

УДК 343.9

DOI 10.36919/3041-1149(Print).6-7.2025.224-228

Д. А. Кулик,
аспірант кафедри права,
ПВНЗ «Європейський університет»
email: dkulyk@e-u.edu.ua
ORCID 0009-0001-8084-3926

МІСЦЕ СЛІДЧОГО ОГЛЯДУ ДОКУМЕНТІВ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Стаття присвячена аналізу місця та значення слідчого огляду документів у процесі розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування. Розглядаються основні теоретичні та практичні аспекти проведення цієї слідчої (розшукової) дії, її роль у встановленні об'єктивної істини в провадженні, а також ефективність використання документальних доказів. Звертається увага на особливості огляду податкової звітності, бухгалтерських документів, фінансових записів та інших матеріалів, які мають значення для встановлення фактів ухилення від сплати податків або інших порушень податкового законодавства. Особливий акцент зроблено на значенні дотримання правових процедур і використанні сучасних інформаційно-аналітичних технологій під час огляду документів. У статті наводяться рекомендації для вдосконалення методик проведення слідчого огляду з метою забезпечення повноти, об'єктивності та законності під час розслідування кримінальних правопорушень у податковій сфері.

Ключові слова: слідчий огляд, документи, слідчі (розшукові) дії, розслідування, кримінальні правопорушення у сфері оподаткування, спеціаліст.

Постановка проблеми та її актуальність. Розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є важливим аспектом забезпечення економічної безпеки держави, оскільки ухилення від сплати податків завдає значної шкоди бюджету та негативно впливає на соціально-економічний розвиток країни. У цьому контексті слідчий огляд документів відіграє ключову роль, оскільки документи є основним джерелом інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та дають змогу встановити факти порушення податкового законодавства.

З огляду на розвиток цифрових технологій, які активно використовуються у фінансовій сфері, зростає складність виявлення та аналізу документів, що відображають злочинну діяльність. Це вимагає вдосконалення методик слідчого огляду, підвищення рівня професійної підготовки правоохоронців та інтеграції сучасних інформаційно-аналітичних інструментів у процес розслідування.

Вивчення місця слідчого огляду документів під час розслідування таких правопорушень сприяє не лише підвищенню ефективності досудового розслідування, але й забезпеченню дотримання принципів законності, об'єктивності та всебічності в кримінальному процесі. Це робить дослідження цієї теми актуальним як з теоретичного, так і з практичного погляду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тема слідчого огляду документів у розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування була предметом дослідження багатьох українських науковців. Серед них можна виділити таких: Н. І. Клименко, яка досліджувала питання методики розслідування економічних кримінальних правопорушень, приділяючи увагу огляду документів як невід'ємній частині процесу доказування; В. О. Коновалова – аналізувала аспекти проведення слідчих (розшукових) дій у розслідуванні економічних правопорушень, акцентуючи на процесуальних особливостях роботи з документами; М. В. Салтевський – вивчав криміналістичні методи розслідування податкових злочинів, зокрема роль документальних доказів у цьому процесі; І. І. Карпов – займався питаннями криміналістичного аналізу документів та їхньої ролі в розслідуванні злочинів економічного характеру; В. В. Лисенко – досліджував питання розслідування кримінальних правопорушень у сфері ухилення від сплати податків,

зборів (обов'язкових) платежів; Н. А. Лугіна, чия дисертація присвячена збиранню та дослідженню документів у процесі розслідування ухилень від сплати податків, зборів (обов'язкових) платежів. Дослідження цих учених сприяли формуванню ефективних методик слідчого огляду документів, що є основою для виявлення, фіксації та аналізу доказів під час розслідування кримінальних правопорушень у податковій сфері.

Метою статті є визначення місця такої слідчої (розшукової) дії, як слідчий огляд документів під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Огляд є слідчою (розшуковою) дією, у процесі якої встановлюють, безпосередньо сприймають, аналізують і документують стан, властивості й ознаки матеріальних об'єктів для отримання фактичних даних, що мають значення для встановлення істини в кримінальному провадженні. Він здійснюється слідчим або прокурором з метою виявлення та фіксації інформації щодо обставин вчинення кримінального правопорушення (ч. 1 ст. 237 КПК України) [1].

У практиці слідства часто виникає потреба в отриманні консультації щодо спеціальних термінів, економічних категорій, механізмів господарювання, сутності господарських процесів, оцінки економічної діяльності, складання звітності, порядку обліку та руху товарно-матеріальних цінностей, фінансів і фіксації певних фактів у документах. У таких випадках одним із способів використання спеціальних знань є залучення спеціаліста [2, с. 161].

Оскільки документи є одним із основних процесуальних джерел доказів у кримінальних провадженнях, пов'язаних із правопорушеннями у сфері оподаткування, першочергові слідчі (розшукові) дії та заходи забезпечення кримінального провадження на стадії досудового розслідування повинні бути націлені на швидкий і повний збір усіх документів, що можуть бути пов'язані із господарськими операціями, які, відображаючись у податковій звітності, стали наслідком ухилення від сплати податків.

Н. А. Потомська та В. П. Бобік наголошують, що під час розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування огляд документів бухгалтерського та податкового обліку є найбільш поширеною слідчою (розшуковою) дією. Відсутність огляду унеможливило надання документам податкового та бухгалтерського обліку статусу речових доказів у матеріалах кримінального провадження [3, с. 117].

В. В. Лисенко, О. С. Задорожний та О. П. Дзісяк відмічають, що «огляд документів може здійснюватися як слідча (розшукова) дія або як непроцесуальна діяльність слідчого» [4, с. 196]. Діяльність непроцесуального характеру полягає у вивченні й аналізі змісту окремих документів або їх сукупності.

Слідчий огляд документів у межах кримінальних проваджень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, дає змогу:

- 1) встановити суб'єктів, які брали участь у формуванні документів і виконанні фінансових та господарських операцій;
- 2) визначити зміст і характер проведених операцій;
- 3) визначити перелік документів, що дають змогу перевірити фактичний зміст фінансової та господарської операції;
- 4) визначити документи, які потрібно вилучити;
- 5) визначити суб'єктів підприємництва, де варто провести обшук;
- 6) визначити потрібні види експертиз [4, с. 196].

Під час огляду документів доцільно залучати спеціаліста, що значно підвищує ефективність цієї слідчої (розшукової) дії. Участь спеціаліста дає змогу виявити та зафіксувати ознаки підроблення документів, внесення змін до їхніх окремих частин тощо [5, с. 281]. Крім того, спеціаліст допомагає слідчому орієнтуватися в складних специфічних питаннях під час огляду [5, с. 281].

Сучасна актуальність електронних документів зумовлює потребу в залученні спеціалістів, які можуть продемонструвати слідчим відповідні методики та правила їхнього аналізу. Часом технічна допомога спеціаліста стає потрібною через специфічні обставини, наприклад незнання слідчим правил від'єднання техніки чи копіювання інформації із жорсткого диска зі збереженням цілісності даних. Отже, технічна допомога потрібна слідчому, якщо він не володіє або недосконало

володіє методами застосування технічних засобів, або ж визнає за доцільне скористатися допомогою спеціаліста через інші обставини.

Під час огляду доцільно використовувати прості прилади, як-от лупа або ультрафіолетовий освітлювач. Використання ультрафіолетових променів, що належать до невидимої частини електромагнітного спектра, дає змогу виявляти ознаки підчистки.

Огляд документів відбувається в два етапи:

1. Перший етап передбачає детальне вивчення змісту документа для виявлення можливих суперечностей. Зокрема, аналізується текст бланка, загальний зміст, відповідність дати видачі документа часу виготовлення бланка, а також порівнюється документ із зразками аналогічних правильно оформлених документів. Особливу увагу приділяють датам, зазначеним у документі, зіставляючи їх із календарем.

2. Другий етап спрямований на виявлення матеріальної підробки. Аналізуються відбитки печаток і штампів, їхнє розташування щодо тексту, країв документа, підписів та інших елементів. Документ досліджується під різними кутами освітлення та на просвіт. У разі підозри на підробку проводиться аналіз у ультрафіолетових променях, які дозволяють виявити сліди хімічної обробки (травлення, змивання).

Якщо на папері помітні плями (бурі чи жовті), слабо видимі штрихи, нерівномірна яскравість поверхні чи люмінесцюючі штрихи, невидимі за звичайного освітлення, це свідчить про зміни в документі способом травлення чи змивання [6, с. 107–109].

За безпосереднього огляду бухгалтерських документів, обладнання та технічних приладів під керівництвом слідчого спеціаліст може виявити суттєві порушення або матеріальні сліди кримінального правопорушення, які мають значення для кримінального провадження. У разі залучення спеціаліста-економіста його участь потрібна під час виявлення, огляду та збору первинних документів, бухгалтерських і податкових реєстрів. Завдання спеціаліста-економіста полягає в мінімізації помилок, пов'язаних із відбором документів, щоб до матеріалів кримінального провадження було долучено лише ті реєстри, документацію та форми звітності, які безпосередньо стосуються провадження. Ці документи повинні містити повну інформацію про сутність і характерні операції, які перевіряються й на підставі яких можна стверджувати про неправомірні дії злочинців.

Під час слідчого огляду документів варто особливо акцентувати увагу на встановленні:

- 1) реквізитів та особливостей створення документа;
- 2) ознак інтелектуальної та матеріальної підробки;
- 3) ознак, які ідентифікують автора та виконавця документів [4, с. 197].

Під час діагностичного дослідження бланків документів першим етапом є візуальний огляд. У цьому процесі оцінюється стан і зовнішній вид документа за різних умов освітлення, вивчаються особливості шрифту, зокрема гарнітура, кегль, розміри міжрядкових пробілів, а також між словами й буквами, довжина рядків, технічні дефекти форми, нестандартні або перевернуті букви, спотворення знаків. Для цих цілей застосовують збільшувальні прилади, як-от лупа чи мікроскоп, а також різні режими освітлення [6, с. 107–109].

Під час встановлення різновиду друку експерт робить аналіз мікроструктури штрихів, їхньої межі, рельєфності, чіткості зображення знаків, відтінок барвника. Визначається поліграфічна природа бланка документа, а саме чи це є відбиток, чи копія, що була виготовлена за допомогою ксероксу або принтера. У разі якщо документ є відбитком, перевіряється, відповідає він чи ні за якістю встановленим нормам щодо конкретного способу друку або зразка такої поліграфічної продукції. З цією метою також використовується візуальний огляд із залученням збільшувальних приладів [6, с. 107–109].

Наступним етапом є дослідження зображень, розміщених на документі. Оцінюється рівень якості поліграфічних матеріалів, враховуючи рівень чистоти відбитка, присутність сторонніх відбитків від фарби, точність відображень під час застосування кольорового друку, нерівномірність товщини ліній і їх переривчастість. Для цього застосовується візуальний огляд із використанням збільшувальних приладів [7, с. 100].

Далі досліджуються особливості паперу та фарби. Водночас встановлюється відповідність матеріалів, які застосовують у певному виді друку й типі продукції, що друкується, для якої

вони призначені. Експерт-криміналіст встановлює групову належність паперу та фарб, досліджуючи їхні оптичні (білизна, кольори, відтінок) і люмінесцентні властивості. Також аналізуються кольори, відтінки фарби на відбитках, блиск штрихів, деформація шару фарби та люмінесцентні властивості барвника. Інші характеристики паперу (щільність, ступінь проклейки, міцність, гладкість, волокнистий і мінеральний склад) і фарб (клас, група, вид барвника, в'язучі речовини, наповнювачі) досліджують експерти-хіміки відповідно до розроблених методик [7, с. 100].

Дані, які отримані під час проведення слідчого огляду та дослідження документів, можна використовувати для побудови й перевірки слідчих версій, планування та проведення певних слідчих (розшукових) дій, як-от допит ревізора, головного бухгалтера чи керівника підприємства, а також для організації документального вивчення роботи суб'єкта підприємницької діяльності. Безпосередній огляд документів бухгалтерського обліку дає змогу:

- визначити суб'єктів, що мають відношення до оформлення, підписання документів і виконання зазначених у них фінансово-господарських операцій;
- окреслити перелік документів, які потрібні для проведення перевірки виконання за фактом фінансових і господарських операцій;
- скласти список документів, що підлягають вилученню;
- окреслити суб'єктів підприємницької діяльності, стосовно яких потрібно здійснити зустрічні перевірки;
- визначити документи, які потребують експертних досліджень (наприклад, почеркознавчих або з ідентифікації автора чи виконавця) [8, с. 163].

Результати проведеного огляду оформлюють у протоколі. У цьому документі відображаються індивідуальні характеристики об'єктів, які вирізняють їх серед інших.

Після того, як складено протокол огляду, слідчий виносить постанову про те, щоб документи, які підлягали огляду, були визнані речовими доказами.

Висновки. Отже, участь спеціаліста під час огляду документів у процесі розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування має надзвичайно важливе значення. Це зумовлено кількома ключовими аспектами:

1. Надання консультативної допомоги: спеціаліст забезпечує слідчого усними роз'ясненнями, порадами та довідками зі спеціальних питань.
2. Методична підтримка: спеціаліст надає слідчому методики, які можуть бути використані для проведення огляду документів.
3. Практична допомога: спеціаліст сприяє виявленню, закріпленню, вилученню і безпосередньому огляду документів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13 квітня 2012 р. № 4651-VI. Дата оновлення: 14.01.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
2. Лисенко В. В. Розслідування ухилень від сплати податків, скоєних посадовими особами підприємств, організацій, установ. Х. : Консум, 1997. 192 с.
3. Потомська Н. А., Бобік В. П. Поняття і види слідчого дослідження документів у справах про злочини у сфері оподаткування. *Збірник наукових праць Міжрегіональної фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2011. № 1. С. 114–120.
4. Лисенко В. В., Задорожний О. С., Дзісяк О. П. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування : монографія. К. : Істина, 2008. 216 с.
5. Тимофєєва Н. В. Участь спеціаліста в огляді документів під час розслідування злочинів проти безпеки виробництва. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 1 (102). С. 278–286.
6. Бахін В. П., Гора І. В., Цимбал П. В. Криміналістика: Курс лекцій. Ч. 1. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 356 с.
7. Воробей О. В., Мельников І. М., Волошин О. Г. Техніко-криміналістичне дослідження документів. *Навчально-методичний посібник*. К. : Центр учбової літератури, 2008. 304 с.
8. Цимбал П. В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. 408 с.

REFERENCES

1. Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy vid 13 kvitnia 2012 r. № 4651-VI. Data onovlennia: 14.01.2021. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>
2. Lysenko V. V. Rozsliduvannia ukhylen vid splaty podatkov, skoienykh posadovymy osobamy pidpriemstv, orhanizatsii, ustanov. Kh. : Konsum, 1997. 192 s.
3. Potomska N. A., Bobik V. P. Poniattia i vydy slidchoho doslidzhennia dokumentiv u spravakh pro zlochyny u sferi opodatkovannia. *Zbirnyk naukovykh prats Mizhrehionalnoi finansovo-yurydychnoi akademii (ekonomika, pravo)*. 2011. № 1. S. 114–120.
4. Lysenko V. V., Zadorozhnyi O. S., Dzisiak O. P. Ukhylennia vid splaty podatkov: vyivlennia ta rozsliduvannia : monohrafiia. K. : Istyna, 2008. 216 s.
5. Tymofieieva N. V. Uchast spetsialista v ohliadi dokumentiv pid chas rozsliduvannia zlochniv proty bezpeky vyrobnytstva. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii vnutrishnikh sprav*. 2017. № 1 (102). S. 278–286.
6. Bakhin V. P., Hora I. V., Tsymbal P. V. Kryminalistyka: Kurs leksii. Ch. 1. Irpin : Akademiia DPS Ukrainy, 2002. 356 s.
7. Vorobei O. V., Melnykov I. M., Voloshyn O. H. Tekhniko-kryminalistychne doslidzhennia dokumentiv. *Navchalno-metodychnyi posibnyk*. K. : Tsentr uchbovoi literatury, 2008. 304 s.
8. Tsymbal P. V. Poperedzhennia, vyivlennia, rozkryttia t rozsliduvannia podatkovykh zlochniv : monohrafiia. Irpin : Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy, 2009. 408 s.

D. A. Kulyk. PLACE OF INVESTIGATIVE REVIEW OF DOCUMENTS IN THE INVESTIGATION OF CRIMINAL OFFENSES IN THE SPHERE OF TAXATION

The article is devoted to the analysis of the place and significance of the investigative review of documents in the process of investigating criminal offenses in the field of taxation. The main theoretical and practical aspects of conducting this investigative (detective) action, its role in establishing the objective truth in the proceedings, as well as the effectiveness of using documentary evidence are considered. Attention is paid to the features of the review of tax reporting, accounting documents, financial records and other materials that are important for establishing the facts of tax evasion or other violations of tax legislation. Special emphasis is placed on the importance of compliance with legal procedures and the use of modern information and analytical technologies during the review of documents. The article provides recommendations for improving the methods of conducting an investigative review in order to ensure completeness, objectivity and legality during the investigation of criminal offenses in the field of taxation.

Keywords: *investigative review, documents, investigative (detective) actions, investigation, criminal offenses in the field of taxation.*