

DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2020-12-88-41>

УДК 343.1

Мілевський О.П., Лутікова Т.О.

Університет державної фіскальної служби України

ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАНЬ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

Анотація. Досліджено трактування спеціальних знань, що використовуються при розслідуванні злочинів у податковій сфері. Розглянуто процесуальні та непроцесуальні форми використання спеціальних знань. Досліджено основні напрями використання спеціальних знань під час розслідування правопорушень у податковій сфері, а саме: слідчі (розшукові) дії, залучення спеціаліста, проведення експертиз. Автори статті відзначають, що в розслідуванні правопорушень у податковій сфері важливу роль відіграють консультації довідкового характеру. У статті розглянуто пізнавальну функцію судової експертизи в розслідуванні, розуміння судово-економічної експертизи, її видів, необхідність у виділенні податкової експертизи. Узагальнено значення використання спеціальних знань у розслідуванні податкових злочинів, що обумовлене складністю та специфікою процесу доказування обставин у кримінальній справі.

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

Milevsky Alexander, Lutikova Tetiana

University of the State Fiscal Service of Ukraine

USE OF SPECIAL KNOWLEDGE DURING THE INVESTIGATION OF TAX CRIMES

Summary. Current theoretical and practical problems of using special knowledge in the investigation of crimes in the field of tax relations are considered. Types, forms and subjects of use of special knowledge on this category of crimes are investigated. Based on the generalization of practice, special knowledge and subjects of their use at all stages of investigation of tax crimes are identified, methodological recommendations for investigative actions with the participation of specialists are analyzed, the main directions of improving the legislation governing the use of special knowledge in criminal proceedings are outlined. The interpretation of special knowledge used in the investigation of crimes in the tax sphere is studied. The article examines the scientific approaches to the definition of special knowledge and the specifics of their use at the initial stage of the investigation of tax evasion, fees (mandatory payments). Procedural and non-procedural forms of using special knowledge are considered. The main areas of use of special knowledge in the investigation of offenses in the tax sphere, namely: investigative (search) actions, involvement of a specialist, examinations. The authors of the article note that reference consultations play an important role in the investigation of tax offenses. The article considers the cognitive function of forensic examination in the investigation, understanding of forensic economic examination, its types, the need for tax examination. The tasks and subject of forensic economic examinations are also considered, their possibilities in practice on detection and investigation of organized criminal activity in the field of taxation are covered. The importance of using special knowledge in the investigation of tax crimes is generalized, which is due to the complexity and specificity of the process of proving the circumstances in a criminal case. The problematic issues related to the participation of a specialist in conducting certain investigative (search) actions during the investigation of crimes of this category are outlined, as well as the features of his actions during a search, investigative experiment, investigative inspection are revealed.

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

Постановка проблеми. При розслідуванні правопорушень у податковій сфері іноді складно розібратися в тонкощах та особливостях бухгалтерського обліку, фінансово-господарських питаннях, аудиту, а тому для забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування виникає необхідність застосування спеціальних знань. Метою їх застосування є безпосереднє виявлення, фіксація, попереднє вивчення, оцінка і використання доказів, вирішення питання про їх наявність і допустимість, правильна кваліфікація вчиненого, визначення предмета і меж доказування, якісне проведення процесуальних дій, організація взаємодії зі знаючими особами-фахівцями, експертами, у процесі розкриття і розслідування злочинів.

Залучення спеціальних знань у розслідування правопорушення дає можливість швидко і безпосередньо виявити, зафіксувати, вивчити, оцінити і використати докази.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання використання спеціальних знань у криміналістиці вивчали та створили ряд праць на цю тематику такі вчені, як: В.Г. Гончаренко, А.В. Іщенко, Г.М. Нагорний, Р.С. Белкін, В.К. Лисиченко, М.В. Костицький, Л.Г. Шапіро, С.Ф. Бичков, Г.Г. Зуйков та багато інших. Використання спеціальних знань у розслідуваннях злочинів у податковій сфері присвятили свої праці Н.В. Матушкіна, І.В. Пальцева, І.І. Кучеров, Н.Г. Ципарков.

Мета виконання статті полягає у дослідженні змісту спеціальних знань, форм і напрямів використання даних знань під час розслідування злочинів щодо ухилення від сплати податків.

Виклад основного матеріалу. Історичний досвід показує, що формування ринкової економіки в сучасній Україні є досить важким, спірним та складним процесом. З самого початку існування вільного ринку держава зіткнулася

з проблемою ухилення платників податків від оподаткування. Власники бізнесу під значним тиском податкових зобов'язань вдаються до різноманітних схем для ухилення від сплати податків. Дані дії платників податків призводять до негативних наслідків в економіці країни: порушення правил чесної конкуренції, росту корупції, зменшення надходжень до державного бюджету, відтоку капіталів за кордон. По різних оцінках фахівців, в результаті ухилення від оплати податків держава щорічно недоотримує порядком від 25 до 35 % належних до оплати обов'язкових платежів.

У зв'язку з цим перед правоохоронними органами ставляться умови щодо дієвої боротьби з правопорушеннями у сфері податкових відносин.

Слідчий відповідальний за розслідування правопорушень у сфері податкових відносин не завжди в повному обсязі може розібратись у всіх особливостях документації з бухгалтерського обліку, аудиту, фінансово-господарських договорах і т.д. Саме тому для всебічного і неупередженого розслідування злочину застосовуються спеціальні знання, а також фахівці, що ними володіть.

Існує доволі багато тлумачень поняття «спеціальні знання», все це через те що існують різноманітні підходи до вивчення його змісту. Спеціальні знання, визначає З.М. Соколовський, як комплекс даних вузького профілю, котрі отримані за рахунок спеціальної професійної підготовки, і надають можливість розв'язати спірні питання носію інформації [1, с. 8].

Г.М. Нагорний вважає спеціальними знаннями ті, котрі не мають приналежності до загальновідомих і доступних кожному, та відносяться до професійних наукових, інженерних, технічних, виробничих знань [1, с. 15].

Щодо визначення поняття «спеціальні знання», яке ближче до кримінального процесу, то його надав І. Постика. У своїй праці спеціальні знання він визначає як сукупність знань у певній сфері, що застосовуються при необхідності доказування, котре здійснюється відповідно до законних вимог [5, с. 27].

Проаналізувавши тлумачення різних науковців, було сформовано наше визначення спеціальних знань. Це сукупні знання у сфері науки чи техніки, що дають можливість спеціалісту застосувати їх для забезпечення швидкого, повного і неупередженого розслідування злочину.

Під час кримінально-процесуальної діяльності спеціальні знання можуть бути застосовані у певних формах. Чіткого розмежування форм застосування спеціальних знань немає, вчені по різному різнять та виділяють їх. Наприклад, М.І. Скригонюк розмежовує спеціальні знання, що застосовуються у кримінально-процесуальній діяльності на дві форми. Залучення уповноваженим слідчим спеціальних знань спеціаліста під час проведення слідчих дій при пошуку та фіксації доказів – є першою формою застосування даних знань. Друга форма реалізується під час того, як слідчий признає проведення експертизи для розслідування кримінального провадження [8, с. 219].

Є.П. Іщенко і А.О. Топорков виділяють процесуальну та не процесуальну форми застосування спеціальних знань у кримінально-процесуаль-

ній діяльності. Процесуальна форма передбачає приєднання спеціаліста до розгляду злочину за вимогою закону. Тобто тоді коли потрібно вчасно виявити, вилучити і дослідити доказову базу. Не процесуальна форма залучення фахівців до розслідування прямо не передбачена в нормативно-правових актах. Але це важлива діяльність, котра полягає у консультаціях спеціаліста, спеціальних перевірочних обстеженнях посадовими особами, документальних ревізіях і т.д. [3].

Більш ближчою до нашої теми дослідження є думка О.А. Марущака, щодо форм використання спеціальних знань. Він наголошує на тому, що специфіка злочинів у податковій сфері виокремлює ряд безпосередніх форм використання спеціальних знань. А саме до них відносяться безпосереднє провадження слідчим слідчих (розшукових) дій, залучення спеціаліста та проведення експертиз.

Слідчий є відповідальною особою за розслідування злочину. В силу цього крім основоположних знань він має володіти й спеціальними знаннями у галузях криміналістики, судової медицини, психології. Та для розслідування злочинів у податковій сфері їх не достатньо, адже потрібно мати ґрунтовні знання у сфері фінансів, обліку бухгалтерської документації. Саме в цих випадках застосовується такий напрям використання спеціальних знань як залучення спеціаліста.

У кримінальному провадженні особа, котра має спеціальні знання та уміння в роботі з технічними або ж іншими засобами є спеціалістом. Він може надати консультацію у ході досудового розслідування та надати свідчення під час судового розгляду справи з тих питань, котрі вимагають мати відповідні спеціальні знання та навички у певній сфері (ч. 1 ст. 71КПК).

Найпоширенішою практикою залучення спеціаліста до розслідування кримінального провадження вважається його діяльність з надання консультацій. В свою чергу це порада надана фахівцем визначеної сфери, що науково обґрунтована. Оперативні співробітники звертаються до фахівця-криміналіста за консультацією щодо використання окремих науково-технічних засобів та способів задля встановлення істини в обставинах справи [4, с. 172].

Під час розслідування правопорушень у сфері податкових відносин слідчий залучає фахівців з абсолютно різних галузей діяльності. Це можуть бути як податковий інспектор, так і аудитор, ревізор, спеціаліст з оподаткування або ж фахівець з бухгалтерського обліку тощо. Звичайно ж, виникають випадки коли слідчий для встановлення обставин правопорушення звертається до науковців, що працюють над проблемами податкового, фінансового, а також господарського права.

Прерогатива проведення консультаційної діяльності під час розслідування податкових злочинів визначається можливістю слідчим отримати в короткий термін кваліфікаційну допомогу у вирішенні спеціальних запитань. Нормативно-правового закріплення як доказу по справі консультації не мають. Однак саме вони надають слідчому можливість вірно оцінити отримані докази, вчасно призначити експертизу, вірно скласти перелік питань, котрі буде адресовано експерту [6, с. 6].

У першу чергу, слідчим рекомендується залучати спеціаліста до таких слідчих дій, як допит та обшук. Під час проведення допиту спеціаліст наділяється правом ставити запитання учасникам провадження, відповідно до ч. 4 ст. 71 КПК України. І в результаті отримання відповідей досягається найвища ефективність використання спеціальних знань.

Важливо залучати спеціалістів до проведення таких слідчих дій як обшук та вилучення майна. У першу чергу, слідчий матиме змогу проконсультуватись з спеціалістом щодо списку об'єктів пошуку і отримає вказівки де їх шукати. Також спеціаліст може бути безпосередньо залучений до обшуку. І в цьому випадку допоможе слідчому в повному обсязі віднайти документи, що цікавлять слідство. Та накінець спеціаліст кваліфіковано визначить приналежність всіх виявлених документів до визначеного провадження.

Зобов'язанням спеціаліста у слідчому огляді є пояснити слідчому значення всіх виявлених документів, роз'яснити їх значення для певної фінансово-господарської операції, надати кваліфіковану допомогу у трактуванні всіх тонкощів оформлення документів, виявити можливі фальсифікації, подробиці в документах бухгалтерського обліку.

Проведення експертиз є наступною формою залучення спеціальних знань у розслідування злочинів у податковій сфері, що було нами розглянуто. Відповідно до статті 1 Закону України «Про судову експертизу» «дослідження експертом матеріальних об'єктів, явищ та процесів, що відображають відомості про обставини справи із залученням спеціальних знань є судовою експертизою» [7].

Експерт – це уповноважена особа, що володіє ґрунтовними науковими та технічними спеціальними знаннями, і відповідно до Закону України «Про судову експертизу» має право проводити експертизи. Саме експертам у провадженні доручається проведення пізнання об'єктів, явищ та процесів, що можуть мати інформацію про обставини вчиненого кримінального правопорушення. Після дослідження експерт формує висновок, відповідно до переліку питань, що ставились слідчим до нього.

Під час розслідування правопорушень скоєних у податковій сфері найчастіше призначають судово-економічну експертизу. Судово-економічна експертиза досліджує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств, на яких були допущені порушення. Дана експертиза досліджує балансний взаємозв'язок даних обліку з конкретними обставинами порушення податкового законодавства і призначається для вирішення питань, які стосуються фінансової діяльності підприємств [2, с. 210]. Виходячи зі співвідношення права і економіки як форми і змісту, судово-економічна експертиза встановлює економічні (внутрішні) ознаки події і складу податкового злочину, розмір заподіяної злочином шкоди, джерела відшкодування збитку за рахунок винних осіб. Висновки даної експертизи ґрунтуються на документальних даних, відображених в бухгалтерському та податковому обліку.

Досить поширеною та важливою експертизою при розслідуванні податкових правопорушень

є експертиза бухгалтерського і податкового обліку. Перед судово-бухгалтерською експертизою ставиться завдання дослідити фінансову та господарську діяльність підприємства. Експертом у такому дослідженні може виступити особа, що має спеціальні знання в сфері ведення бухгалтерського обліку [7, с. 80].

Іноді виникає потреба слідчого в проведенні експертизи документів, що відображають фінансово-кредитні операції суб'єкта господарювання. Даний вид експертизи досліджує закономірності формування і фіксації інформації у банківському обліку та поданої звітності по господарських операціях по справі, що розслідується [8, с. 50].

Скоєння податкових злочинів в основному супроводжується веденням «подвійної бухгалтерії». Тобто підробляються документи бухгалтерського обліку діяльності суб'єкта господарювання. В силу цього слідчі також призначають криміналістичні експертизи.

Криміналістична експертиза – вид судової експертизи, що досліджує сліди-відображення людей і речей для вирішення ідентифікаційних (якою конкретною особою або конкретним предметом залишено сліди), діагностичних (встановлення природи чи стану об'єктів, якими утворено сліди) або ситуаційних (встановлення механізму та умов сформування) завдань [2, с. 11].

Вже тривалий час ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання здійснюється за допомогою комп'ютерної техніки та різних спеціальних програм. Тобто зараз саме ці специфічні об'єкти виступають інструментами скоєння податкових правопорушень.

Саме тому набула популярності експертиза комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Експерт за допомогою цієї експертизи досліджує носії інформації, що було створено за допомогою комп'ютерних систем і електронних засобів. Тобто безпосереднім об'єктом дослідження є комп'ютерний блок, що містить носій, котрий цікавить слідчого.

Результати проведених експертиз відображаються у висновку експерта. Відповідно до ч. 2 ст. 84 КПК України, він відноситься до джерел доказів.

Висновок експерта є детальним відображенням проведених експертом досліджень, містить відповіді, що ставились слідчим, котрий призначив проведення експертизи.

Дані, що сприйняв експерт безпосередньо під час проведення експертизи та стали йому відомими за рахунок дослідження об'єктів, котрі було надано для проведення дослідження відображаються у висновку. Та звичайно, експерт надає висновок по дослідженню від власного ім'я, та несе за нього відповідальність.

Висновки і пропозиції. Підсумовуючи вищесказане стверджуємо, що під час розслідування злочинів у сфері податкових відносин спеціальні знання мають важливе, а іноді ключове значення для забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування. Основними напрямками використання спеціальних знань є залучення до слідства спеціаліста та призначення проведення експертизи. Спеціалісти відіграють важливу роль у консультативній діяльності слідчого, у формуванні вірного шляху розслідування податкових злочинів.

Проведення експертиз під час розслідування злочинів у податковій сфері дозволяють якісно дослідити документи, що відображають фінансову діяльність суб'єкта господарювання. Група економічних експертиз відповідає за досліджен-

ня носіїв інформації на інтелектуальному рівні. Група криміналістичних експертиз відповідає за формування відповідей на питання, щодо можливості безпосереднього підроблення документів бухгалтерського обліку чи їх частини.

Список літератури:

1. Вайнштейн А.П. Участь в кримінальному судочинстві осіб, що володіють спеціальними знаннями. Донецьк : Новітнє видавництво, 1996. 267 с.
2. Драпкін Л.Я. Організаційні та тактичні основи пошукової діяльності в розслідуванні злочинів. Київ : Сокіл, 2012. 78 с.
3. Кримінальний процесуальний кодекс України : Науково-практичний коментар / За заг. ред. В.Т. Маляренка та В.Г. Гончаренка. Київ : Юрисконсульт, 2017. 938 с.
4. Кориний Ю.В. Використання результатів оперативно-розшукової діяльності в розслідуванні кримінальних справах. Дніпропетровськ : Друк-М, 2016. 312 с.
5. Лисенко В.В. Проблеми криміналістичного забезпечення розслідування податкових злочинів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д.ю.н. : спец. 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза». Київ, 2006. 88 с.
6. Марущак О.А. Використання спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Актуальні проблеми юридичної науки та практики*. 2016. № 1(2). С. 39–45.
7. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
8. Скригонюк М.І. Криміналістика : підручник. Київ : Атіка, 2015. 496 с.

References:

1. Vajnshtejn A.P. (1996) Uchast v kryminalnomu sudochynstvi osib, shho volodiyut specialnymy znannyamy [Participation in criminal proceedings of persons with special knowledge]. Doneczk: Novitnye vydavnyctvo. (in Ukrainian)
2. Drapkin L.Ya. (2012) Organizacijni ta taktychni osnovy poshukovoyi diyalnosti v rozsliduvanni zlochyniv [Organizational and tactical foundations of search activities in the investigation of crimes]. Kyiv: Sokil. (in Ukrainian)
3. Malyarenka V.T., Goncharenka V.G. (2012) Kryminalnyj procesualnyj kodeks Ukrayiny: Naukovo-praktychnyj komentar [Criminal Procedure Code of Ukraine. Scientific and practical commentary]. Kyiv: Yuryskonsult. (in Ukrainian)
4. Korinyj Yu.V. (2016) Vykorystannya rezultativ operatyvno-rozshukovoyi diyalnosti v rozsliduvanni kryminalnyx spravax [The use of the results of operational and investigative activities in the investigation of criminal cases]. Dnipropetrovsk: Druk-M. (in Ukrainian)
5. Lysenko V.V. (2006) Problemy kryminalistychnogo zabezpechennya rozsliduvannya podatkovyx zlochyniv: avtoref. dys. na zdobuttya nauk. stupenya d.yu.n.: specz. 12.00.09 «Kryminalnyj proces ta kryminalistyka; sudova ekspertyza». [Problems of forensic support for the investigation of tax crimes: author. dis. for science]. Kyiv.
6. Marushhak O.A. (2016) Vykorystannya specialnyx znan pry rozsliduvanni uxylennya vid splaty podatkov, zboriv (obovyazkovyx platezhiv) [Involvement of a specialist in the investigation of tax evasion, fees (mandatory payments)]. *Aktualni problemy yurydychnoyi nauky ta praktyky* [Current issues of legal science and practice]. Chernigiv: Chernigivska politexnika, pp. 39–45.
7. Skrygonyuk M.I. (2015) Kryminalistyka [Forensics]. Kyiv: Atika. (in Ukrainian)
8. Pro sudovu ekspertyzu: Zakon Ukrayiny [On forensic examination: Law of Ukraine] vid 25.02.1994 r. № 4038-XII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (accessed 12 December 2020).