

Шершньова Вікторія Олександрівна —
здобувач кафедри кримінального процесу Ки-
ївського національного університету внутрі-
шніх справ

Типові слідчі ситуації і програма дій слідчого на початковому етапі розслідування податкових злочинів

*У статті розглянуті типові слідчі ситуації і програми дій слід-
чого при розслідуванні податкових злочинів, учинених організо-
ваними групами. Визначено шляхи організації та вдосконалення
нормативно-правового забезпечення і практики розслідування
податкових злочинів.*

Ключові слова: розслідування, типова слідча ситуація, програ-
ма дій слідчого, початковий етап, податковий злочин.

При розслідуванні податкових злочинів використовуються ті ж но-
рми, принципи й окремі інститути, які регулюють кримінальний
процес загалом, але застосовують їх слідчі та співробітники оператив-
них служб податкової міліції, відповідно до конкретних обставин (слі-
дчих ситуацій), що підлягають розслідуванню і доказуванню в кримі-
нальній справі чи протокольному провадженні, порушених за фактом
вчинення злочинів у сфері оподаткування.

У структурі окремих методик розслідування конкретних видів
злочинів, разом із криміналістичною характеристикою, особливе місце
відводиться ситуаційним факторам. Обставини вчинення певних злоч-
чинів зумовлюють процес їх розслідування, умови та черговість прове-
дження слідчих дій.

Проблеми слідчих ситуацій останнім часом приділена значна увага
при дослідженні загальнотеоретичних питань криміналістики і при форму-
ванні окремих методик розслідування конкретних видів злочинів. Поло-
ження, що складають зміст даної категорії, сприяють конкретизації мето-
дик розслідування, підвищенню їх ролі та наближенню теоретичних дослі-
джень до вимог практичної діяльності [1, с. 76—77].

Під початковою слідчою ситуацією розуміється обстановка (сукуп-
ність умов), в якій відбувається процес доказування. На думку В. П. Лавро-

ва, початкова слідча ситуація може розглядатися в двох аспектах: теоретичному (як типова стосовно конкретного виду злочину і навіть ширше — як наукова, абстрактна категорія) і практичному (як конкретна життєва ситуація в кримінальній справі, що знаходиться в провадженні слідчого, характеризує початковий етап розслідування і включає, в першу чергу, інформацію про результати попередніх перевірок, невідкладних слідчих дій і оперативно-розшукових заходів) [2, с. 6].

Початкова слідча ситуація включає низку етапів, проходження яких означає її вирішення. Для кожного з них характерними є свої завдання та способи їх розв'язання. Типовими для них є отримання інформації, її уточнення та прийняття рішення про зміст першочергових слідчих дій і складання плану їх реалізації, втілення прийнятого рішення шляхом провадження першочергових слідчих дій, в ряді випадків у поєднанні з оперативно-розшуковими заходами, розшук і затримання підозрюваного, його особистий обшук, обшук житла, за місцем роботи, аналіз усієї сукупності отриманих даних, побудова версій, складання плану подальшого розслідування в даній кримінальній справі.

У кримінальних справах про ухилення від сплати податків найбільш суттєвими обставинами, що обумовлюють спрямованість розслідування цих злочинів, є: зміст і обсяг початкових даних про злочин (об'єктивні умови та обстановка, в якій відбулась розслідувана подія); спосіб злочинної діяльності (спосіб готування, вчинення, приховання злочину); загальна характеристика типових слідів злочину.

Основними елементами початкової слідчої ситуації є:

1) першочергова інформація, отримана в ході перевірки заяв, повідомлень і відразу після порушення кримінальної справи, про подію, що містить ознаки злочину, і про осіб, причетних до цієї події;

2) об'єктивні умови, що характеризують отримання цієї інформації (місце, час, кліматичні умови, використання науково-технічних засобів тощо);

3) сили та засоби, що має в своєму розпорядженні слідчий для подальшої роботи щодо використання початкової інформації в цих умовах;

4) позиція підозрюваного, потерпілого, свідків, а також результати їх протидії встановленню істини на початковому етапі розслідування та потенційна можливість протидії;

5) інші фактори, що перешкоджають чи сприяють успішному вирішенню криміналістичних завдань (втрата речових доказів, виявлених під час огляду, явка з повинною тощо).

Від слідчого вимагається швидке реагування на зміни ситуації, в яких відбувається провадження слідчих дій. Це означає, що запланована діяльність щодо розкриття та розслідування податкового злочину

не є незмінною, а повинна гнучко реагувати на зміни обставин, появу нової інформації про дане діяння та його елементи.

Враховуючи те, що початкова слідча ситуація є динамічною системою, питання про її часові параметри досить умовне. Початкова слідча ситуація може бути обмежена періодом від моменту надходження повідомлення про злочин у правоохоронний орган до завершення невідкладних слідчих дій, затримання та допиту підозрюваного чи іншої обставини, що свідчить про різку зміну початкової ситуації — вирішення початкової слідчої ситуації [3, с. 82—83].

Для початку розслідування характерні такі слідчі ситуації.

Перша ситуація. Початкові дані про податковий злочин отримані оперативним шляхом у результаті проведених заходів. Джерелами можуть бути: повідомлення негласних співробітників органів податкової міліції, кримінальної міліції, митниці; оперативне спостереження за процесами виробництва, перевезення та збуту сировини, напівфабрикатів, готової продукції; негласний огляд приміщень, транспортних засобів і бухгалтерської документації; повідомлення обізнаних осіб; консультації з фахівцями за наслідками оперативно-розшукових заходів і бесід; отримання зразків для порівняльного дослідження; попередній аналіз документів, продукції, сировини; використання відомостей з криміналістичних і спеціалізованих банків даних.

У даному випадку план розслідування буде спрямований на реалізацію задуму несподіваного для суб'єктів злочину одночасного проведення серії оперативних заходів і слідчих дій. Таким планом розслідування в першу чергу намічаються обшуки та затримання, огляди і виїмки, допити свідків, пред'явлення для впізнання та очні ставки. Потім, як правило, призначаються та проводяться необхідні експертизи й інші слідчі дії. Ця ситуація сприятлива з точки зору перспектив розслідування, але потребує наявності значної кількості виконавців і налагодженої взаємодії між ними. Для вирішення цієї проблеми необхідно на початковому етапі розслідування створювати слідчі бригади, які повинні складатись із двох чи трьох слідчих і достатньої кількості оперативних працівників, враховуючи специфіку першочергових слідчих дій. Доволі часто виникає необхідність залучення в слідчі бригади співробітників оперативно-технічного відділу, а також спеціалістів, які володіють знаннями в галузі бухгалтерського обліку й аудиту.

Не можна протиставляти прихованість такої перевірки доказовому значенню її результатів. Останні повинні фіксуватися письмово (акт, рапорт, довідка), а також за допомогою технічних засобів (фотографії, відео-, аудіозаписи тощо). Більш доречний варіант, коли засоби фіксації доповнюють один одного.

Іноді глибока перевірка діяльності підприємства проводиться за оперативно-розшуковими даними після порушення кримінальної справи.

Друга ситуація. Початкові відомості про податковий злочин отримані з відкритих офіційних джерел (засобів масової інформації, актів Контрольно-ревізійного управління, висновків аудиторських служб, документів податкових інспекцій тощо). Тоді типовими перевірочними діями будуть: інвентаризації та ревізії фінансово-господарської діяльності організації; аудиторські перевірки; огляди приміщень і документів; контрольні закупівлі для отримання зразків сировини, напівфабрикатів, готової продукції; допити посадових і матеріально-відповідальних осіб, які володіють інформацією про податковий злочин.

З урахуванням конкретної слідчої ситуації іноді необхідно провести огляд житлових і службових приміщень, ділянок місцевості, транспортних засобів, тари й упаковки з метою виявлення неврахованої сировини, продукції, товарів, устаткування та автомобілів, не відображених у балансі підприємства, а також отримання даних про терміни й обсяги виробничо-господарської діяльності. Також потрібно з'ясувати місткість складських, торгових й інших приміщень, вантажних майданчиків, під'їзних шляхів тощо. Це дозволить визначити обсяги устаткування, що там зберігалось, і майна, прихованого від оподаткування. У даній ситуації перевірочні дії повинні бути комбінованими — гласними та негласними.

План розслідування повинен передбачати досить жорстку послідовність провадження слідчих, оперативно-розшукових й інших дій. Як правило, результати попередньої процедури служать початковою базою для подальшої, тому реалізація такого плану не вимагає багато виконавців одночасно. Однак у такій ситуації успіх розслідування залежить від професіоналізму слідчого, вираженого в правильній послідовності проведення слідчих дій. Слід зазначити, що в ході реалізації вказаної програми дій допит підозрюваного чи обвинуваченого не є невідкладною й першочерговою слідчою дією. Слідча практика показує, що навіть якщо ситуація є сприятливою, в першу чергу необхідно запланувати вивчення бухгалтерських документів, консультації зі спеціалістами, а потім допит тих свідків, правдивість показань яких не викликає сумнівів. При цьому доцільно використовувати звуко- та відеозапис. Після цього можна проводити допит підозрюваного. Під час проведення допиту підозрюваного в даній категорії справ важливу роль може відіграти демонстрація аудіовізуальних показань свідків.

На різних етапах із урахуванням конкретного злочину виникають різні ситуації в розслідуванні, які характеризуються різною кількістю та змістом доказової, оперативно-розшукової й іншої інформації. З урахуванням джерел і моменту отримання інформації про злочин,

слідчий володіє певним набором даних про цю подію. В процесі виявлення, розкриття та розслідування злочину зазначена інформація відображається в певних документах. Інформацію про вчинений злочин слідчі органи отримують в результаті аналізу конкретної слідчої ситуації в кримінальній справі, актів документальних перевірок, матеріалів, що направляються після проведеної перевірки в правоохоронні органи.

Своєрідність основної слідчої ситуації полягає в тому, що в первинних матеріалах податкової перевірки зазвичай наявні конкретні дані про факт несплати податку і про спосіб ухилення від його сплати. Зокрема, в цих справах у слідчі органи надходять наступні документи:

— письмове повідомлення про факти приховання доходів (прибутку) та інших об'єктів оподаткування платниками податків;

— акт документальної перевірки дотримання податкового законодавства, рішення податкової інспекції щодо проведеної перевірки, а також пред'явлення бухгалтерських документів, звітів й інших документів у оригіналі, постанова і протокол про їх вилучення;

— пояснення керівників організацій-платників податків стосовно виявлених фактів порушення податкового законодавства;

— документи про притягнення до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства;

— документи, що підтверджують призначення конкретних осіб на посади відповідальних за фінансово-господарську діяльність організації-платника податків [4, с. 115]. Ця інформація дозволяє слідчому правильно зорієнтуватися в суті розслідуваного діяння. В другій слідчій ситуації ці дані збираються вже в ході розслідування.

Зібрані матеріали підлягають ретельному вивченню слідчим із застосуванням методів співставлення, взаємної перевірки, вибіркової перевірки зазначених документів.

Ознайомлення з даними документами чи безпосереднє отримання інформації в результаті проведення оперативно-розшукових і слідчих дій передбачає її оцінку. Враховуючи це, приймаються відповідні рішення про організацію та планування процесу розслідування злочинів, використання допомоги спеціалістів й інших підрозділів органів внутрішніх справ. Дані про обставини вчинення злочину є предметом аналізу в процесі розслідування. Сукупність зазначеної інформації, отриманої з різних джерел, становить зміст слідчої ситуації [5, с. 56].

Одна з основних слідчих дій у справах по податкових злочинах пов'язана з оглядом і вивченням слідчим бухгалтерських документів. До числа документів, що вивчаються належать: розрахункові документи по податкам; документи бухгалтерської звітності; платіжні доручення; довідки з банків тощо. У результаті їх вивчення необхідно встановити: за який звітний (податковий) період вони надані; дату їх відправ-

лення та дату отримання податковою інспекцією; які дані про об'єкт оподаткування викривлені; ким вони складені та ким підписані. Це потрібно для встановлення часу вчинення злочину; кола осіб, причетних до ухилення від сплати податків; механізму їх дій та умислу на ухилення від сплати податків [6, с. 105].

Слідчому також необхідно провести аналіз і оцінити акт документальної перевірки з необхідними до нього додатками. На основі аналізу акта документальної перевірки слідчий може отримати інформацію про злочинну діяльність посадових осіб господарюючого суб'єкта та її безпосередній прояв у ході здійснення фінансово-господарської діяльності. Таким чином, слідчий отримує необхідну інформацію для прийняття рішення про порушення кримінальної справи, про механізм вчинення ухилення від сплати податків, формулює завдання, що підлягають вирішенню в ході досудового розслідування та планує проведення окремих слідчих дій або їх комплексу, оперативно-розшукових, організаційних заходів для вирішення загальних і окремих завдань розслідування категорії злочинів, що розглядається.

У випадку виникнення труднощів із розумінням змісту та результатів зазначеної перевірки слідчий планує проведення допиту спеціаліста, який провів даний захід.

Крім акту документальної перевірки, ретельному аналізу підлягають документи, які направлені разом із актами перевірки. До таких документів належать пояснення посадових осіб про допущені порушення податкового законодавства, а також заперечення, висловлені з приводу використаних методів документального дослідження й одержаних результатів.

Слідчим також з'ясовується повнота проведеної перевірки. У випадку її неповноти слідчий може вимагати проведення повторної чи контрольної перевірки. Питання про методи проведення перевірки також має велике значення у зв'язку з тим, що це впливає на достовірність висновків податкового інспектора [7, с. 106].

Під час вивчення документів слідчі широко використовують знання спеціалістів, що виражається в призначенні техніко-криміналістичної експертизи документів, почеркознавчої експертизи, судово-бухгалтерської, фінансово-економічної та аудиторської перевірки. Перші два види експертиз проводяться для з'ясування достовірності документів, що вивчаються, інші — для встановлення розміру податків, не сплачених у бюджет держави в результаті порушення податкового законодавства. У кожній кримінальній справі перелік питань, поставлених на вирішення експертів, повинен бути конкретизований із урахуванням всіх особливостей конкретно-го злочину.

За необхідності проводиться виїмка документів, що відображають виконання діяльності господарюючим суб'єктом і підтверджують порушення податкового законодавства. Виїмка документів відбувається за загальними правилами, тобто тоді, коли слідчий володіє точними даними, що необхідні для справи, предмети та документи знаходяться в конкретній особі і в певному місці. Виїмка зазвичай відбувається в установах, організаціях, на підприємствах у кабінетах керівництва, бухгалтерії, секретаріаті, архівах, складах. Своєчасне проведення виїмки унеможливило приховання чи знищення документів, що мають доказове значення. Документи обліку операцій по розрахункових рахунках слід вилучати у відповідних банках. Деякі документи можуть бути вилучені у вищестоящій організації, в обслуговуючій аудиторській фірмі, страховій компанії, транспортній організації.

Наступним заходом, який дозволяє отримати необхідну для процесу розслідування інформацію, є проведення допиту осіб, які брали участь у здійсненні господарських операцій. Перелік осіб, які підлягають допиту в якості свідків, може бути встановлений виходячи з аналізу документів, що підтверджують виконання операцій, пояснень, показань інших свідків. Ретельно фіксуючи показання, необхідно деталізувати їх, а потім перевіряти, порівнювати з даними, що містяться в документах. У випадку виникнення протиріч між показаннями учасників кримінального судочинства може бути проведена очна ставка для їх усунення.

Обшук проводиться з метою виявлення відомостей про фінансово-господарську діяльність організації в чорнових записах, тимчасових документах, що складаються для проведення господарської операції, яка не оформлюється документально, в комп'ютерах і на магнітних носіях інформації; товарів, не оформлених документально тощо. Виявлені документи дозволяють зіставити дані неофіційного обліку з даними бухгалтерської звітності. Проте, необхідно враховувати, що неофіційні бухгалтерські документи не належать до категорії документів-джерел доказів, а виступають лише додатковими помічниками в процесі розкриття злочину.

Специфікою слідчих версій, які висуваються в цих справах, є те, що факт несплати податків часто очевидний від початку розслідування. Тому версії, як правило, стосуються кола осіб, причетних до цього злочину, характеру їх вольового відношення до приховання доходів від податкових служб.

Разом із тим, план розслідування на початковому етапі повинен бути зорієнтований і на перевірку достовірності, уточнення фактичних даних, що стали підставами для порушення кримінальної справи, перевірку вищезазначених версій, а також на збирання нових фактичних

даних і запобігання можливим спробам зацікавлених осіб приховати сліди злочину.

Список використаних джерел

1. Лысенко В. В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершенных должностными лицами предприятий, организаций, учреждений / В. В. Лысенко. — Х. : Фирма “Консум”, 1997. — 192 с.
2. Исходные следственные ситуации и криминалистические методы их решения : сб. науч. тр. / [отв. ред. В. П. Лавров]. — М. : ВЮЗШ, 1991. — 152 с.
3. Чельшева О. В. Расследование налоговых преступлений : [учеб. - метод. пособие] / О. В. Чельшева, М. В. Феськов. — СПб. : Питер, 2001. — 282 с.
4. Кучеров И. И. Налоговые преступления : [учеб. пособие] / И. И. Кучеров. — М. : ЮрИнфоР, 1997. — 215 с.
5. Колесниченко А. Н. Криминалистическая характеристика преступлений : [учеб. пособие] / А. Н. Колесниченко, В. Е. Коновалова. — Харьков : Юрид. ин-т, 1985. — 93 с.
6. Букаев Н. М. Расследование и профилактика преступлений в сфере налогообложения : [учеб. пособие] / Н. М. Букаев, В. В. Мальцев. — Сургут : Изд-во СурГУ, 2003. — 168 с.
7. Руководство для следователей / О. Я. Баев, А. З. Ваксян, А. А. Ваксян [и др.] ; под ред. Н. А. Селиванова, В. А. Снеткова. — М. : ИНФРА-М : ИПК “Лига разума”, 1997. — 732 с.

В статье рассмотрены типичные следственные ситуации и программы действий следователя при расследовании налоговых преступлений, совершенных преступными группами. Определены пути организации и совершенствования нормативно-правового обеспечения и практики расследования налоговых преступлений.

The article deals with the examination of the typical investigational situations and programs of investigator actions in the process of investigation the tax crimes, committed by criminal groups. The author proposes the ways of the organization and improving of legislative assistance and practice of the tax crimes investigation.

Стаття надійшла до редакції журналу 4 листопада 2009 року.