80). С. 216–220.

38. Григоращенко О.В. Питання доказування в кримінальних провадженнях, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Кібербезпека в Україні: правові та організаційні питання*: матеріали міжн. наук. практ. конф. (Одеса, 17 листоп. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 47–49.

39. Григоращенко О.В. Ухилення від сплати податків теоретико-правовий аспект. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 22 берез. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 311–313.

40. Григоращенко О.В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245.

41. Григоращенко О.В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дій, основні напрямки роботи органу досудового

розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185–193.

42. Григоращенко О.В. Щодо виявлення та документування злочинів пов'язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183.

43. Гринюк В. О. Реалізація змагальності сторін щодо отримання доказів під час досудового розслідування. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 25–31.

44. Грошевий Ю. М., Стахівський С. М. Докази і доказування у кримінальному процесі : науково-практичний посібник. 2-е вид., стереотип. К. : КНТ : Фурса С.Я., 2007. 272 с.

45. Декларація Конференції Організації Об'єднаних Націй з проблем навколишнього середовища. Стокгольм 1972. URL: <https://zakononline.com.ua/documents/show/169859169859>

46. Довбаш Р.С. Способи легалізації (відмивання) грошових коштів, одержаних внаслідок ухилення від сплати податків. *Правові новели*. 2023. № 19. С. 154–162.

47. Довбаш Р.С., Чернявський С. С. Протидія злочинам, пов'язаним з незаконним відшкодуванням податку на додану вартість. К.: Хай-Тек Прес, 2009. 215 с.

48. Доказування при розслідуванні податкових злочинів : монографія / за заг. ред. С. М. Піскуна. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. 179 с.

49. Доходи держбюджету України. *Міністерство фінансів України*. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/>

50. Жалдак І. А. Актуальні питання тактики одночасного допиту двох чи більше вже допитаних осіб. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. Вип. 1. С. 304–311.

51. Журавель В. А. Загальна теорія криміналістики: генеза та сучасний стан : монографія. Харків : Право, 2021. 448 с.

52. Журавель В. А. Криміналістичні методики: сучасні наукові концепції: монографія. Харків: Апостіль, 2012. 304 с.
53. Журавель В. А. Розслідування легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом : наук.-практ. посіб. Х., 2005. 312 с.
54. За матеріалом Держфінмоніторингу України на директора підприємства накладено штраф більше 1 мільйона гривень. Державна служба фінансового моніторингу України. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/funkcional/news/za-materialom-derzhfinmonitoringu-ukrani-na-direktora-pidprimstva-nakladeno-shtraf-bilshe-1-miliona-griven.html>
55. Задорожний О.С. Злочинна діяльність у сфері оподаткування. *Прокуратура, людина, держава*. 2005. № 4. С. 58–64.
56. Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2005. 212 с.
57. Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2005. 17 с.
58. Зарубицька В. Махнемося? Чи мають право фіскали виконувати функції податкової служби і навпаки. *Юридична газета online*. 2020. №18 (724). URL: <https://yuryur-gazetazeta.com/publications/publications/practicetice/podatkovapodatkova-praktikapraktika/mahnemosyamahnemosya-chichi-mayutmayut-pravopravofiskalifiskali-vikonuvativikonuvati-funkciyifunkciyi-podatkovoyipodatkovoyi-sluzhbisluzhbi-ii-navpakinavpaki.html>
59. Зелькіна Т. Є. Сутність та актуальні питання арешту майна в кримінальному провадженні на стадії досудового розслідування. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2018. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aymvs_2018_2_36

60. Іверук Н.О. Моніторинг банківських рахунків як негласна слідча (розшукова) дія: проблеми законодавчої регламентації і практичної реалізації та шляхи їх вирішення. *Вісник кримінального судочинства*. 2018. № 1. С. 155–161.

61. Інструкція про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків: постанова Правління Національного банку України від 29.07.2022 р. № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#Text>

62. Інструкція з організації взаємодії органів досудового розслідування з іншими органами та підрозділами Національної поліції України в запобіганні кримінальним правопорушенням, їх виявленні та розслідуванні: Наказ Міністерства внутрішніх справ України від 07.07.2017 р. № 575. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0937-17#Text>

63. Інструкція про порядок приймання, реєстрації та розгляду заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення, віднесені законом до підслідності Бюро економічної безпеки України : наказ БЕБ України від 22.03.2022 р. № 58. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0472-22#Text>

64. Інтерв'ю Голови Державної податкової служби України Олексія Любченка. *Сайт Державної податкової служби України*. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/449487.html>

65. Капліна О.В. Проблеми вдосконалення нормативного регулювання проведення слідчих (розшукових) дій. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 1. С. 40–49.

66. Капліна О. Кримінальне процесуальне доказування та його суб'єкти. *Право України*. 2014. № 10. С. 135–142.

67. Карпіка С. М. Фактичні та правові підстави проведення слідчих (розшукових) дій. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. Серія «Право». 2013. Спец. вип. Т. 1. С. 93–96.

68. Карпушин С. Ю. Проведення одночасного допиту у кримінальному провадженні. *Право і суспільство*. 2015. № 5–2. С. 238–243.

69. Керівництво з розслідування злочинів: наук.-практ. посіб. / В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель та ін. ; за ред. В. Ю. Шепітька. Харків : Одіссей, 2010. 464 с.

70. Клименко О.В. Особливості формування методики розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення ід сплати податків. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 2 (36). С. 165–168.

71. Клименко О. В. Тактика проведення допиту під час розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків. *Київський часопис права*. 2021. № 4. С. 294–299.

72. Ковальчук С.О. Вчення про речові докази у кримінальному процесі: теоретико-правові та практичні основи : монографія. Івано-Франківськ: Супрун В. П., 2017. 618 с.

73. Ковтуненко Л. П. Проблеми алгоритмізації діяльності слідчого в ситуаціях, що виникають у ході проведення окремої слідчої дії. *Проблеми боротьби зі злочинністю*. 2007. Вип. 14. С. 209-213.

74. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон від 7 груд. 1984 р. № 8073-Х. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

75. Колесник В. А. Негласні слідчі (розшукові) дії: кримінально процесуальні та криміналістичні аспекти підготовки і проведення : наук. практ. посіб. Київ : Прецедент, 2014. 135 с.

76. Колесниченко А. Н. Научные и правовые основы методики расследования отдельных видов преступлений: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09. Харьков, 1967. 509 с.

77. Колесниченко А. Н. Общие положения методики расследования отдельных видов преступлений: лекции. Харьков: Юрид. ин-т, 1976. 28 с.

78. Колесниченко А.Н., Коновалова В.Е. Криминалистическая характеристика преступлений: учеб, пособ. Харьков : Юрид. ин-т, 1985. 93 с.

79. Колесниченко А. Н. Способ хищения (понятие и сущность). *Криминалистика и судебная экспертиза*. 1983. Вып. 27. С. 6–10.

80. Комарницька О. Б., Нестеренко С. В. Роль і місце прокурора при фіксації ходу та результатів проведення негласних слідчих (розшукових) дій. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е.О. Дідоренка*. 2015. Вип. 1. С. 270-278.

81. Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт і конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом та про фінансування тероризму від 08.11.1990 р. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_948#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_948#Text)

82. Коновалова В. . Версия: концепция и функции в судопроизводстве. Харьков : Консум, 2000. 176 с.

83. Конспект лекцій з дисципліни «Юридична психологія» / укл. С. Г. Головка. К., 2016. URL: <http://divovo.in.ua/konspekt-lekcij-z-disciplini-yuridichna-psihologiya.html?page=6>.

84. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96 ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80#Text>

85. Концепція забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері : розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 серп. 2012 р. № 569-р. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-%D1%80#Text>

86. Корнієнко М. В. Нормативно-правове регулювання негласних слідчих (розшукових) дій. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 1. С. 301–303.

87. Корнякова Т. В. Податок на додану вартість: актуальні питання. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2004. № 9. С. 9–17.

88. Корунчак Л. А. Нормативно-правовий договір: синергетичні особливості. *Національний юридичний журнал: теорія и практика*. 2018. № 8. С. 11–14.

89. Косьяненко С. О., Шишацька Ю. О. Деякі питання реалізації повноважень Державного бюро розслідувань у кримінальному провадженні: *Державне бюро розслідувань: на шляху розбудови* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (16 червня 2018 р., м. Одеса) / редкол.: Г. О. Ульянова (голова) [та ін.]. Одеса : Юрид. літ., 2018. С. 288–292.

90. Криміналістика: підручник / В. В. Пясковський, Ю. М. Чорноус, А. В. Самодін та ін.; за заг. ред. В. В. Пясковського. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків: Право, 2020. 752 с.

91. Криміналістичне забезпечення розслідування кримінальних правопорушень щодо підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб-підприємців: метод. рек./ Саковський А. А., Мирівська А. В., Нечеснюк М. В. та ін. К.: Нац.акад. внутр. справ, 2023. 57 с.

92. Кримінальна ситуація в Україні в умовах війни: основні тенденції. 2022 рік : монографія / авт. кол.: М. Г. Вербенський, О. Г. Кулик, І. В. Наумова та ін. Київ : Юрінком Інтер, 2023. 388 с.

93. Кримінальний кодекс України від 5 квіт. 2001 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

94. Кримінальний процес: підручник / Ю. М. Грошевий, В. Я. Тацій та ін.; за ред. В. Я. Тація, Ю. М. Грошевого, О. В. Капліної, О. Г. Шило. Харків: Право, 2013. 824 с.

95. Кримінальний процес: підручник / за заг. ред. В. В. Коваленка, Л. Д. Удалової, Д. П. Письменного. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 544 с.

96. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар / за загал. ред. професорів В. Г. Гончаренка, В. Т. Нора, М. Є. Шумила. К. : Юстініан, 2012. 1224 с.

97. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.

98. Кузьменко Ю. В., Шабага Т. М. Дотримання конституційних засад у процесі прийняття державного бюджету. *Юридичний бюлетень*. 2021. Вип. 18. С. 50–55.

99. Леонов А. Особливості проведення негласних слідчих (розшукових) дій під час досудового розслідування кримінальних проваджень. *Закон і Бізнес*. URL: <https://zib.com.ua/ua/136530.html>

100. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції: теорія та практика: монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.
101. Лисенко В. В., Задорожній О. С., Дзісяк О. П.. Ухилення від сплати податків: виявлення і розслідування : монографія. К. : Істина, 2008. 216 с.
102. Лисиченко В. К., Батюк О. В. Взаимосвязь следственной ситуации с тактикой производства следственных действий. *Криминалистика и судебная экспертиза*. 1990. Вып. 40. С. 23–29.
103. Литвин О. В. Кримінально-процесуальне доказування у стадії судового розгляду : дис. канд. юрид. наук : 12.00.09. Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 214 с.
104. Лісніченко Д. В. Міжнародні стандарти та досвід зарубіжних країн щодо вилучення майна в кримінальному судочинстві. *European Reform Bulletin (scientific peer-reviewed journal)* (Люксембург). 2018. № 1. С. 40-49.
105. Ліхачов М. Сучасні можливості транскордонного розшуку активів вражають. URL: http://www.sklaw.com.ua/ukr/news/366_mikola_lihachov_suchasni_mozhливosti_transkordonnogo_rozshuku_a_ktiviv.html
106. Лонецький Л. М. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності під час досудового розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис... д-ра філос: 081 Право. Львів : Львів. держ. ун-т внутр. справ. 2020. 249 с.
107. Лук'янчиков Є. Д., Лук'янчиков Б. Є. Визначення та система негласних слідчих (розшукових) дій. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Право». 2014. №1(9). С. 1-17.
108. Лук'янчиков Є. Д., Лук'янчиков Б. Є. Негласні слідчі (розшукові) дії – засоби процесуального доказування. *Право України*. 2014. № 10. С. 105–110.
109. Луцик В. В. Установлення місцезнаходження радіоелектронного засобу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 4. С. 202–205.
110. Лысенко В. В. Расследование уклонений от уплаты налогов : пособие. Харьков : Консум, 1997. 192 с.

111. Лысенко В. В. Расследование вымогательств : учеб. пособие. Харьков : Ун-т внутр. дел, 1996. 78 с.
112. Моїсєєв М. С. Адміністративно-правовий статус Державного бюро розслідувань України. Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми: Сумський державний університет, 2019. 227 с.
113. Марущак О. А. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та основні засади їх розслідування: дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Кривий Ріг, 2017. 222 с.
114. Марущак О. А. Проблемні питання та особливості проведення допиту при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Малий і середній бізнес (право, держава, економіка): економіко-правовий науково-практичний журнал*. 2013. № 4 (55). С. 77–82.
115. Марущак О.А. Спосіб вчинення і механізм слідоутворення як елементи криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *National law journal: theory and practice*. 2015. №5-2 (15). С. 107–111
116. Марущак О.А. Щодо питання криміналістичної характеристики податкових злочинів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2013. Вип. 23. Ч. 1. Т. 3. С. 126–129.
117. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ. Харьков : Консум, 1999. 480 с.
118. Матусовський Г.А. Ситуаційний підхід до розслідування злочинів. Криміналістична практика і методика розслідування злочинів. Харків : Право, 1998. 375 с.
119. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : наказ Державної податкової служби України від 04.09.2020 р. № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0470912-20#Text>

120. Методичні рекомендації щодо порядку дій працівників органів внутрішніх справ при розслідуванні кримінальних правопорушень, пов'язаних із фіктивним підприємництвом та діяльністю конвертаційних центрів / А. М. Ключко, Р. Л. Степанюк, Н. П. Бортник та ін. *Актуальні питання діяльності слідчих підрозділів органів внутрішніх справ України* : зб. наук. пр. ХНУВС за 2014 рік. Харків, 2015. С. 193–220.

121. Михеєнко М. М., Нор В. Т., Шибіко В. П. Кримінальний процес України: підручник. К., 1999. 536 с.

122. Мілевський О. П. Організація початкового етапу розслідування ухиленнь від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. *Підприємство, господарство і право*. 2006. № 3 (123). С. 147–150.

123. Мілевський О. П. Початковий етап досудового провадження у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис... канд. юрид. наук : 12.00.09. Київ, 2010. 240 с.

124. Настанови з накладення арешту на майно в кримінальному провадженні та передання його в управління уповноваженим органам: науково-методичні рекомендації / Цуцкірідзе М.С., Жоравович Д.О., Пчеліна О.В., Пронін Ф.Є., Романюк В.В. та ін. Харків: Харків. нац. ун-т внутр. справ, 2022. 152 с.

125. Настільна книга слідчого : наук.-практ. видання для слідчих і дізнавачів / М. І. Панов, В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова та ін. Київ : Ін Юре, 2003. 728 с.

126. Науково-практичний коментар до кримінального процесуального кодексу України від 13 квітня 2012 року; за ред. О.М. Банчука, Р.О. Куйбіди, М.І. Хавронюка. Х.: Фактор, 2013. 1072 с..

127. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернея. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Юрінком Інтер, 2018. 1104 с.

128. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 11-те вид., переробл. та допов. К.в : ВД «Дакор», 2019. 1384 с.

129. Нікітіна-Дудікова Г.Ю. Особа злочинця як елемент криміналістичної характеристики у злочинах проти статевої свободи та статевої недоторканності дітей. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2021. № 53. С. 128–131.

130. Новицька Н. В. Екологічне оподаткування в Україні: стан та перспективи розвитку : дис... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2016. 274 с.

131. Організація роботи слідчо-оперативної групи: навч. посіб. / Л. Д. Удалова, Ю. В. Сухомлин, А. С. Симчук, М. Й. Кулик, В. В. Зарубей. Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2020. 504 с.

132. Погорецький М. Нова концепція кримінального процесуального доказування. *Вісник кримінального судочинства України*. 2015. № 3. С. 63-79..

133. Погорецький М.А. Початок досудового розслідування: окремі проблемні питання. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 1. С. 93–103.

134. Погорецький М. Теорія кримінального процесуального доказування : проблемні питання. *Право України*. 2014. № 10. С. 12–25.

135. Погорецький М.А., Старенький О. С. Негласні слідчі (розшукові) дії як засоби отримання доказів: окремі проблемні питання. *Право України*. 2018. №8. С. 85–106.

136. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

137. Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2014 р. № 1130. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14#Text>

138. Поняття валюти та валютних операцій. URL: <http://4ua.co.ua/pravo/finansove/ponyattya-valyuti-valyutnih-operatsiy.html>

139. Порядок взаємодії АРМА і Бюро економічної безпеки України щодо виявлення та розшуку активів: Наказ Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, Бюро економічної безпеки України від 22.02.2022 р. № 54/50. URL:

https://ips.ligazakon.net/document/RE37843?an=13&hide=true&snippet_id=snippet_16004

140. Порядок надання Державною службою фінансового моніторингу України Національній поліції України узагальнених (додаткових узагальнених) матеріалів та отримання Державною службою фінансового моніторингу України інформації про хід їх розгляду: Закон України від 06.08.2021 р. № 1026/36648. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-21#Text>

141. Про банки і банківську діяльність: Закон від 07.12.2000 р. № 2121-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2121-14#Text>

142. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

143. Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів : Закон України від 03.10.2017 р. № 2147-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147-19>

144. Про забезпечення комплексного контролю податкових ризиків з ПДВ : наказ Державної фіскальної служби України від 28.11.2015 р. № 543. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0543872-15#Text>

145. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>

146. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування. *Офіс Генерального прокурора України*. URL: <http://www.gp.gov.ua/ua/stat.html>

147. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>

148. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>

149. Про затвердження Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів : наказ Міністерства юстиції України від 09.08.2005 р. № 86/5. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0882-05>

150. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF#Text>

151. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України 19.10.2006 р. № 346/1025/685/53. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>

152. Про затвердження Порядку взаємодії, інформаційно-аналітичних підрозділів із підрозділами детективів Бюро економічної безпеки України : наказ Бюро економічної безпеки України від 23.01.2023 р. № 24. *Відомчий документ*

153. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р. № 550. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>

154. Про затвердження форм Податкової декларації екологічного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 715. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1052-15#Text>

155. Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів: Закон України від 10.11.2015 р. № 772-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/772-19#Text>

156. Про організацію проведення негласних слідчих (розшукових) дій та використання їх результатів у кримінальному провадженні: Інструкція, затв. спільним наказом Генеральної прокуратури України, МВС України, СБ України, Міністерством фінансів України, Адміністрацією ДПС України та Міністерством юстиції України від 16.11.2012 р. № 114/1042/516/1199/936/1681/51. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0114900-12>

157. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/2939-12>

158. Про практику застосування судами окремих норм матеріального права щодо кваліфікації ухилення від сплати податку, вчиненого шляхом службового підроблення: лист Вищого Спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 12.02.2013 р. № 223-286/0/4-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0286740-13#Text>

159. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>

160. Про управління відходами: Закон України від 20.06.2022 р. № 2320-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2320-20#Text>

161. Протидія економічній злочинності / Орлов П. І., Волобуєв А. Ф., Осика І. М. та ін. Х. : Нац. ун-т внутр. справ, 2004. 568 с.

162. Пясковський В. В. Методика розслідування торгівлі людьми : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К., 2004. 225 с.

163. Ревізія як форма використання спеціальних економічних знань у кримінальному провадженні : навч. посіб. / В. В. Неганов, А. П. Запотоцький, Т. М. Давиденко ; за заг. ред. С. С. Чернявського. К. : Нац. акад. внутр. справ, 2024. 132 с.

164. Розслідування злочинів у сфері господарської діяльності: окремі криміналістичні методики: монографія / В. Ю. Шепітько, В. О. Коновалова, В. А. Журавель та ін.; за ред. В. Ю. Шепітька. Харків: Право, 2006. 624 с.

165. Салтевський М. В. Криміналістика : підручник. У 2-х ч. Харків: Консум, 2001. 528 с.

166. Салтевський М. В. Криміналістика (у сучасному викладі): підручник. К.: Кондор, 2005. 588 с.
167. Сергєєва Д. Б. Напрями використання результатів негласних слідчих (розшукових) дій у кримінальному процесуальному доказуванні. *Вісник кримінального судочинства*. 2018. № 2. С. 81–91.
168. Сергєєва Д. Б. Правові та фактичні підстави провадження негласних слідчих (розшукових) дій. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. № 4. С. 56–65.
169. Серєда Ю. М. Формування доказів у кримінальному процесі України : дис ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К., 2012. 213 с.
170. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система: навч. посіб. К.: Ліра-К, 2013. 604 с.
171. Скригонюк М. І. Криміналістика: підручник. К.: Атіка, 2005. 496 с.
172. Слідчі (розшукові) дії у кримінальному провадженні : навч. посіб. / О. А. Осауленко, А. В. Самодін, Г. М. Степанова та ін. Київ : Центр учб. літ., 2015. 140 с.
173. Смаглюк С. В. Правове регулювання процесуальної діяльності з проведення негласних слідчих (розшукових) дій та використання їх результатів у кримінальному провадженні. *Наше право*. 2022. № 4. С. 211-218.
174. Справа № 127/2534/20. Вирок. Вінницький міський суд Вінницької обл. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/88910707>
175. Справа № 233/3336/21. Костянтинівський міськрайонний суд Донецької обл. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/102644185>
176. Справа № 243/583/19. Вирок. Слов'янський міськрайонний суд Донецької обл. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/79891115>
177. Справа № 296/2891/19 від 08.08.2019. Вирок. Корольовський районний суд м. Житомир. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/83515745>
178. Справа № 344/4967/21. Івано-Франківський міський суд Івано-Франківської обл. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/106114093>
179. Справа № 520/12998/19. Київський районний суд м. Одеси. URL: <https://reustr.court.gov.ua/Review/97815830>

180. Справа № 545/2793/20. Полтавський районний суд Полтавської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/112146075>
181. Справа № 589/2662/21. Шосткинський міськрайонний суд Сумської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/99776141>
182. Справа № 635/4222/21. Вирок. Харківський районний суд Харківської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/99807612>
183. Справа № 729/1042/19. Бобровицький районний суд Чернігівської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/98494654>
184. Справа № 750/910/18. Чернігівський апеляційний суд. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/102791324>
185. Справа № 751/4339/21. Вирок. Новозаводський районний суд міста Чернігова. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/98503936>
186. Справа № 752/5718/19. Голосіївський районний суд міста Києва. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/111312846>
187. Справа № 761/300/20. Вирок. Павлоградський міськрайонний суд Дніпропетровської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/112831688>
188. Справа № 761/31966/15-к. Вирок. Шевченківський районний суд м. Києва. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/114351292>
189. Справа № 494/120/19. Ухвала. Березівський районний суд Одеської обл. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/79851976>
190. Справа № 686/255/19. Вирок. Хмельницький міськрайонний суд Хмельницької об. URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/80078490>
191. Степаненко А. С. Проблемні питання діяльності Державного бюро розслідувань: *Державне бюро розслідувань: на шляху розбудови* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (16 червня 2018 р., м. Одеса) / редкол.: Г. О. Ульянова (голова) [та ін.]. Одеса : Юрид. літ., 2018. С. 272–275.
192. Старенький О.С. Витребування документів як засіб отримання доказів захисником у кримінальному провадженні : проблеми визначення процесуальної форми. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. № 3. С. 58-68.

193. Старенький О.С. Законодавчі нововведення щодо процесуального порядку провадження окремих слідчих (розшукових) дій як засобів отримання доказів у досудовому розслідуванні. *Вісник кримінального судочинства*. 2017. № 4. С. 82-94.

194. Старенький О.С. Тимчасовий доступ до речей і документів як засіб отримання доказів у кримінальному провадженні : окремі проблемні питання. *Вісник кримінального судочинства*. 2019. № 1. С. 60-71.

195. Старинець Є. А. Кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис...докт. філос.: 081 «Право». Одеса, 2021. 317 с.

196. Степанюк Р. Л., Заяць Д. Д. Взаємодія під час досудового розслідування економічних злочинів. *Форум права*. 2014. № 1. С. 460–465.

197. Стоянов М. М. Властивості доказів у кримінальному процесі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2010. 245 с.

198. Татаров О. Ю. Взаємодія слідчих та оперативних працівників в процесі реалізації матеріалів оперативної розробки. *Науковий вісник Луганського державного університету внутрішніх справ(спецвипуск)*. 2012. № 1. С. 113–124.

199. Татаров О. Ю. Окремі проблеми при проведенні негласних слідчих (розшукових) дій. *Вісник кримінального судочинства*. 2016. № 3/2016. С. 69-77.

200. Татаров О. Ю. Прогалини в таємному, що стало відомим. *Закон і Бізнес*. 17.10-23.10.2015. № 42 (1236). URL: http://zib.com.ua/ua/119240-yak_udoskonaliti_pravovu_reglamentaciyu_neglasnoi_slidchoi_d.html

201. Тимчишин А. М. Спеціальні знання у кримінальному процесі України : монографія. Одеса : Юридика, 2023. 362 с.

202. Типологічне дослідження відмивання доходів від податкових злочинів за 2020 рік. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/tipologi/tipologi-derzhfinmonitoringu/tipologichne-doslidzhennya-vidmivannya-doxodiv-vid-podatkovix-zlochiv-2020-rik.html>

203. Типологічне дослідження відмивання доходів від привласнення коштів і майна державних підприємств та інших суб'єктів, які фінансуються за рахунок

державного та місцевих бюджетів за 2020 рік. URL: <https://fiu.gov.ua/pages/dijalnist/tipologi/tipologi-derzhfinmonitoringu/tipologichne-doslidzhennya-vidmivannya-doxodiv-vid-privlasnennya-koshtiv-i-majna-derzhavnix-pidprijemstv-ta-inshix-sub-jektiv-yaki-finansuyutsya-za-raxunok-derzhavnogo-ta-miscevix-byudzhetiv.html>

204. Типологічні дослідження державної служби фінансового моніторингу України за 2017 р. URL: https://fiu.gov.ua/assets/userfiles/books/Typologia_2017_ukr.pdf

205. Тищенко В.В. Корыстно-насильственные преступления: криминалистический анализ : монография. Одесса : Одес. нац. юрид. акад. 2002. 360 с.

206. Тищенко С. Дефініція поняття взаємодії в кримінальному провадженні. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2014. № 3. С. 102–107.

207. Тищенко В. В. Теоретичні і практичні основи методики розслідування злочинів : монографія. Одеса : Фенікс, 2007. 260 с.

208. Топчій В. В., Горбачевський В. Я. Взаємодія правоохоронних органів у запобіганні транснаціональній організованій злочинності в Україні. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2013. № 4. С. 121–129.

209. Торопчин С. О. Розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом: дис... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2021. 230 с.

210. Трач С.С. Взаємодія слідчого з іншими суб'єктами під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *Юридична наука*. 2019. Т. 2. № 5. С. 75–79.

211. Трач С.С. До окремих питань криміналістичної характеристики кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *Юридична наука*. 2020. Т. 2. № 2. С. 52–56.

212. Трач С.С. Криміналістична методика розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності в Україні : монографія. 2023. 380 с.

213. Трач С.С. Основи формування методики розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *Юридична наука*. 2019. Т. 2. № 8. С. 111–115.

214. Трач С.С. Особливості проведення окремих слідчих (розшукових) дій під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2021. Т. 3. Вип. 5. С. 178–181

215. Трач С. Типові слідчі ситуації у розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. *KELM*. 2022. № 3 (47). С. 291–301. URL: <https://doi.org/10.51647/kelm.2022.3.48>

216. Уваров В. Г. Міжнародно-правові стандарти у кримінальному процесі України: монографія. Харків: НікаНова, 2014. 416 с.

217. Удалова Л. Д. Теорія та практика отримання вербальної інформації у кримінальному процесі України : монографія. К. : Вид. ПАЛИВОДА А. В. 2005. 324 с.

218. Ухилення від сплати податків компанією-продавцем автозапчастин: детективи БЕБ проводять обшуки. Бюро економічної безпеки України. URL: <https://esbu.gov.ua/news/ukhylennia-vid-splaty-podatktiv-kompaniieiu-prodavtsem-avtozapchastyn-detektyvy-beb-provodiat-obshuky>

219. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні : метод. реком. / С. С. Чернявський, О. Є. Користін, В. А. Некрасов та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 164 с.

220. Ханін С. Годувальниця – ст. 212 ККУ. *Юридична газета online*. URL: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/goduvalnicya-stattya-212-kku.html>

221. Хоменко І. В. Класифікація правових норм, що регулюють проведення НСРД в умовах особливих режимів досудового розслідування. *Актуальні проблеми правової науки в сучасних умовах*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 16 трав. 2019 р.). Кривий Ріг, 2019. С. 155–157

222. Хоменко І. В. Оцінка вихідних даних під час проведення негласних слідчих (розшукових) дій в умовах особливого режиму досудового розслідування. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету*. 2022. № 12. С. 50–56.

223. Хоменко І. В. Правове забезпечення проведення негласних слідчих (розшукових) дій в умовах особливого режиму досудового розслідування. *Київський часопис права*. 2022. № 4. С. 194–202.

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

225. Цивільний кодекс України: Закон від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15>

226. Чернявський С. С., Користін О. Є. Протидія легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом : навч. посіб. К., 2010. 256 с.

227. Чернявський С. С. Концептуальні засади комплексної методики розслідування фінансового шахрайства. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право: зб. наук. праць*. 2009. № 4. С. 177–183.

228. Чернявський С. С. Фінансове шахрайство: методологічні засади розслідування: монографія. К., 2010. 624 с.

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

230. Шалгунова С. А. Особа насильницького злочинця: монографія. Дніпропетровськ : Ліра ЛТД, 2012. 548 с.

231. Шевчишен А. В. Доказування стороною обвинувачення у досудовому розслідуванні корупційних злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : теорія і практика : монографія. К. : Алерта, 2019. 526 с..

232. Шепітько В.Ю. Криміналістика: Підруч. / за ред. В. Ю. Шепітька. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : «Ін. Юре», 2004. 728 с.

233. Шепітько В.Ю. Криміналістика: підручник. К.: ІнЮре, 2016. 640 с.

234. Шепітько В. Система слідчих дій за кримінальним процесуальним законом та механізм її реалізації у криміналістиці. *Право України*. 2013. № 11. С. 202–207.

235. Францевич А. Загальні напрями взаємодії Державного бюро розслідувань з органами державної влади. *Актуальні проблеми правознавства*. 2020. № 3 (23). С. 108–114.

236. Шумило М. Є. Поняття «докази» у Кримінальному процесуальному кодексі України : спроба критичного переосмислення ідеології нормативної моделі. *Вісник Верховного Суду України*. 2013. № 2. С. 40-48.

237. Яковенко М. О. Актуальні питання організації проведення негласних слідчих (розшукових) дій. URL: <http://www.corp-lguvd.lg.ua/d130204.html>.

238. Klymenko, O. Subject matter of criminal infringement in criminal proceedings for legalization (laundering) of property, obtained through tax evasion. *Entrepreneurship, Economy and Law*. 2022. №5 (315). P. 78–84

239. Trach S., Nahorniuk-Danyliuk O., Rossokha S., Tsutskiridze M., Yermakov Y. Use of specific forms of international cooperation in special criminal proceedings. *Amazonia Investiga*. 2022. Vol. 11. Issue 58. P. 57–64.

ДОДАТКИ

Додаток А

Акти впровадження

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший проректор Одеського
державного університету
внутрішніх справ,
кандидат юридичних наук, професор,
полковник поліції



Сергій БРАТЕЛЬ

2024 року

АКТ

Про впровадження в освітній процес Одеського державного університету внутрішніх справ наукових розробок дисертаційного дослідження Григоращенко О.В. на тему: «Захисник та представник як учасники кримінального провадження у досудовому розслідуванні»

Комісія у складі:

- Начальника навчально-методичного відділу ОДУВС, кандидата технічних наук, доцента, полковника поліції Сіфорова О.І,
- Декана факультету підготовки фахівців для органів досудового розслідування ОДУВС, кандидата юридичних наук, підполковника поліції Яцковини В.В.,
- Т.в.о. завідувача кафедри кримінального процесу ОДУВС, кандидата юридичних наук, майор поліції Марченко О.А.,

склали цей акт з приводу того, що висновки, пропозиції, результати дослідження, рекомендації, розроблені Григоращенко О.В. у ході роботи над дисертаційним дослідженням за темою: «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» використовується у освітньому процесі Одеського державного університету внутрішніх справ, у викладанні на лекціях, семінарських та практичних заняттях студентам, слухачам та курсантам з навчальної дисципліни «Кримінальний процес».

Результати наукового дослідження використані у навчальному процесі Одеського державного університету внутрішніх справ:

1. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245.

2. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54–58.

3. Григоращенко О. В. Міжнародний досвід розслідування кримінальних проваджень, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Держава та регіони*. Серія: Право. 2023. № 2 (80). С. 216–220.

4. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дії, основні напрямки роботи органу досудового розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185–193.

5. Григоращенко О. В. Щодо виявлення та документування злочинів пов'язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183.

6. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) щодо гуманітарної допомоги у вигляді транспортних засобів під час дії воєнного стану в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 683–686.

7. Григоращенко О. В. Актуальні питання отримання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби України за невжиття заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Науковий юридичний журнал*. 2024. № 3. С. 84–90.

8. Григоращенко О. В. Актуальні схеми щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невжиття заходів посадовими особами ДПС України. *Право і суспільство*. 2024. № 2. С. 426–432.

враховуючи високий теоретичний та науково-методичний рівень, практичну доступність і доцільність, можливо використовувати в освітньому процесі під час підготовки навчально-методичних матеріалів профільних кафедр, а також при підготовці до написання курсових робіт здобувачами вищої освіти.

Комісія відзначила високу актуальність результатів дисертаційного дослідження Григоращенко О.В. на тему: «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика», теоретичний досвід, практичну і методологічну значущість висновків дисертанта для впровадження у освітній процес.

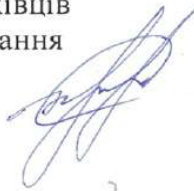
Члени комісії:

Начальник навчально-методичного відділу
Одеського державного університету
внутрішніх справ
кандидат технічних наук, доцент
полковник поліції



Олександр СІФОРОВ

Декан факультету підготовки фахівців
для органів досудового розслідування
кандидат юридичних наук
підполковник поліції



Віталій ЯЦКОВИНА

Т.в.о. завідувача кафедри кримінального процесу
та криміналістики факультету підготовки
фахівців для органів
досудового розслідування
кандидат юридичних наук
майор поліції



Олена МАРЧЕНКО

ЗАТВЕРДЖУЮ

Перший проректор Одеського
державного університету
внутрішніх справ
кандидат юридичних наук, професор
полковник поліції



Сергій БРАТЕЛЬ

2024 року

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

**результатів дисертаційного дослідження на тему:
«Захисник та представник як учасники кримінального провадження у
досудовому розслідуванні» Григоращенко О.В. у наукову діяльність
Одеського державного університету внутрішніх справ**

Комісія у складі:

- 1) начальника відділу організації наукової роботи ОДУВС, кандидата юридичних наук, доцент Домброван Наталії Василівни, підполковника поліції;
- 2) ученого секретаря ОДУВС, кандидата педагогічних наук, доцента Ісаєнка Максима Миколайовича;
- 3) завідувача докторантури та аспірантури ОДУВС, кандидата юридичних наук, Теслюк Ірини Олександрівни

склали цей акт про те, що висновки, пропозиції, результати дослідження, рекомендації, розроблені Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика у ході роботи над дисертаційним дослідженням на тему: «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» застосовуються у науково-дослідній роботі Одеського державного університету внутрішніх справ з метою подальшої розробки проблемних питань, пов'язаних із діяльністю захисника та представника у кримінальному провадженні у кримінальному процесі України.

Зазначені наукові напрацювання Григоращенко О.В. були використані під час підготовки фахових наукових статей та тез доповідей на науково-практичних конференціях:

1. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245.
2. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54-58.
3. Григоращенко О. В. Міжнародний досвід розслідування кримінальних проваджень, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від

сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Держава та регіони. Серія: Право*. 2023. № 2 (80). С. 216–220.

4. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дії, основні напрямки роботи органу досудового розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185–193.

5. Григоращенко О. В. Щодо виявлення та документування злочинів пов'язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183.

6. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) щодо гуманітарної допомоги у вигляді транспортних засобів під час дії воєнного стану в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 683–686.

7. Григоращенко О. В. Актуальні питання отримання неправомірної вигоди службовими особами Державної податкової служби України за невиконання заходів до фізичних осіб підприємців по ухиленню від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Науковий юридичний журнал*. 2024. № 3. С. 84–90.

8. Григоращенко О. В. Актуальні схеми щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у сфері будівництва та невиконання заходів посадовими особами ДПС України. *Право і суспільство*. 2024. № 2. С. 426–432.

підтвердили високий теоретичний та науково-методичний рівень, практичну доступність і доцільність, використовуються у науково-дослідній роботі профільних кафедр, наукових лабораторій, науковій діяльності постійного та перемінного складу.

Результати дисертаційного дослідження Григоращенко О.В. за темою «Досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків: теорія та практика» впровадженні в наукову діяльність Одеського державного університету внутрішніх справ.

Члени комісії:

**Начальник відділу організації
наукової роботи ОДУВС**
кандидат юридичних наук, доцент



Наталія ДОМБРОВАН

Учений секретар ОДУВС
кандидат педагогічних наук



Максим ІСАЄНКО

**Завідувач докторантури
та аспірантури ОДУВС,**
кандидат юридичних наук



Ірина ТЕСЛЮК

**Зведені дані
анкетування 143 детективів Бюро економічної безпеки
та 75 прокурорів**

№ з /п	Питання	детективи (%)	прокурори (%)
1.	Чи відомі Вам якісь спеціалізовані методичні рекомендації з розслідування кримінальних правопорушень передбачених ст. 212 КК України?		
	так	33 %	21 %
	ні	67 %	79 %
2.	Чи згодні Ви, що досудове розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків зумовлює складнощі й потребує наукового супроводження		
	так	69 %	65 %
	ні	10 %	21 %
	інший варіант	21 %	14 %
3.	Як Ви оцінюєте власні професійні якості?		
	добрі	72 %	60 %
	достатні	28 %	40 %
4.	Чи необхідне створення незалежного єдиного слідчого апарату, який буде наділений самостійністю у системі правоохоронних інституцій?		
	так	24 %	45 %
	ні	76 %	55 %
5.	Чи згодні Ви, що криміналістична методика – це система наукових положень і розроблених на їх основі рекомендацій щодо виявлення та розслідування кримінальних правопорушень?		
	так	89 %	82 %
	ні	11 %	18 %
6.	Способами вчинення злочинних дій передбачених ст. 212 КК України є		
	порушення при визначенні кола платників податку	61 %	92 %
	неналежне документальне оформлення операцій	39 %	8 %
	порушення при здійсненні операцій, які звільнені від оподаткування ПДВ або не є господарською діяльністю	72 %	60 %
	неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків	28 %	40 %

7.	До типових об'єктів, які зберігають інформацію про подію кримінального правопорушення слід віднести?		
	документи (податкового та бухгалтерського обліку, господарські, реєстраційні тощо)	47 %	65 %
	предмети (печатки, штампи, зразки бланків тощо)	33 %	14 %
	електронні носії інформації (системні блоки комп'ютерів, жорсткі та гнучкі магнітні диски, лазерні диски тощо)	20 %	21 %
8.	Для здійснення ефективного досудового розслідування з такої категорії кримінальних проваджень необхідно створення слідчо-оперативної групи?		
	так	11 %	5 %
	ні	78 %	83 %
9.	Об'єктивно ускладнюють процес розслідування:		
	недосконалість чинного кримінального законодавства	57 %	68 %
	неналежний рівень взаємодії правоохоронних органів та обміну інформацією	38 %	23 %
	корупційні вияви та протидія зацікавлених осіб	5 %	9 %
10.	Чи погоджуєтесь Ви, що слідча ситуація – це певне становище, що складається у ході досудового розслідування, змінюється під впливом важливих криміналістичних об'єктивних і суб'єктивних обставин, впливає на хід кримінального провадження та на встановлення обставин?		
	так	77 %	66 %
	ні	21 %	23 %
	важко відповісти	2 %	11 %
11.	До слідчих ситуацій слід віднести		
	встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, проте не встановлено осіб, які є безпосередніми організаторами фактичного ненаходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів	61 %	54 %
	встановлено факт і спосіб ухилення від сплати податків, а також осіб-організаторів схем не сплати податків, але не встановлено механізм вчинення	14 %	13 %
	встановлено факт ухилення від сплати податків, наявні відомості про осіб, які вчинили протиправні дії передбачені ст. 212 КК України,	12 %	11 %

	а також усі ланцюжки механізму ухилення від сплати податків		
	інші	13 %	21 %
12.	У ході досудового розслідування підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців детектив взаємодіє з?		
	оперативно-розшуковим, експертними й інформаційно-аналітичними підрозділами	100 %	100 %
	контрольно-ревізійними управліннями (відділами) – Державною аудиторською службою України, Державною податковою службою України	75 %	67 %
	Державною службою фінансового моніторингу України, Агентством з розшуку та менеджменту активів	23 %	10 %
13.	Чи підтримуєте Ви з метою ефективного проведення процесуальних дій, варто запропонувати надати детективу можливість тимчасового доступу до речей і документів та їх подальшого (за потреби) вилучення без ухвали слідчого судді?		
	так	65 %	62 %
	ні	9 %	36 %
	важко відповісти	26 %	2 %
14.	Дефіцит яких відомостей Ви відчуваєте під час розслідування кримінальних правопорушень передбачених ст. 212 КК України?		
	первинну інформацію про джерела й механізм ухилення від сплати податків	97 %	88 %
	якість проведення СРД, НСРД та ЗЗКП	2 %	6 %
	залучення спеціалістів	1 %	6 %
15.	Використання яких спеціальних знань під час попередньої перевірки та досудового слідства кримінальних проваджень означеної категорії є найпоширенішим?		
	проведення експертиз	78 %	83 %
	проведення документальних перевірок	11 %	5 %
	отримання письмових висновків спеціалістів, їх участь у проведенні СРД	11 %	12 %

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: економіко-правовий аналіз. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Ч. 1. С. 241–245. DOI :<https://doi.org/10.32850/sulj.2022.4.1.37>
2. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо необхідності залучення фахівців на досудовому розслідуванні у справах про ухилення від сплати податків. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2023. № 1. С. 54-58. DOI :<https://doi.org/10.32850/sulj.2023.1.9>
3. Григоращенко О. В. Міжнародний досвід розслідування кримінальних проваджень, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Держава та регіони*. Серія: Право. 2023. № 2 (80). С. 216–220. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2023.2.38>
4. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків: початок досудового розслідування, першочергові дії, основні напрямки роботи органу досудового розслідування. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2023. № 2 (101). С. 185–193. DOI: <https://doi.org/10.32631/v.2023.2.17>.
5. Григоращенко О. В. Щодо виявлення та документування злочинів пов'язаних з ухилення від сплати податків, у сфері екологічного оподаткування та визначення їх підслідності. *Юридичний вісник*. 2023. № 4. С. 177–183. DOI :<https://doi.org/10.32782/yuv.v4.2023.23>
6. Григоращенко О. В. Актуальні питання щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) щодо гуманітарної допомоги у вигляді транспортних засобів під час дії воєнного стану в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 2. С. 683–686. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-2/169>
7. Григоращенко О. В. Ухилення від сплати податків теоретико-правовий аспект. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави*: матеріали XV міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 22 берез. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 311–313.

8. Григоращенко О. В. Залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. *Правові та організаційно-тактичні засади оперативно-розшукової діяльності Національної поліції України*: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 13 жовт. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-т внутр. справ, 2023. С. 191–194

9. Григоращенко О. В. Питання доказування в кримінальних провадженнях, щодо протиправної діяльності, спрямованої на ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Кібербезпека в Україні: правові та організаційні питання*: матеріали міжн. наук. практ. конф. (Одеса, 17 листоп. 2023 р.). Одеса: Одес. держ. ун-ту внутр. справ, 2023. С. 47–49.

10. Григоращенко О. В. Залучення фахівців на досудовому розслідуванні у кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків. *Роль та місце правоохоронних органів у розбудові демократичної правової держави*: матеріали XVI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Одеса, 29 берез. 2024 р.). Одеса: ОДУВС, 2024. С. 170–173.