

О. Л. Пришедькоаспірант кафедри
кримінального процесу
Національного університету
«Одеська юридична академія»

ОСОБЛИВОСТІ ПОЧАТКУ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

В статті автор аналізує особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень. Автор критикує підхід, відповідно до якого різного роду аудиторські висновки, аналітичні довідки та інші документи «із нечітко визначеним правовим статусом» не можуть вважатися достатньою підставою для початку досудового розслідування. Підставою для початку досудового розслідування є або заяви, або повідомлення про кримінальні правопорушення, або самостійне виявлення ознак кримінального правопорушення представниками правоохоронних органів. Тобто значення має не стільки джерело походження інформації, скільки її зміст та здатність вказувати на факт вчинення потенційного кримінального правопорушення. Бувають випадки, коли слідчі починають кримінальні провадження лише на підставі повідомлень в засобах масової інформації або в соціальних мережах, які самі по собі не є надто надійними джерелами. В той же час уповноважена посадова особа повинна оцінити такі відомості і лише після цього внести відомості до ЄРДР. Дійсно, різного роду аналітичні довідки про порушення вимог податкового законодавства можуть містити надто неточну, а інколи навіть помилкову інформацію про відповідне правопорушення. Однак це не означає, що така інформація априорі не може бути підставою для початку досудового розслідування. Набагато більший ризик виникає тоді, коли слідчі та прокурори почнуть необґрунтовано відмовляти у відкриті проваджень. Саме уповноважені посадові особи повинні здійснити перевірку такої інформації та вже прийняти рішення щодо початку досудового розслідування.

У зв'язку з цим автор робить висновок, що головною умовою, яка буде ставитися до різного роду аналітичних довідок чи інших документів – це можливість слідчим, дізнавачем або прокурором зробити висновок про потенційне кримінальне правопорушення. Очевидно, що значення мають і інші ознаки, такі як, наприклад, можливість ідентифікації заявника, адже анонімні заяви не розглядаються уповноваженими посадовими особами. В той же час практика свідчить, що навіть якщо з анонімної заяви можна зробити реальний висновок про потенційне кримінальне правопорушення, то в такому випадку такі відомості можуть бути перевірені, а підставою для початку досудового розслідування буде самостійне виявлення ознак кримінального правопорушення. Це ще раз підтверджує той факт, що різного роду аналітичні довідки можуть бути підставою для початку досудового розслідування щодо будь-яких правопорушень, в тому числі і податкових.

Ключові слова: кримінальний процес, кримінальне провадження, процесуальна діяльність, досудове розслідування, початок досудового розслідування, податкові кримінальні правопорушення

Постановка проблеми. Якість будь-якого кримінального провадження на пряму буде залежати від того, чи були виконані всі передбачені кримінальним процесуальним законодавством вимоги, які стосуються початку досудового розслідування. Як слушно зазначає О. Мілевський, під час початкового етапу розслідування основна увага приділяється роботі з наявною

інформацією, її аналізу та оцінці. У процесі цієї роботи формуються версії подій і визначаються основні завдання розслідування, приймаються відповідні рішення та організовується їх реалізація [1, с. 108].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою розслідування податкових кримінальних правопорушень переймалися

такі вчені як О.П. Мілевський, Л.О. Падалка, Т.І. Савчук, Д.М. Чорний та інші. В той же час зміни, які постійно вносяться до кримінального процесуального законодавства змушують постійно переглядати вже сформовані підходи та під іншим кутом вивчати особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень.

Мета статті – дослідити особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень та визначити ключові особливості даного етапу.

Виклад основного матеріалу. Аналізуючи початок досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень, в першу чергу увагу необхідно приділити увагу підставам для початку такого кримінального провадження. Відповідно до ч. 1 ст. 214 КПК України, уповноважена службова особа (слідчий, дізнавач, прокурор) повинні невідкладно розпочати кримінальне провадження на підставі заяви, повідомлення про кримінальне правопорушення або шляхом самостійного виявлення ним з будь-якого джерела обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення [2]. Аналогічне положення міститься і в Положенні про Єдиний реєстр досудових розслідувань, порядок його формування та ведення, де зазначено, що до ЄРДР вносяться відомості про час та дату надходження заяви, повідомлення про кримінальне правопорушення або виявлення з іншого джерела обставин, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення.

Л.О. Падалка, аналізуючи функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування, в якості критерію розмежування типових слідчих ситуацій на початковому етапі досудового розслідування визначила власне підстави початку досудового розслідування. У зв'язку з цим вона зазначила, що існують типова слідча ситуація початку кримінального провадження за реалізованими матеріалами оперативних розробок та типова слідча ситуація початку кримінального провадження за матеріалами отриманими під час розслідування інших кримінальних проваджень [3]. Так, наприклад, Т.І. Савчук зазначає, що по-перше, через специфіку механізмів вчинення економічних злочинів на початковому етапі кримінального провадження неможливо повністю розкрити всю систему їх реалізації, тому

їх подальше виявлення здійснюється слідчим у процесі досудового розслідування. По-друге, інформація, що містить ознаки нових злочинів, виявляється у ході доказування в межах уже розпочатого кримінального провадження. По-третє, нові злочини встановлюються шляхом проведення слідчих (розшукових) та негласних слідчих (розшукових) дій, процесуальних заходів, а також, що є особливо важливим, завдяки аналітичній роботі слідчого на основі отриманих матеріалів [4].

В цілому ми не можемо в повній мірі погодитись із запропонованою класифікацією вченою, адже вона досліджує лише специфіку розслідування тих податкових кримінальних правопорушень, які були виявлені самими працівниками правоохоронних органів (або в ході проведення оперативної діяльності, або в ході розслідування інших кримінальних правопорушень). Специфіка ж податкових кримінальних правопорушень полягає також в тому, що досудове розслідування в таких випадках може бути розпочате після проведення фінансових перевірок та ревізій, які з самого початку взагалі не стосувалися кримінального провадження.

Необхідно зазначити, що законодавець приділяє окрему увагу матеріалам ревізій та перевірок у кримінальному провадженні, адже відомості про них згадуються одразу в декількох положеннях КПК України. Так, в ст. 93 КПК України зазначено, що сторони кримінального провадження отримувати від фізичних та юридичних осіб в якості доказів висновки ревізій та акти перевірок. Крім того, п. 4 ч. 2 ст. 99 КПК України чітко відносить висновки ревізій та акти перевірок до джерел доказів у кримінальному процесі.

Відповідно до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами (далі – Порядок інспектування), акт ревізії – це документ, який складається посадовими особами органу державного фінансового контролю, що проводили ревізію, фіксує факт її проведення та результати. Заперечення до акта ревізії (за їх наявності) та висновки до них є невід'ємною частиною акта [5]. В Порядку інспектування також зазначено, що у разі коли ревізією виявлено порушення, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних правопорушень, акти таких ревізій з додатками до акта ревізії у визначені в п. 46 Порядку інспектування строки передаються до правоохоронних органів. Про результати роз-

гляду матеріалів ревізії правоохоронні органи повідомляють органу державного фінансового контролю протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення [5].

В той же час висновки ревізій та акти перевірок не мають розглядатися як безумовний докази підтвердження вчинення особою податкового кримінального правопорушення. Так, ВС зазначив, що «висновки, викладені в акті перевірки, є відображенням дій працівників податкових органів і самі собою не породжують правових наслідків для платника податків та, відповідно, такий акт не порушує прав останнього. Податковий орган не позбавлений права викладати в акті перевірки власні суб'єктивні висновки щодо зафіксованих обставин, та в подальшому, у разі виникнення спору щодо рішень про визначення грошових зобов'язань, що приймаються на підставі такого акта, обґрунтовувати ними власну позицію щодо наявності певних допущених платником податків порушень, а оцінка акта перевірки, в тому числі і оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акту» [6].

Таким чином висновки ревізій та акти перевірок є лише певними суб'єктивними судженнями уповноважених осіб, які проводили відповідні перевірки. В той же час наявність такої позиції ВС автоматично не буде означати, що такі документи втрачають своє доказове значення. Акцент, який робить законодавець саме на висновках ревізій та актах перевірок у кримінальному провадженні в тексті КПК України вже підкреслює їх досить важливе значення. Дійсно, в значній мірі таке виділення було пов'язано з повноваженням прокурора призначати ревізії та перевірки, що було п. 6 ч. 2 ст. 36 КПК України (який було виключено з КПК України у 2014 році у зв'язку з реформуванням органів прокуратури). В той же час дані акти лишаються дуже важливим джерелом доказів у кримінальному провадженні, адже напряду стосуються предмету злочинного посягання. Більш детально мова про дані акти як докази у кримінальному провадженні піде нижче, але в межах проблематики початку досудового розслідування необхідно зазначити, що в правовій доктрині існує обґрунтована критика щодо можливості початку досудового розслідування на підставі таких повідомлень відповідних контролюючих органів.

Як зазначає Д.С. Чорний, часто трапляються випадки внесення до ЄРДР відомостей про злочини, передбачені ст. 212 КК України, на основі аналізів, аналітично-інформаційних довідок, аудиторських висновків та інших документів із нечітко визначеним правовим статусом. Ці документи зазвичай містять недостатньо обґрунтовані або ймовірні висновки щодо вчинення кримінального правопорушення, зокрема стосовно сум донарахованих або несплачених податків, зборів чи обов'язкових платежів. У деяких випадках суми несплачених податків формулюються розпливчасто, наприклад, як «понад 3 млн грн» або «близько 5 млн грн». У результаті досудового розслідування таких проваджень нерідко приймаються обґрунтовані рішення про їх закриття через відсутність підтвердження несплачених сум, або ухвалюються виправдувальні вироки. Це не тільки створює зайве і невинуватиме навантаження на слідчих і прокурорів, а й безпідставно обмежує права суб'єктів господарювання, порушуючи нормальний хід їх діяльності [7, с. 108]. В даному випадку автор також звертає увагу на положення ПК України, де зазначено, що «початок досудового розслідування стосовно платника податків або повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення його службовим (посадовим) особам не може бути підставою для зупинення провадження у справі або залишення без розгляду скарги (позову) такого платника податків, поданої до суду в межах процедури оскарження рішень контролюючих органів» [2]. У зв'язку з цим науковець зазначає, що у практиці трапляються ситуації, коли кримінальні провадження за ст. 212 КК України, пов'язані з оскарженням податкового повідомлення-рішення, фактично не розслідуються до завершення розгляду адміністративної справи судом (узгодження податкового зобов'язання). Рішення щодо кримінального розслідування часто ставиться в залежність від результатів розгляду адміністративного суду. Такий підхід є помилковим, адже акт податкової перевірки, податкове повідомлення-рішення та рішення адміністративного суду, ухвалені за результатами його оскарження, є лише доказами, які мають оцінюватися на підставі ст. 94 КПК України без наперед визначеної сили. Немає перешкод для направлення до суду обвинувального акта навіть у разі скасування повідомлення-рішення адміністративним судом. Якщо у кримінальному провадженні буде доведено вину обвинуваченого та ухвалено обви-

нувальний вирок із задоволенням цивільного позову, збитки, спричинені злочином (несплатені податки), відшкодовуються згідно із законом. Рішення адміністративного суду може бути переглянуто за нововиявленими обставинами відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 361 Кодексу адміністративного судочинства України [7, с. 114].

Також в даному випадку правильною виглядає позиція, відповідно до якої адміністративні суди не мають процесуальних засобів для повного дослідження доказів ухилення від сплати податків, які можуть бути наявні в матеріалах кримінального провадження та підлягають обов'язковому врахуванню судами загальної юрисдикції під час розгляду кримінальних справ. Ухвалюючи рішення, адміністративні суди, як і посадові особи контролюючих органів під час податкової перевірки, спираються переважно на аналіз первинних документів. Проте такі документи нерідко можуть бути підробленими або не відповідати фактичним обставинам, які в них відображені. Кримінальне провадження забезпечує значно ширші можливості для збору доказів ухилення від сплати податків відповідно до норм кримінально-процесуального законодавства, порівняно з інструментами, доступними під час податкових перевірок чи розгляду справ у межах адміністративного судочинства [8].

В даному випадку ми повністю погоджуємося з науковцями і підкреслюємо, що в положеннях кримінального процесуального законодавства закладені «запобіжники» проти такого передчасного впливу на хід кримінального провадження результатів інших судових розглядів. Так, відповідно до ч. 3 ст. 9 КПК України, під час кримінального провадження мають застосовуватися положення лише тих законів, які не суперечать положенням КПК України. В даному випадку доцільно звернутися до одного з базових положень КПК України – ч. 2 ст. 94 КПК України, відповідно до якого жоден доказ не має наперед встановленої сили. В кримінальному процесуальному законодавстві всі докази мають оцінюватися в своїй сукупності в результаті змагального судового розгляду. Відповідно, відсутність ознак податкового правопорушення в межах іншого процесу також має виступати як один з доказів, а не як преюдиційний факт, адже в межах адміністративного судочинства не вирішується питання про наявність чи відсутність ознак кримінального правопорушення.

В той же час, повертаючись до питання встановлення підстав для початку досудового роз-

слідування, необхідно зазначити, що ми не підтримуємо висловлену вище позицію про те, що різного роду аудиторські висновки, аналітичні довідки та інші документи «із нечітко визначеним правовим статусом» не можуть вважатися достатньою підставою для початку досудового розслідування. Підставою для початку досудового розслідування є або заяви, або повідомлення про кримінальні правопорушення, або самостійне виявлення ознак кримінального правопорушення представниками правоохоронних органів. Тобто значення має не стільки джерело походження інформації, скільки її зміст та здатність вказувати на факт вчинення потенційного кримінального правопорушення. Бувають випадки, коли слідчі починають кримінальне провадження лише на підставі повідомлень в засобах масової інформації або в соціальних мережах, які самі по собі не є надто надійними джерелами. В той же час уповноважена посадова особа повинна оцінити такі відомості і лише після цього внести відомості до ЄРДР. Дійсно, різного роду аналітичні довідки про порушення вимог податкового законодавства можуть містити надто неточну, а інколи навіть помилкову інформацію про відповідне правопорушення. Однак це не означає, що така інформація априорі не може бути підставою для початку досудового розслідування. Набагато більший ризик виникає тоді, коли слідчі та прокурори почнуть необґрунтовано відмовляти у відкриті проваджень. Саме уповноважені посадові особи повинні здійснити перевірку такої інформації та вже прийняти рішення щодо початку досудового розслідування.

Цікавим є і той факт, що хоча положення чинного КПК України не передбачають перевірку заяви про кримінальні правопорушення, правозастосувачі досить широко намагаються тлумачити ст. 214 КПК України в частині встановлення вимог до заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення. Наприклад, слідчі судді, розглядаючи скарги на бездіяльність слідчого щодо невнесення відомостей до ЄРДР, посилаються на те, що заяви або повідомлення про кримінальні правопорушення повинні містити належне обґрунтування фактичних обставин кримінального правопорушення, які б давали змогу стверджувати про можливість початку досудового розслідування. Суди зазначають, що чинний КПК України не містить поняття «заява про вчинене кримінальне правопорушення» та перелік ознак, які дають підстави для віднесення певної заяви до заяви про вчинене

кримінальне правопорушення. На думку колегії суддів указані обставини можливо встановити із змісту ч.5 ст. 214 КПК України якою передбачений перелік відомостей, які вносяться до ЄРДР. Аналіз указаної норми закону дає підстави стверджувати про те, що заявою про вчинене кримінальне правопорушення є письмове звернення до особи, уповноваженої на внесення відомостей до ЄРДР, про вчинене діяння, яке підпадає під ознаки однієї чи декількох статей (частин статей) Особливої частини КК України із викладенням у цьому зверненні обставин, що можуть свідчити про вчинене кримінальне правопорушення та дають можливість особі, уповноваженій на внесення відомостей до ЄРДР, здійснити попередню правову кваліфікацію цього діяння із зазначенням статті (статей, частини статті, статей) Особливої частини КК України. Зміст указаної вище норми закону указує на те, що для внесення відомостей до ЄРДР про вчинене кримінальне правопорушення достатньо подання заяви яка формально відповідає зазначеним вище критеріям. При цьому законом не передбачено можливості оцінки на етапі внесення відомостей до ЄРДР про вчинене кримінальне правопорушення обґрунтованості викладених у заяві обставин, підтвердження викладених у заяві фактів, вимагання доказів на підтвердження викладених у заяві обставин тощо» [9].

Відповідно, дане положення можна застосувати і до різного роду аналітичних довідок тощо, які можуть вказувати на можливе вчинення кримінального правопорушення. Дійсно, інформація в них може бути надто нечіткою, але власне для цього і існує стадія досудового розслідування – для проведення всіх необхідних процесуальних дій з метою встановлення обставин кримінального правопорушення. Дійсно, можуть бути випадки, коли реєстрація таких кримінальних правопорушень, які подальшому будуть закриті за відсутності події або складу кримінального правопорушення, будуть негативно впливати на завантаженість слідчих чи прокурорів. В той же час такі «безперспективні» та «нереалістичні» кримінальні провадження мають виявлятися на початку досудового розслідування саме під час реєстрації заяви чи повідомлення про кримінальне правопорушення. Як було продемонстровано вище, судова практика вимагає, щоб такі заяви та повідомлення дійсно містили інформацію про потенційне кримінальне правопорушення, що в даному випадку можна розглядати як специфічну форму «первинної»

перевірки заяви. Якщо така перевірка пройдена і заява дійсно містить такі відомості, то цього вже має бути достатньо для початку досудового розслідування.

Висновки та пропозиції. Відповідно, виходячи з аналізу п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК України, можна зробити висновок, що головною умовою, яка буде ставитися до різного роду аналітичних довідок чи інших документів – це можливість слідчим, дізнавачем або прокурором зробити висновок про потенційне кримінальне правопорушення. Очевидно, що значення мають і інші ознаки, такі як, наприклад, можливість ідентифікації заявника, адже анонімні заяви не розглядаються уповноваженими посадовими особами. В той же час практика свідчить, що навіть якщо з анонімної заяви можна зробити реальний висновок про потенційне кримінальне правопорушення, то в такому випадку такі відомості можуть бути перевірені, а підставою для початку досудового розслідування буде самостійне виявлення ознак кримінального правопорушення. Це ще раз підтверджує той факт, що різного роду аналітичні довідки можуть бути підставою для початку досудового розслідування щодо будь-яких правопорушень, в тому числі і податкових.

Список використаної літератури:

1. Мілевський О.П. Початковий етап досудового провадження у кримінальних справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів): дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь: НУДПСУ, 2010. 226 с.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2013, № 9-10, № 11-12, № 13, ст.88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
3. Падалка Л.О. Функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та плануванні початкового етапу розслідування злочинної діяльності у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2023. № 4. С. 598-601.
4. Савчук Т.І. Виявлення ознак економічних злочинів у процесі досудового слідства. *Право і безпека*. 2014. № 3. С.150–156.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами» від 20.04.2006, № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-п#Text>
6. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 08.09.2020,

- справа № П/811/2893/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91752763>
7. Чорний Д. М. Організаційно - правові засади прокурорського нагляду за додержанням законів у формі процесуального керівництва при розслідуванні кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : дис...доктора філос. Одеса, 2023. 234 с.
 8. Жиліч С. Кримінальні провадження у справах щодо ухилення від сплати податків. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009755
 9. Ухвала Київського апеляційного суду від 01.11.2021, справа № 761/27301/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101381423>

Pryshedko O. Peculiarities of starting a pretrial investigation of tax criminal offenses

In the article, the author analyzes the features of the initiation of a pre-trial investigation of tax criminal offenses. The author criticizes the approach according to which various types of audit reports, analytical reports and other documents "with an unclear legal status" cannot be considered a sufficient basis for initiating a pre-trial investigation. The basis for initiating a pre-trial investigation is either a statement or a report on a criminal offense, or the independent detection of signs of a criminal offense by law enforcement officials. That is, it is not so much the source of the information that matters, but its content and ability to indicate the fact of a potential criminal offense. There are cases when investigators initiate criminal proceedings solely on the basis of reports in the media or on social networks, which in themselves are not very reliable sources. At the same time, an authorized official must evaluate such information and only then enter the information into the ERDR. Indeed, various kinds of analytical reports on violations of tax legislation may contain too inaccurate, and sometimes even erroneous information about the relevant offense. However, this does not mean that such information a priori cannot be a basis for initiating a pre-trial investigation. A much greater risk arises when investigators and prosecutors begin to unreasonably refuse to open proceedings. It is the authorized officials who must verify such information and already make a decision on initiating a pre-trial investigation. In this regard, the author concludes that the main condition that will apply to various kinds of analytical reports or other documents is the ability of the investigator, inquirer or prosecutor to conclude about a potential criminal offense. Obviously, other features are also important, such as, for example, the ability to identify the applicant, because anonymous applications are not considered by authorized officials. At the same time, practice shows that even if an anonymous statement can be used to make a real conclusion about a potential criminal offense, then in this case such information can be verified, and the basis for initiating a pre-trial investigation will be the independent identification of signs of a criminal offense. This once again confirms the fact that various kinds of analytical information can be the basis for initiating a pre-trial investigation into any offenses, including tax offenses.

Key words: criminal process, criminal proceedings, procedural activities, pre-trial investigation, initiation of a pre-trial investigation, tax criminal offenses