

## КРИМІНАЛЬНИЙ ПРОЦЕС, КРИМІНАЛІСТИКА

УДК 343.98 343.359.2

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2021.4.45>

Клименко О. В.,

аспірант наукової лабораторії проблем протидії злочинності  
Національної академії внутрішніх справТАКТИКА ПРОВЕДЕННЯ ДОПИТУ ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ  
(ВІДМИВАННЯ) МАЙНА, ОДЕРЖАНОГО ВНАСЛІДОК УХИЛЕННЯ  
ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

**Анотація.** У статті встановлено, що специфіка та складність ситуацій допитів у кримінальних провадженнях про легалізацію (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків, значною мірою визначається високим рівнем спеціальної економічної підготовки допитуваних, а також значним обсягом постановочних питань, що полягають у з'ясуванні окремих технологічних процесів, розшифруванні численних документів податкового й бухгалтерського обліку, рахунків та окремих цифрових записів. Деталізуються організаційні й тактичні засади ведення допитів залежно від процесуального статусу допитуваного (свідок, підозрюваний, обвинувачений), його професійної належності (керівник, головний бухгалтер, фахівець, представник державного органу та ін.), ступеня зацікавленості допитуваної особи у вирішенні справи, а також за іншими критеріями. Зроблено висновок, що допит є найбільш інформативною слідчою (розшуковою) дією початкового етапу розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків, проводять з метою отримання свідчень від підозрюваних, тобто осіб, які безпосередньо здійснили легалізацію, а також широкого кола свідків: осіб, які брали участь у вчиненні предикатного злочину, але не є співучасниками легалізації злочинних доходів; осіб, які хоча й виконували операції з легалізації, але не усвідомлювали злочинну природу походження майна чи коштів, з якими здійснювалися фінансові операції або укладалися цивільно-правові правочини; осіб, яким відома будь-яка інформація щодо обставин легалізації та суб'єкта легалізації. Обґрунтовано доцільність використання в процесі підготовки до допиту й під час його проведення допомоги спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку, у сфері банківської діяльності, комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Зокрема, спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку може надати консультації з приводу: а) процедури руху грошових коштів; б) документального фіксування й обліку фінансових операцій; в) бухгалтерської звітності; г) нормативних актів; д) формулювання запитань на допиті; е) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо.

**Ключові слова:** податки, ухилення, легалізація, відмивання, майно, розслідування, слідчі (розшукові) дії, допит.

**Klymenko O. V. Tactics of interrogation during investigation of legalization (laundering) of property obtained as a result of tax evasion**

**Abstract.** The article finds that the specificity and complexity of interrogation situations in criminal proceedings on legalization (laundering) of property obtained as a result of tax evasion is largely determined by the high level of special economic training of respondents, as well as a significant amount of questioning issues. separate technological processes, decoding of numerous documents of tax and accounting, accounts and separate digital records. The paper details the organizational and tactical principles of interrogation depending on the procedural status of the interrogated (witness, suspect, accused), his professional affiliation (manager, chief accountant, specialist, government official, etc.), the degree of interest of the interrogated person in resolving the case, and also by other criteria. It is concluded that the interrogation is the most informative investigative (search) action of the initial stage of the investigation of legalization (laundering) of property obtained as a result of tax evasion is carried out to obtain evidence from suspects, ie persons who directly legalized, and a wide range of witnesses: persons who participated in the commission of a predicate crime, but are not accomplices in the legalization of criminal proceeds; persons who, although performing legalization operations, were not aware of the criminal nature of the origin of property or funds with which financial transactions were carried out or civil law transactions were concluded; persons who know any information about the circumstances of legalization and the subject of legalization. The

expediency of using in the process of preparation for the interrogation and during its assistance specialists in the field of accounting, in the field of banking, computer hardware and software is substantiated. In particular, a specialist in the field of accounting may provide advice on: a) cash flow procedures; b) documentary recording and accounting of financial transactions; c) accounting; d) regulations; e) formulation of questions during interrogation; f) selection of documents required for presentation, etc.

**Key words:** *taxes, evasion, legalization, laundering, property, investigation, investigative (search) actions, interrogation.*

**Актуальність теми.** Показання, відповідно до ст. 95 Кримінального процесуального кодексу (далі – КПК) України, – це відомості, які надаються в усній або письмовій формі під час допиту підозрюваним, обвинуваченим, свідком, потерпілим, експертом щодо відомих їм обставин у кримінальному провадженні, що мають значення для цього кримінального провадження [1]. Допит розглядається передусім як інформаційний процес, що відбувається між слідчим і допитуваним [2, с. 25].

Для слідчого показання допитуваного – джерело доказів, а для підозрюваного й обвинувачуваного – засіб захисту від висунутої проти них підозри або пред’явленого обвинувачення. У такому розумінні допит має характер боротьби інтересів сторін, що беруть у ньому участь, та означає насамперед протидію, яку слідчому потрібно долати [3, с. 3].

**Виклад основного матеріалу.** Допит, за оцінками фахівців, найскладніша й найвідповідальніша слідча (розшукова) дія (далі – СРД). З усього бюджету часу, виділеного слідчим на проведення СРД, для проведення допиту використовується майже 85% [4, с. 4]. Допит – мистецтво: таке велике значення для успіху допиту мають особисті якості того, хто допитує. Саме вміння допитувати є визначним показником рівня професіоналізму слідчого.

Специфіка допиту в кримінальних провадженнях про податкові злочини, зокрема пов’язані з ухиленням від сплати податків, значною мірою визначається, по-перше, тим, що механізм злочинної діяльності таких протиправних діянь здебільшого характеризується наявністю різних складів злочинів, що вимагає від слідчого комплексного підходу до організації допиту, формулювання постановочних питань з їх подальшим розв’язанням; по-друге, допитуваними передусім є особи, які мають спеціальну фінансово-економічну, юридичну, технічну освіту або професійну підготовку [5, с. 5; 6; 7]; по-третє, під час допитів

слідчому найчастіше доводиться сприймати специфічну термінологію (професійний сленг), за допомогою якої висловлюється більшість допитуваних; по-четверте, метою допитів на початковому етапі розслідування є з’ясування загальної схеми здійснення тієї або іншої операції, розшифрування численних документів податкового й бухгалтерського обліку, рахунків та окремих цифрових записів.

Етап підготовки допиту, на думку вчених, включає чотири взаємозалежні елементи: вивчення матеріалів кримінальної справи; вивчення спеціальних питань; вивчення особи допитуваного; складання плану допиту [2, с. 38–50].

Щодо злочинів досліджуваної категорії підготовка до проведення допиту починається насамперед із вивчення й ретельного аналізу кримінального провадження, що включає опрацювання процесуальних документів, нормативної бази та спеціальної літератури, а також підбір матеріалів, що можуть бути пред’явлені допитуваному.

Вивчення кримінальних проваджень дає змогу зробити деякі загальні висновки про типове коло свідків у таких провадженнях. Як правило, свідками по цій категорії справ є:

працівники органів державного податкового контролю, а також інші особи, які здійснюють перевірки платника податків, виконують окремі контрольні функції або є фахівцями в галузі бухгалтерського обліку (наприклад, податкові інспектори, аудиторів, ревізори);

бухгалтерські працівники й інші посадові особи суб’єкта підприємницької діяльності (далі – СПД) (партнери в ланцюзі формування податкового кредиту), які безпосередньо здійснювали облік господарської діяльності та склали звітність;

особи, які брали участь у проведенні окремих етапів господарської або фінансової діяльності (юристи, секретарі, нотаріуси, касири, митники, представники охоронних структур, комірники, вантажники, водії, банківські службовці та ін.);

підставні особи, які вказані як засновники, керівники або працівники фіктивних СПД;

знайомі підозрюваних та обвинувачуваних за позаслужбовою ознакою (родичі, колеги, сусіди, друзі, коханці).

Предметом допитів представників органів податкового контролю, які здійснювали документальну перевірку СПД, є питання, що стосуються встановлених ними фактів порушення податкового законодавства, у тому числі заявлених сум ухилення від сплати. Зазначені особи переважно не зацікавлені у вирішенні кримінального провадження, можуть допомогти розібратися в документах, визначити коло свідків, підозрюваних і надати іншу важливу інформацію.

Особливе значення мають допити як свідків спеціалістів різного профілю (економістів, бухгалтерів, фахівців з банківської справи) для отримання довідкової інформації (наприклад, про порядок здійснення фінансової операції, розподіл посадових обов'язків серед персоналу підприємства, особливості технологічних процесів тощо), а також про обставини, пов'язані з їхньою участю в проведенні окремих СРД і перевірочних заходів.

У літературі більш детально розглянуті особливості організації й тактики допиту осіб, які мають спеціальні знання (аудиторів, ревізорів, спеціалістів різного профілю) у кримінальних провадженнях про порушення податкового законодавства [8, с. 117–123; 9, с. 44].

У випадках використання різноманітних схем легалізації в механізмі ухилення від сплати податків підлягають допиту представники задіяних у відповідному ланцюгу підприємств з таких питань: яким чином вони причетні до фірми-експортера (у разі її фіктивності, тобто оформлення на неіснуючих або підставних осіб); яку діяльність здійснювала вказана фірма, ухиляючись від сплати податків; коли, з ким і які уклалися угоди, договори, контракти на постачання товарів; яке походження вказаних товарів (коли, з ким і які уклалися угоди, яким чином вони виконані, як здійснювалася оплата по них); які саме та кому подавалися документи під час ухилення від сплати податків, хто саме з посадових осіб їх розглядав (перевіряв); які суми коштів несплачені до бюджету, їх подальший рух – легалізація (відмивання) тощо.

Важливу роль у викритті механізму злочинної діяльності відіграє допит головного бухгалтера, керівника підприємства, що розглядався в криміналістичній літературі в різні часи [10, с. 112; 11, с. 352]. За даними О.С. Задорожного, у 86% випадків таких осіб допитують як свідків на початковому етапі розслідування. Значну частину матеріалів кримінальної справи становлять дані, викладені саме в протоколі допиту головного бухгалтера (керівника) підприємства (у середньому до 37%). На проведення зазначених слідчих дій у загальному обсязі витрачається близько 50% робочого часу [8, с. 124].

При роботі зі свідками перед слідчим постає низка труднощів організаційного й тактичного характеру, а саме: проблеми виклику та явки осіб, яких потрібно допитати як свідків; негативне ставлення допитуваних до правоохоронних органів; вплив на допитуваних з боку зацікавлених осіб, оперативних працівників, які проводили попередню перевірку тощо.

Як свідчить практика, працівникам підприємницьких структур притаманні певні властивості поведінки під час допиту, що іноді перешкоджають ефективному проведенню цієї СРД, а саме:

штучність формально-логічної структури показань (показання надто «сухі», мають характер навмисне офіційної бесіди, не виходять за межі заздалегідь відомої слідчому інформації);

«відхід» від теми (допитуваний уникає дачі прямих відповідей на конкретні запитання слідчого або ухиляється від висвітлення конкретних фактів, посилаючись на свою необізнаність або безпам'ятність).

Слідчі здебільшого обмежуються вислуховуванням вільної розповіді допитуваного та рідко вдаються до спроби активного ведення допиту, деталізації показань, виявлення помилкових тверджень. Унаслідок цього в окремих випадках отримані дані виявляють неповноту й суперечності, що є однією з причин повернення кримінальних справ для проведення додаткового розслідування.

Послідовність допитів залежить від конкретних обставин кримінального провадження. Проведене нами дослідження дає змогу зробити висновок, що кращий результат може бути отриманий, якщо спочатку будуть допитані особи, які проводили безпосередні перевірки ухилення

від сплати податків, працівники контролюючих та інших органів, які особисто не зацікавлені у вирішенні кримінального провадження. Потім допитують представників підприємств, які виконували технічні операції у відповідній схемі (програмісти, бухгалтера тощо), зрештою, керівників і бухгалтерських працівників.

Допити, які проводяться без пред'явлення первинних документів бухгалтерського та податкового обліку, неефективні та мають, як правило, поверховий характер.

Доцільно закріплювати («прив'язувати») показаннями свідків наявні первинні документи, які згодом можуть спростувати версії підозрюваних, зокрема про відсутність у них товарів (складських приміщень), надання фіктивних відомостей до податкових України, Держказначейства тощо.

Допит підозрюваних є однією з найважливіших СРД. Від того, чи зуміє слідчий перебороти протидію з їхнього боку, головним чином залежить хід і спрямування подальшого розслідування.

Як відомо, результативність допиту залежить від рівня загальної (майстерність) і спеціальної (готовність до конкретного допиту) підготовки слідчого.

Допит у таких кримінальних провадженнях проводять з метою отримання свідчень від підозрюваних:

- осіб, які брали участь у вчиненні предикатного злочину, але не є співучасниками легалізації злочинних доходів;
- осіб, які хоча й виконували операції з легалізації, але не усвідомлювали злочинну природу походження майна чи коштів, з якими здійснювалися фінансові операції або укладалися цивільно-правові правочини;
- осіб, яким відома будь-яка інформація щодо обставин легалізації та суб'єкта легалізації [12, с. 187].

Тактика допиту підозрюваного, зокрема його предмет, залежить від того, до якої категорії належить допитуваний. До першої категорії належать особи, що здійснюють легалізацію своїх злочинно здобутих доходів. Другу категорію становлять особи, які здійснюють легалізацію чужих злочинних доходів, тобто надають допомогу власникам цих злочинних доходів у перериванні безпосереднього зв'язку

між цими доходами та злочином, унаслідок учинення якого вони утворилися, маскуванні слідів цього злочину й подальшому введенні злочинних доходів у легальний цивільно-правовий обіг з метою остаточного надання їм видимості законно отриманих. У підозрюваних осіб другої категорії, крім обставин безпосереднього здійснення легалізації, з'ясовують питання щодо каналів надходження злочинних капіталів, характеру стосунків із власником цих капіталів, умов, за яких здійснюються операції з легалізації (час, місце, юридичні та фізичні особи, що задіяні в легалізації, сума винагороди за проведені операції), наявності коруптованих зв'язків з працівниками правоохоронних органів, органів державної влади й управління, депутатським корпусом тощо.

Зважаючи на те що в цих провадженнях осіб підозрюють у вчиненні декількох (щонайменше двох) кримінальних правопорушень (пов'язаного з легалізацією та предикатного), підхід до допиту має бути комплексним [2–4].

Крім цього, варто враховувати, що підозрювані здебільшого мають спеціальну освіту (фінансову, економічну, юридичну, технічну тощо), досвід роботи в комерційних і фінансових установах, знають усі особливості й вади нормативного регулювання бухгалтерського обліку, податкової звітності, банківської справи, технологій здійснення фінансово-господарської діяльності, документообігу, порядку обліку та контролю. У зв'язку з цим ще на стадії досудового розслідування слідчий, прокурор, виконуючи свої повноваження, повинен володіти відповідними знаннями, специфічною термінологією, бути обізнаним про конкретну схему здійснення легалізації, а за необхідності отримати рекомендації фахівців з відповідних питань.

Оскільки цей вид злочину вчиняють переважно в складі злочинної організації, то для проведення допиту підозрюваного має значення вивчення особистості допитуваного.

Слідчі не завжди виявляють усіх учасників організованої групи. Нерідко до відповідальності притягують другорядних осіб, а не організаторів злочинної діяльності. Розслідування вказаної групи злочинів варто проводити слідчо-оперативною групою, у якій кожного слідчого закріплено за конкретним підозрюваним – членом злочинної організації.

Тактичні особливості допитів підозрюваних мають певні відмінності, які впливають насамперед на обрання слідчим окремих прийомів [13, с. 63–106]. Низку обставин має бути враховано у зв'язку з проведенням допиту підозрюваного учасника організованої злочинної групи. Знання слідчим типологічних особливостей особистих якостей і рольових функцій членів організованого злочинного угруповання допомагає визначити напрям розслідування, прогнозувати поведінку особи під час допиту. Правильному вирішенню тактичних завдань під час проведення допиту підозрюваного організатора злочинного формування, активних і менш активних учасників організованої злочинної діяльності передують з'ясування ознак, які характеризують особистість (вік, освіта, займана посада, на якій ланці перебуває в злочинній організації, частка із загального злочинного прибутку). Варто враховувати, що керівне ядро, організатор злочинного формування – це особи, які мають авторитет у суспільстві у зв'язку зі службовим становищем, удаваним спонсорством тощо [14, с. 223–227; 15, с. 7].

Проведене нами дослідження свідчить, що здебільшого допити підозрюваних у кримінальних провадженнях про легалізацію (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків, здійснюються в конфліктних тактичних ситуаціях, а саме:

допитуваний не визначає свої участі у відповідних операціях (експортних, господарських, фінансових тощо), пов'язаних з ухиленням від сплати податків з подальшою їх легалізацією (відмиванням);

допитуваний не заперечує своєї участі в учиненні злочину, проте наполягає, що не усвідомлював протиправного характеру своїх дій;

допитуваний перекладає вину на інших осіб (підлеглих, керівників);

допитуваний повністю відмовляється від спілкування зі слідчим або дає неправдиві (суперечливі) свідчення.

У першому випадку ситуація характеризується повним невизнанням підозрюваним (обвинуваченим) своєї участі в учиненні злочину. Допитувані, як правило, сподіваються на відсутність матеріальних слідів їхньої участі.

Специфіка другої і третьої ситуацій, які характеризуються частковим визнанням вини,

полягає в тому, що їй не властиві риси жорсткого конфлікту. Найчастіше підозрюваний дає достовірні показання в тій частині інкримінованих дій, яка, на його думку, слідчому відома. Нерідко позиція допитуваного залежить від розподілу функцій у злочинній групі.

Як правило, підозрюваний головний бухгалтер СПД розуміє, що сам по собі підписаний ним як посадовою особою документ (наприклад, заява до податкового органу) з ознаками підробки не є беззаперечним доказом його вини в ухиленні від сплати податків, оскільки в окремих випадках може свідчити лише про службову недбалість (ст. 367 Кримінального кодексу (далі – КК) України) або службове підроблення (ст. 366 КК України).

У зв'язку з цим при допиті велику допомогу може надати спеціаліст-бухгалтер. Підозрюваний, свідок можуть приховати відомі їм дані, що стосуються бухгалтерського обліку і звітності, наприклад, про те, у яких документах відображено той чи інший факт, а іноді ввести слідчого в оману, пославшись, наприклад, на різного роду положення в інструкції, які вже докорінно змінилися або взагалі втратили чинність. Спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку може надати консультації з приводу: 1) процедури руху грошових коштів; 2) документального фіксування й обліку фінансових операцій; 3) бухгалтерської звітності; 4) нормативних актів, що регулюють відносини в галузі бухгалтерського обліку й оподаткування; 5) постановки запитань на допиті; 6) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо.

Також Р.С. Белкін зазначає, що в умовах конфліктної ситуації найвідчутнішим методом допиту є психологічний вплив [16, с. 102–111].

Ефективними є й такі тактичні прийоми: максимальна деталізація показань допитуваного; пред'явлення бухгалтерських, розрахункових, нормативних і податкових документів; пред'явлення інших доказів у кримінальному провадженні (протоколи допитів, оглядів, виїмок тощо); проведення серії повторних допитів.

Складним організаційно-тактичним завданням для слідчого є проведення допиту за участю захисника. Це виявляється насамперед у потребі погоджувати свій план роботи з можливостями захисника, у фактичній розбіжності цілей участі в розслідуванні, у перешкоджанні

в низці випадків реалізації слідчим наміченої тактики допиту тощо.

Таким чином, допит як найбільш інформативну СРД початкового етапу розслідування легалізації (відмивання) майна, одержаного внаслідок ухилення від сплати податків, проводять з метою отримання свідчень від підозрюваних, тобто осіб, які безпосередньо здійснили легалізацію, а також широкого кола свідків: осіб, які брали участь у вчиненні предикатного злочину, але не є співучасниками легалізації злочинних доходів; осіб, які хоча й виконували операції з легалізації, але не усвідомлювали злочинну природу походження майна чи коштів, з якими здійснювалися фінансові операції або уклалися цивільно-правові правочини; осіб, яким відома будь-яка інформація щодо обставин легалізації та суб'єкта легалізації. Обґрунтовано доцільність використання в процесі підготовки до допиту й під час його

проведення допомоги спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку, у сфері банківської діяльності, комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Зокрема, спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку може надати консультації з приводу: а) процедури руху грошових коштів; б) документального фіксування й обліку фінансових операцій; в) бухгалтерської звітності; г) нормативних актів; д) формулювання запитань на допиті; е) підбору необхідних для пред'явлення документів тощо.

Здебільшого допити підозрюваних проводяться за умов конфліктних ситуацій, коли допитуваний не визнає свої участі в ухиленні від сплати податків і їх легалізації; не заперечує участі в учиненні злочину, проте наполягає, що не усвідомлював протиправного характеру своїх дій; перекладає вину на інших осіб (підлеглих, керівників тощо); відмовляється від спілкування зі слідчим або дає неправдиві (суперечливі) свідчення.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квіт. 2012 р. № 4651-VI. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
2. Коновалова В.Е. Допрос: тактика и психология : учебное пособие. Харьков : Консул, 1999. 157 с.
3. Бахин В.П. Допрос : лекция. Киев : НАВДУ, 1999. 40 с.
4. Бахин В.П., Весельський В.К. Тактика допиту : навчальний посібник. Київ : НВТ «Правник», 1997. 64 с.
5. Яблоков Н.П. Основы методики расследования финансовых преступлений. *Вестник Московского университета. Серия II «Право»*. 1999. № 2. С. 3–17.
6. Фінансові розслідування у сфері протидії легалізації злочинних доходів в Україні : методичні рекомендації / С.С. Чернявський, О.Є. Користін, В.А. Некрасов та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. 164 с.
7. Чернявський С.С., Користін О.Є. Протидія легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом : навчальний посібник. Київ, 2010. 256 с.
8. Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухиленнь від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2005. 212 с.
9. Доказування при розслідуванні податкових злочинів : монографія / за заг. ред. С.М. Піскуна. Ірпінь : Акад. ДПС України, 2002. 179 с.
10. Чельшьева О.В., Феськов М.В. Расследование налоговых преступлений. Санкт-Петербург : Питер, 2001. 288 с.
11. Протидія економічній злочинності / П.І. Орлов, А.Ф. Волобуєв, І.М. Осика та ін. Харків : Нац. ун-т внутр. справ, 2004. 568 с.
12. Чернявський С.С. Особливості допиту свідків та підозрюваних (обвинувачених) під час розслідування злочинів у сфері господарської діяльності. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ України*. 2004. № 5. С. 186–195.
13. Сокиран Ф.М. Сучасні концепції психологічного впливу на досудовому слідстві : монографія. Київ : НВТ «Правник», 2002. 172 с.
14. Корж В.П. Методика расследования экономических преступлений, совершаемых организованными группами, преступными организациями. Руководство для следователей : научно-практическое пособие. Харьков : Лицей, 2002. 280 с.
15. Варцаба В.М. Розслідування злочинів організованих злочинних груп (тактико-психологічні основи) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 «Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза». Харків, 2003. 20 с.
16. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. Москва, 2001. 240 с.