



УДК 343.98.062

ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ ЯК НАПРЯМОК ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЗНАТЬ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Марущак О.А., асистент
кафедри теорії та історії держави і права, конституційного права
Чернігівський національний технологічний університет

У статті визначаються поняття та значення експертизи при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та досліджуються окремі види (підвиди) експертиз, які можуть бути призначені для швидкого, повного та неупередженого розслідування.

Ключові слова: експертиза, спеціальні знання, розслідування, ухилення від сплати податків.

В статье определяются понятия и значение экспертизы при расследовании уклонения от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей) и исследуются отдельные виды (подвиды) экспертиз, которые могут быть назначены для быстрого, полного и беспристрастного расследования.

Ключевые слова: экспертиза, специальные знания, расследование, уклонение от уплаты налогов.

Marushchak O.A. CARRYING OUT OF EXPERTISE AS THE DIRECTION OF APPLICATION SPECIAL KNOWLEDGE IN INVESTIGATION EVASION OF TAXES AND DUTIES (MANDATORY PAYMENTS)

The article determines notion and importance of expertise in investigating evasion of taxes and duties (mandatory payments), and explores the individual species (subspecies) of expertise that can be assigned for quick, thorough and impartial investigation.

Key words: expertise, special knowledge, investigation, tax evasion.

Важливим засобом забезпечення повного, швидкого та неупередженого розслідування ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є використання спеціальних знань з безпосереднього виявлення, фіксації, попереднього вивчення, оцінки і використання доказів, вирішення питання про їх наявність і допустимість, правильну кваліфікацію вчиненого, визначення предмета і меж доказування, якісного проведення процесуальних дій, організації взаємодії зі знаючими особами (фахівцями, експертами) у процесі розкриття і розслідування злочинів.

Існує ряд напрямків застосування спеціальних знань при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), найефективнішим з яких є проведення експертизи, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання.

Наукова розробка організаційно-правових і процесуальних аспектів експертиз привертала увагу багатьох правознавців. Окремі її аспекти розглядалися в працях Р.С. Белкіна, Т.В. Авер'янової, В.П. Бахіна, М.О. Селіванова, С.Й. Кравчука, В.В. Бірюкова, В.Ю. Шепітько та інших авторів. Вони внесли ряд пропозицій щодо подальшого вдосконалення, розвитку інституту судової експертизи.

Метою даної статті є дослідження окремих видів експертиз, які мають місце при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Порядок призначення та проведення експертиз регламентується поточним законодавством України. А саме Кримінальним процесуальним кодексом України від 13.04.2012 року (далі – КПК України), Законом України «Про судову Експертизу» від 25.02.1994р., Інструкцією Міністерства юстиції України «Про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень» від 08.10.1998 р., постановою Пленуму Верховного Суду України «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» від 25.05.1998 р. та іншими нормативно-правовими актами.

Судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду (ст. 1 Закон України «Про судову експертизу»). Експертом у кримінальному провадженні є особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право, відповідно до Закону України «Про судову експертизу», на проведення експертизи і якій доручено провести дослідження об'єктів, явищ і процесів, що містять відомості

про обставини вчинення кримінального правопорушення, та дати висновок з питань, які виникають під час кримінального провадження і стосуються сфери її знань (ст. 69 КПК України).

Згідно з ч. 1.2 Інструкції «Про призначення та проведення експертиз та експертних досліджень», основними видами експертизи є: криміналістична (почеркознавча та авторознавча; технічна експертиза документів; балістична; фототехнічна, портретна; експертиза голограм та ін.), інженерно-технічна, економічна (бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій), товарознавча експертиза та її підвиди, експертиза у сфері інтелектуальної власності, психологічна, мистецтвознавча, екологічна.

Основний вид експертизи, яка призначається при розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших економічних злочинів, є судово-економічна експертиза та, відповідно, її підвиди.

В юридичній літературі зміст судової експертизи небезпідставно пов'язують із завданнями, предметом та об'єктом дослідження. Ми підтримуємо дану позицію, яка в повній мірі стосується і судово-економічної експертизи. Так, сучасні дослідники визначають завдання судово-економічної експертизи як встановлення фактичних даних про здійснені фінансово-господарські операції, економічні показники, наявність або відсутність господарських засобів, на основі дослідження документів господарського обліку. Отримані при дослідженні дані дозволяють експертам визначити, який розмір податку не сплачено до бюджету [1, с. 794].

Проведення судово-економічних експертиз та використання спеціалістів є необхідним для документування злочинної діяльності в сфері економіки, оскільки вони надають докази для судового розслідування. Як слушно зазначив С.Й. Кравчук, при виявленні і доказуванні порушень, які сприяли економічним зловживанням, розробленні рекомендацій та їх реалізації слідчому та експерту-економісту необхідно керуватися фундаментальними фінансово-бухгалтерськими поняттями, оскільки вони знаходяться у безпосередньому зв'язку зі змістом роботи в економічній галузі правоохоронного органу, судово-експертної установи та бухгалтерії [2, с. 206].

Вважаємо можливим погодитися з думкою В.О Козлова, щодо визначення предмета судово-економічної експертизи, який відносить до нього: об'ємні показники ре-

зультатів фінансово-економічної діяльності підприємства, сформовані під впливом розпорядження власністю (доходами та іншим майном) з боку власника; факти недостовірного відображення у первинних документах, бухгалтерському обліку та звітності змісту операцій і фактичних результатів діяльності організації; факти використання коштів інших власників і кредиторів на цілі, що не пов'язані з діяльністю організації (особисті цілі розпорядника коштами); факти несплати податків внаслідок витрачання коштів, відповідних несплачених податків, на інші цілі діяльності організації або особисті цілі розпорядника коштами [3, с. 287].

Об'єктом дослідження судово-економічних експертиз є інформація, що міститься в певних процесуальних матеріалах, первинних зведеннях, звітних бухгалтерських документах, установчих, реєстраційних, договірних, фінансових, банківських, планово-економічних, статистичних, ревізійних, інвентаризаційних, митних, приватизаційних податкових та подібних ім матеріалах [2, с. 210].

При розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), найпоширенішою та найважливішою експертизою, являється експертиза бухгалтерського та податкового обліку (судово-бухгалтерська експертиза), яка у свою чергу являється підвидом економічної.

Судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку стосовно кола питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду [4, с. 80].

Судово-бухгалтерська експертиза є важливим засобом захисту інтересів громадян і юридичних осіб, сприяє швидкому, повному та неупередженому розслідуванню, виконує цілу низку найважливіших завдань, які визначені Інструкцією «Про призначення і проведення судових експертиз», затвердженою наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5. Коло питань, які висвітлюються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначається її завданнями, а саме: установлення документального обґрунтування нестачі або наявності лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також розміру завданих матеріальних збитків за відповідний період часу і місце їх здійснювання; установлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товар-



но-матеріальних цінностей і руху грошових коштів; визначення і підтвердження розміру матеріальних збитків, завданих посадовими і матеріально відповідальними особами в результаті навмисних корисливих правопорушень; установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку та звітності; підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли завданню матеріальних збитків; установлення обґрунтування списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів; установлення правильності визначення оподаткованого прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та обчислення розмірів податків; установлення причин, які сприяли навмисному зловживанню; установлення документального обґрунтування вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується доцільності позову.

В залежності від сфери діяльності підприємства та виходячи з матеріалів провадження і, можливо, з результатів вже проведеної експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, може мати місце проведення експертизи документів фінансово-кредитних операцій.

До предмета судової фінансово-кредитної експертизи належить дослідження закономірностей утворення та відображення інформації у банківському обліку і звітності за господарськими операціями по справах, що перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду [5, с. 50].

Завданням судової фінансово-кредитної експертизи є встановлення: документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках; документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів; документальної обґрунтованості та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності; відповідності відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності, чинному законодавству; документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банкам податків та їх відповідності даним обліку і звітності, чинному законодавству; кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимог нормативно-правових актів з банківського обліку і контролю.

Разом з постановою (ухвалою) про призначення експертизи експертові слід надати документи бухгалтерського обліку, які містять відомості – вихідні дані для вирішення поставлених питань. Перелік матеріалів, що надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження, залежить від питань, які на вирішення експерта ставить слідчий, а також від особливостей кримінального провадження. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, табелі, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси й інші первинні та зведені документи бухгалтерського обліку і звітності. Якщо ведення бухгалтерського обліку механізовано, експертові надаються документи на машинних носіях (роздруківка реєстрів бухгалтерського обліку). Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, в постанові про призначення експертизи слід зазначити, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим зібраним у справі доказам, заперечуються зацікавленими особами, непереконливо обґрунтовані ревізорами та ін.). Якщо слідчі зазнають труднощів у визначенні документів, які необхідно представити для надання експертного висновку, їм слід звернутися за консультацією до спеціаліста.

У слідчій практиці часто виникає необхідність встановлення автентичності документів, визначення часу, способів і засобів їх виготовлення, виявлення в них ознак підробки, виявлення невидимих і слабо видимих записів, відновлення змісту загаслих, спалених документів. У цих цілях проводиться їх техніко-криміналістичне дослідження, в основі якого лежать методи і засоби, спеціально розроблені криміналістикою, а також запозичені з хімії, фізики, поліграфії, інших природних і технічних наук. Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) часто передбачає підробку та фальшування документів. Тому при розслідуванні злочинів даної категорії можуть бути призначені криміналістичні експертизи.

Криміналістична експертиза – вид судової експертизи, що досліджує сліди-відображення людей і речей для вирішення ідентифікаційних (якою конкретно особою або конкретним предметом залишено

сліди), діагностичних (встановлення природи чи стану об'єктів, якими утворено сліди) або ситуаційних (встановлення механізму та умов слідоутворення) завдань [6, с. 311]. При розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть бути призначені такі підвиди криміналістичної експертизи як, техніко-криміналістична експертиза документів, та почеркознавча експертиза.

Цікавою є думка деяких науковців які об'єднують дані експертизи в одну категорію – криміналістичне документознавство, і визначають її як галузь криміналістичної техніки, в якій вивчаються основи письма та почерку, поліграфічного друку, технології виготовлення документів, печаток і штампів та способи їх підробки, розробляються наукові основи виявлення, експертного дослідження й використання інформації, що містяться в документах, при організації розслідування загалом, а також при провадженні конкретних слідчих дій і оперативно-розшукових заходів [7, 8].

При проведенні техніко-криміналістичної експертизи документів встановлюється: спосіб виготовлення документа; який бланк для цього використаний (підроблений або справжній); використано підроблене або справжнє кліше для нанесення відбитків печаток і штампів; що було нанесено раніше: відтиск печатки, текст, підпис; вносилося чи виправлення у початковий текст; який характер цих виправлень; як спочатку читався змінений текст [1, с. 794].

У свою чергу, основним завданням почеркознавчої експертизи є ідентифікація виконавця рукописного тексту, обмежених за обсягом рукописних записів (буквених та цифрових) і підпису. Цією експертизою вирішуються і деякі неідентифікаційні завдання (установлення факту виконання рукопису під впливом будь-яких (природних, штучних) збиваючих факторів; у незвичних умовах або в незвичайному стані виконавця, навмисно зміненим почерком, з наслідуванням почерку іншої особи; визначення статі виконавця, а також належності його до певної групи за віком тощо). Для проведення почеркознавчих досліджень рукописних записів та підписів надаються оригінали документів (Інструкція Міністерства юстиції України «Про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень» від 08.10.1998р.).

Орієнтовне коло питань, які підлягають вирішенню при проведенні даної експертизи, на нашу думку чітко визначили Т.В. Авер'янова та Р.С. Белкін: чи виконаний текст документа особою, зразки почерку якого додаються; ким із перевірених

осіб виконаний документ; не виконані досліджувані документи однією особою; чи виконані різні фрагменти одного документа одним або різними особами [1, с. 794].

Актуальним сьогодні є питання про залучення у сферу кримінального судочинства таких специфічних об'єктів, як комп'ютерна техніка і програмні продукти. Найчастіше ці об'єкти виступають як інструменти здійснення злочинів (підробка документів, ухилення від сплати податків, виготовлення фальшивих грошей, приховування слідів злочину тощо) [9, с. 103]. У даних випадках стає доречним призначення такої експертизи, як експертиза комп'ютерної техніки і програмних продуктів.

За допомогою цієї експертизи досліджуються документи, виготовлені з використанням комп'ютерних систем та електронних засобів, передачі та копіювання інформації, обчислювальні системи та мережі, технічні засоби та магнітні носії інформації, розмножувальна техніка, засоби зв'язку, засоби керування доступом і захисту паралельних комп'ютерів і програм [10].

Для дослідження інформації, що міститься на комп'ютерних носіях, експерту надається сам комп'ютерний носій, а за потреби комп'ютерний блок (комплекс комп'ютерних засобів, до складу якого входить досліджуваний носій).

Результатом будь якої експертизи, являється висновок експерта, який в свою чергу є джерелом доказів (ч.2 ст.84 КПК України). 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 (ст.101 КПК України). 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.

Отже, експертиза – найефективніший напрямок застосування спеціальних знань, оскільки висновок експерта, це результат об'єктивного та незалежного дослідження, на основі спеціальних знань, матеріальних об'єктів і процесів, які містять інформацію про обставини справи. Проведення експертиз при розслідуванні ухилення від сплати податків, являється основним способом глибокого дослідження документів, як з економічної точки зору, так і з криміналістичної, тому що даний злочин досить специфічний, та передбачає фальшування як на інтелектуальному рівні, шляхом про-



рахунків і заниження показників, так і фізичним шляхом, тобто безпосередньою підрубкою документу, окремої її частини, чи наприклад підпису.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аверьянова Т.В., Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Росинская Е.Р., Криминалистика : учебник для вузов / Под ред. Р.С. Белкина. – М., 2001. – 990 с.

2. Кравчук С.Й. Економічна злочинність в Україні. Курс лекцій : навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. – Київ : Кондор, 2009. – 280 с.

3. Козлов В.А. Борьба с преступностью в сфере экономики : учебное пособие. – М. : Издательство «Щит-М», 2005. – 608 с.

4. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. – К. : КНЕУ, 2004. – 268 с.

5. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорчук В.М., Пентюк І. К. Судово-бухгалтерська експертиза. Навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 352 с.

6. Юридичний словник-довідник: За ред. Ю.С. Шемшученка / Худож. оформ. В.М. Штогриня. – К. : Феміна, 1996. – 696 с.

7. Криміналістичне документознавство : практич. посібник / В.В. Бірюков, В.В. Коваленко, Т.П. Бірюкова, К.М. Ковальов ; за заг. ред. В.В. Бірюкова. – К., 2007. – 332 с.

8. Назначение и производство криминалистических экспертиз : пособие для следователей и судей). – М., 1976.

9. Кофанов А.В., Кобилянський О.Л., Кузьмічов Я.В. та ін. Криміналістика: питання і відповіді : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 280 с.

10. Вехов В.Б. Особенности расследования преступлений, совершаемых с использованием средств электронно-вычислительной техники. – Волгоград, 1998.

УДК 343.98

ЕКСПЕРТНІ ТЕХНОЛОГІЇ В РОЗСЛІДУВАННІ КАТАСТРОФ

Моїсєєв О.М., д. ю. н., професор,
завідувач кафедри кримінального права і процесу
Донецький національний університет

Досліджено проблему експертного забезпечення розслідування подій із масовим ураженням людей. Запропоновано оптимізувати вивчення слідової картини катастроф застосуванням експертних технологій.

Ключові слова: катастрофа, слідова картина, судова експертиза, експертні технології.

Исследована проблема экспертного обеспечения расследования событий с массовым поражением людей. Предложено оптимизировать исследование следовой картины катастроф применением экспертных технологий.

Ключевые слова: катастрофа, следовая картина, судебная экспертиза, экспертные технологии.

Moisieiev O.M. EXPERT TECHNOLOGIES IN THE INVESTIGATION OF CATASTROPHES

The problem of expert ensuring of events investigation with mass destruction of people has been researched. It is proposed to optimize research of the trace pattern of catastrophes using expert technologies.

Key words: catastrophe, trace pattern, forensic examination, expert technologies.

Катастрофою називаємо подію, пов'язану з масовим ураженням людей [1, с. 422]. Наукове визначення події такого виду містить весь комплекс ознак, що відбивають аспекти порятунку людей і подолання наслідків катастрофи. З-поміж них зазвичай виділяють масовість людських жертв та істотність матеріальної шкоди, осяжність площі ушкоджень, динамічний характер ушкоджувальних чинників тощо [2]. Проте, в наукових дефініціях катастрофи не конкретизовано криміналістичні ознаки, тобто такі з них, якими визначені напрями проведення розслідування події вказаного виду. У процесі розслідування катастроф правоохоронні органи стикаються зі значними труднощами

правового, організаційного і технічного характеру. Безумовно, робота слідчих на місці катастрофи вимагає урахування кількості уражених об'єктів і осяжності території, на якій розташовані сліди та інші джерела криміналістичної інформації [3, с. 24–48]. У ході організації та проведення розслідування не можна нехтувати чинником підвищеної уваги до цієї події з боку державних органів, громадських організацій, засобів масової інформації. Взаємодія слідчих органів з державними структурами і громадськими організаціями може збагатити розслідування додатковими джерелами криміналістичної інформації, як-от відеозапис із місця події, зафіксований камерами відеоспостережен-