

Ланге / Лонге Н. – СПб., 1884. – С. 130-134. **7.** *Дмитриев Ф.М.* История судебных инстанций и гражданского апелляционного судопроизводства от судебного до учреждения о губерниях / *Дмитриев Ф.М.* – М.: Типография А.И. Мамонтова и К, 1899. – С. 135. **8.** *Очерки истории русского права. История уголовного права и судопроизводства / По лекциям проф. М. Дяконова.* – Издание студентов Юридического Факультета Юрьевского Университета. Юрьев. Типография Эд. Бергмана, 1905. – С. 106. **9.** *Памятники русского права: Памятники права периода укрепления русского централизованного государства XV–XVII в.в. / [под ред. проф. Л.В. Черепнина].* – М.: Государственное изд-во юрид. лит. 1956. – Вып. 4. – С. 310. **10.** Там же. – С. 354, 383. **11.** *Ланге Н.* Древнее русское уголовное судопроизводство (XIV, XV, XVI и половины XVII веков): сочинение Николая Ланге. – СПб., 1884. С. 138-140. **12.** *Ланге Н.* Цит. работа. – С. 147, 149. **13.** *Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. – Т. 3: Акты Земских соборов.* – М.: Юрид. литер., 1985. – С. 83-257. **14.** *Дмитриев Ф.М.* Цит. работа. – С. 181, 195. **15.** *Чельцов-Бebutov М.А.* Курс уголовно-процессуального права / М.А. Чельцов-Бebutov // *Очерки по истории суда и уголовного процесса в рабовладельческих, феодальных и буржуазных государствах.* – СПб., 1995. – С. 680. **16.** *Владимирский-Буданов М.Ф.* Обзор истории русского права / *Владимирский-Буданов С.Ф.* – К.: Лито-типография Товарищества И.Н. Кушнерев и Ко, 1907. – С. 733. **17.** *Дмитриев Ф.М.* Цит. работа. – С. 379. **18.** *Кистяковский А.Ф.* Цит. работа. – С. 47. **19.** *Материалы для истории приказного судопроизводства в России / К.П. Победоносцев.* – М.: Университетская типография, 1890. – С. 32-33. **20.** *Дмитриев Ф.М.* Цит. работа. – С. 381. **21.** *Уголовный процесс: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / [под ред. В.П. Божьева].* – М.: Спарк, 2002. – С. 59. **22.** *Памятники русского права: Памятники права периода создания абсолютной монархии второй половины XVII в. / [под ред. проф. Л.В. Черепнина].* – М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1963. – Вып. 7. – С. 396-434. **23.** *Владимирский-Буданов М. Ф.* Цит. работа. – С. 737. **24.** *Памятники русского права: Памятники права периода создания абсолютной монархии второй половины XVII в. / [под ред. проф. Л.В. Черепнина].* – Вып. 7. – С. 452, 455, 475. **25.** *Беляев И.Д.* Лекции по истории русского законодательства / *Беляев И.Д.* – М.: Типо-Лит. С.А. Петровского и Н.П. Панина, 1879. – С. 682-683, 687, 689. **26.** *Кистяковский А.Ф.* Цит. работа. – С. 64.

УДК 343.985.7

Г. Г. ФІЛОНЕНКО

ТИМЧАСОВИЙ ДОСТУП ДО РЕЧЕЙ І ДОКУМЕНТІВ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

Стаття присвячена висвітленню специфіки тимчасового доступу до речей і документів при розслідуванні ухилення від сплати податку на прибуток. Автором наголошено на обов'язковості проведення ретельної попередньої підготовки до проведення вилучення речей та документів, а також важливості своєчасного проведення виїмки при розслідуванні зазначеної категорії злочинів. В статті зосереджено увагу на встановленні переліку документів, які підлягають виїмці. Обґрунтовано доцільність залучення особи, яка володіє спеціальними знаннями, для проведення виїмки. Також автором запропоновано рекомендації по проведенню виїмки комп'ютерів та інших магнітних носіїв інформації при проведенні розслідуванні ухилення від сплати податку на прибуток.

Ключові слова: тактика виїмки, тимчасовий доступ до речей і документів, ухилення від сплати податку на прибуток, податкові злочини.

© ФІЛОНЕНКО Ганна Геннадіївна – аспірантка кафедри правосуддя Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Филоненко А.Г. Временный доступ к вещам и документам при расследовании уклонения от уплаты налогов

Статья посвящена специфике временного доступа к вещам и документам при расследовании уклонения от уплаты налога на прибыль. Автором отмечены обязательность проведения тщательной предварительной подготовки к проведению изъятия вещей и документов, а также важность своевременного проведения выемки при расследовании указанной категории преступлений. В статье сосредоточено внимание на установлении перечня документов, подлежащих выемке. Обоснована целесообразность привлечения лица, обладающего специальными знаниями, для проведения выемки. Также автором предложены рекомендации по проведению выемки компьютеров и других магнитных носителей информации при проведении расследовании уклонения от уплаты налога на прибыль.

Ключевые слова: тактика выемки, временный доступ к вещам и документам, уклонение от уплаты налога на прибыль, налоговые преступления.

Filonenko Ganna. Temporary access to the things and documents during the investigation of corporate tax evasion

The article is devoted to the specifics of the temporary access to the things and documents during the investigation of corporate tax evasion. The author noted obligation to conduct thorough preliminary preparation for the seizure of objects and documents, as well as the importance of the timely seizure during the investigation of this category of crime. This article focuses attention on the establishment of the list of documents to be seized. The expediency of attraction a person with specialized knowledge to the seizure process is justified. The author also offers recommendations for the seizure of computers and other magnetic media during the investigation of corporate tax evasion

Key words: tactics of seizure, temporary access to the things and documents, evasion of corporate tax, tax crimes.

Тимчасовий доступ до речей і документів – це захід забезпечення кримінального провадження, який полягає в наданні стороні кримінального провадження особою, у володінні якої знаходяться такі речі і документи, можливості ознайомитися з ними, зробити їх копії, та у разі відповідного рішення слідчим суддею, вилучити їх (здійснити їх виїмку). Заходи забезпечення кримінального провадження – це передбачені Кримінальним процесуальним кодексом України (далі – КПК України) заходи примусового характеру, які застосовуються за наявності підстав та в порядку, встановлених законом, з метою запобігання і подолання негативних обставин, що перешкоджають або можуть перешкоджати вирішенню завдань кримінального провадження, забезпеченню його дієвості. При цьому дієвість – це вирішення завдань кримінального провадження у розумні строки з дотриманням принципу процесуальної економії¹. Тимчасовий доступ до речей і документів має на меті забезпечення можливості формування правої позиції сторін кримінального провадження².

Відповідно до ч. 2 статті 159 КПК України тимчасовий доступ до речей і документів при проведенні досудового слідства здійснюється на підставі ухвали слідчого судді.

У клопотанні до слідчого судді про тимчасовий доступ до речей і документів, серед іншого, обов'язково зазначається перелік речей та документів, доступ до яких планується отримати (п. 3ч. 2 ст. 160 КПК України), а також підстави вважати, що речі і документи перебувають або можуть перебувати у володінні відповідної фізичної чи юридичної особи. (п. 4 ч. 2ст. 160КПК України). Також за виникнення потреби вилучення предметів та документів, обґрунтовується не-

обхідність такого вилучення (виїмка). (п. 7 ч. 2ст. 160КПК України). У випадку, якщо у клопотанні сторона кримінального провадження доведе наявність достатніх підстав вважати, що без такого вилучення існує реальна загроза зміни або знищення речей і документів, або таке вилучення необхідне для досягнення мети отримання доступу до речей і документів, слідчий суддя в ухвалі про надання тимчасового доступу до речей і документів може надати розпорядження про надання можливості вилучення речей і документів. (ч. 7 статті 163 КПК України).

Слідчий суддя, розглядаючи клопотання про тимчасовий доступ до речей і документів, повинен завжди вивчати можливість отримати для потреб досудового розслідування речі і документи, які можуть бути використані під час судового розгляду для встановлення обставин у кримінальному провадженні без застосування заходів забезпечення кримінального провадження³.

Вилучення речей та документи (їх виїмка) при розслідуванні ухилення від сплати податку на прибуток виступає одним із основних засобів збирання доказової інформації. Думка про те, що первинною слідчою дією при розслідуванні ухилення від сплати податків є виїмка підтверджується рядом дослідників⁴. Логічним поясненням цього є те, що здійснення фінансово-господарської діяльності на підприємстві супроводжується обов'язковим документуванням змісту проведених операцій, а отже сліди ухилення від сплати податку на прибуток слід шукати саме в таких документах. Особливість розслідування ухилення від сплати податку на прибуток є те, що на відміну від більшості інших злочинів виїмка проводиться перед оглядом місця події.

Вкрай важливим на початковому етапі розслідування даної категорії злочинів є забезпечення своєчасності виїмки бухгалтерських та інших первинних документів, в яких знайшли своє відображення результати фінансово-господарської діяльності платника податків. Вчасне вилучення документів дозволить попередити їх знищення чи фальсифікацію. Слушним є висновок Д. Ю. Вельможка про те, що в більшості випадків типовим є не стільки фізичне знищення документів, які підтверджують факт ухилення від сплати податків, скільки фальсифікація цих документів, тобто зміна їх початкового змісту шляхом інтелектуальної підробки⁵. Однак нерідкими є випадки матеріальної підробки (виправлення, підчистки) документів, тому якщо документ має ознаки матеріальної підробки слід призначати техніко-криміналістичну криміналістичну експертизу документів.

Оскільки вилучення в повному обсязі всіх необхідних для розслідування документів є достатньо складним завданням, обов'язковою є попередня підготовка до проведення виїмки. Вона може полягати у встановленні способу вчинення злочину шляхом ознайомлення з особливостями здійснення того чи іншого виду господарської діяльності, правилами ведення бухгалтерської обліку та звітності, облікової політики на підприємстві. В. В. Лисенко зазначає, що усесторонній аналіз способу вчинення ухилення від сплати податків дозволяє встановити перелік документів, які підлягають вилученню⁶.

Підготовка до проведення виїмки включає в себе: 1) вивчення діловодства та бухгалтерської документації підприємства, установи, організації; 2) ознайомлення з продукцією підприємства; 3) отримання технічних консультацій, довідкової інформації у не зацікавлених бухгалтерів, технології та економістів; 4) визначити ступінь секретності документів та предметів вилучення яких планується⁷.

Зважаючи на значну кількість документів, при складанні переліку документів, які підлягають виїмці, потрібно визначити звітний період, за який планується вилучити документи.

Також корисним для формування переліку документів, що можуть містити відомості про предмет доказування, є ретельний аналіз норм податкового законодавства, якими регламентується порядок нарахування та сплати податку на прибутки.

В науковій літературі досить детально досліджено питання рекомендованого переліку документів, що підлягають виїмці при розслідуванні податкових злочинів⁸. Як правило до переліку документів, які підлягають виїмці при розслідуванні ухилення від сплати податків відносять: реєстраційні документи; документи первинного обліку; бухгалтерські реєстри; ділову переписку; документи, які відображають розрахунок податків, податкові декларації, документи, які свідчать про рух коштів на розрахунковому рахунку господарюючого суб'єкта, чорнові записи та інші документи⁹. Доповнити цей перелік можна наступними документами: банківські картки з зразками підписів керівників та печатки організації – платника податків; статутні документи, документи щодо фінансово-господарської діяльності підприємства, які знаходяться у контрагента платника податків¹⁰.

Для повного та цілеспрямованого вилучення первинних документів бажаним є залучення спеціаліста в галузі оподаткування, економічного та бухгалтерського аналізу чи отримання консультацій таких спеціалістів.

Слід брати до уваги, що на сучасному етапі бухгалтерія ведеться за допомогою спеціальних бухгалтерських комп'ютерних програм таких як, наприклад, 1С, тому для вилучення комп'ютерів та магнітних носіїв інформації слід залучати спеціаліста з комп'ютерної техніки. Рекомендації відносно порядку проведення виїмки на підприємствах, де бухгалтерський облік ведеться тільки на магнітних носіях інформації містяться в дослідженні М. М. Сологуба¹¹, а також ряду інших дослідників¹². Необхідність проведення вилучення документів, які пов'язані з обчисленням та сплатою податків та створюються платником податків в електронній формі і зберігаються на машинних носіях інформації, може постати як при проведенні обшуку, так і виїмки.

На підготовчій стадії виїмки важливо отримати інформацію про вид і конфігурацію ЕОМ (електронно-обчислювальних машин (комп'ютерів)); наявність локальної мережі або підключення комп'ютера до глобальної мережі (типу Інтернет); про стан системи електропостачання приміщень, де встановлена обчислювальна техніка; про кваліфікацію користувачів та співробітників, що обслуговують техніку; дані щодо служби інформаційної безпеки та захисту даних від несанкціонованого доступу, з метою попередження автоматичного знищення комп'ютерної інформації, яка може бути знищена під час відкриття кожуха комп'ютера, відкриття кімнати, де знаходиться комп'ютер, або при інших обставинах.

При наявності можливості, крім цього, необхідно отримати від осіб, що здійснюють обслуговування та супровід комп'ютерних систем, інформацію про: системи захисту інформації та аутентифікації користувачів, паролі адміністраторів та користувачів, системи резервного копіювання і т. ін.

В окремих випадках при проведенні зазначених слідчих дій необхідно шукати тайники, де можуть зберігатися змінні комп'ютерні носії інформації; за допомогою спеціаліста відкривати корпуси апаратних засобів комп'ютерної техніки, щоб виявити спеціально відключені внутрішні носії інформації, наприклад, додатковий жорсткий диск. Особливу увагу слід приділити пошуку флеш-носіїв, які можуть бути приховані в речах побутового призначення, розташованих неподалік

від комп'ютеру. Також слід приділити увагу пошуку апаратних ключів захисту даних, що можуть мати вигляд заглушок або перехідників на роз'ємах комп'ютера.

При проведенні такої виїмки особливу увагу слід звертати на збереження інформації, яка міститься на зазначених носіях. Тому при проведенні виїмки рекомендується унеможливити доступ будь-яких осіб до вказаних носіїв інформації, окрім спеціалістів.

При розслідуванні ухилення від сплати податку на прибуток важливо отримати речі та документи, які містять інформацію про банківські рахунки, рух коштів по банківським рахункам та вклади платника податків. Така інформація відповідно до частини 5 статті 162 КПК України є відомостями, що можуть становити банківську таємницю. Тому доцільно завчасно подавати клопотання про надання тимчасового доступу до речей і документів, які містять охоронювану законом таємницю, оформленого відповідно до вимог частини 6 статті 163 КПК України до слідчого судді.

Наслідки невиконання ухвали слідчого судді про тимчасовий доступ до речей і документів встановлені статтею 166 КПК України. Так, у разі невиконання ухвали про тимчасовий доступ до речей і документів слідчий суддя, суд за клопотанням сторони кримінального провадження, якій надано право на доступ до речей і документів на підставі ухвали, має право постановити ухвалу про дозвіл на проведення обшуку з метою відшукування та вилучення зазначених речей і документів.

1. *Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар: у 2 т. Т.1 / [О. М. Бандурка, Є. М. Блажівський, Є. П. Бурдоль та ін.]; за заг. ред. В.Я. Тація, В.П. Пшонки, А.В. Портнова. – Х.: Право, 2012. – С. 367.* 2. Там само. 3. *Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар / [за заг. ред. В.Г. Гончаренка, В.Т. Нора, М.Є. Шумила]. – К.: Юстініан, 2012. – С. 337.* 4. *Совершенствование методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: дис. ... канд. юрид. наук / Вельможко Д.Ю. – Краснодар, 2012. – С.133; Кучеров И. И. Налоговые преступления: учебное пособие / Кучеров И.И. – М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 1997. – С. 123.* 5. *Совершенствование методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: автореф. дис. на соискание научн. степени канд. юрид. наук / Д.Ю. Вельможко. – Краснодар, 2012. – С. 23.* 6. *Лысенко В. В. Расследование уклонений от уплаты налогов, совершённых должностными лицами организаций, предприятий, учреждений / Лысенко В.В. – Х.: Фирма "Консум", 1997. – С. 124.* 7. *Еникеев М. И. Следственные действия: психология, тактика, технология: учеб. пособие / Еникеев М. И., Образцов В. А., Эминов В. Е. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2007. – С. 84.* 8. *Совершенствование методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: дис. ... канд. юрид. наук. – С. 142-143; Дашковская Г.М. Налоговые преступления. Особенности квалификации и проведения следственных действий в процессе их расследования: дис. ... канд. юрид. наук / Дашковская Г.М. – М., 2002. – С. 115; Галян С. В. Першочергові слідчі дії при розслідуванні податкових злочинів / С.В. Галян // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – 1(52). – С. 297; Пальцева И. В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений: дис. ... канд. юрид. наук / Пальцева И.В. – Краснодар, 2000. – С. 184; Васильев В.П. Расследование налоговых преступлений: криминалистические и уголовно-процессуальные проблемы: дис. ... канд. юрид. наук / Васильев В. П. – М., 2003. – С. 116-117.* 9. *Лысенко В. В. Цит. работа. – С. 127.* 10. *Потураев Р.А. Следственный осмотр в процессе доказывания по делам о налоговых преступлениях: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 / Потураев Р.А. – М.: АЭБ*

МВД России, 2009. – С. 83-84. **11.** *Сологуб Н. М.* Налоговые преступления: методика и тактика расследования / Сологуб Н.М. – М.: ИНФРА, 1998. – С. 46. **12.** *Комиссаров В.* Обыск с извлечением компьютерной информации / Комиссаров В., Гаврилов М., Иванов А. // Законность. – 1999. – № 3. – С. 12; *Потомська Н. А.* Особливості проведення окремих слідчих дій при розслідуванні ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) / Н. А. Потомська, Н. В Лісова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 49. – С. 261-263.