

УДК 343.14+347.719

**В.В. ЛИСЕНКО**, докт. юрид. наук, доц.,  
Науково-дослідний центр з проблем оподаткування  
Національного університету державної  
податкової служби України

**О.С. ЗАДОРЖНИЙ**, канд. юрид. наук,  
Управління по боротьбі з корупцією в органах  
державної податкової служби

## **ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМНИХ СИТУАЦІЙ ДОПИТУ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА (КЕРІВНИКА ПІДПРИЄМСТВА) У СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

**Ключові слова:** допит, головний бухгалтер, керівник підприємства, ухилення від сплати податків

Специфічність складу злочину, складність механізму вчинення ухилень від сплати податків визначає особливості в застосуванні тактичних прийомів і в цілому - тактики допиту головного бухгалтера (керівника підприємства). Важливу роль у даному процесі відіграє врахування особливостей особи, яка вчинила злочин (*його освітній рівень, наявність досвіду ведення підприємницької діяльності, знання особливостей відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку, наявність злочинного досвіду вчинення ухилень від сплати податків тощо*). Тактика допиту визначається залежно від поведінки під час вчинення злочину, дій щодо приховування слідів ухилень від сплати податків, поведінки головного бухгалтера (керівника підприємства) в ході проведення інших слідчих дій. Слідчому необхідно також передбачати модель можливої поведінки допитуваного в ході слідчої дії.

Аналіз літературних джерел свідчить, що спеціально проблеми допиту головного бухгалтера (керівника) підприємства у справах про ухилення від сплати податків в криміна-

лістичних дослідженнях досі не розглядалися. Існують лише окремі наукові роботи, які досліджували проблеми особливостей тактики допиту таких осіб<sup>1</sup>. Окремі аспекти процесуального порядку і особливостей тактики проведення слідчих дій у справах про ухилення від сплати податків розглядалися російськими вченими<sup>2</sup>. Невирішеними залишаються проблемні питання підготовчого етапу та організації проведення допиту головного бухгалтера (керівника підприємства), психологічні особливості даної слідчої дії. Тому метою дослідження є визначення типових слідчих ситуацій допиту та відповідних комплексів тактичних прийомів для вирішення конфліктних слідчих ситуацій, особливості відображення в протоколі допиту обставин вчинення ухилень від сплати податків. Її новизна міститься в авторських позиціях з напрямку дослідження.

Допит головного бухгалтера (керівника підприємства) у справах про ухилення від сплати податків є однією з найбільш складних слідчих дій. Це пов'язано із специфічністю доведення участі винних у вчиненні злочину, складністю способів вчинення злочину. Важливим у визначенні тактичних прийомів допиту є врахування особливостей осіб, які підлягають допиту, а також моделі можливої їх поведінки у ході слідчої дії. Процес розслідування злочинів і допит головного бухгалтера (керівника підприємства) характеризується різним ступенем інформативності про обставини вчинення ухилень від сплати податків.

Характер і зміст тактичних прийомів, які застосовуються у ході допиту щодо даної категорії злочинів, можуть бути визначені

<sup>1</sup> Див., наприклад, роботу: Лысенко В.В. Расследование уклонений от уплаты налогов. – Харьков: Консум, 1997. – С.110-124.

<sup>2</sup> Зокрема, це: Кучеров И.И. Расследование налоговых преступлений: Автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.09 /НИИ МВД России, 1995. –25 с.; Пальцева И.В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений: Автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.09 /Волгоградск. юрид. ин-т МВД России, 2000. –29 с.

виходячи із аналізу поведінки допитуваного та його ставлення до надання правдивих свідчень, або ж відповідей на поставлені питання. На підставі аналізу практики розслідування ухилень від сплати податків можна виділити слідчі ситуації, які найчастіше зустрічаються в ході допиту головного бухгалтера (керівника підприємства):

1) обвинувачений добровільно повідомляє інформацію про обставини вчинення злочину, відсутня конфліктна ситуація між допитуваним і слідчим;

2) обвинувачений не відмовляється повідомити інформацію про обставини вчинення злочину, проте він не бажає її повідомляти в повному об'ємі (побоювання помсти з боку співучасників, матеріальна або інша залежність, зацікавленість в результатах розслідування);

3) наявна конфліктна ситуація, яка має прояв в небажанні обвинуваченого давати правдиві та повні свідчення;

4) обвинувачений повністю відмовляється від спілкування з слідчим, давати свідчення і брати участь у проведенні окремих слідчих дій;

5) допитуваний в ході допиту не визнає своєї участі у вчиненні, тієї або іншої фінансово-господарської операції (відпуск, перевезення товарно-матеріальних цінностей і знищення первинних документів, використання фіктивних суб'єктів підприємництва тощо);

6) допитуваний не заперечує факту спричинення матеріальних збитків державі шляхом несплати податкових платежів, проте заперечує факт саме умисного спричинення шкоди;

7) допитуваний не заперечує факту та змісту виконаних фінансово-господарських операцій, проте заперечує свою участь у вчиненні ухилень від сплати податків.

Процес проведення допиту головного бухгалтера, керівника підприємства у справах про ухилення від сплати податків може характеризуватися також й іншими слідчими ситуаціями.

Слідчі ситуації, які виникають у ході розслідування ухилень від сплати податків, підлягають аналізу з метою ефективного їх вирішення. Виділена *перша ситуація* найсприятливіша для отримання інформацій про обставини вчинення ухилень від сплати податків. Проте, це не означає, що існує така ситуація в ідеальному варіанті. Слідчий повинен здійснювати комплекс заходів з метою забезпечення сприятливої ситуації допиту, постійно її підтримувати і контролювати. Досягнення психологічного контакту з допитуваним і наявність безконфліктної ситуації ще не означає отримання правдивих і достатніх свідчень про обставини вчинення ухилень від сплати податків. У тому випадку, коли в ході допиту обговорюються тільки загальні питання здійснення підприємницької діяльності, обчислення та сплати податків, стан наявності психологічного контакту з допитуваним і відсутність конфліктної ситуації залишаються безрезультативними.

Практика розслідування ухилень від сплати податків свідчить, що слідчі нерідко особливо увагу надають проблемі визнання обвинуваченим вини у вчиненні злочину. На такому ж рівні від органу дізнання слідчі вимагають відображення у поясненнях головного бухгалтера (керівника підприємства), визнання вини у вчиненні злочину ще на етапі збору первинних матеріалів. В матеріалах таких кримінальних справ, як правило, відсутній детальний документальний аналіз механізму ухилень від сплати податків. Визнання вини у вчиненні злочину не може прийматися слідчим як абсолютний доказ. Відмова обвинуваченого від раніше даних свідчень у ході судового розгляду нерідко викликає повернення кримінальної справи на додаткове розслідування, оскільки залишаються недослідженими важливі обставини. Тому слідчим, незалежно від визнання вини обвинуваченим, повинен бути проведений детальний документальний аналіз виконаної фінансово-господарської діяльності на предмет підтвердження виявлених фактів ухилення від сплати податків документами облі-

ку та звітності.

В ході допиту головного бухгалтера, керівника підприємства, як показує аналіз практики, ефективним є використання положень ч.4 ст.212 КК України. Вони повинні враховуватися у формуванні особливостей тактики допиту, оскільки особа, яка вперше вчинила діяння, передбачене ч.1 і ч.2 ст.212 КК України, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (інші обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, заподіяну державі їх невчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Слід звернути увагу на те, що наявність положень законодавства про звільнення від кримінальної відповідальності (ч.4 ст.212 КК України) не зводить роль слідчого лише до простої фіксації свідчень. Слідчий повинен детально встановити всі обставини вчинення ухилення від сплати податків, здійснення фінансово-господарських операцій підприємством, діяльність якого перевіряється. Це повинні бути детальні свідчення за всіма епізодами злочинної діяльності.

*Ситуація в ході допиту*, пов'язана з відмовою свідчити про дії учасників і обставини вчинення злочину через побоювання помсти з боку співучасників (матеріальної й іншої зацікавленості) у практичній діяльності має широкий прояв. У ході розслідування ухилення від сплати податків нерідко виникає ситуація, коли головний бухгалтер через побоювання помсти з боку керівника підприємства, матеріальної або іншої особистої зацікавленості не бажає давати правдиві свідчення про участь керівника у вчиненні злочину. З одного боку, це виключає наявність кваліфікуючої ознаки вчинення злочину за попередньою змовою групи осіб, яка передбачена ч.2 ст.212 КК України. З іншої сторони, посади головного бухгалтера у 97 % випадків займають жінки, які, в більшості випадків, мають неповнолітніх дітей. Наявність неповнолітніх дітей є однією з підстав застосування акту амністії, що дозволяє ухилитися від кримінальної відповідальності спів-

учасникам злочину. В практичній діяльності необхідно використовувати рекомендації окремих наукових досліджень, які розглядають тактичні особливості допиту жінок підозрюваних і обвинувачених [1].

Найпоширенішим способом захисту в ході допиту, які застосовують обвинувачені, є відмова від надання свідчень. Це своєрідний механізм, що дозволяє ухилитися від відповідальності та утруднює отримання доказової інформації. Матеріали практики показують, що дуже рідко головний бухгалтер або керівник підприємства самостійно скоюють ухилення від сплати податків. У більшості випадків такі дії виконуються головним бухгалтером за вказівкою керівника підприємства або ж за взаємним бажанням і згодою. Це викликано, перш за все, тим, що головний бухгалтер здійснює відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку, складання бухгалтерської і податкової звітності. Для вирішення ситуації допиту і досягнення позитивного результату проведення слідчої дії слідчий повинен переконати головного бухгалтера в необхідності давати правдиві свідчення і повідомлення даних про інших співучасників злочину. Слідчий має застосовувати різні тактичні прийоми, що направлені на подолання неправдивих свідчень або відмови обвинуваченого від надання свідчень. Рішення таких проблем діяльності правоохоронних органів знайшли докладний виклад у криміналістичних дослідженнях [2, 3].

На думку Г. Дашковської, головними тактичними прийомами подолання відмови обвинуваченого від надання свідчень є:

- 1) переконання обвинуваченого в неправильності зайнятої позиції;
- 2) повідомлення, що співучасники обвинуваченого дають правдиві свідчення, у тому числі ті, що його викривають у вчиненні злочину;
- 3) використання суперечностей між інтересами співучасників [4, с.98].

Слід зазначити, що перелічені тактичні прийоми носять загальний характер і можуть

бути застосовані також в інших ситуаціях. Для даного випадку найефективнішим прийомом буде повне документальне дослідження діяльності суб'єкта підприємництва із вказівкою реквізитів документів й їх змісту в протоколі допиту. Як свідчить практика розслідування ухилень від сплати податків, такий спосіб є ефективним у разі відмови допитуваного від свідчень. Слідчий в процесі постановки питань поступово розкриває механізм вчинення ухилень від сплати податків, пред'являючи обвинуваченому (свідку) документи бухгалтерського обліку та інші документи, проводить розрахунки об'єктів оподаткування і сум податків, що підлягають сплаті, відображає в протоколі дані про конкретні норми законодавства, які були порушені. Це, у більшості випадків, є вирішальним чинником у формуванні належної позиції обвинуваченого до надання свідчень.

*Складною у вирішенні вважається ситуація, яка має прояв у небажанні допитуваного давати правдиві, достовірні свідчення в ході допиту. В таких випадках головний бухгалтер або керівник підприємства не відмовляються давати свідчення, проте їх зміст повністю не відповідає об'єктивній дійсності. В ході допиту аргументи і докази, пред'явлені слідчим, безапеляційно відкидаються з посиланням на порушення порядку їх отримання або невідповідності їх дійсності. На виправдання виявлених фактів ухилень від сплати податків висувуються різні версії з посиланням на допущену помилку в розрахунках або неправильне відображення у бухгалтерському обліку виконаних фінансово-господарських операцій. Подібна ситуація в ході допиту може бути пов'язана з відмовою від спілкування зі слідчим, відмовою давати свідчення і участі у проведенні окремих слідчих дій. Ця ситуація, в порівнянні з раніше розглянутою, характеризується більш високим ступенем конфліктності і складніша у вирішенні. Вона вимагає застосування комплексу заходів для ефективного подолання ситуації конфлікту. Вирішити ефективно складну ситуацію можливо шля-*

хом ретельного документального дослідження обставин вчинення ухилень від сплати податків, пред'явлення доказів, використання суперечностей між співучасниками злочину.

*Ситуація, коли допитуваний не визнає своєї участі у здійсненні фінансово-господарських операцій також складна у вирішенні і досягненні позитивних результатів. Суб'єкти підприємства, з метою ухилення від сплати податків, заниження об'єктів оподаткування не відображають у бухгалтерському обліку виконані фінансово-господарські операції. В таких випадках, як правило, після перевезення товарів, продукції знищуються первинні документи (накладні, товарно-транспортні накладні). Практика розслідування злочинів свідчить про наявність окремих різновидів даної ситуації. Вони мають прояв у тому, що з метою заниження обсягів виконаних робіт, придбаних (реалізованих) товарів виконується підробка документів про виконання фінансово-господарської операції із значно меншими обсягами. Для отримання повних і достовірних доказів, слідчий повинен у ході допиту використовувати документи, отримані в ході зустрічної перевірки від постачальників продукції. Нерідко необхідні для процесу доказу документи можуть бути отримані від організації, які здійснюють перевезення товарів (продукції). Важливу роль у даному випадку мають висновки почеркознавчої експертизи. Іноді ефективним тактичним прийомом може бути пред'явлення свідчень співучасників, які викривають допитуваного у вчиненні злочину.*

*Ситуація, коли допитуваний (головний бухгалтер, керівник підприємства) не заперечує факту спричинення матеріальної шкоди шляхом недоплати податкових платежів і заперечення умисного спричинення такої шкоди, є найбільш поширеною у ході розслідування даної категорії злочинів. Така поведінка є одним із способів ухилення обвинуваченого від кримінальної відповідальності, оскільки, даючи такі свідчення, особа розра-*

ховує на невстановлення суб'єктивної сторони (для ухилень від сплати податків обов'язкова наявність прямого умислу). Як справедливо відзначає Г. Дашковська, обвинувачені у справах про ухилення від сплати податків, як правило, – освічені, інтелектуально розвинуті люди. Корисливі злочини скоюються ними не випадково, а виключно з розрахунком, з прямим наміром на ухилення від сплати податків [4, с.84]. У ході допиту в даній слідчій ситуації для встановлення обставин вчинення злочину може бути використаний такий комплекс тактичних прийомів:

1) докладний документальний аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємництва;

2) аналіз аналогічних фінансово-господарських операцій, які вчинені раніше і знайшли повне і правильне відображення у бухгалтерському і податковому обліку та звітності;

3) докладний аналіз нормативних актів, положення яких були порушені, і ставлення до цього допитуваного;

4) пред'явлення фрагментів протоколу допиту осіб, які брали участь у виконанні фінансово-господарських операцій, і які дають свідчення, що викривають конкретних осіб.

Для вирішення ситуації в ході допиту, коли допитуваний заперечує свою участь у вчиненні ухилень від сплати податків, найефективнішим можуть бути такі тактичні прийоми:

1) максимальна деталізація свідчень стосовно виконаних фінансово-господарських операцій з відображенням даних про документи, які їх підтверджують;

2) пред'явлення для ознайомлення допитуваному документів первинного обліку, документів бухгалтерського оформлення і звітності;

3) пред'явлення фрагментів протоколу допиту співучасників, які повідомляють про обставини вчинення ухилень від сплати податків.

У ході допиту головного бухгалтера, кері-

вника підприємства слідчий не повинен обмежуватися лише простим пред'явленням для ознайомлення первинних документів, документів бухгалтерського оформлення, бухгалтерської і податкової звітності. В процесі формулювання і постановки питань слідчий розкриває зміст цих документів, особливо звертаючи увагу на їх доказове значення. Це означає, що слідчий має зайняти активну позицію, і в протоколі допиту у вигляді постановки питань знаходить відображення зміст механізму вчинення ухилень від сплати податків (документальний аналіз фактичного виконання фінансово-господарських операцій).

Тактичними прийомами, які можуть бути застосовані для вирішення розглянутих вище конфліктних ситуацій, є:

1) докладне документальне дослідження діяльності суб'єкта підприємництва за період, що перевіряється;

2) аналіз діяльності підприємства за більш ранні звітні періоди з метою встановлення аналогічних операцій (фінансово-господарських операцій), проведення яких було правильно відображено у бухгалтерському обліку з повним і правильним обчисленням податків (зборів, інших обов'язкових платежів);

3) пред'явлення первинних документів, які отримані в результаті зустрічних перевірок;

4) пред'явлення свідчень співучасників злочину або ж осіб, які брали участь у виконанні фінансово-господарської операції (водій, експедитор);

5) аргументування уваги допитуваного на окремих сторонах і особливостях здійснення підприємницької діяльності з метою викликати заперечення з його сторони і участі в обговоренні поставлених слідчим питань;

6) використання технічних засобів для фіксації свідчень обвинуваченого у разі наявності конфліктної ситуації;

7) стимулювання позитивних якостей допитуваного;

8) створення перебільшеного уявлення

допитуваного про кількість зібраних доказів;

9) використання суперечностей між співучасниками злочину тощо.

Одним з ефективних тактичних прийомів, який використовується слідчим у ході допиту, є оцінка свідчень допитуваного. В цьому випадку слідчий аналізує інформацію, отриману від свідка, обвинуваченого (підозрюваного) і оцінює її з погляду позиції допитуваного, достовірності і правдивості його свідчень. Цей тактичний прийом має зв'язок і вплив на використання інших тактичних прийомів, зокрема, в ході подолання установки на надання неправдивих свідчень. Він знаходить застосування протягом всього ходу слідчої дії. Для аналізу і оцінки свідчень використовуються дані, отримані в ході підготовки до проведення допиту, проведення інших слідчих і організаційних дій. Головною умовою у даному випадку повинна бути присутня внутрішня узгодженість у свідченнях. Використовування такого тактичного прийому сприяє виключенню недостовірних свідчень і виявлення їх неправдивості або невідповідності дійсному розвитку подій. Слідчий повинен використовувати внутрішні суперечності у свідченнях для викриття допитуваного у наданні неправдивих свідчень. Окрім вказаного, у ході розслідування мають також враховуватися причини, які спонукають допитуваного давати неправдиві свідчення. На думку В. Образцова і З. Богомолової, *висновок про правдивість свідчень робиться на підставі встановлення об'єктивно існуючих або існуючих насправді подій, фактів, ситуацій, документів, матеріально-фіксованих слідів і інших об'єктів, які підтверджують інформацію, що міститься у свідченнях* [5]. З цією метою може застосовуватися зіставлення, порівняльний аналіз даних, отриманих від допитуваного з доказами, які мало в своєму розпорядженні слідство до отримання свідчень.

Складність в проведенні допиту головного бухгалтера і керівника підприємства у справах даної категорії проявляється у тому, що ці особи мають відповідні знання з пи-

тань ведення бухгалтерського обліку, особливостей здійснення підприємницької діяльності. Вони точно знають, які матеріали (первинні документи, документи бухгалтерського оформлення, бухгалтерська і податкова звітність) знаходяться у розпорядженні слідчого. Головний бухгалтер і керівник підприємства ознайомлені зі змістом акту документальної перевірки і, відповідно, знають, які докази має у своєму розпорядженні слідчий. Наявність таких відомостей дозволяє головному бухгалтеру, керівнику підприємства розробити відповідну тактику захисту, використовуючи «слабкі сторони» в доказовій базі.

Оцінка наявної інформації, детальний документальний аналіз діяльності суб'єкта підприємництва, а також врахування даних, що характеризують особу головного бухгалтера чи керівника підприємства, є вирішальними для досягнення позитивних результатів слідчої дії та отримання доказової інформації.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Исаева К.А. Тактические особенности допроса женщин – подозреваемых и обвиняемых: Автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.09 /НИИ МВД Российской Федерации. –М., 1995. –21 с.
2. Замылин Е.И. Тактико-психологические основы допроса в конфликтной ситуации: Автореф. дисс... канд. юрид. наук: 12.00.09 /Волгоградск. юрид. ин-т, 1996. –24 с.
3. Мазунин Л.М. Использование приемов эмоционального воздействия при допросе как средство преодоления противодействия расследованию // Совершенствование государственной политики противодействия правонарушающему поведению. –Омск, 2002. – С.170-179.
4. Дашковская Г.М. Особенности тактики отдельных следственных действий по делам о налоговых преступлениях и пути совершенствования их производства // «Черные дыры» в российском законодательстве. – 2002. –№ 4. –С.82-99.

5. Образцов В., Богомолова С. Проверка правдивости показаний // Уголовное право. – 2002. – № 3. – С.93-94.

*Лисенко В.В., Задорожний О.С. Вирішення проблемних ситуацій допиту головного бухгалтера (керівника підприємства) у справах про ухилення від сплати податків // Форум права. -2007. -№ 2. -С.113-119 [Електронний ресурс]. -Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2007-2/07lvvvsp.pdf>*

На підставі аналізу матеріалів практики підрозділів податкової міліції наведено проблемні слідчі ситуації допиту головного бухгалтера (керівника підприємства) у справах про ухилення від сплати податків та запропоновано комплекс тактичних прийомів для їх вирішення. Визначено лінію поведінки слідчого для вирішення конфліктних ситуацій допиту.

\*\*\*

*Лысенко В.В., Задорожний А.С. Решение проблемных ситуаций допроса главного бухгалтера (руководителя предприятия) в делах об уклонении от уплаты налогов*

На основании анализа материалов практики подразделений налоговой милиции приведены проблемные следственные ситуации допроса главного бухгалтера (руководителя предприятия) в делах об уклонении от уплаты налогов и предложен комплекс тактических приемов для их решения. Определена линия поведения следователя в решении конфликтных ситуаций допроса.

\*\*\*

*Lysenko V.V., Zadorozhnyj A.S. Decision of problem situations of interrogation of the chief accountant (director) in affairs about evasion from payment of taxes*

On the basis of the analysis of materials of practice of subdivision the tax militia is given problem investigatory situations of interrogation of the chief accountant (director) in affairs about evasion from payment of taxes and the complex of tactical receptions for their decision is offered. The line of conduct of the inspector for the decision of disputed situations of interrogation is determined.