



DOI: 10.21564/2786-7811.2.297375

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

**Шевчик Олександр Сергійович,**  
заступник директора з навчальної та наукової роботи,  
доцент кафедри цивільного, господарського і фінансового права  
Полтавський юридичний інститут  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

**ORCID:** 0000-0001-5459-0972

**e-mail:** a.s.shevchik@ukr.net

**Анотація.** В статті, на підставі наукових напрацювань, аналізу чинного законодавства та судової практики, було досліджено та висвітлено проблеми пов'язані із збиранням, використанням та дослідженням доказів при розгляді судами справ щодо так званих податкових кримінальних правопорушень. Констатовано, що питання особливостей збирання, дослідження та використання доказів в такому специфічному кримінальному правопорушенні як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є актуальним для наукових пошуків, оскільки має ряд як теоретичних так і практичних проблем та прогалин, що в першу чергу пов'язано з специфікою податкових кримінальних правопорушень, так і з недосконалістю законодавства. Докази при розслідуванні та притягненні до відповідальності за податкові кримінально карані правопорушення мають свою специфіку та особливості. Досудове розслідування та судовий розгляд кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків характеризуються багатьма особливостями, що обумовлено специфікою правових конструкцій складів кримінальних правопорушень. У зв'язку з цим досить часто має місце неоднозначність судової практики з цієї категорії справ. Враховуючи недосконалість, неузгодженість вітчизняного податкового, кримінального та кримінального процесуального законодавства і



не досить високу компетенцію правоохоронних та судових органів існують часті порушення прав платників податків в кримінальному судочинстві при притягненні до відповідальності винних осіб. Автором ґрунтовно досліджено особливості видів доказів, які найчастіше використовуються при розслідуванні та притягненні до відповідальності за вчинення податкових правопорушень (показання свідків, документи, висновки експертів). Розглянуто правову природу акту податкової перевірки та досліджено особливості використання акту податкової перевірки як одного з фундаментальних доказів у кримінальному провадженні щодо податкових кримінальних правопорушень. Обґрунтовано незаконність призначення податкової перевірки в рамках кримінального провадження.

**Ключові слова:** заходи податкового контролю, податкові перевірки, податкові перевірки в рамках кримінального провадження, акт податкової перевірки як доказ у кримінальному провадженні.

## **PROBLEM ASPECTS OF CONDUCT OF TAX CONTROL MEASURES**

**Oleksandr S. Shevchyk,**

Deputy Director of the Poltava Law Institute of Educational and Scientific Work, Associated Professor at the Department Civil, Commercial and Financial Law Poltava Law Institute of the Yaroslav Mudryi National Law University

**ORCID:** 0000-0001-5459-0972

**e-mail:** a.s.shevchik@ukr.net

**Summary.** The article examines and highlights the problems associated with the collection, use and study of evidence in the consideration by courts of cases on the so-called tax criminal offenses on the basis of scientific developments, analysis of current legislation and judicial practice. The author concludes that the issue of peculiarities of collection, examination and use of evidence in such a specific criminal offense as tax evasion, fees (mandatory payments) is relevant for scientific research,



since it has a number of both theoretical and practical problems and gaps, which is primarily associated with the specifics of tax criminal offenses, and with the imperfection of legislation. Evidence has its own specifics and peculiarities in the investigation and prosecution of tax criminal offenses. Pre-trial investigation and trial of criminal proceedings on tax evasion are characterized by many peculiarities, which is due to the specifics of legal constructions of criminal offenses. There is ambiguity of judicial practice in this category of cases because of this. Taking into account the imperfection, inconsistency of the domestic tax, criminal and criminal procedural legislation and the insufficiently high competence of law enforcement and judicial authorities, there are frequent violations of taxpayers' rights in criminal proceedings when bringing guilty persons to justice. The author thoroughly investigates the features of the types of evidence that are most often used in the investigation and prosecution for tax offenses (testimony of witnesses, documents, expert opinions). The legal nature of the tax audit report is considered and the peculiarities of the use of the tax audit report as one of the fundamental evidence in criminal proceedings on tax criminal offenses are studied. The illegality of appointment of tax audit within the framework of criminal proceedings has been substantiated.

**Keywords:** tax control measures, tax audits, tax audits within criminal proceedings, tax audit report as evidence in criminal proceedings.

**Постановка проблеми.** Лише близько 10 % кримінальних проваджень, відкритих за ст. 212 Кримінального кодексу України (далі - КК України) надходять до суду з обвинувальним вирок [1; 2]. На стан розслідування цієї категорії злочинів суттєво впливають нестабільність законодавства, яке регулює сферу оподаткування, недосконалість норм чинного Кримінального процесуального кодексу України (далі - 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, інших обов'язкових платежів.

Така ситуація додатково підтверджує актуальність дослідження особливостей розслідування злочину, передбаченого ст. 212 КК України, а саме особливостей збирання та використання доказів, які є одним з основних інструментів для реалізації завдань кримінального судочинства.

**Стан опрацювання обраної проблематики, аналіз останніх публікацій та досліджень.** Особливості збирання та використання доказів у так званих податкових злочинах досліджувалися вітчизняними науковцями, такими як: Дубинським А.Я., Карнєєвою Л.М., Коноваловою В.Є., Лисиченко В.К., Лупинською П.А., Михайленко О.Р., Михеєнко М.М., Чигриною Г.Л., Якимчук Ю. Ю., Онищук Н.Ю. тощо.

**Метою статті** є висвітлення проблем і особливостей збирання та використання доказів щодо ухилення від сплати податків, зборів.

**Виклад основного матеріалу.** Докази в кримінальному процесі, відповідно до ст. 84 КПК України доказами в кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у передбаченому КПК України порядку, на підставі яких слідчий, прокурор, слідчий суддя і суд встановлюють наявність чи відсутність фактів та обставин, що мають значення для кримінального провадження та підлягають доказуванню. Процесуальними джерелами доказів є показання, речові докази, документи, висновки експертів [3].

Наведений перелік є вичерпним. На всіх стадіях досудового слідства процесуальні джерела формуються (утворюються) з матеріальних джерел (об'єктів живої та неживої природи) у результаті кримінально-процесуальної діяльності осіб, які провадять дізнання, слідчих чи прокурора. В інтересах кримінального судочинства можуть використовуватися тільки фактичні дані (докази), встановлені за допомогою процесуальних джерел. Якщо говорити про способи збирання доказів, то законодавець у частині 2 ст. 93 КПК України визначив засоби збирання доказів стороною обвинувачення, до яких віднесені:



слідчі (розшукові) та негласні слідчі (розшукові) дії, витребування речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок тощо.

На сьогодні в теорії кримінального процесу поняттям «докази» описують доволі різні не тільки з позиції лексики сучасної юридичної мови, а й пізнавально-статусних характеристик категорії, що мають місце в кримінальному провадженні: будь-які фактичні дані, що мають значення для кримінального провадження; відповідний носій (джерело) відомостей про них; процесуальну процедуру та форму (спосіб) її закріплення в матеріалах кримінального провадження. Перелічені елементи розглядають у певному взаємозв'язку та єдності.

Дійсно, докази - це система взаємопов'язаних, взаємоузгоджених елементів, якими є такі: 1) фактичні дані; 2) джерела фактичних даних; 3) способи та порядок збирання, закріплення й перевірки цих фактичних даних (відомостей про факти) і їх джерел.

До такого висновку доходимо, аналізуючи правозастосовну практику і КПК України, норми якого відносно доказів ділить на три групи відповідно до елементів указаної вище системи поняття доказів.

Повною мірою відображає сутнісну правову природу поняття доказів модель (трактування), яка відображає такі основні сторони: інформаційну (відомості), матеріальну (процесуальні джерела), логічну (факт, пізнаний за допомогою відомостей, що містяться в певному джерелі, відрізок об'єктивної дійсності) та процесуальну (процедурну) (визначений законом порядок отримання відомостей про факти й порядок їх закріплення в процесуальних джерелах). На нашу думку, для такої моделі найбільше підходить її назва як системної. Конструкцію такої моделі можемо знайти й у визначенні поняття доказів, яке дається в ст. 84 чинного КПК України.

На думку вітчизняного вченого В.С. Гмирка доказ можна розглядати як складну юридичну конструкцію, у системі якої варто виділяти пізнавальний,



інформаційний і нормативний групи елементів. Однак, тут варто зауважити, що, погоджуючись із таким підходом, вважаємо, що думка В.С. Гмирка, яку він декларує далі в своїй роботі, про недоцільність збереження в законі «загального» поняття процесуальних доказів, так само як і в ньому вичерпного переліку їх видів, є досить сумнівною. Аргументом на користь такої відмови вказаний автор вважає відсутність практичної та наукової потреби в цьому й пропонує краще зафіксувати у правових нормах критерії недопустимості доказів і визначити зрозумілі процедури вирішення питань їх допуску [4, с. 104–105]. Хоча вказана характеристика доказів у кримінальному провадженні стосовно злочинів у податковій сфері має істотне значення

Однак, на нашу думку, є доцільним законодавче регламентування поняття доказів (як із наукових, так і з практичних міркувань), й інститут допустимості доказів (його поняття, правила (критерії) допустимості, процесуальний порядок вирішення питання про визнання доказів допустимими чи недопустимими). Можемо зазначити, що, автори КПК України 2012 р. зайняли аналогічну позицію.

Отже, загальне поняття «доказ» має бути юридичною конструкцією, яка вбирає в собі головні характеристики і вимоги, властиві доказу як системі взаємопов'язаних елементів (належність, достовірність, допустимість і достатність для створення певного процесуального рішення чи вирішення кримінального провадження), комплекс яких і дозволяє говорити про доказ.

Виходячи з специфіки та особливостей складу досліджуваного кримінального правопорушення, доказами у розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані у порядку, визначеному КПК України, на підставі яких детективи органів Бюро економічної безпеки України (далі – БЕБ України), прокурор та суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння, передбаченого ст. 212 КК України, винуватість чи невинуватість особи, яка його вчинила, та інші обставини,



що мають значення для правильного вирішення справи. Також, доказами є фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані співробітниками оперативних підрозділів як органу дізнання у результаті проведення оперативно-розшукових заходів, якщо вони перевірені співробітником оперативного підрозділу, який провадить дізнання, детективом БЕБ України чи судом у порядку, передбаченому КПК України.

Досудове розслідування та судовий розгляд кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків характеризуються багатьма особливостями, що обумовлено специфікою правової конструкції складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України. У зв'язку з цим досить часто має місце неоднозначність судової практики з цієї категорії справ.

Питання щодо кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків особливої актуальності набуло після прийняття в 2012 році КПК України. Тоді фундаментально було змінено процедуру початку кримінального слідства, в головному шляхом виключення такої стадії процесу, як дослідча перевірка. Виходячи з цього, недостатня урегульованість механізму початку досудового розслідування, в тому числі щодо злочинів з ухилення від сплати податків, стала фактором негативної роботи правоохоронних органів.

Так, поширеним явищем стали випадки, коли відомості за ст. 212 КК України вносяться до ЄРДР слідчими, а пізніше – детективами не на підставі актів документальних перевірок, а на підставі аналітичних довідок, аналізів і навіть рапортів оперативних співробітників податкової міліції, які містять лише певні необґрунтовані припущення щодо можливого ухилення від сплати податків.

Зазначена діяльність негативно відображається в необґрунтованому тиску на платників податків, шляхом проведення обшуків, виїмок (тимчасового доступу до речей і документів), допитів, проведення негласних слідчих дій тощо, що викликає певний резонанс як серед представників бізнесу, так і в суспільстві загалом.



Розслідування кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків має низку особливостей.

Злочин, передбачений ст. 212 КК України, є специфічним видом кримінальних правопорушень і полягає в умисному ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших внесків, що входять до системи оподаткування, якщо такі діяння призвели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів у визначених розмірах.

Таке ухилення може здійснюватися різними способами, приклади яких наведено в п. 13 чинної постанови Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» – шляхом неподання документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів, приховування й заниження об'єктів оподаткування тощо [5].

При цьому ст. 212 КК України є бланкетною нормою, тобто передбачає встановлення факту порушення конкретної саме податкової норми, внаслідок якого сталася несплата податків.

Слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, відповідно до норм про підслідність, установлених ст. 216 КПК України, здійснюють досудове розслідування злочинів, передбачених ст. ст. 204, 205, 205-1, 212, 212-1, 216, 218-1, 219 КК України від 5 квітня 2001 року [3].

Детективи органів БЕБ України стикаються з низкою серйозних проблем при виявленні та розслідуванні цих податкових злочинів. У зв'язку з цим, за оцінками практичних працівників, добре підготовлені багатоепізодні податкові злочини мають мало перспектив доведення їх до стадії судового розгляду.

Так, одним з основних джерел інформації про вчинені податкові порушення є працівники господарсько-комерційних установ (господарської, операційної служб). Документи, які містять інформацію про податкові трансакції, можна поділити на дві основні категорії: 1) ті, які вилучаються під





час вирішення питання про початок розслідування, зокрема, з моменту внесення відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі -ЄРДР) (ст. 214 КПК України), і 2) ті, що містять певну інформацію про податкові операції [6, с. 257-258].

При розслідуванні податкових злочинів важливим є отримання (збирання) доказів та/або перевірка вже отриманих доказів у конкретному кримінальному провадженні щодо підозрюваного, обвинуваченого в повному обсязі; встановлення співучасників, збір доказів для їх обвинувачення; забезпечення відшкодування матеріальних збитків, заподіяних злочином, можливих заходів забезпечення кримінального провадження; збір інформації про особу підозрюваного, обвинуваченого, необхідної для винесення судом обґрунтованого і справедливого вироку. При розслідуванні податкових злочинів слідчий використовує всі наявні тактичні засоби. Разом з тим деякі слідчі (розшукові) дії при розслідуванні злочинів у сфері податкової діяльності відрізняються специфікою, зокрема, допит, огляд, дослідження документів, проведення експертиз [7, с. 94].

Виходячи з аналізу судової практики [8-20] можна стверджувати, про те, що найпоширенішими видами доказів, які використовуються при розслідуванні та притягненні до відповідальності за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України є показання свідків (працівників підприємств, які фігурують в злочинних діяннях по ст. 212 КК, керівники, заступники, бухгалтера), документи (акти податкової перевірки, аналітичні висновки, довідки податкових органів, фінансово-господарські та бухгалтерські документи), висновки експертів (судово-почеркознавчої, економічної та бухгалтерської експертизи). На дослідження та специфіку цих доказів в злочинах ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та проблемах їх використання потрібно звернути увагу більш детально.

Якщо звернутися до міжнародного досвіду то при розслідуванні та доказуванні податкових злочинів в Німеччині



для проведення розслідування фактів ухилення від сплати податків можуть бути акти податкових чи аудиторських перевірок, висновки місцевих фінансових управлінь, заяви громадян, інформація, що отримана від платних інформаторів. Податкова поліція «Штойфа» зобов'язана керуватися у своїй діяльності принципом законності, тому у випадку виникнення обґрунтованої підозри вчинення податкового злочину невідкладно проводиться розслідування. За результатами проведеного розслідування слідчі податкової поліції «Штойфа» складають два рапорти: один з питань порушення податкового законодавства, інший з питань кримінально-правової кваліфікації даного діяння [21, с. 191].

Якщо звертати увагу на досвід США, то в служба кримінальних розслідувань у податковій сфері для доведення та розслідування податкових злочинів використовує висновки Служби внутрішніх доходів, документів та висновків аудиторських перевірок, довідок з кредитно-банківських та фінансових установ, звіти щодо підозрілих транзакцій, інформацію отриману шляхом проведення слідчих дій, фінансові, установчі (реєстраційні) документи платника податку тощо [21, с. 193].

Отже, підсумовуючи, можна зробити висновок, що докази при розслідуванні та притягненні до відповідальності за злочин, передбачений ст. 212 КК України мають свою специфіку та особливості.

Досудове розслідування та судовий розгляд кримінальних проваджень щодо ухилення від сплати податків характеризуються багатьма особливостями, що обумовлено специфікою правової конструкції складу злочину, передбаченого ст. 212 КК України. У зв'язку з цим досить часто має місце неоднозначність судової практики з цієї категорії справ. Виходячи з специфіки та особливостей складу досліджуваного кримінального правопорушення, доказами у розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, є фактичні дані про ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, зібрані у порядку, визначеному КПК України, на підставі яких співробітник



оперативного підрозділу, детектив органів БЕБ України, прокурор та суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння, передбаченого ст. 212 КК України, винуватість чи невинуватість особи, яка його вчинила, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Чинний КПК України (ст. 99 КПК України) відносить документи до самостійних джерел доказів. Відповідно до ст. 99 КПК України 1. Документом є спеціально створений з метою збереження інформації матеріальний об'єкт, який містить зафіксовані за допомогою письмових знаків, звуку, зображення тощо відомості, які можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження. До документів, за умови наявності в них відомостей, передбачених частиною першою цієї статті, можуть належати: 1) матеріали фотозйомки, звукозапису, відеозапису та інші носії інформації (у тому числі електронні); 2) матеріали, отримані внаслідок здійснення під час кримінального провадження заходів, передбачених чинними міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України; 3) складені в порядку, передбаченому КПК України, протоколи процесуальних дій та додатки до них, а також носії інформації, на яких за допомогою технічних засобів зафіксовано процесуальні дії; 4) висновки ревізій та акти перевірок.

Дослідження судової практики розгляду кримінальних справ, за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, показало, що у 100 % справ документи використовуються для встановлення фактичних даних про ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Це дозволило нам зробити висновок про те, що у зазначеній категорії злочинів документи є основним джерелом доказів. За відсутності документів бухгалтерського і податкового обліку, звітності та неможливості їх віднайти або відновити, вести мову про притягнення особи до кримінальної відповідальності за вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, майже неможливо. З метою встановлення



доказів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів у діях порушників податкового законодавства, ніяким іншим джерелом, з числа допустимих для використання у кримінальному судочинстві України, не можна замінити документи.

Зокрема для доказування злочину, передбаченого ст. 212 КК України мають значення документи, які стосуються суб'єкта злочину: фінансово-господарська документація, бухгалтерська документація (зокрема пов'язана з оподаткуванням), податкові накладні, акти виконаних робіт, господарські договори тощо.

При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, джерелами доказів можуть бути як офіційні документи (наприклад, довідки, накладні, акти перевірок дотримання податкового законодавства, протоколи зборів та засідань тощо), так і неофіційні (особисті) (наприклад, листівки, листи, телеграми, записки, записні книжки, рукописи, розписки тощо).

Прикладом офіційного службового документа, який вважається джерелом доказів при розслідуванні фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, є акт перевірки дотримання податкового законодавства, оскільки установлення факту порушення податкового законодавства так само, як і фактичного ненадходження внаслідок цього коштів до бюджетів (цільових фондів), відбувається за спеціальною законодавчою процедурою, тобто шляхом проведення податкової перевірки (глава 8 розділу II Податкового кодексу України), за результатами якої складаються певні документи: акт перевірки (в разі встановлення порушень податкового законодавства) або довідка (в разі відсутності таких порушень) [22].

Таким чином, основним джерелом установлення обставин, які можуть свідчити про несплату податків внаслідок вчинення податкового правопорушення, є саме акт перевірки, складений за результатами проведення податкової перевірки, види якої також визначено Податковим кодексом України.



При цьому дуже важливо розуміти, що сам акт перевірки є не автоматичним підтвердженням вчинення злочину щодо ухилення від сплати податків, а способом установлення об'єктивної сторони злочину. Однак саме акт податкової перевірки встановлює факт податкового порушення, визначає види та розмір несплачених податків, способи і механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, визначає коло посадових осіб платника, відповідальних за несплату податків тощо.

Отримавши акт перевірки, ознайомившись з його змістом та вивчивши вилучені у порушника податкового законодавства первинні документи, що підтверджують факти ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слідчий, детектив, прокурор та співробітник оперативного підрозділу мають можливість зробити обґрунтований висновок про наявність у діях суб'єкта господарювання ознак злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Крім того, вивчаються матеріали перевірки, що надійшли разом з актом. До матеріалів перевірки належать документи бухгалтерського та податкового обліку, інші документи, пояснення, розрахунки тощо. За відсутності акта перевірки дотримання податкового законодавства та документів первинного бухгалтерського і податкового обліку, як потенційних доказів та джерел доказів вчинення злочину, передбаченого ст. 212 КК України, практично не можна говорити взагалі про наявність підстави до порушення кримінального провадження.

Враховуючи те, що акт визнається основним фундаментальним документом, на підставі якого будується доказування злочину передбаченого ст. 212 КК України, варто зазначити основні проблемні моменти використання такого доказу.

Існують ситуації, коли відповідні правоохоронні органи відкривають кримінальне провадження за ст. 212 КК України не на підставі акту податкової перевірки, а на підставі інших документів (аналітичних довідок працівників податкової інспекції, висновків, аналізів і навіть рапортів оперативних



співробітників), які містять лише певні необґрунтовані припущення щодо можливого ухилення від сплати податків.

Така негативна практика найчастіше призводить до безпідставного початку досудового розслідування щодо платників податків, до необґрунтованого тиску на них шляхом проведення обшуків, виїмок (тимчасового доступу до речей і документів), допитів, проведення негласних слідчих дій тощо, що викликає певний резонанс як серед представників бізнесу, так і в суспільстві загалом.

В такому випадку виникає ще одна проблема, коли працівники правоохоронних органів призначають податкову перевірку вже в рамках досудового розслідування та використовують акт перевірки дотримання податкового законодавства, отриманий в результаті такої перевірки для притягнення особи до кримінальної відповідальності на підставі цих документів.

По-перше, такі документи як аналітичні довідки, висновки працівників податкового органу не можна розцінювати як докази, які вказують на порушення податкового законодавства, оскільки вони приймаються на підставі суб'єктивних внутрішніх переконань суб'єкта, який їх видає та передають лише його оцінку певних фактів, пов'язаних з оподаткуванням.

Так, Заводський районний суд м. Запоріжжя відповідно до вироку встановив, що аналітичний висновок не є остаточним документом та ці висновки є лише припущенням ревізора. Отже, оскільки аналітичний висновок є лише припущенням ревізора, він не може бути визнаний судом допустимим доказом у кримінальному провадженні [12; 14].

По-друге, існує дискусія з приводу законності призначення податкової перевірки в рамках кримінального провадження. П. 78.1.11 ПК України, який закріплює право податкових органів на проведення податкових перевірок у разі, коли отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки, винесене ними відповідно до закону [10].



КПК України, не передбачено ані права слідчих/прокурорів на звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення податкової перевірки у рамках кримінального провадження, ані права та процедури розгляду, а тим паче задоволення такого роду клопотань.

Проте, на практиці дуже часто суди виносять ухвали про призначення податкових перевірок, що на нашу думку є не досить законним. Наприклад Слідчий суддя Святошинського районного суду м. Києва в справі № 759/5295/17 від 10 квітня 2017 року ухвалив задовольнити клопотання прокурора про призначення позапланової документальної перевірки у кримінальному провадженні [11].

На нашу думку проводити податкові перевірки та їх ініціювати виключне право податкових органів, враховуючи, ст. 20 і п. 41.1 ПК України, за якими призначення та проведення податкових перевірок належить до виключних прав контролюючих органів, якими є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, митну політику, та його територіальні підрозділи, тобто, відповідно до п. 1 Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України затвердженого постановою Кабінету міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227. Тобто призначення податкових перевірок в рамках кримінального провадження не відповідає законодавству і це питання потребує вирішення.

Крім цього, варто акцентувати увагу на тому, що в рамках кримінального провадження проводити податкові перевірки за строк більше ніж 1095 днів неможливо.

Досліджуючи судову практику можна зазначити основні моменти та порушення, які призводять до неможливості використання акту податкової перевірки як доказу злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Досліджуючи акт податкової перевірки як основний доказ злочину ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ми повинні звернути увагу на порушення, які допускаються при складенні такого акту.



Акт перевірки складається на підставі дослідження матеріалів перевірки, до яких належать як правило документи бухгалтерського та податкового обліку, інші документи, пояснення, розрахунки, фінансово-господарська документація тощо. Проте, ці документи не завжди є повними, або точними, в багатьох випадках можуть бути підробленими і такими, що не відповідають відображеним у них обставинам. Одним з інструментів забезпечення повноти та об'єктивності інформації є проведення зустрічних документальних звірок, проте працівники правоохоронних органів часто нехтують такими моментами, або ж якщо вони ініціюються платником податків спеціально ігноруються з метою однобічного викладення обставин податкової перевірки. Наприклад, Апеляційний суд Полтавської області в ухвалі від 22 листопада 2013 року справа № 1609/11069/12 зазначає, що неодноразові клопотання про проведення зустрічних документальних перевірок відхилялись на досудовому слідстві до тих пір, поки можливість таких перевірок була втрачена. Вважає, що без проведення таких перевірок акти ДПА та похідні від них висновки експертизи є необґрунтованими та однобічними [10].

Також, варто відзначити такі порушення як неповідомлення або невчасне повідомлення платника податків про проведення податкової перевірки, що в більшості випадків призводить до неможливості особи підготуватися до перевірки, надати всі необхідні документи, пояснення, заперечення, що призводить до однобічності та неповноти такої перевірки.

Враховуючи, всі особливості щодо акту податкової перевірки, можна сказати, що судам потрібно детально перевіряти процедуру проведення податкової перевірки, на підставі якої був складений акт, перевіряти чи не мало місце порушенням податкового законодавства, яке регламентує порядок проведення та оформлення результатів податкових перевірок, оскільки це є специфічна дія, яка супроводжується значною кількістю своїх порушень та особливостей, від яких залежить правильне висвітлення обставин щодо ухилення або не ухилення від сплати відповідних податкових платежів.





Проаналізовані питання порушення при проведенні податкових перевірок результатом яких є акт, який визнається основним доказом при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, змушують нас говорити про суміжну проблему, яка впливає з цього – відсутність відповідальності особи (інспектора-ревізора), який складає такі акти, на підставі яких формуються кримінальні провадження. Це питання потребує вирішення, оскільки неналежне ставлення до проведення податкової перевірки, на підставі результатів якої починається кримінальне переслідування, завдає значних збитків платникам податків тощо.

Відповідно до ст. 101 КПК висновок експерта - це докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи [3].

Відповідно до ст. 242 КПК експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання. Не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права [3].

Виходячи з аналізу судової практики можна стверджувати, що висновки експерта є важливим джерелом доказу злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Зокрема, найпоширенішими експертизами, які використовуються у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є судово-економічна, судово-бухгалтерська та почеркознавча експертизи. Проте, можуть використовуватися й інші види експертиз.

Судові експертизи проводяться відповідно до вимог КПК України та Закону України «Про судову експертизу».

У разі неналежного виконання своїх обов'язків за загальними правилами судовий експерт на підставах і в порядку, передбачених законодавством, може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.



Будь-яка сторона кримінального провадження наділена правом подати до суду висновок експерта, в основу якого покладені його наукові, технічні або інших спеціальні знання. Висновок повинен ґрунтуватися на відомостях, які експерт сприймав безпосередньо або вони стали йому відомі під час дослідження матеріалів, що були надані для проведення дослідження. Експерт дає висновок від свого імені і несе за нього особисту відповідальність. Запитання, які ставляться експертові, та його висновок щодо них не можуть виходити за межі спеціальних знань експерта [3].

Враховуючи забезпечення можливості подальшого використання висновку експерта як джерела доказів при розслідуванні злочинів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, питання, з яких експерт повинен дати висновок, мають бути чітко визначеними і конкретними. Їх доцільно групувати за об'єктами дослідження, а іноді – за епізодами справи. При розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, зазвичай питання слідчими групуються за видами податків, зборів, інших обов'язкових платежів, невірне нарахування чи несплата яких виявлені перевіркою.

Під об'єктами і матеріалами, що надсилаються або вручаються експерту при призначенні експертизи з питань порушення податкового законодавства, треба розуміти наступні:

– докази, що підлягають дослідженню (первинні документи бухгалтерського обліку, документи податкової та бухгалтерської звітності тощо);

– протоколи слідчих дій та інші документи, в яких зафіксовані обставини справи, що досліджуватимуться (протоколи допитів службових осіб та ревізорів-інспекторів, які виявили порушення податкового законодавства, акти перевірки дотримання податкового законодавства та додатки до них тощо);

– зразки для експертного дослідження (експериментальні та вільні зразки почерку та підписів службових осіб підприємства-порушника податкового законодавства, відбитки печаток, штампів тощо);



– інші матеріали, які містять відомості, що можуть мати значення для давання висновку (ці матеріали можуть містити відомості про особливості вилучення, фіксації, зберігання об'єктів дослідження тощо).

Виходячи з аналізу судової практики, ми повинні зазначити, що суди звертають значну увагу саме на матеріали, які досліджуються експертом в рамках справи про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), оскільки вони, як вже попередньо зазначалося мають певну специфіку, не завжди є повними або точними, можуть бути невірними або підробленими, складеними з порушеннями законодавства.

Наприклад, Заводський районний суд м. Запоріжжя відповідно до вироку від 17.08.2017 р. справа № 332/2858/14-к встановив, що оскільки матеріали на підставі яких проводилася судово-економічна експертиза не знайшли підтвердження під час судового розгляду належними та допустимими доказами, спростовані іншими доказами, висновок експерта не може бути покладений в основу обвинувачення ОСОБА\_1 як належний доказ [13]. Також, Апеляційний суд Полтавської області в ухвалі від 22 листопада 2013 року справа № 1609/11069/12 зазначає, що крім того, суд першої інстанції не дав оцінки тому, що при проведенні судово-економічної експертизи орган досудового розслідування залишив поза увагою і не перевірів дані Звітної форми «деталізованої інформації та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України», згідно яких було включено у свої податкові зобов'язання зі сплати ПДВ внаслідок поставленого металобрухту, а також те, що зазначені фірми зареєстровані як платники податку. А отже, висновки судово-економічної експертизи є неповними та передчасними [10].

Також, суди акцентують увагу на процедуру проведення судової експертизи та на її правильність та відповідність законодавству. Оскільки процесуальні порушення при проведенні експертизи в злочинах, передбачених ст. 212 КК України, можуть стати основою для визнання неможливості використання висновку експерта як доказу. Так, відповідно Апеляційний суд



Дніпропетровської області від 06.12.2017 справа № 214/3059/13-к в своїй ухвалі зазначив, що висновки судово-бухгалтерської експертизи не можуть бути використані як доказ по справі оскільки судово-бухгалтерську експертизу було проведено з грубими порушеннями процесуального законодавства [13].

Можемо сказати, що висновок експерта є важливим доказом у злочинах, передбачених ст. 212 КК України, оскільки на підставі висновку судової експертизи можна більш точно та ефективно встановити чи спростувати факти порушення податкового законодавства, є важливим інструментом підтвердження вже наявних доказів по справі, та в цілому сприяє об'єктивному доказуванню таких злочинів.

Підсумовуючи варто зазначити, що у кінцевому рахунку, всі докази у кримінальній справі, разом з показаннями свідка, тобто отриманою від свідка інформацією, повинні утворювати єдину систему фактичних даних, яка дозволяла б встановити наявність або відсутність факту умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України.

Особливість розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає в тому, що вирішальними джерелами доказів по цій категорії злочинів є не показання свідків (тобто фізичних осіб), а в більшій мірі документи та висновки експертів. Таким чином, показання свідка при розслідуванні злочинів, передбачених ст. 212 КК України, повинно одержувати своє підкріплення іншими доказами, не заснованими на свідченні людини.

Документи є основними джерелами встановлення фактичних даних на стадіях досудового слідства у кримінальних справах, порушених за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України (ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів).



За наявності заяв чи повідомлень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, по-перше доцільно призначати та провести у встановленому законом порядку перевірку дотримання податкового законодавства суб'єктом господарювання, відносно якого існує інформація щодо ухилення від сплати податків. Після закінчення перевірки виявлені факти порушення податкового законодавства повинні бути викладені перевіряючими у відповідному акті перевірки дотримання податкового законодавства. Цей документ у кримінальній справі є джерелом встановлення фактичних даних про види несплачених податків, зборів, інших обов'язкових платежів, способи ухилення від оподаткування та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Прийняття рішення про кримінального провадження за ознаками злочинів, передбачених ст. 212 КК України, тільки при наявності акта перевірки дотримання податкового законодавства дозволить звести до мінімуму передчасне та необґрунтоване кримінальне переслідування платників податків.

**Висновки та пропозиції.** Особливості доказування та доказів при розслідуванні злочинів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) має ряд як теоретичних так і практичних проблем та прогалин, що в першу чергу пов'язано з специфікою податкових злочинів, так і з недосконалістю законодавства. Тому, залишається відкритим багато питань, які стосуються специфіки збирання та використання доказів в таких злочинах. Всі докази у кримінальній справі, разом з показаннями свідка, повинні утворювати єдину систему фактичних даних, яка дозволяла б встановити наявність або відсутність факту умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, винність особи, яка вчинила це діяння, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи, порушеної за ознаками злочину, передбаченого ст. 212 КК України. А спосіб збирання таких доказів не має впливати на їх допустимість. Особливість розслідування фактів ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів полягає в тому, що



вирішальними джерелами доказів по цій категорії злочинів є не показання свідків (тобто фізичних осіб), а в більшій мірі документи та висновки експертів.

Визначено, що такі документи як аналітичні довідки, висновки працівників податкового органу не можна розцінювати як докази, які вказують на порушення податкового законодавства, оскільки вони приймаються на підставі суб'єктивних внутрішніх переконань суб'єкта, який їх видає та передають лише його оцінку певних фактів, пов'язаних з оподаткуванням. Встановлено, що право ініціювати проведення податкових заходів контролю належить податковим органам відповідно до положень спеціального податкового законодавства (як і проміжок часу, який охоплюється перевіркою), КПК України, не передбачено ані права слідчих чи прокурорів на звернення до слідчого судді з клопотанням про призначення податкової перевірки у рамках кримінального провадження, ані права та процедури розгляду, а тим паче задоволення такого роду клопотань, що неодмінно має бути виправлено шляхом відповідних законодавчих змін.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Інформація з офіційного сайту Генеральної прокуратури України. URL: [https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir\\_id=113281&libid=100820](https://www.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?dir_id=113281&libid=100820). (дата звернення: 01.12.2023).
2. Інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
3. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>. (дата звернення: 01.12.2023).
4. Гмирко В. Легальне визначення «загального» поняття доказів: чи зберігати у новому КПК України. *Право України*. 2009. № 11. С. 101–106.
5. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів: Постанова



Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>. (дата звернення: 01.12.2023).

6. Коновалова В. О., Матусовський Г. А., Шепітько В. Ю. Криміналістика: Криміналістична тактика і методика розслідування злочинів. Х.: Право, 2008. 376 с.

7. Андрущенко І. Г. Проблеми виявлення та розслідування податкових злочинів. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. 2012. № 5. С. 92-98.

8. Вирок Вінницького міського суду Вінницької області від 07.02. 2017 р. справа № 127/16365/16-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

9. Вирок від 20.03.2017 Мелітопольського міськрайонного суду Запорізької області № 320/13327/13-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

10. Ухвала Апеляційного суду Полтавської області від 22 листопада 2013 року справа № 1609/11069/12. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

11. Ухвала Святошинського районного суду м. Києва в справі № 759/5295/17 від 10 квітня 2017 року. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

12. Вирок Заводський районний суд м. Запоріжжя від 17.08.2017 р. справа № 332/2858/14-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

13. Ухвала Апеляційний суд Дніпропетровської області від 06.12.2017 справа № 214/3059/13-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).

14. Вирок Заводський районний суд м. Запоріжжя від 30.01.2018 справа № 332/2858/14-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).



15. Вирок Оболонський районний суд м. Києва від 09.02.2017 р. справа № 756/1697/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
16. Вирок Апеляційний суд Вінницької області від 13.02.2017 року справа № 127/14001/16-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
17. Вирок Кам'янець-Подільський міськрайонний суд Хмельницької області від 16.08.2017 справа № 676/3047/15-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
18. Вирок Саксаганський районний суд м. Кривого Рогу від 06.12.2017 справа № 214/3059/13-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
19. Вирок Деснянський районний суд м. Києва від 13.06.2017 справа № 754/3515/17. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
20. Вирок Нетішинський міський суд Хмельницької області від 16.05.2017 справа № 679/1864/14-к. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>. (дата звернення: 01.12.2023).
21. Курко М.Н., Біленчук П.Д., Філоненко Г.Г. Наукове забезпечення розслідування ухилення від сплати податків: досвід ФРН та США. *Наше право*. 2013. № 12. С. 190 – 195.
22. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230. Ст. 112.