

КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ТА КРИМІНАЛІСТИКА; СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА; ОПЕРАТИВНО-РОЗШУКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 343.13:336.227.2(477)

Амеліна А.С.

Національний університет державної фіскальної служби України

Денищенко Д.С.

Національний університет державної фіскальної служби України

ФОРМИ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАНЬ У ПРОЦЕСІ ЗБИРАННЯ ДОКАЗІВ ПО ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНАХ

У статті розглядаються процесуальні та не процесуальні форми використання спеціальних знань, основні напрями використання спеціальних знань під час розслідування податкових злочинів, зокрема, безпосереднє провадження слідчими слідчих (розшукових) дій; залучення спеціаліста; проведення експертиз. Автори зазначають, що під час розслідування податкових злочинів важлива роль відводиться консультаціям довідкового характеру. Аналізують також найпоширеніші види експертних досліджень.

Ключові слова: спеціальні знання, експерт, форми використання спеціальних знань, процесуальні та не процесуальні форми, консультації.

Постановка проблеми. Сучасні економіко-глобалізаційні та євроінтеграційні процеси, гуманізація та інтелектуалізація соціальних відносин, світова інформатизація суспільства і комп'ютеризація майже всіх сфер суспільного життя вимагають від правоохоронних органів відповідної організації власної діяльності, яка буде відповідати сучасним умовам [1, с. 255].

Під час розслідування ухилення від сплати податків і зборів використання спеціальних знань відіграє ключову роль для забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування. Ефективне розслідування податкових злочинів неможливе без участі спеціалістів. Необхідність використання спеціальних знань по податкових злочинах зумовлена, насамперед, специфікою предмета злочинного посягання і способами скоєння цих злочинів. Така необхідність викликана також тим, що під час розслідування виникає ціла низка спеціальних завдань, у вирішенні яких слідчому може надати допомогу особа, яка володіє певними знаннями і навичками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вивченню проблеми використання спеціальних знань у криміналістиці присвятили свої праці такі вчені, як Р.С. Белкін, С.Ф. Бичков, А.І. Вінберг, Г.І. Грамович, В.Г. Гончаренко, О.О. Ейсман, Г.Г. Зуйков, А.В. Іщенко, Н.С. Карпов, В.Я. Колдін, Н.І. Клименко, М.В. Костицький, В.С. Кузьмічов, В.К. Лисиченко, В.Г. Лукашевич, Г.М. Надгорний, М.В. Салтевський, М.Я. Сегай, В. Ю. Шепітько Л.Г. Шапіро тощо. Безпосередньо досліджували особливості розслідування злочинного ухилення від оподаткування і криміналісти-науковці, зокрема І.І. Кучеров, І.В. Пальцева, Н.Г. Ципарков, Н.В. Матушкіна.

Суттєвий внесок у вивчення проблематики використання спеціальних знань під час розслідування економічних злочинів зроблено українським вченим Н.І. Клименко.

Метою статті є визначення основних форм використання та застосування спеціальних знань по податкових злочинах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення матеріалів кримінального провадження про злочини у сфері економічної діяльності показало, що для участі в процесуальних та не процесуальних діях уже залучаються фахівці із числа: співробітників судово-експертних підрозділів усіх рівнів та різної відомчої приналежності; компетентних працівників контролюючих органів; представників інших практичних, а також наукових та педагогічних колективів, які володіють глибокими знаннями у своїх галузях діяльності; приватних осіб, що не входять до штату будь-яких структур.

Зазначені фахівці надають суб'єктам діяльності з виявлення, розкриття та розслідування злочинів у сфері економічної діяльності допомогу у формі консультацій, порад, рекомендацій, передачі довідкової інформації, участі в підготовці та проведенні різноманітних, а не тільки слідчих чи судових дій, шляхом проведення лабораторних досліджень, обстеження підприємств, ділянок території та інших об'єктів, проведення контрольних перевірок та інших заходів.

Під час розслідування злочинів у сфері економічної діяльності використання спеціальних знань доцільно здійснювати шляхом залучення фахівців для участі в процесуальній та іншій діяльності; проведення судових експертиз; проведення різних перевірок, обстежень; одержання довідок та консультацій у «знаючих осіб»; витребування та використання документів, які складаються такими особами під час їх службової діяльності; допиту спеціалістів як свідків або судових експертів, якщо вони брали участь у проведенні судових експертиз [2, с. 60–61].

Особливості скоєння податкових злочинів, а також те, що вказані злочини вчиняються на підприємствах, в установах та організаціях, діяльність яких відображається в документах бухгалтерського та податкового обліку і звітності, які знаходяться на паперових, електронних та інших носіях, зумовлює необхідність використання спеціальних знань у разі їх виявлення та документування.

Ефективному виявленню й розкриттю злочинів в економічній сфері сприяє правильне застосування суб'єктами кримінального провадження спеціальних знань у галузі бухгалтерського, фінансового й податкового обліку, економіки й управління виробництвом, фінансів і кредиту, податків і оподаткування.

Особливістю розслідування податкових злочинів є те, що значна частина з них може бути досліджена і доказана лише із використанням спеціальних знань.

Вчені розрізняють та виділяють такі форми застосування спеціальних знань. Так, М.І. Скригонюк визначає, що спеціальні знання в кримінально-процесуальній діяльності застосовуються у двох формах. Перша форма передбачає використання слідчим знань спеціалістів у процесі провадження окремих слідчих (розшукових) дій у пошуку і фіксації доказів. Друга форма реалізується слідчим в іншому процесуальному значенні шляхом призначення і проведення експертиз під час розслідування матеріалів кримінального провадження [4, с. 219].

Є.П. Іщенко, Н.І. Клименко та А.О. Топорков вважають, що формами використання спеціальних знань є: а) процесуальна; б) не процесуальна [5, с. 470].

Приєднуємося до думки О.А. Марущака, що під час розслідування податкових злочинів основними напрямками використання спеціальних знань є: 1) безпосереднє провадження слідчими слідчих (розшукових) дій; 2) залучення спеціаліста; 3) проведення експертиз [6, с. 254].

В.О. Шершньова виокремлює такі форми використання спеціальних знань: визначені та регламентовані кримінально-процесуальним кодексом (КПК); визначені, але не регламентовані КПК; не визначені і не регламентовані законодавством [7].

Широко використовуються на практиці спеціальні знання у формах, не визначених і не регламентованих законодавством. До них належать: застосування спеціальних знань у формі документальної перевірки, технічних й інших обстежень; попереднє дослідження слідів і речових доказів компетентною особою; консультативно-довідкова робота компетентної особи; технічна допомога компетентної особи. Ці форми можна назвати не процесуальними [7]. Під час розкриття та розслідування податкових злочинів одні види спеціальних знань використовуються часто, інші – майже не використовуються [8, с. 299].

Цілком слушною є думка С.С. Коваленко, що основна проблема у вирішенні питання про форми використання спеціальних знань полягає в наявності різних підходів науковців до вибору критеріїв, підстав для вицілювання тих або інших форм [9, с. 23–25].

Н.І. Клименко у монографії «Загальна теорія судової експертології» зазначає, підставами для відокремлення виду (форми) спеціальних знань є такі критерії: а) за нормативною регламентацією (процесуальні і не процесуальні); б) за процесуальним статусом осіб, які володіють спеціальними знаннями: слідчий, експерт, спеціаліст,

консультант; в) за процесуальною формою реалізації: судові експертизи, участь спеціаліста у провадженні, участь консультанта; г) за змістом [10, с. 11].

А.В. Рівчаченко зазначає, що до форм використання спеціальних знань належать: використання спеціальних знань під час проведення слідчих (розшукових) дій: консультації фахівців; безпосереднє застосування слідчим спеціальних знань; отримання довідкової інформації у спеціалістів; попереднє дослідження речових доказів у межах проведення слідчих (розшукових) дій; залучення за потреби відповідного перекладача для перекладу пояснень, показань або документів у кримінальному провадженні (ст. 68 КПК України); надання технічної допомоги фахівцем слідчому; перевірка за криміналістичними обліками; витребування документів; допит експертів, спеціалістів; залучення фахівців до вдосконалення та розроблення нових науково-технічних засобів та методів виявлення, дослідження, вилучення та закріплення речових доказів [11, с. 76].

Вивчення практики розслідування податкових злочинів 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), зокрема додаткові та 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.

Основною формою, яка найчастіше використовується в практиці розслідування податкових злочинів, є проведення ревізорами документальних перевірок дотримання податкового законодавства. Порядок, підстави проведення документальних перевірок, права та обов'язки спеціалістів визначені ПК України (статті 20, 75-85 ПК України).

Процесуальна форма застосування спеціальних знань є більш важливою та ефективною, оскільки вона передбачена законом і має юридичну силу. Під час розслідування ухилення від сплати податків найдоцільніше залучати спеціалістів у провадженні таких слідчих (розшукових) дій, як допит, обшук, огляд та у здійсненні вилу-

чення, тобто у провадженні таких процесуальних дій, як тимчасовий доступ до речей і документів та тимчасове вилучення майна.

На думку О.А. Марущака, висока ефективність використання спеціальних знань шляхом залучення спеціаліста має така слідча дія, як допит [6, с. 254]. Цілком слушним є твердження М.І. Смирнова, що для діяльності податкової міліції найбільш специфічними є такі експертні дослідження: 1) судово-бухгалтерські експертизи; 2) криміналістичні експертизи документів; 3) комп'ютерно-технічні експертизи [13, с. 5].

Г.А. Кокурін зазначає, що аналіз діяльності слідчих та оперативних підрозділів податкової міліції свідчить про певні труднощі в організації експертних досліджень [14, с. 25–28]. Основною проблемою є те, що такі дослідження проводяться поза структурою податкових органів; значні складнощі виникають через відсутність коштів для оплати виконаних експертних досліджень. Інколи досить довго не можна отримати результати дослідження, оскільки відсутнє цільове фінансування проведення таких експертних досліджень. Заслуговує на увагу пропозиція М.І. Смирнова, який пропонує створити експертні підрозділи податкової міліції лише за окремими напрямками: а) судово-економічні експертні дослідження; б) криміналістичне дослідження документів, почерку тощо); в) криміналістичне дослідження документів, виготовлених з допомогою комп'ютерної техніки; г) експертиза комп'ютерної техніки [13, с. 5].

Одним із найпоширеніших експертних досліджень у діяльності податкової міліції є судово-економічна експертиза [16, с. 123; 17, с. 7–14]. Предметом дослідження такої експертизи є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва, яка знайшла відображення у документах бухгалтерського обліку, бухгалтерській та податковій звітності. Експертному дослідженню підлягають бухгалтерські документи, які були джерелом аудиторської перевірки чи ревізії, а також встановлені після їх проведення факти і записи в обліку, що мають значення для кримінального провадження [18, с. 85].

За допомогою експертного дослідження документів, виготовлених із використанням комп'ютерних технологій, можна вирішити такі питання: а) яким способом виготовлений документ чи окремий реквізит; б) установлення роду, виду матеріалів, на яких і за допомогою яких виконувався документ, та їх спільної родової належності; в) яким способом відображений підпис, відбиток печатки, штампа на документі;

г) чи виготовлені різні документи із використанням одного принтера; г) чи виготовлений документ із використанням конкретного принтера; д) яка марка, модель принтера, на якому виготовлений документ, та ін. [19].

Практика експертних досліджень свідчить про певні труднощі в організації та проведенні криміналістичних експертиз таких документів. Зокрема, вони викликані відсутністю відповідних методик досліджень та узагальнень практики. Останнім часом знаходить застосування новий вид судової експертизи, предметом дослідження якої є аналіз інформації, що міститься на магнітних та інших носіях. Такі експертні дослідження мають назву комп'ютерно-технічна експертиза [20, с. 74–76; 21; 22, с. 31–33].

Поряд із процесуальною формою участі спеціалістів у процесі розслідування податкових злочинів широко використовується також і не процесуальна форма. Це, зокрема, консультації слідчого зі спеціалістом із питань, що потребують спеціальних знань [10, с. 108–109].

Спеціаліста треба відрізнити від тих осіб, спеціальні знання яких слідчий використовує у формі усних консультацій у формулюванні питань експерту, визначенні завдання ревизорам, вивченні технічної, бухгалтерської та іншої документації тощо. Допомога цих осіб має позапроцесуальний характер і не відображається в матеріалах кримінального провадження.

Перевага консультування полягає в тому, що слідчий оперативно отримує кваліфіковану допомогу із спеціальних питань. Консультації самі по собі доказового значення не мають, але вони допомагають слідчому оцінювати докази, своєчасно вирішувати питання про призначення експертизи, визначити коло питань, адресованих експертові [24, с. 6].

Під час розслідування ухилення від сплати податків консультації слідчому можуть надавати спеціалісти різних сфер діяльності: податкові інспектори, аудиторі, ревізори, спеціалісти з оподаткування, бухгалтерського обліку, фінансово-господарської діяльності тощо. Також серед консультантів можуть бути наукові працівники у галузі податкового, фінансового та господарського права, інших правових питань та спеціалісти у сфері комп'ютерної інформації та техніки [6, с. 254].

Під час розслідування податкових злочинів слідчі часто консультуються з ревизорами-інспекторами ДФС з приводу тих чи інших питань бухгалтерського та податкового обліку, способів ухилення від оподаткування тощо, тобто у

не процесуальній формі використовують знання цих фахівців з метою забезпечення повного, об'єктивного та всебічного розслідування матеріалів кримінального провадження. У такому разі спеціаліст не бере участі у проведенні слідчих (розшукових) дій.

Для участі в процесуальних і не процесуальних діях під час розслідування порушень податкового законодавства, крім ревизорів-інспекторів ДФС, можуть залучатися спеціалісти (їх ще називають «знаючі особи») з числа: співробітників судово-експертних підрозділів усіх рівнів і різноманітної відомчої приналежності (експерти Мін'юсту, СБУ, Міністерства охорони здоров'я тощо); компетентних робітників контролюючих органів; представників інших практичних, а також наукових і педагогічних колективів, що володіють глибокими знаннями у своїх галузях діяльності; приватних осіб, що не перебувають у штаті будь-яких офіційних структур, але мають спеціальні знання (пенсіонерів, спеціалістів, що залишилися тимчасово без роботи й ін.).

Спеціалісти можуть надавати слідчому допомогу у формі консультацій, рекомендацій, передачі довідкової інформації, участі в підготовці і проведенні різноманітних, а не тільки слідчих дій шляхом проведення лабораторних досліджень, обстеження підприємств, ділянок території, проведення документальних ревизій, контрольних перевірок та інших заходів.

Висновки. Проаналізувавши зазначені положення, можна зробити висновок, що спеціальними знаннями має володіти експерт з метою надання висновків та спеціаліст з метою надання усних консультацій та письмових роз'яснень у матеріалах кримінального провадження. Вивчення практики розслідування податкових злочинів 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), зокрема додаткові та 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.

Список літератури:

1. Литвин О.В. Роль податкової міліції у розслідуванні податкових злочинів. Напрями удосконалення протидії правопорушенням у сфері господарської діяльності: збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції. Національний університет ДПС України, НДІ фінансового права К.: Алерга, 2010. (Київ, 26–27 листопада 2010 року). С. 172–174.
2. Карпова С.А. Питання участі спеціаліста при проведенні слідчих дій. Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світову наукову думку: матеріали п'ятої Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (Тернопіль, 1 червня 2012 року). Тернопіль, 2012. С. 45–48.
3. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 08.03.2013 р. № 9-10 / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2013. № 9–10. № 11–12. № 13.
4. Скригонюк М.І. Криміналістика: підручник. Київ: Атіка, 2005. 496 с.
5. Криміналістика: учебник / под ред. доктора юридических наук, профессора Е.П. Ищенко. Изд. 2-е, испр. и доп. М.: Юридическая фирма «КОНТРАКТ», «ИНФРА-М», 2006. 748 с.
6. Марущак О.А. Залучення спеціаліста при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Форум права. 2014. № 2. С. 253–257. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2014_2_45
7. Шершньова В.О. Використання спеціальних знань при розслідуванні податкових злочинів. URL: <http://www.info-library.com.ua/libs/stattya/209-vikoristannja-spetsialnih-znan-pri-rozsliduvanni-podatkovih-zlochiviv.html>
8. В.В. Циркаль. Криміналістика и судебная экспертиза. 1985. № 30. С. 3–12.
9. Коваленко С.С. До питання про форми використання спеціальних знань у кримінальному судочинстві. Правові відносини: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. (Тернопіль, 4 жовтня 2012 р.). Тернопіль, 2013. С. 23–25.
10. Клименко Н.І. Загальна теорія судової експертології: монографія. ДонДУУ. Тернопіль: Видавництво «Крок», 2018. 262 с.
11. Рівчаченко О.А. Використання спеціальних знань під час розслідування злочинів, пов'язаних із незаконним використанням обладнання, призначеного для виготовлення наркотичних засобів. Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. № 4 (97) 2015. С. 74–83.
12. Кравчук П.Ю. Участь спеціаліста в проведенні обшуку по кримінальних справах про грабежі та розбої. Правові відносини: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. (Тернопіль, 4 жовтня 2012 р.). Тернопіль, 2012. С. 32–36.
13. Смирнов М.І., Комісарчук Р.В. Напрями використання спеціальних знань при розслідуванні економічних злочинів (в межах повноважень податкової міліції). URL: <http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/2754/%D0%A1%D0%BC%D0%B8%D1%80%D0%BD%D0%BE%D0%B2%20%D0%9C.%20%D0%86..pdf?sequence=1&isAllowed=>
14. Кокурин Г.А. Судебная экспертиза и деятельность специалиста: основные формы использования специальных знаний в работе следователя. Сибирский юридический вестник. 2000. № 4. С. 87–91.
15. Юридичний словник-довідник / за ред. Ю.С. Шемшученка. К.: Феміна, 1996. 1528 с.
16. Дьячков А.М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений. М.: Спарк, 2000. 123 с.
17. Лазарева Н.А., Зубовская Т.А. Экспертиза бухгалтерских документов как один из способов борьбы с экономическими преступлениями. Юридический вестник. 2001. № 1. С. 62–69.
18. Чеберяк П.П. Завдання судових експертиз при розкритті і розслідуванні злочинів, вчинених в економічній сфері України. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. 2013. Вип. 10. С. 83–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzlubp_2013_10_22
19. 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 (із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства юстиції № 1420/5 від 26.04.2017) / Офіційний вісник України. № 46. Стор. 172. Ст. 1715. Код акта 6348/1998.
20. Российская Е.Р., Усов А.И. Судебная компьютерная экспертиза. М.: Право и закон, 2001. 413 с.
21. Комиссаров В., Гаврилов М., Иванов А. Назначение компьютерно-технических экспертиз. Законность. 2000. № 1.
22. Мещеряков В.А. КТЭ и тактические рекомендации по ее назначению. Воронеж, 2000. 144 с.
23. Кривенко Т. Расследование посягательств на целевые бюджетные кредиты. Законность. 1996. № 8. С. 10–15.
24. Сорокотякин И.Н. Использование специальных познаний в проверочной и организационной деятельности следователя: учебное пособие. Свердловск, 1989. 43 с.

ФОРМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЗНАНИЙ В ПРОЦЕССЕ СБОРА ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ

В статье рассматриваются процессуальные и не процессуальные формы использования специальных знаний, основные направления использования специальных знаний при расследовании налоговых преступлений, в частности, непосредственное производство следователями следственных (розыскных) действий, привлечение специалиста, проведение экспертиз. Авторы отмечают, что при расследовании налоговых преступлений важная роль отводится консультациям. Анализируются также распространенные виды экспертных исследований.

Ключевые слова: специальные знания, эксперт, формы использования специальных знаний, процессуальные и не процессуальные формы, консультации.

FORMS OF SPECIAL KNOWLEDGE FOR PROCEDURE OF PROVISION OF EVIDENCE FOR SMOOTH SIGNS

The article deals with procedural and non-procedural forms of the use of special knowledge, the main directions of the use of special knowledge in the investigation of tax crimes, in particular, direct investigation by investigators (search) actions; the involvement of a specialist; conducting of examinations are investigated. The authors note that in the investigation of tax crimes an important role is given to advisory advice, The most common types of expert research are analyzed.

Key words: special knowledge, expert, forms of use of special knowledge, procedural and non-procedural forms, consultations.