

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ПРОКУРАТУРИ УКРАЇНИ

ПОТОМСЬКА Наталія Анатоліївна

УДК 343. 141:343.146(477)

**ОСОБЛИВОСТІ ЗБИРАННЯ І ДОСЛІДЖЕННЯ ДОКУМЕНТІВ У
СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ,
(ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)**

12.00.09 – кримінальний процес та криміналістика;
судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Київ – 2010

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Національному університеті державної податкової служби України

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, доцент

Власова Ганна Петрівна,
Національний університет державної
податкової служби України,
доцент кафедри кримінального права,
процесу та криміналістики

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор

Клименко Ніна Іванівна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
професор кафедри криміналістики

кандидат юридичних наук, доцент

Баулін Олег В'ячеславович,
Національна академія
внутрішніх справ,
професор кафедри кримінально-правових
дисциплін юридичного факультету

Захист відбудеться «17» грудня 2010 року о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.26.730.01 Національної академії прокуратури України за адресою: 04050, м. Київ, вул. Мельникова, 81 б

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Національної академії прокуратури України за адресою: 04050, м. Київ, вул. Мельникова, 81 б

Автореферат розісланий «15» листопада 2010 р.

**Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради**

Н.В. Лісова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених ст. 212 КК України, є суспільно небезпечними діями, оскільки їх вчиненням порушується встановлений законодавством порядок оподаткування юридичних і фізичних осіб, що тягне за собою зменшення дохідної частини державного та місцевих бюджетів, які формуються за рахунок податкових надходжень податків. У період сучасних економічних перетворень в Україні, суттєвих змінах у суспільних відносинах, питання, пов'язані з наповненням бюджету держави, у тому числі за рахунок сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), набувають все більшої актуальності і згідно зі ст. 67 Конституції України є обов'язковими для всіх громадян.

Перехід до ринкових відносин диктує необхідність провести політичні, соціально-економічні та правові реформи в Україні, посилити боротьбу зі злочинністю в сфері оподаткування.

Сучасна якісна зміна податкової злочинності, що виражається в таких нових її видах і способах вчинення, як професіоналізм, організованість, технічне оснащення, протидія розслідуванню тощо, ставить перед криміналістикою, законодавчою та правоохоронною практикою завдання негайної розробки та реалізації нових підходів до боротьби з нею, пошуку нових форм і методів виявлення, збирання та дослідження доказової інформації щодо викриття осіб, які вчинили такі злочини.

Існуюча система оподаткування в Україні, види податків, порядок їх обчислення, перелік об'єктів оподаткування, платників податків та відповідальність за порушення податкового законодавства закріплені в КК України, Законі України „Про систему оподаткування”, постанові Верховної Ради України „Про основні положення податкової політики в Україні”, постановах Кабінету Міністрів України та відомчих нормативних актах.

Основний контроль за дотриманням податкового законодавства, своєчасною сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) до державного і місцевих бюджетів покладено на органи ДПС України.

Чинна система оподаткування щорічно забезпечує від 60 до 80 відсотків надходжень до державного бюджету і повністю – доходи до бюджетів органів місцевого самоврядування.

Лише в одному 2007 році частка надходжень, які контролювалися органами ДПС України, у Зведеному державному бюджеті становила 70 відсотків. Так, лише за два роки щорічні обсяги надходжень виросли з 23,6 млрд. грн до 38,3 млрд. грн, або в 1,5 раза.

Разом із тим, як свідчить практика, конституційний обов'язок сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) виконується суб'єктами оподаткування не завжди, не вчасно і не в повному обсязі. Це зумовлено різними причинами, однією з яких є приховування фактично отриманих доходів і навмисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Як свідчить аналіз практики, при збиранні (формуванні), перевірці та оцінці доказів умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і їх процесуальних джерел виникають значні труднощі. Так, лише за період з 2002 року до 2008 року в провадженні слідчих податкової міліції ДПА України за виявленими фактами ухилень від сплати податків перебувало 54 726 кримінальних справ, з яких досудове розслідування закінчено лише по 26 741 справі (48,9 %), тобто менше ніж половина. На стан розслідування цієї категорії злочинів суттєво впливають нестабільність законодавства, що регулює сферу оподаткування, відсутність Податкового кодексу України, недосконалість норм чинного КПК України, відсутність єдиної науково розробленої методики їх розслідування, предметно-галузевих узагальнень слідчої практики і розробки на їх основі практичних рекомендацій щодо переліку та змісту джерел, за допомогою яких встановлюються фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Теоретичним підґрунтям дослідження є наукові здобутки таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як В. Д. Арсен'єв, М. І. Бажанов, О. В. Баулін, В. П. Бахін, Р. С. Белкін, Т. В. Варфоломєєва, А. І. Вінберг, В. Г. Гончаренко, Ю. М. Грошевий, В. Я. Дорохов, Л. М. Карнеєва, Н. С. Карпов, Н. І. Клименко, В. О. Коновалова, В. В. Лисенко, В. К. Лисиченко, П. А. Лупинська, В. Т. Малярєнко, О. Р. Михайленко, В. Т. Нор, Р. Д. Рахунов, Б. Г. Розовський, М. В. Салтевський, М. Я. Сегай, Г. П. Серєда, М. С. Строгович, Л. Д. Удалова, І. Я. Фойницький, П. В. Цимбал, М. О. Чельцов, С. А. Шейфер, М. Л. Якуб та інших.

Аналіз законодавства, літературних джерел, матеріалів практики податкової служби України показує, що при значній увазі вдосконаленню чинної системи оподаткування і відповідальності за порушення податкового законодавства, питання, пов'язані з особливостями збирання і дослідження документів при розслідування податкових злочинів, недостатньо досліджені, що зумовлює недоліки і суттєві труднощі процесу доказування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Викладеним зумовлена актуальність, наукове і практичне значення дисертації, в якій теоретичні положення, обґрунтування, висновки та запропоновані рекомендації спрямовано на удосконалення досудового розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Питання вдосконалення кримінально-процесуальної діяльності правоохоронних органів, а також правовідносин, що виникають у сфері оподаткування та між суб'єктами кримінально-процесуальної діяльності при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), належать до науково-дослідної проблематики кафедри кримінального права, процесу та криміналістики і передбачені планом Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України (номер державної реєстрації 0102V005028), відповідає

завданням ДПА України щодо виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів. Розробка даної проблеми пов'язана із забезпеченням надходження належних коштів до державного та місцевих бюджетів і державних цільових фондів за рахунок удосконалення галузей нормативно-правового регулювання порядку виявлення, документування та профілактики правопорушень у сфері господарської діяльності, дотримання конституційних та інших прав і законних інтересів громадян, усунення недоліків, що мають місце при застосуванні кримінально-правових і процесуальних норм під час досудового розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Тема дослідження узгоджується з п.п. 4.2, 4.3 Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженого Наказом ДПА України № 160 від 7 квітня 2003 року.

Напрямок дослідження відповідає стратегії реформування системи державної служби в Україні, затвердженої Указом Президента України від 14 жовтня 2000 року.

Тему дисертації затверджено Вченою радою Національного університету державної податкової служби України 2 березня 2007 року, протокол № 3.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є комплексний аналіз теоретичних та методичних питань специфіки реалізації положень теорії доказів, норм чинного КПК України, а також відомчих нормативних актів щодо збирання та дослідження документів при проведенні дізнання і досудового слідства по кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Відповідно до мети дослідження визначено такі основні завдання:

- розкрити сутність поняття „документ” та визначити його основні функції;
- проаналізувати та розмежувати процесуальні поняття „документ” і „документ – речовий доказ” при розслідуванні кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України;
- охарактеризувати види документів як джерел доказів по кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);
- проаналізувати та узагальнити практику розслідування кримінальних справ, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, з метою ефективного виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів;
- конкретизувати та визначити відмінні особливості дослідження документів як слідчими, так і фахівцями експертно-криміналістичних установ;
- розкрити зміст теоретичних положень і методичних рекомендацій щодо збирання та дослідження документів при проведенні досудового розслідування по справах про злочини, передбачені ст. 212 КК України.

Об'єктом дослідження є діяльність органів дізнання і досудового слідства із забезпечення процесуального порядку збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Предметом дослідження є особливості збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціально – юридичних методів дослідження, які використовуються не ізольовано, а в поєднанні з іншими.

За допомогою історико-правового і логічного методів досліджено процес становлення поняття „документ” (підрозділи 1.1, 3.1). Системний метод використано під час встановлення головних чинників, що визначають шляхи вдосконалення правового регулювання розслідування податкових злочинів у сучасних умовах (підрозділи 2.3, 2.4, 3.4). За допомогою організаційно-структурного, системного і функціонального методів досліджено види документів по справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) (підрозділи 1.2, 2.2, 3.1).

Логіко – семантичний метод сприяв розкриттю сутності та удосконаленню поняття „електронний документ” (підрозділи 1.3, 2.1). Порівняльно-правовим методом досліджено співвідношення понять „документ” і „документ – речовий доказ” і процесуальне значення їх розмежування при провадженні по кримінальних справах (підрозділи 1.4, 3.2, 3.3).

При висвітленні окремих теоретичних і прикладних завдань використовувалися конкретно-соціологічні методи: аналіз, анкетування, узагальнення, що дозволили розкрити уявлення про особливості розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Статистичний метод використовувався при аналізі матеріалів кримінальних справ про розслідування злочинів, передбачених ст. 212 КК України.

Інформаційну та нормативно-правову базу дисертаційного дослідження складають: Конституція України, Кримінальний кодекс України, Кримінально-процесуальний кодекс України, роз'яснення постанов Пленуму Верховного Суду України та інші законодавчі та нормативно – правові акти, які діють у сфері регулювання податкових відносин.

Теоретичною основою дисертаційного дослідження є наукові праці з криміналістики, кримінального процесу, кримінального права, кримінології, юридичної психології, соціології та оперативної-розшукової діяльності.

Емпіричну базу дослідження склали узагальнені результати вивчених 110 архівних кримінальних справ, порушених за ознаками вчинення злочинів, передбачених ст. 212 КК України за період 2002–2009 рр., розглянутих судами м. Києва, Донецької, Запорізької та Київської областей,

по яких вироки набрали законної сили, узагальнено дані опитування 175 слідчих податкової міліції з різних областей України та статистичні дані Слідчого управління ДПА України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає як у самій постановці проблеми, так і способі її вирішення. Дисертація є одним із перших в Україні комплексним, монографічним науковим дослідженням проблеми, пов'язаної з особливостями збирання та дослідження документів при розслідуванні кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

За результатами проведених досліджень сформульовано ряд нових теоретичних положень, обґрунтовано висновки, рекомендації та пропозиції щодо вдосконалення виявлення, розкриття та розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Найістотнішими результатами дослідження, що зумовлюють його новизну і визначають внесок автора у розроблення зазначеної проблематики, є такі положення і висновки:

у перше:

- сформульовано авторське визначення поняття „електронний документ”, під яким розуміється „інформація, зафіксована в електронній формі, що міститься на матеріальному носії і має наявні обов'язкові реквізити, що дозволяють її ідентифікувати”;

- проаналізовано співвідношення та розмежування понять „документ” і „документ – речовий доказ” та визначення їх процесуального статусу при розслідуванні податкових злочинів;

- запропоновано норму закону, яка б передбачала механізм забезпечення збереження електронних документів;

- обґрунтовано необхідність доповнити статтю 87 КПК України положенням про обов'язкове застосування відеозйомки при проведенні судового засідання, що сприяло б підвищенню дисциплінованості учасників процесу;

- аргументовано необхідність внести зміни до Закону України „Про державну податкову службу України”, а саме до п. 9 статті 11 щодо конкретизації відносно порядку вилучення документів, що підлягають дослідженню при розслідуванні податкових злочинів;

удосконалено:

- процесуальний порядок, правила збирання, засвідчення документів і приєднання їх до кримінальної справи;

- методика експертного дослідження шляхом розробки методичних рекомендацій щодо дослідження складних почеркознавчих об'єктів, таких як: записи обмеженого обсягу, цифрові записи, підписи від імені осіб похилого віку, записи, які виконано зміненим почерком у межах скоропису, з наслідуванням друкованих літер, незвичною до письма рукою тощо;

- положення про те, що розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на початковому етапі має свої особливості,

пов'язані з оглядом місця події, обшуком, виїмкою, допитом свідків, призначенням різних судово-експертних досліджень тощо;

набули подальшого розвитку:

– висновок щодо необхідності розробити спеціальні криміналістичні рекомендації з методики розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів);

– узагальнення основних недоліків, що сприяють вчиненню злочинів у сфері оподаткування, серед яких: нестабільність податкового законодавства; недостатній професіоналізм контролюючих органів; наявність зловживань з боку контролюючих органів; недостатній рівень матеріальної підтримки органів податкової міліції з боку держави; високий професіоналізм злочинців;

– питання щодо дослідження історії виникнення та розвитку терміна „документ” у вітчизняному судочинстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані та обґрунтовані у дисертації теоретичні положення, висновки і пропозиції можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – для подальшої розробки і вирішення проблем, пов'язаних із розкриттям та розслідуванням злочинів, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відповідно до вимог чинного кримінального та кримінально-процесуального законодавства;

– у правотворчій діяльності – для удосконалення кримінального та кримінально-процесуального законодавства;

– у навчальному процесі – під час розроблення навчально-методичних матеріалів з навчальних дисциплін „Криміналістика”, „Кримінальний процес України” та спецкурсу „Методика розслідування окремих видів злочинів” (акт впровадження Національного університету державної податкової служби України від 15 березня 2010 року, акт впровадження Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України від 16 березня 2010 року);

– у практичній діяльності – у системі службової підготовки слідчих податкової міліції ДПС України з метою підвищення ефективності роботи при збиранні та дослідженні документів при розслідуванні податкових злочинів (акт впровадження Слідчого управління ДПА України від 12 березня 2010 року).

Апробація результатів дисертації. Дисертацію підготовлено на кафедрі кримінального права, процесу та криміналістики Національного університету державної податкової служби України, обговорено на засіданні цієї ж кафедри (протокол № 10 від 17 березня 2010 року), схвалено і рекомендовано до захисту.

Основні положення дисертації, теоретичні та практичні висновки і рекомендації оприлюднено в доповідях та повідомленнях на: Міжнародній науково-практичній конференції „Актуальні питання державотворення в Україні очима молодих вчених” (Київ, 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Динаміка наукових досліджень – 2008” (Софія, 2008

р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Наука і освіта – 2008” (Софія, 2008 р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Освіта і наука без меж – 2009” (Премишль, 2009 р.), Міжнародній науковій конференції „Наука і вища освіта” (Запоріжжя, 2010 р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Актуальні питання державотворення очима молодих вчених” (Київ, 2010 р.).

Публікації. Основні положення і висновки проведеного дисертаційного дослідження викладено у 5 наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях, перелік яких затверджено ВАК України (з них 2 опубліковано у співавторстві, де особистий внесок здобувача становить 75 %), шести тезах міжнародних науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації зумовлені предметом дослідження, метою і завданням. Рукопис складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, що містять 12 підрозділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 213 аркушів, з яких 179 – основний текст рукопису, додатки на 16 аркушах (6 додатків). Список використаних джерел подано на 18 аркушах і містить 190 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, ступінь її наукової розробленості та науково–теоретичну основу; зв'язок роботи з державними програмами боротьби зі злочинністю, науковими програмами, планами проведення науково-дослідних робіт Національного університету державної податкової служби України; визначено об'єкт, предмет, мету, завдання та методи дослідження; висвітлено наукову новизну, емпіричну базу, методологічну основу і практичне значення отриманих результатів, а також форми їх апробації.

Розділ 1 „Процесуальні і криміналістичні основи збирання і дослідження документів при розслідуванні злочинів” складається із чотирьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 „Аналітичний огляд розвитку поняття “документ” і його функції” досліджено історію виникнення терміна „документ”. Встановлено, що він з'явився на межі 17–18 століття. До того часу були поширені такі поняття, як акт, грамота, лист тощо.

За допомогою документів підтримуються різні види відносин між державами; державними органами, організаціями та установами в межах однієї держави; державною владою і громадянами; фізичними особами тощо.

Під документом розуміється письмовий акт або спеціальний предмет, що фіксує (посвідчує) знаками звичайної мови або інших знакових систем (наукових, технічних тощо) волевиявлення, процеси і результати діяльності

людей, відомості про інші факти, значення яких визначається повноваженнями автора, порядком виготовлення і дотримання встановлених реквізитів.

Автором досліджено поділ документів за характером функцій, що вони виконують, а також погляди вчених на визначення поняття „документ” у широкому та вузькому тлумаченні.

У підрозділі 1.2 „Класифікація документів за способом їх виготовлення і функціональним призначенням” досліджено погляди вчених–криміналістів на їх класифікацію при розслідуванні злочинів взагалі і податкових зокрема.

Визначено, що класифікація документів за способом їх виготовлення і функціональним призначенням допомагає вирішити всю сукупність питань, пов'язаних зі збиранням, закріпленням, перевіркою, оцінкою документів як доказів.

Зазначено, що поділ документів на офіційні та приватні проводиться з метою конкретизації наявної інформації, яка в них міститься, для використання у кримінальному судочинстві.

Автором стверджується, що один і той само документ – речовий доказ – може бути як об'єктом, так і знаряддям одних і тих само злочинних дій (зберігати на собі сліди, індивідуальні ознаки тощо), бути предметом дослідження.

У підрозділі 1.3 „Характеристика документів і їх значення в кримінальному судочинстві” на основі вивчення та узагальнення нормативно-правових актів, зроблено висновок, що документи розділяють на дві основні групи: документи – протоколи слідчих, судових дій та інші документи.

Протоколи слідчих, судових дій є результатами діяльності суб'єктів, які проводять досудове та судове слідство і які наділені правом збирати, досліджувати і оцінювати доказову інформацію, що міститься в документах. Важливими джерелами інформації, що мають значення при розслідуванні злочинів, є інші документи (податкова декларація, накладні, документи бухгалтерської звітності тощо).

Автором запропоновано доповнити статтю 87 КПК України, яка б зобов'язувала поряд із веденням протоколу судового засідання чи слідчої дії вести також його відеозйомку, що підвищить дисциплінованість учасників процесу, в тому числі і тих суддів, які часто настільки спрощують виконання процесуальних вимог, що вже лише за це винесені ними рішення підлягають скасуванню.

На основі порівняльного аналізу нормативно – правових актів України та зарубіжних країн дано авторське визначення поняття „електронний документ, як інформація, зафіксована в електронній формі, що міститься на матеріальному носії і має наявні обов'язкові реквізити, що дозволяють її ідентифікувати”.

У підрозділі 1.4 „Співвідношення понять „документ” і „документ – речовий доказ” та процесуальне значення їх розмежування при провадженні у кримінальних справах” проведено порівняльно-правовий аналіз умов

формування таких документів і речових доказів та їх значення у кримінальному судочинстві України.

Звернуто увагу на недосконалість існуючих норм КПК України, а саме на відсутність конкретизації у статті 83 КПК України ознак документів, які є джерелом доказів за своїм змістом, і документально – речових доказів.

У різні часи теоретичним дослідженням розмежування понять „документи – самостійні джерела доказів” і „документи – речові докази” приділяли належну увагу як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: В. Д. Арсеньєв, М. М. Видря, В. Я. Дорохов, В. К. Лисиченко, Ю. К. Орлов, Р. Д. Рахунов, В. П. Резепов, Н. А. Селиванов, М. С. Строгович, М. А. Чельцов, В. Я. Чеканов, А. А. Єйсман та ін.

На підставі аналізу наукових праць зазначених вчених, автором зроблено висновок про необхідність у чіткому розмежуванні документа – самостійного джерела доказів і документа – речового доказу залежно від того наскільки важливий цей документ для кримінальної справи як за змістом, так і за формою.

Розділ 2 „Види документів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) і особливості їх збирання на досудовому слідстві”.

У підрозділі 2.1 „Нормативно – правова регламентація порядку і правил складання і оформлення податкової декларації як основного джерела звітності та її представлення в органи податкової служби” визначено порядок і правила оформлення податкової декларації.

Визначено, що податки є основним джерелом надходжень до державного бюджету. У свою чергу, платники податків – це юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус суб’єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, на яких згідно з законами покладено обов’язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов’язкові платежі), пеню та штрафні санкції.

Розглянуто правила складання податкової декларації як основного документа звітності суб’єктів підприємницької діяльності та порядок подання її до контролюючого органу. Висвітлюється роль податкової декларації як важливого джерела доказів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів). За даними вивчених кримінальних справ саме податкова декларація найчастіше виступала доказом при розслідуванні справ даної категорії.

У підрозділі 2.2 „Характеристика видів документів як джерел доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів)” визначено, що відмінною особливістю злочинів щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів) є їх різновиди, які відображаються у бухгалтерських або розрахункових документах. Так, за результатами проведеного дослідження було встановлено, що 23,4 % становили первинні бухгалтерські документи; 25,6 %

– декларації з окремих видів податків; 11,3 % – інформація щодо руху коштів.

На підставі зазначеного зроблено висновок, що при розслідуванні податкових злочинів насамперед потрібно звертати увагу на установчі документи, бухгалтерські, фінансово-господарські, а також документи з діловодства.

Звернуто увагу на те, що документ є основним засобом вчинення податкового злочину, оскільки у більшості випадків ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) відбувається шляхом ненадання або представлення за змістом неправдивих документів.

Акцентовано увагу на питанні, яке викликає дискусію серед науковців стосовно електронних документів. Згідно з Законом України „Про електронні документи і електронний документообіг”, будь-яка копія електронного документа являє собою новий рівноцінний доказ, рівний оригіналу, оскільки кожний електронний документ є оригіналом і має рівну з іншими юридичну силу.

Обґрунтовано і запропоновано прийняти норму закону, яка б передбачала механізм забезпечення збереження електронних документів.

У підрозділі 2.3 „Особливості порушення кримінальних справ органами податкової міліції та аналіз практики збирання і використання документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)” розкрито особливості порушення кримінальних справ слідчими податкової міліції за фактами виявлених ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Головною особливістю при порушенні даної категорії справ, що відрізняє її від інших злочинів, є наявність результатів обов'язкової проведеної документальної перевірки. Важливою особливістю є також використання спеціальних знань у галузі банківської справи, економіки, фінансів тощо.

Особливу увагу необхідно приділяти процесу збору первинних матеріалів, оскільки до слідчих органів не завжди подається повний перелік необхідних матеріалів і документів, які б служили підставою для порушення кримінальної справи.

У підрозділі 2.4 „Процесуальний порядок і правила збирання документів, їх засвідчення та приєднання до кримінальної справи” визначено найбільш характерні слідчі дії, що проводяться для збирання (отримання) документів як носіїв доказової інформації. Такими слідчими діями, за даними вивчення кримінальних справ, які найбільш часто проводяться з метою виявлення і вилучення документів, є: огляд місця події, допит, виїмка, обшук.

Звернуто особливу увагу на розмежування понять „вилучення документів” і „приєднання документів” до справи. Вилучення документів є підготовчим етапом, на якому вони можуть вивчатися слідчим, направлятися

на експертизу, а вже пізніше, за результатами отриманої доказової інформації, можуть приєднуватися до справи як речовий доказ.

У зв'язку з цим у роботі обґрунтовано доцільність внесення доповнень до Закону України „Про державну податкову службу України” стосовно вдосконалення механізму вилучення документів при розслідуванні податкових злочинів. Автором зазначено, що для підвищення персональної відповідальності за повідомлені відомості постановою про вилучення документів повинна бути адресована конкретній особі, а не організації в цілому і містити попередження про відповідальність у випадку ненадання документів або надання неправдивих відомостей.

Розділ 3 „Особливості дослідження документів слідчими та фахівцями експертно-криміналістичних установ”.

У підрозділі 3.1 „Поняття і види дослідження документів слідчим та їх нормативно – правова регламентація” проаналізовано поняття, види, методику дослідження документів слідчим.

Визначено, що вивчення змісту документа необхідно починати з уважного дослідження його тексту, аналізу змісту і приналежності до конкретної ситуації, що є предметом розслідування. Обов'язковим є виявлення та фіксація його зовнішнього вигляду, форми, наявності окремих знаків, правильність заповнення реквізитів тощо.

Розрізняють два види огляду документів: огляд як прийом, спосіб збирання документів та огляд як метод попереднього дослідження.

Розкриваються суттєві проблеми, пов'язані з тактичними прийомами виявлення та вилучення інформації про фінансово-господарську діяльність тих підприємств і установ, в яких ведення і обробка бухгалтерських обліків та звітів здійснюється на персональних комп'ютерах, а повний обсяг такої інформації зберігається в серверах локальних мереж чи на окремих магнітних носіях.

Важливим фактором, що сприяє об'єктивному, всебічному, повному розслідуванню ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є захист інформації від тих, хто протидіє такому розслідуванню.

На основі проведених наукових досліджень та узагальнення слідчої практики автором зроблено висновок, що проблема полягає не тільки в не достатньо високій технічній кваліфікації працівників податкової міліції, але і у необхідності залучати спеціалістів для подолання систем захисту інформації, створених програмістами організацій, що підлягають податковому розслідуванню.

У підрозділі 3.2 „Види та особливості криміналістичного почеркознавчого і авторознавчого дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)” зазначається, що вперше підробку письмових документів як самостійний злочин було відображено у законі римського диктатора Корнелія Сули (80-й рік до н.е.), яким передбачалася тяжка кара за підробку заповітів і інших документів.

На сьогодні існує удосконалена методика експертного дослідження завдяки розробці методичних рекомендацій щодо дослідження складних

почеркознавчих об'єктів, таких як: записи обмеженого обсягу, цифрові записи, підписи від імені осіб похилого та старечого віку, записи, які виконано зміненним почерком у межах скоропису, з наслідуванням друкованих літер, незвичною до письма рукою тощо.

Висновок почеркознавчої експертизи залежить від якості зібраних для порівняльного дослідження зразків почерку або підпису.

Судове авторознавство – це розділ криміналістичного дослідження документів, який містить загальні принципи підстави для встановлення автора тексту.

Можливість отримання об'єктивних і повних відповідей на всі питання почеркознавчої та авторознавчої експертизи залежить від того, наскільки кваліфіковано, якісно та повно підібрано порівнювані матеріали для експертного дослідження.

У підрозділі 3.3 „Техніко-криміналістичне дослідження письмових документів при провадженні досудового розслідування у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)” зазначено, що використання результатів техніко-криміналістичного дослідження документів є важливою не лише доказовою інформацією, але також важливим елементом для профілактики податкових злочинів. Основними напрямками експертної профілактичної діяльності можна назвати: дослідження конкретних обставин, що сприяють здійсненню злочинів і інших правопорушень, внесення рекомендацій щодо їх усунення; узагальнення експертної практики з метою виявлення обставин, що сприяють здійсненню злочинів, і розробка рекомендацій щодо їх усунення; участь у правовій пропаганді серед широких мас населення.

На думку автора, техніко-криміналістична експертиза документів у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на досудовому слідстві повинна проводитися з метою встановлення фактичних даних, що мають значення для правильного вирішення справи. Таке дослідження охоплює: технологію виготовлення документів і використовувані при цьому матеріали, засоби та речовини; способи їх підробки і використовувані при цьому матеріали; ознаки, притаманні їх виготовленню та підробці; методики їх дослідження з метою використання отриманої інформації при розкритті та розслідуванні злочинів.

Зазначено, що якісне дослідження документів можна успішно проводити лише за наявності на робочому місці експерта спеціальної апаратури для мікроскопічного дослідження об'єктів і приладів, що дозволяють досліджувати ці об'єкти в особливих режимах освітлення.

У підрозділі 3.4 „Особливості перевірки, оцінки висновків криміналістичних експертиз при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на досудовому слідстві” зазначено, що висновки експертів як джерела доказової інформації досить часто й ефективно використовуються слідчими під час розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Кримінально-процесуальне законодавство передбачає правила оцінки доказів (у тому числі і висновку експерта), згідно з якими оцінці підлягають усі наявні докази з точки зору їх допустимості, належності, достовірності і в сукупності – достатності для вирішення справи.

Зазначено, що висновок експерта може бути використаний у доказуванні, якщо буде встановлено зв'язок результатів експертного дослідження з певною справою, тобто, коли він може встановлювати факти, що мають значення для справи та належать до предмета доказування в цій справі.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Основними науковими висновками є такі:

1. На основі проведеного дослідження, аналізу наукових джерел автор дійшов висновку про те, що у вітчизняному діловодстві термін „документ” з'явився на межі 17–18 століття. На сьогодні документ є узагальнюючою назвою для всіх юридично значущих джерел інформації.

У визначенні поняття „документ” необхідно підкреслити, що він є носієм інформації, підтверджує факти, події, явища об'єктивної дійсності і служить для передачі відомостей про них у часі і в просторі.

2. Кримінально-процесуальна класифікація документів сприяє правильному застосуванню їх як доказів, збиранню, перевірці, а при оцінці, зокрема, вирішенню питань допустимості і належності документів як доказів. Виходячи із розглянутих видів класифікацій документів зроблено висновок про те, що один і той само документ – речовий доказ – може бути як об'єктом (результатом) злочинних дій, так і знаряддям вчинення злочину і зберігати на собі сліди – носії відповідної інформації.

3. На підставі вивчення та узагальнення нормативно-правових актів, автор дійшов висновку, що розрізняють дві основні групи документів: протоколи слідчих і судових дій та інші документи.

Запропоновано прийняти норму, яка б зобов'язувала поряд із веденням протоколу судового засідання чи слідчої дії вести також його відеозйомку, що підвищить дисциплінованість і відповідальність учасників процесу, в тому числі і тих суддів, які часто настільки спрощують виконання процесуальних вимог, що вже лише за це винесені ними рішення підлягають скасуванню.

Автор дійшов висновку, що документ є основним засобом вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, оскільки у більшості випадків ухилення від сплати податків відбувається шляхом ненадання або представлення за змістом неправдивих документів (інтелектуальний підлог).

4. Досліджено поняття „електронний документ” як нове джерело доказової інформації. На підставі порівняльного аналізу законодавства

України з законодавством Росії, Білорусії, Казахстану, Узбекистану, США сформульовано авторське визначення цього терміна як „інформації, зафіксованої в електронній формі, що міститься на матеріальному носії і має обов'язкові реквізити, що дозволяють її ідентифікувати”.

5. На думку автора, критерієм розмежування понять „документ – самостійний доказ” і „документ – речовий доказ” – можуть бути результати порівняльного аналізу умов формування документів і речових доказів та їх функціональної специфіки у кримінальному процесі. Речовий доказ – поняття виключно процесуальне, яке охоплює матеріальні предмети, що реально існують, включаючи письмові акти, які через зв'язок зі злочином набувають ознак, вказаних у статті 78 КПК України. Документи – це соціально-правове поняття, що охоплює клас предметів, які спеціально створюються, кожний з яких залежно від характеру змістової інформації у вигляді повідомлення про факти має певне значення.

6. За результатами аналізу наукових джерел, опитування слідчих податкової міліції автор дійшов висновку, що найбільш „криміналізованими” є такі податки, як податок з доходів фізичних осіб, податок на додану вартість, податок на прибуток підприємства, акцизні збори, що вимагає підвищеного інтересу з боку оперативних і слідчих підрозділів податкової міліції та інших правоохоронних органів.

7. На підставі аналізу літературних джерел та опитування слідчих податкової міліції автором виділено особливості порушення кримінальних справ про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), законодавчо передбачено можливість припинення провадження на будь-якій його стадії одразу ж після відшкодування платником податків нанесеного податкового збитку. Разом із тим відсутність законодавчого визначення термінів „значний”, „великий” і „особливо великий розмір” нанесеного збитку ускладнює роботу слідчих податкової міліції. Тому необхідно наділити податкову міліцію і податкову інспекцію однаковими повноваженнями у сфері податкового контролю.

8. Розслідування злочинів про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і порушення порядку здійснення підприємницької діяльності характеризується труднощами стосовно збору первинних матеріалів і процесу доказування. З одного боку, співробітники податкової міліції повинні знати значний обсяг нормативних актів, що регламентують відносини у сфері оподаткування. З іншого – зазначене пов'язано із знанням фінансових схем вчинення протиправних посягань у сфері ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і протидією осіб, що їх вчинили.

9. Автором підкреслено, що вилучення документів є важливим підготовчим етапом, на якому вони можуть вивчатися слідчим, направлятися на експертизу, а вже пізніше, за результатами отриманої доказової інформації, можуть приєднуватися до справи як речовий доказ.

10. Найбільш поширеними документами, що містять доказову інформацію є ті, які складаються за результатами допиту, виїмки, огляду,

обшуку. Тому такі слідчі дії потрібно проводити обдумано, планувати їх проведення і повно фіксувати результати.

11. Використання результатів техніко–криміналістичного дослідження документів є важливим елементом профілактики податкових злочинів. Основними напрямками такої профілактики можуть бути: дослідження конкретних обставин, що сприяють здійсненню злочинів і інших правопорушень і внесення рекомендацій щодо їх усунення; узагальнення експертної практики з метою виявлення обставин, що сприяють здійсненню злочинів, і розробка рекомендацій щодо їх усунення; участь у правовій пропаганді серед широких мас населення.

12. Важливою формою взаємодії слідчого і фахівця виступає надання відповідних консультацій. На стадії порушення кримінальної справи при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) було б доцільно довідкам спеціаліста надати статусу доказу, як документа без необхідності проведення в подальшому відповідних експертних досліджень.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Потомська Н. А. Співвідношення понять „документ – самостійний доказ” і „документ – речовий доказ” та процесуальне значення їх розмежування при провадженні у кримінальних справах / Н. А. Потомська // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – Ірпінь, 2008. – № 1 (40). – С. 165–170.

2. Потомська Н. А. Характеристика видів документів як джерел доказів у кримінальних справах про ухилення від сплати податків / Н. А. Потомська // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – Ірпінь, 2010. – № 4 (47). – С. 301–306.

3. Потомська Н. А. Поняття і види слідчого (судового) дослідження документів і їх нормативно-правова регламентація / Н. А. Потомська // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – Ірпінь, 2010. – № 1 (48). – С. 276–281.

4. Потомська Н. А. Види і особливості криміналістичного почеркознавчого і авторознавчого дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків / Н. А. Потомська, Г. П. Власова // Підприємництво, господарство і право. – Київ, 2010. – № 6 (174). С. 93–96.

5. Потомська Н. А. Особливості проведення окремих слідчих дій при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / Н. А. Потомська, Н. В. Лісова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – Ірпінь, 2010. – № 2 (49). – С. 261–265.

6. Потомська Н. А. Особливості порушення кримінальної справи про ухилення від сплати податків / Н. А. Потомська // Актуальні питання державотворення в Україні очима молодих вчених: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Київ, 2008. – С. 143–144.

7. Потомська Н. А. Характеристика документів і їх значення в кримінальному судочинстві / Н. А. Потомська // Динаміка наукових досліджень – 2008 : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Софія, 2008. – С. 3–5.

8. Потомська Н. А. Співвідношення понять „документ” і „документ – речовий доказ” та процесуальне значення їх розмежування при провадженні у кримінальних справах / Н. А. Потомська // Наука і освіта – 2008 : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Софія, 2008. – С. 45– 47.

9. Потомська Н. А. Види і особливості криміналістичного почеркознавчого дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків / Н. А. Потомська // Освіта і наука без меж – 2009 : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції. – Перемишль, 2009. – С. 96–98.

10. Потомська Н. А. Особливості перевірки, оцінки висновків криміналістичних експертиз в стадії досудового слідства і судом / Н. А. Потомська // Наука і вища освіта : матеріали XVIII Міжнародної наукової конференції студентів і молодих учених. – Запоріжжя, 2010. – С. 148.

11. Потомська Н. А. Види і особливості слідчого (судового) дослідження документів у справах про ухилення від сплати податків / Н. А. Потомська // Актуальні питання державотворення в Україні очима молодих вчених : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. – Київ, 2010. – С. 378–380.

АНОТАЦІЯ

Потомська Н.А. Особливості збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.09. – кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза; оперативно-розшукова діяльність. – Національна академія прокуратури України. – Київ, 2010.

Дисертація присвячена комплексному дослідженню особливостей збирання і дослідження документів при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). На основі аналізу праць вітчизняних та зарубіжних учених–криміналістів визначено в історичному аспекті виникнення та розвиток поняття „документ”. Дано класифікацію документів за способом їх виготовлення та функціональним призначенням. Проаналізовано погляди вчених щодо співвідношення понять „документ” і „документ – речовий доказ” та значення їх розмежування при провадженні у кримінальних справах. Розкрито порядок і правила складання і оформлення документів про податки, збори (обов'язкові платежі). Шляхом вивчення та узагальнення нормативно–правового забезпечення та існуючої практики визначено особливості порушення кримінальних справ слідчими податкової

міліції. Визначено процесуальний порядок і правила збирання документів, їх засвідчення та приєднання до кримінальної справи. Висвітлено поняття і види слідчого дослідження документів. Визначено особливості почеркознавчого, авторознавчого та техніко-криміналістичного дослідження документів. Розкрито особливості перевірки оцінки висновків криміналістичних експертиз у стадії досудового розслідування. Запропоновано розробити спеціальні криміналістичні рекомендації з методики розслідування злочинів у сфері ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Ключові слова: документ, збирання, дослідження, розслідування, ухилення, податки, збори, обов'язкові платежі.

АННОТАЦІЯ

Потомская Н.А. Особенности собирания и исследования документов при расследовании уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.09 – уголовный процесс и криминалистика; судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность. – Национальная академия прокуратуры Украины. – Киев, 2010.

Диссертация посвящена комплексному исследованию особенностей собирания и исследования документов при расследовании уклонений от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Анализируя труды отечественных и зарубежных ученых криминалистов, определено в историческом аспекте возникновение и развитие понятия „документ”. В определении данного понятия подчеркивается, что документ является носителем информации, подтверждает факты, события, явления объективной действительности и служит для передачи данных во времени и на расстоянии. Дано классификацию документов за способом их изготовления и функциональным назначением с целью содействия раскрытию содержания соответствующих составов преступления, правильной квалификации совершенного деяния. Сделан вывод о том, что один и тот же документ – вещественное доказательство – может быть объектом (результатом) одних преступных действий, орудием – других, сохранять на себе следы и тех, и других. Подчеркивается, что уголовно-процессуальный закон различает две основные группы документов: протоколы следственных и судебных действий и вторая группа – иные документы, которые разделяются за субъектом создания этих форм сохранения и передачи информации. Обращается внимание на понятие электронного документа, как источника доказательств, его законодательное закрепление в законодательстве Украины, а также в нормативно-правовых актах стран дальнего и ближнего зарубежья. В законодательстве Украины электронный документ определен как документ, информация в котором зафиксирована в виде электронных данных, которые содержат обязательные реквизиты документов. На основании сравнительного анализа законодательства других стран

предложено свое определение данного понятия, согласно которого электронный документ – это доказательная информация, зафиксированная на материальном носителе в электронной форме, которая дает возможность его идентифицировать. Анализируются взгляды ученых на соотношение понятий „документ” и „документ – вещественное доказательство” и значение их разделения при производстве в уголовных делах. Документ – вещественное доказательство – понятие исключительно процессуальное, тогда как документ как самостоятельный источник доказательств является социально-правовым понятием, что охватывает класс предметов, которые специально создаются и каждый с которых в зависимости от характера содержащейся информации в виде сообщения о фактах имеет определенное значение. Раскрыто порядок и правила составления и оформления документов о налогах, сборах (обязательных платежах). На основании изучения и обобщения нормативно-правового обеспечения и существующей практики определены особенности возбуждения уголовных дел следователями налоговой милиции. На основании изученных криминальных дел сделан вывод о том, что в большинстве случаев поводом для возбуждения уголовного дела выступают данные, полученные органами и подразделениями налоговой милиции и явка с повинной. Наиболее характерными способами собирания (получения) документов являются допрос, выемка, осмотр, обыск, очная ставка. Проведение таких действий, как истребование и отбор пояснений от определенных граждан и должностных лиц, вспоминается в действующем законодательстве, но детально порядок проведения этих действий не регламентирован, в отличие от проведения следственных действий. Определяется процессуальный порядок и правила собирания документов, их удостоверение и присоединение к уголовному делу. Раскрывается понятие и виды следственного исследования документов. Подчеркиваются недостатки и трудности, которые возникают в ходе проведения следственных и процессуальных действий следователями налоговой милиции. Определяются особенности почерковедческого, автороведческого и технико-криминалистического исследования документов. Подчеркивается, что успех данных видов экспертизы зависит от квалифицированного, качественного и полного подбора сравнительных материалов для экспертного исследования. Раскрываются особенности проверки оценки выводов криминалистических экспертиз в стадии досудебного расследования. Предлагается разработка специальных криминалистических рекомендаций по методике расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей).

Ключевые слова: документ, собирание, исследование, расследование, уклонение, налоги, сборы, обязательные платежи.

SUMMARY

Potomska N.A. The peculiarities of the documents collection and research at the investigation of avoiding payment of taxes, collections (obligatory payments). – Manuscript.

The dissertation for the competition of a scientific degree of Candidate of Science (Law) on a specialty 12.00.09 – Criminal procedure and Criminalistics; Forensic Examination; Operative Investigation activity. – National Prosecution Academy of Ukraine. – Kyiv, 2010.

The dissertation is devoted to a complex analysis of features of collection and researches the documents during the investigation of tax avoidance, collections (obligatory payments). The origin and development such notion as "document" is determined in the historical aspect on the basis of analysis the scientific works of native and foreign criminologist. Classification of given documents is based on the method of their making and functional setting.

The scientist's opinions concerning the correlation of notions "document" and "document - material proof" and value of their differentiation during the realization of criminal cases are analysed. Also are exposed the order and rules of stowage and processing the documents about taxes, collections (obligatory payments). The feature of violation in criminal cases by tax police institutions is settled by means of studying and generalization of regulatory support and existent practice. The jurisdictional order and rules of collection documents, their attestation and accession to the criminal case is determined. A concept and types of investigation research of documents is illuminated. The features handwriting research, establishment to the author of the text and criminalistic research of documents are determined.

In given dissertation is made a disclosure about the peculiarities of estimating verification of criminalistic analysis' conclusions in the stage of pre-trial investigation.

The necessity of development the special criminalistics recommendations is offered from the methodology of investigation the crimes in the field of avoiding payment of taxes, collections (obligatory payments).

The key words: document, collection, research, investigation, avoidance, taxes, collections, obligatory payments.