

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ПРИШЕДЬКО ОЛЕКСАНДР ЛЕОНІДОВИЧ

УДК 343.139:343.359.2

ДИСЕРТАЦІЯ
НЕРЕАБІЛІТУЮЧІ ПІДСТАВИ ДЛЯ ЗАКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО
ПРОВАДЖЕННЯ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ
КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

спеціальність 081 – Право

галузь знань 08 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ О.Л. Пришедько

Науковий керівник – Стоянов Микола Михайлович,
кандидат юридичних наук, доцент

Одеса – 2025

АНОТАЦІЯ

Пришєдько О.Л. Нереабілітуючі підстави для закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право (галузь знань 08 – Право). – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2025.

Дисертація є першим в науці кримінального процесуального права комплексним дослідженням специфіки закриття кримінальних проваджень за нереабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень.

Було встановлено, що податкові кримінальні правопорушення не можуть обмежуватись лише тими складами, які передбачені в Розділі VII КК України, адже існує тісний зв'язок даної групи з іншими кримінальними правопорушеннями. Однак неправильним буде твердження, що всі податкові кримінальні правопорушення є умовно однорідними, адже неодноразово вчені вказували на необхідності виділення як основного, так і опосередкованого об'єкта кримінального правопорушення.

У зв'язку з цим було запропоновано виділяти наступні групи податкових кримінальних правопорушень:

1) прямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій напряду завдається шкода податковим правовідносинам. До таких правопорушень необхідно відносити злочини, які передбачені ст.ст. 212 та 212-1 КК України;

2) непрямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій також буде завдаватися шкода податковим правовідносинам, однак ця шкода буде не такою очевидною. Пропонується

до цієї групи відносити всі інші кримінальні правопорушення, які передбачені Розділом VII КК України;

3) умовні податкові кримінальні правопорушення. У даному випадку мова ведеться як про економічні кримінальні правопорушення, так і про інші злочини, у результаті вчинення яких може бути завдано шкоди сфері оподаткування.

В роботі було зазначено, що підслідність доцільно розглядати як сукупність правил, за допомогою яких визначається орган, що буде здійснювати досудове розслідування. Сама по собі підслідність виступає в якості однієї з умов досудового розслідування, водночас її не можна ототожнювати з ознаками кримінального провадження. Ознаки, які передбачені окремими нормами КПК України, напряду впливають на визначення підслідності, проте саме підслідність визначає перелік цих ознак, які мають бути врахованими уповноваженими учасниками кримінального процесу.

Було зроблено висновок, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення:

- ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»;

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»;

- ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;

- ст. 219 «Доведення до банкрутства».

Зважаючи на аналіз п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК України, було встановлено, що головна умова, яка буде ставитися до різного роду аналітичних довідок чи інших документів як підстав початку досудового розслідування, – це можливість слідчим, дізнавачем або прокурором зробити висновок про

потенційне кримінальне правопорушення. 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 аналітичні довідки можуть бути підставою для початку досудового розслідування щодо будь-яких правопорушень, у тому числі і податкових.

Запропоновано в кримінальному процесуальному законодавстві уточнити положення щодо того, що документи, які долучаються до заяви чи повідомлення про кримінальне правопорушення, можуть бути допустимими (якщо вони відповідають всім іншим критеріям допустимості). У зв'язку з цим пропонується додати новий абзац до ч. 3 ст. 214 КПК України наступного змісту: «Документи, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, можуть бути використані у кримінальному провадженні як докази». Також необхідно додати в ч. 2 ст. 99 КПК України пункт 6 наступного змісту: «матеріали, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення в порядку статті 214 цього Кодексу». У такому випадку мінімізується можливість надто вузького тлумачення норм КПК України в частині використання в якості доказів матеріалів, які були отримані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення.

Зазначено, що переважна більшість вчених погоджується з позицією, що закінчення досудового розслідування – це певний складний комплекс дій. Якщо спробувати спроектувати його на процес прийняття будь-якого кримінального процесуального рішення, то в загальному можна виділити три основні етапи закінчення досудового розслідування: 1) оцінка фактичних обставин кримінального провадження; 2) оцінка нормативного регулювання; 3) прийняття та оформлення процесуального рішення.

З урахуванням універсальності цих етапів можна з впевненістю стверджувати, що з таких саме етапів буде складатися і закінчення кримінального провадження незалежно від стадії, на якій буде ухвалюватися відповідне рішення. Головне в даному випадку підкреслити, що хоча закінчення кримінального провадження асоціюється з певним процесуальним рішенням, яке оформлюється у вигляді офіційного документа, власне, оформлення такого документа є кінцевим етапом досить складного процесу, якому передують оцінка всіх обставин та вибір правильного порядку правозастосування.

Запропоновано закриття кримінального провадження розглядати як специфічну кримінальну процесуальну діяльність, яка закріплена в окремому процесуальному інституті, відповідно до якої уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження кримінального провадження, що припиняє здійснення будь-якої процесуальної діяльності без вирішення кримінально-правового конфлікту та створює відповідні правові та процесуальні наслідки для учасників такого кримінального провадження в залежності від підстав, за якими було ухвалене рішення про закриття кримінального провадження.

Було сформульовано перелік характерних ознак закриття кримінального провадження. По-перше, пропонується розглядати закриття кримінального провадження одночасно і як кримінальний процесуальний інститут, і як комплекс процесуальних дій, які вчиняються уповноваженими посадовими особами при ухваленні відповідного рішення. Водночас з урахуванням того факту, що відповідні дії мають вчинятися відповідно до норм кримінального процесуального законодавства, інститут та процесуальна діяльність має розглядатися комплексно. По-друге, будь-яке правове явище (особливо якщо воно стосується припинення кримінальної процесуальної діяльності в тій чи іншій формі) характеризується двома ознаками – причинами та наслідками. Причини закриття кримінального

провадження чітко передбачені в КПК України та мають назви «підстави». Підстави закриття кримінального провадження між собою є неоднорідними та навіть можуть мати різні правові наслідки. Водночас об'єднує всі підстави те, що вони констатують неможливість продовження кримінального провадження, що також є визначальною ознакою даного поняття. Це може бути пов'язано з неможливістю зібрання нових доказів, смертю підозрюваного чи обвинуваченого, закінчення строків досудового розслідування тощо. У будь-якому випадку, ухвалюючи рішення про закриття кримінального провадження, уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження процесуальної діяльності в силу підстав, які передбачені в ч. 1 та 2 ст. 284 КПК України.

Зазначено, що відповідно до принципу презумпції невинуватості, особа є невинуватою доти, доки її вину не буде доведено в законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду, який набрав законної сили. До цього особа вважається невинуватою. Учасник кримінального провадження в даному розрізі може перебувати лише у двох статусах – невинуватий (до набрання обвинувальним вироком законної сили) та винуватий (після набрання обвинувальним вироком законної сили). Жодних проміжних статусів учасник кримінального провадження мати не може. У випадку закриття кримінального провадження в будь-якому випадку констатується неможливість винесення обвинувального вироку суду, а тому особа залишається в тому ж статусі, в якому вона була «введена» в процес – у статусі невинуватої особи. З такої точки зору всі підстави закриття кримінального провадження можна було б вважати реабілітуючими, адже вони констатують невинуватість особи шляхом неможливості винесення відносно неї обвинувального вироку. Проте така позиція виглядає занадто спірною та такою, що робить непотрібною дану класифікацію підстав закриття кримінального провадження. Тому можна дійти висновку, що при аналізі реабілітуючих підстав закриття кримінального провадження

насамперед має оцінюватись можливість відшкодування шкоди, що чітко передбачено чинним кримінальним процесуальним законодавством, адже в іншому випадку всі підстави можна відносити до реабілітуючих.

В роботі зазначається, що на практиці досягнення податкового компромісу розглядається як підстава для звільнення особи від кримінальної відповідальності, у зв'язку з чим і закривається кримінальне провадження. Якщо аналізувати саме Податковий кодекс України, то там досить чітко зазначено, що досягнення компромісу є підставою для звільнення особи від відповідальності. Проєктуючи дане положення на кримінальні процесуальні правовідносини, можна дійти висновку, що в такому випадку особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. Проте з точки зору нормативного регулювання до такого висновку виникає одразу декілька зауважень. По-перше, можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності у випадку досягнення податкового компромісу передбачена лише податковим законодавством. По-друге, слід звернути увагу на абз. 2 ч. 4 ст. 284 КПК України, де зазначено, що «слідчий, дізнавач приймає постанову про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених пунктами 1, 2, 4-1, 9, 9-1 частини першої цієї статті, якщо в цьому кримінальному провадженні жодній особі не повідомлялося про підозру». У даному випадку законодавець чітко визначив право самого слідчого закривати кримінальні провадження, в тому числі за умови, якщо буде досягнуто податковий компроміс. Наявність такого положення в КПК України суперечить логіці того, що з даної підстави закрити кримінальне провадження може лише суд та лише шляхом звільнення особи від кримінальної відповідальності. Таким чином, можна зауважити, що існуюча на даний момент практика звільнення особи від кримінальної відповідальності судом за умови досягнення податкового компромісу не відповідає положенням ні кримінального, ні кримінального процесуального законодавства.

Відповідно, задля гармонізації нормативного регулювання та практики реалізації положень кримінального процесуального законодавства пропонується:

- викласти ч. 5 ст. 212 КК України в наступній редакції: «Особа звільняється від кримінальної відповідальності за вчинення діянь, які передбачені частинами першою – третьою цієї статті, якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України». У такий спосіб в КК України буде чітко визначено податковий компроміс як підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності;

- виключити п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт;

- виключити п. 3 ч. 2 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт.

Задля недопущення обмеження права особи на реабілітацію у випадку відмови прокурора в провадженнях, у яких фактична винуватість не може бути доведена, було запропоновано внести зміни до ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» та п. 2 ч. 1 ст. 2 викласти в наступній редакції:

«2) закриття кримінального провадження за відсутністю події кримінального правопорушення, відсутністю у діянні складу кримінального правопорушення, невстановленням достатніх доказів для доведення винуватості особи у суді і вичерпанням можливостей їх отримати *або відмови прокурора від підтримання державного обвинувачення*». Ми переконані, що така зміна дозволить набагато краще захистити права зацікавлених учасників кримінального процесу та не дозволить стороні обвинувачення зловживати своїми повноваженнями.

Ключові слова: кримінальне провадження, Кримінальний процесуальний кодекс України, економічна злочинність, податкові кримінальні правопорушення, досудове розслідування, розслідування, судовий розгляд, закінчення досудового розслідування, закінчення кримінального провадження, закриття кримінального провадження, підстави закриття кримінального провадження, реабілітація

SUMMARY

Prishedko O.L. Non-rehabilitating grounds for closing criminal proceedings during the investigation of tax criminal offences. – Qualifying research work as manuscript..

Dissertation for a PhD in Law (081) (field of knowledge 08 – Law). National University «Odesa Law Academy», Odesa, 2025.

The dissertation is the first in the science of criminal procedural law to comprehensively study the specifics of closing criminal proceedings on non-rehabilitative grounds when investigating tax criminal offenses.

It was established that tax criminal offenses cannot be limited only to those components that are provided for in Section VII of the Criminal Code of Ukraine, since there is a close connection of this group with other criminal offenses. However, it would be incorrect to state that all tax criminal offenses are conditionally homogeneous, since scientists have repeatedly pointed out the need to distinguish both the main and indirect object of a criminal offense.

In this regard, it was proposed to distinguish the following groups of tax criminal offenses:

1) direct tax criminal offenses. As a result of committing such actions, damage is directly caused to tax legal relations. Such offenses should include crimes that are provided for in Art. 212 and 212-1 of the Criminal Code of Ukraine;

2) indirect tax criminal offenses. As a result of committing such actions, damage will also be caused to tax legal relations, but this damage will not be so obvious. It is proposed to include all other criminal offenses provided for in Chapter VII of the Criminal Code of Ukraine in this group;

3) conditional tax criminal offenses. In this case, we are talking about both economic criminal offenses and other crimes, as a result of which damage to the taxation sphere may be caused.

The paper stated that it is advisable to consider the subject of investigation as a set of rules by which the body that will conduct the pre-trial investigation is determined. Subject of investigation itself acts as one of the conditions of the pre-trial investigation, at the same time it cannot be identified with the signs of criminal proceedings. The signs that are provided for by individual norms of the Criminal Procedure Code of Ukraine directly affect the determination of subject of investigation, but it is subject of investigation that determines the list of these signs that must be taken into account by authorized participants in the criminal process.

It was concluded that the following tax criminal offenses are subject to investigation by the BEB:

- Art. 204 “Illegal manufacture, storage, sale or transportation for the purpose of sale of excisable goods”;
- Art. 212 “Evasion of taxes, fees (mandatory payments)”;
- Art. 212-1 “Evasion of payment of a single contribution to compulsory state social insurance and insurance contributions to compulsory state pension insurance”;
- Art. 219 “Bringing about bankruptcy”.

Taking into account the analysis of Clause 4, Part 5, Article 214 of the Code of Criminal Procedure of Ukraine, it was established that the main condition that will apply to various kinds of analytical reports or other documents as grounds for initiating a pre-trial investigation is the ability of the investigator, inquirer or prosecutor to draw a conclusion about a potential criminal offense. Practice shows that even if an anonymous statement can 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 analytical reports can be the basis for initiating a pre-trial investigation into any offenses, including tax offenses.

It is proposed to clarify in the criminal procedural legislation the provision that documents attached to a statement or report of a criminal offense may be admissible (if they meet all other admissibility criteria). In this regard, it is proposed to add a new paragraph to Part 3 of Article 214 of the Criminal Procedure Code of Ukraine with the following content: “Documents that were provided together with a statement or report of a criminal offense may be used in criminal proceedings as evidence”. It is also necessary to add to Part 2 of Article 99 of the Criminal Procedure Code of Ukraine paragraph 6 with the following content: “materials that were provided together with a statement or report of a criminal offense in accordance with Article 214 of this Code”. In this case, the possibility of an overly narrow interpretation of the norms of the Criminal Procedure Code of Ukraine regarding the use of materials that were received together with a statement or report of a criminal offense as evidence is minimized.

It is noted that the vast majority of scientists agree with the position that the end of a pre-trial investigation is a certain complex set of actions. If we try to project it onto the process of making any criminal procedural decision, then in general, three main stages of the end of a pre-trial investigation can be distinguished: 1) assessment of the factual circumstances of the criminal proceedings; 2) assessment of regulatory regulation; 3) adoption and execution of a procedural decision. Given the universality of these stages, it can be confidently stated that the end of criminal proceedings will consist of exactly these stages, regardless of the stage at which the relevant decision will be made. The main thing in this case is to emphasize that although the end of criminal proceedings is associated with a certain procedural decision, which is drawn up in the form of an official document, in fact, the execution of such a document is the final stage of a rather complex process, which is preceded by an assessment of all circumstances and the choice of the correct procedure for applying the law.

It is proposed to consider the closure of criminal proceedings as a specific criminal procedural activity, which is enshrined in a separate procedural institute,

according to which an authorized official states the impossibility of continuing criminal proceedings, which terminates the implementation of any procedural activity without resolving the criminal-legal conflict and creates appropriate legal and procedural consequences for the participants in such criminal proceedings, depending on the grounds on which the decision to close criminal proceedings was made.

A list of characteristic features of the closure of criminal proceedings was formulated. First, it is proposed to consider the closure of criminal proceedings simultaneously as a criminal procedural institute and as a set of procedural actions that are performed by authorized officials when making a relevant decision. At the same time, taking into account the fact that the relevant actions must be performed in accordance with the norms of criminal procedural legislation, the institute and procedural activity should be considered comprehensively. Secondly, any legal phenomenon (especially if it concerns the termination of criminal procedural activity in one form or another) is characterized by two features - causes and consequences. The reasons for closing criminal proceedings are clearly provided for in the Code of Criminal Procedure of Ukraine and are called "grounds". The grounds for closing criminal proceedings are heterogeneous and may even have different legal consequences. At the same time, all grounds are united by the fact that they state the impossibility of continuing criminal proceedings, which is also a defining feature of this concept. This may be due to the impossibility of collecting new evidence, the death of the suspect or accused, the expiration of the pre-trial investigation period, etc. In any case, when making a decision to close criminal proceedings, the authorized official states the impossibility of continuing procedural activity due to the grounds provided for in Parts 1 and 2 of Article 284 of the Code of Criminal Procedure of Ukraine.

It is noted that in accordance with the principle of the presumption of innocence, a person is innocent until his guilt is proven in accordance with the law and established by a guilty verdict of a court that has entered into legal force.

Before that, a person is considered innocent. A participant in criminal proceedings in this context can be in only two statuses - innocent (before the guilty verdict enters into legal force) and guilty (after the guilty verdict enters into legal force). A participant in criminal proceedings cannot have any intermediate statuses. In the case of closing criminal proceedings, in any case, the impossibility of passing a guilty verdict is stated, and therefore the person remains in the same status in which he was "introduced" into the process - in the status of an innocent person. From this point of view, all grounds for closing criminal proceedings could be considered rehabilitative, because they state the innocence of a person by means of the impossibility of passing a guilty verdict against him. However, this position seems too controversial and makes this classification of grounds for closing criminal proceedings unnecessary. Therefore, we can conclude that when analyzing rehabilitative grounds for closing criminal proceedings, the possibility of compensation for damage should first be assessed, which is clearly provided for by the current criminal procedural legislation, because otherwise all grounds can be attributed to rehabilitative ones.

The paper notes that in practice, the achievement of a tax compromise is considered a basis for releasing a person from criminal liability, in connection with which the criminal proceedings are closed. If we analyze the Tax Code of Ukraine, it is quite clearly stated there that the achievement of a compromise is a basis for releasing a person from liability. Projecting this provision onto criminal procedural legal relations, we can conclude that in such a case the person is subject to release from criminal liability. However, from the point of view of regulatory regulation, several comments arise at once about such a conclusion. First, the possibility of releasing a person from criminal liability in the event of achieving a tax compromise is provided for only by tax legislation. Secondly, attention should be paid to para. 2, part 4, art. 284 of the Criminal Procedure Code of Ukraine, which states that "the investigator, the inquirer shall adopt a resolution to close criminal proceedings on the grounds provided for in

paragraphs 1, 2, 4-1, 9, 9-1 of part one of this article, if no person was notified of suspicion in these criminal proceedings”. In this case, the legislator clearly defined the right of the investigator himself to close criminal proceedings, including on the condition that a tax compromise is reached. The presence of such a provision in the Criminal Procedure Code of Ukraine contradicts the logic that only a court can close criminal proceedings on this basis and only by releasing a person from criminal liability. Thus, it can be noted that the current practice of releasing a person from criminal liability by a court on the condition that a tax compromise is reached does not comply with the provisions of either criminal or criminal procedural legislation.

Accordingly, in order to harmonize regulatory regulation and the practice of implementing the provisions of criminal procedural legislation, it is proposed to:

- set out Part 5 of Art. 212 of the Criminal Code of Ukraine in the following wording: “A person is exempted from criminal liability for the commission of acts provided for in parts one to three of this article if the taxpayer has reached a tax compromise in accordance with subsection 9-2 of section XX "Transitional provisions" of the Tax Code of Ukraine”. In this way, the Criminal Code of Ukraine will clearly define a tax compromise as a basis for exempting a person from criminal liability;

- to exclude clause 9 part 1 of article 284 of the Criminal Code of Ukraine, as well as all references to this clause;

- to exclude clause 3 part 2 of article 284 of the Criminal Code of Ukraine, as well as all references to this clause.

In order to prevent the restriction of a person’s right to rehabilitation in the event of the prosecutor’s refusal in proceedings in which actual guilt cannot be proven, it was proposed to amend the Law of Ukraine “On the Procedure for Compensation for Damage Caused to a Citizen by Illegal Actions of Bodies Carrying Out Operational-Investigative Activities, Bodies of Pre-Trial

Investigation, the Prosecutor's Office and the Court" and to set out in clause 2, part 1, article 2 in the following wording:

"2) closure of criminal proceedings due to the absence of a criminal offense event, the absence of elements of a criminal offense in the act, the failure to establish sufficient evidence to prove the person's guilt in court and the exhaustion of opportunities to obtain it or the prosecutor's refusal to support the state prosecution." We are convinced that such an amendment will allow for much better protection of the rights of interested participants in the criminal process and will not allow the prosecution to abuse its powers.

Keywords: criminal proceedings, Criminal Procedure Code of Ukraine, economic crime, tax criminal offenses, pre-trial investigation, investigation, trial, completion of pre-trial investigation, completion of criminal proceedings, closure of criminal proceedings, grounds for closure of criminal proceedings, rehabilitation

Список публікацій здобувача за темою дисертації

Публікації, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Пришедько О.Л. Специфіка застосування заходів забезпечення кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Право і суспільство*. 2023. № 5. С. 392-398. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.57>

2. Пришедько О.Л. Аналіз переліку податкових кримінальних правопорушень, які підслідні БЕБ України. *Право та державне управління*. 2024. № 2. С.458-463. DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.62>

3. Пришедько О.Л. Особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2024. № 3 (85). С. 178-183. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.27>

4. Пришедько О.Л. Податковий компроміс як підстава закриття кримінального провадження. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 11. С. 587-590. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/138>

Публікації, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають її наукові результати:

1. Пришедько О.Л. Проблематика поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та nereабілітуючі. *Доктринальні та правозастосовні проблеми кримінального процесу, детективної та оперативно-розшукової діяльності* : Матер. Міжнар. наук.-практ. конф., присв. 10-й річниці набуття чинності Кримінального процесуального кодексу України (м. Одеса, 9 грудня 2022 р.) / уклад.: Л. І.

Аркуша, О. О. Торбас, В. А. Завтур ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2022. С. 60-63.

2. Пришедько О.Л. Декриміналізація кримінального правопорушення як підстава для закриття кримінального провадження. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнар. наук.- практ. конф. (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за загальною редакцією С. В. Ківалова. Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. Т. 2. 828 с. С. 359-361.

3. Пришедько О.Л. Закриття кримінального провадження у зв'язку із закінченням строків давності при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (October 3–4, 2024. Riga, the Republic of Latvia) : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2024. (292 pages). С. 285-287.

4. Пришедько О.Л. Особливості закриття кримінального провадження у зв'язку з відмовою прокурора від обвинувачення при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану*: міжнародна науково-практична конференція. Науково-дослідний інститут публічного права, 17 травня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. 344 с. С. 338-340.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ТА ПРОЦЕСУАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОЗСЛІДУВАННЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ.....	13
1.1. Наукові підходи до визначення поняття податкових кримінальних правопорушень.....	13
1.2. Проблематика підслідності податкових кримінальних правопорушень.....	32
1.3. Специфіка досудового розслідування та судового розгляду податкових кримінальних правопорушень.....	54
РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ЗАКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОВАДЖЕННЯ....	92
2.1. Закриття кримінального провадження: правова природа та зміст.....	92
2.2. Класифікація підстав закриття кримінального провадження.....	109
РОЗДІЛ 3. ЗАКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОВАДЖЕННЯ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ ЗА НЕРЕАБІЛІТУЮЧИХ ПІДСТАВ.....	125
3.1. Податковий компроміс як спеціальна нереабілітуюча підстава закриття кримінального провадження.....	125
3.2. Інші нереабілітуючі підстави закриття кримінального провадження у справах про податкові кримінальні правопорушення.....	143
ВИСНОВКИ.....	160
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	170
ДОДАТКИ.....	190

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВС – Верховний Суд

ЄРДР – Єдиний реєстр досудових розслідувань

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КК – Кримінальний кодекс України

КК України – Кримінальний кодекс України

КПК України – Кримінальний процесуальний кодекс України

КСУ – Конституційний Суд України

п. – пункт

ПК – Податковий кодекс України

ст. – стаття

ЦК – Цивільний кодекс України

ч. – частина

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Одним із основних завдань держави є гарантування нормального функціонування суспільства, що насамперед пов'язано з правильним розподілом матеріальних благ серед населення. Це і зумовлює зростання ролі податкових правовідносин в системі публічного управління та необхідність утримання балансу між забезпеченням фінансування соціальної сфери та гарантуванням зростання економіки шляхом сприяння малому, середньому та великому бізнесу. Тому саме податкові кримінальні правопорушення завдають значної шкоди не лише окремим правовідносинам, а нормальному функціонуванню всього суспільства. Водночас держава в особі уповноважених органів та посадових осіб повинна гарантувати права всіх учасників кримінальних процесуальних правовідносин, в тому числі і тих осіб, які підозрюються або обвинувачуються у вчиненні податкових кримінальних правопорушень. Такі особи нерідко стикаються з не виправданим втручанням у свої права, зокрема в разі закриття проваджень з nereабілітуючих підстав. Це породжує ситуації правової невизначеності, дискредитації особи та неможливості поновлення порушених прав у повному обсязі.

Застосування процедури закриття кримінальних проваджень з nereабілітуючих підстав викликає значні труднощі, пов'язані з відсутністю чітких законодавчих орієнтирів та усталеної судової практики, особливо у сфері податкових кримінальних правопорушень. Рішення про закриття кримінального провадження без права на реабілітацію особи досить часто мають вплив на її ділову репутацію та взаємовідносини з податковими контролюючими органами. Тому вкрай важливим є дослідження таких підстав та умов їхнього застосування.

Доктринальне осмислення проблематики nereабілітуючих підстав закриття кримінальних проваджень у сфері податкових правопорушень

дозволить запропонувати шляхи вдосконалення законодавчого регулювання та практики його застосування. Це сприятиме забезпеченню гарантій справедливого кримінального процесу, підвищенню рівня правової захищеності осіб, які необґрунтовано піддаються кримінальному переслідуванню, та ефективній реалізації принципу верховенства права в податково-кримінальній сфері.

Водночас неправильним буде твердження, що дані питання не були піддані науковому аналізу вченими. Так, проблематикою розслідування податкових кримінальних правопорушень і закриття кримінальних проваджень переймалися такі вчені, як А.С. Амеліна, Н.С. Андрійченко, П. Андрушко, С.М. Благодир, Н.Л. Боржецька, О.В. Бречко, Л.П. Брич, Г.І. Глобенко, Р.Ю. Гревцова, Ю.М. Грошевий, О.А. Губська, Л.Г. Давтян, Р.М. Дмитрів, О.О. Дудоров, С. Жиліч, О.С. Задорожний, К.П. Задоя, А.В. Іванов, О.В. Капліна, Т.В. Кактова, В.Ф. Коваль, Ю.Ю. Козар, О. Коломицева, С.Й. Кравчук, Г.Р. Крет, Я.М. Кураш, А.С. Лазаренко, В.В. Лисенко, В.В. Литвинов, Л.М. Лобойко, М.Р. Мазур, М.М. Михеєнко, Х.М. Павич, О.А. Павлюх, Л.О. Падалка, В.В. Пивоваров, М.А. Погорецький, Н.А. Потомська, Г.В. Рось, Т.І. Савчук, Ю.М. Сухова, В.М. Тertiшник, О.О. Торбас, Л.Д. Удалова, О.М. Цибохін та інші. Проте на даний момент в Україні відсутнє комплексне дослідження специфіки закриття кримінальних проваджень за nereабілітуючими підставами при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, чим і обґрунтовується обрана тема дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження узгоджується із засадничими положеннями, визначеними в Комплексному стратегічному плані реформування органів правопорядку як частини сектора безпеки і оборони України на 2023–2027 роки, схваленому Указом Президента України від 11 травня 2023 року № 273/2023, та виконано в межах плану науково-дослідної

роботи кафедри кримінального процесу Національного університету «Одеська юридична академія» «Реформування кримінального процесуального, кримінально-виконавчого права та оперативно-розшукової діяльності в умовах євроінтеграції та протидії злочинності в епоху цифрового суспільства» у межах виконання теми науково-дослідної роботи Національного університету «Одеська юридична академія» «Правове та соціальне життя України у людиноцентристському вимірі в цифрову еру» на 2021–2025 роки, що підтверджує актуальність та цінність таких напрацювань. Тему дисертації затверджено рішенням вченої ради Національного університету «Одеська юридична академія» від 04 листопада 2021 року, протокол № 3.

Мета і завдання дослідження. Метою даного дисертаційного дослідження є вивчення специфіки закриття кримінальних проваджень з nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, а також формування науково обґрунтованих пропозицій щодо змін до кримінального процесуального законодавства.

Для досягнення зазначеної мети у дисертації вирішувались такі завдання:

- визначити поняття та перелік податкових кримінальних правопорушень;
- охарактеризувати специфіку підслідності податкових кримінальних правопорушень;
- встановити особливості досудового розслідування та судового розгляду податкових кримінальних правопорушень;
- проаналізувати закриття кримінального провадження як окремий кримінальний процесуальний інститут;
- визначити сучасні підходи та тенденції до класифікації підстав закриття кримінального провадження;

- проаналізувати специфіку закриття кримінального провадження при досягненні податкового компромісу, а також за наявності інших nereабілітуючих підстав закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень;

- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення кримінального процесуального законодавства в частині регулювання закриття кримінального провадження за nereабілітуючими підставами при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень.

Об'єктом дослідження є правовідносини, які виникають в процесі закриття кримінального провадження за nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень.

Предметом дослідження є nereабілітуючі підстави закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям дисертаційного дослідження виступає комплекс загальнонаукових та спеціальних методів наукового дослідження. За допомогою діалектичного методу визначено правову природу таких понять, як підслідність (п. 1.2), закриття кримінального провадження (п. 2.1) тощо. Системний метод та метод системно-структурного аналізу дозволив сформулювати класифікацію та перелік податкових кримінальних правопорушень (п. 1.1), перелік податкових кримінальних правопорушень відповідно до підслідності БЕБ (п. 1.2), перелік характерних ознак закриття кримінального провадження (п. 2.1) тощо. Формально-юридичний метод було застосовано при визначенні понятійно-категоріального апарату дослідження, аналізі положень чинного кримінального процесуального законодавства та судової практики (розділи 1, 2, 3). Статистичний метод було використано для оцінки динаміки закриття кримінальних проваджень за умови досягнення податкового компромісу (п. 3.1). Логіко-нормативний метод використовувався при

формулюванні змін та доповнень до чинного кримінального процесуального законодавства України (розділи 1, 2, 3).

Теоретичною основою дисертаційного дослідження виступають наукові розробки українських вчених у галузі загальної теорії права, кримінального, кримінально-процесуального, цивільного та інших галузей права.

Нормативну базу дисертаційного дослідження складають Кримінальний процесуальний кодекс України, Кримінальний кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, закони та підзаконні нормативно-правові акти.

Емпіричну базу дослідження складають рішення Верховного Суду та інших судів України (37 судових рішень).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є першим в науці кримінального процесуального права комплексним дослідженням специфіки закриття кримінальних проваджень за nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень.

За результатами дисертаційного дослідження отримано наступні результати, що мають наукову новизну:

вперше:

- задля акцентування уваги на неоднорідності податкових кримінальних правопорушень запропоновано їх класифікувати на наступні групи: 1) прямі податкові кримінальні правопорушення (у результаті вчинення таких дій напряду завдається шкода податковим правовідносинам); 2) непрямі податкові кримінальні правопорушення (у результаті вчинення таких дій також буде завдаватися шкода податковим правовідносинам, однак ця шкода буде не такою очевидною); 3) умовні податкові кримінальні правопорушення (у даному випадку мова ведеться як

про економічні кримінальні правопорушення, так і про інші злочини, у результаті вчинення яких може бути завдано шкоди сфері оподаткування);

- обґрунтовано доцільність виділення переліку податкових кримінальних правопорушень в залежності від підслідності БЕБ, яке з точки зору розслідування податкових кримінальних правопорушень виступає в якості правонаступника податкової міліції;

- запропоновано внести зміни до ст. 214 КПК України та зазначити, що документи, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, можуть бути використані у кримінальному провадженні як докази;

- аргументовано необхідність внесення змін до ст. 284 КПК України та виключення такої підстави для закриття кримінального провадження як досягнення податкового компромісу, що дозволить унормувати положення КПК, КК та ПК України, а також більшою мірою відповідатиме правозастосовній практиці, відповідно до якої досягнення податкового компромісу розглядається як підстава для звільнення особи від кримінальної відповідальності;

- запропоновано задля недопущення обмеження права особи на реабілітацію у випадку відмови прокурора в провадженнях, у яких фактична винуватість не може бути доведена, внести зміни до ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» та передбачити дану підставу закриття кримінального провадження як реабілітуючу;

удосконалено:

- положення про те, що головною умовою, яка буде ставитися до різного роду аналітичних довідок чи інших документів як підстав початку досудового розслідування, має бути лише можливість слідчим, дізнавачем

або прокурором зробити висновок про потенційне кримінальне правопорушення;

- позиція про необхідність слідчим суддям при застосуванні абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК напряду вказувати, на які саме кошти не дозволяється накладення арешту, а не лишати вирішення цього питання на слідчого чи прокурора;

- визначення закриття кримінального провадження як специфічної кримінальної процесуальної діяльності, яка закріплена в окремому процесуальному інституті, відповідно до якої уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження кримінального провадження, що припиняє здійснення будь-якої процесуальної діяльності без вирішення кримінально-правового конфлікту та створює відповідні правові та процесуальні наслідки для учасників такого кримінального провадження в залежності від підстав, за якими було прийнято рішення про закриття кримінального провадження;

- положення про необхідність виділення лише двох груп підстав закриття кримінального провадження – реабілітуючі та nereабілітуючі, що залежить виключно від наявності чи відсутності права на відшкодування шкоди;

набуло подальшого розвитку:

- пропозиція уточнювати в ухвалах слідчих судді та суду, які саме документи, до яких надається тимчасовий доступ, містять охоронювану законом таємницю, а не залишати завдання розмежування цих документів на особу, яка буде виконувати відповідну ухвалу, що яскраво проявляється при наданні тимчасового доступу до документів, які містять комерційну таємницю;

- позиція щодо необхідності додаткового уточнення неможливості отримання документів, які стосуються здійснення господарської діяльності підприємства, у жодний інший спосіб, окрім як обшуку, для кращого

розмежування даної слідчої (розшукової) дії та тимчасового доступу до речей і документів;

- оцінка закриття кримінального провадження як певного складного комплексу дій, який має наступні ознаки: виступає одночасно і як кримінальний процесуальний інститут, і як комплекс процесуальних дій, які вчиняються уповноваженими посадовими особами при ухваленні відповідного рішення; хоча підстави закриття кримінального провадження є неоднорідними, всі вони констатують неможливість продовження кримінальної процесуальної діяльності.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації висновки можуть бути використані в:

- науково-дослідній роботі – для подальших наукових досліджень специфіки закриття кримінальних проваджень з nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень;

- правотворчій діяльності – для удосконалення нормативної регламентації закриття кримінальних проваджень з nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень;

- правозастосовній діяльності – для забезпечення єдності у застосуванні положень кримінального процесуального законодавства у процесі закриття кримінальних проваджень з nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень;

- навчальному процесі – при викладанні дисципліни «Кримінальний процес», а також спеціальних курсів «Права людини у сфері кримінальної юстиції», «Сучасні проблеми кримінального та кримінально-процесуального права», «Актуальні питання сучасного кримінального провадження» та ін. (Акт впровадження Національного університету «Одеська юридична академія» від 05 березня 2025 року).

Особистий внесок здобувача. Викладені в дисертації положення, які виносяться на захист, розроблені автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Положення та висновки дисертаційного дослідження обговорювалися під час засідання кафедри кримінального процесу Національного університету «Одеська юридична академія». Основні результати дослідження були оприлюднені на: міжнародній науково-практичній конференції «Доктринальні та правозастосовні проблеми кримінального процесу, детективної та оперативно-розшукової діяльності» (м. Одеса, 9 грудня 2022 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень» (м. Одеса, 19 травня 2023 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану» (м. Львів, 17 травня 2024 р.); міжнародній конференції «Advances in law: the view of domestic and foreign scholars» (м. Рига, 3-4 жовтня 2024 р.).

Публікації. Основні положення дисертаційного дослідження відображено у восьми наукових публікаціях, у тому числі в чотирьох статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, перелік яких затверджено МОН України, а також чотирьох тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з переліку умовних позначень, вступу, 3 розділів, що включають 6 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (177 найменувань) та 3 додатків. Загальний обсяг дисертації складає 197 сторінок, з них основний текст – 169 сторінок, 3 додатки розміщені на 8 сторінках.

РОЗДІЛ 1. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ТА ПРОЦЕСУАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОЗСЛІДУВАННЯ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

1.1. Наукові підходи до визначення поняття податкових кримінальних правопорушень

Більшість вчених розглядає кримінальний процес як діяльність уповноважених учасників кримінального провадження щодо розслідування, розгляду та вирішення кримінальних правопорушень, а також діяльність інших суб'єктів щодо захисту власних прав, свобод та законних інтересів. Очевидно, що дане визначення є вкрай базовим і не містить низки ключових ознак, які також є важливими для розуміння сутності кримінального процесу. Однак ми хочемо лише акцентувати увагу на одному ключовому слові, яке є фундаментальним визначенням кримінального провадження, – діяльність. Розслідування, розгляд та вирішення кримінальних проваджень є динамічним процесом, який може відбуватися лише із залученням уповноважених учасників кримінального провадження. Власне, через призму такої діяльності можна дослідити будь-який інститут кримінального процесу, включаючи і форми закінчення досудового розслідування. А специфіка розслідуваного кримінального правопорушення та, відповідно, уповноважений суб'єкт, який буде приймати рішення про закриття відповідного кримінального провадження, напряду впливають на специфіку реалізації кримінальних процесуальних норм.

Очевидно, що з точки зору кримінального процесуального регулювання більшість кримінальних правопорушень буде розслідуватись однаково, адже законодавець майже не вказує на такі особливості в нормах КПК України. Поряд з цим, як було зазначено вище, кримінальний процес – це насамперед діяльність, і саме в процесі здійснення такої діяльності

шляхом застосування норм кримінального процесуального законодавства можуть бути виявлені певні особливості тих чи інших процедур, які будуть напряду впливати на процес розслідування, розгляду та вирішення кримінальних правопорушень. У даному випадку не є винятком і розслідування податкових кримінальних правопорушень. У тексті КПК України немає конкретного посилання на такі кримінально карані діяння, однак це не означає, що на практиці відсутні будь-які особливості розслідування даної категорії кримінальних правопорушень. Проте перед тим, як переходити до встановлення таких особливостей, необхідно надати додаткове пояснення стосовно понять, які становлять зміст даної дисертації. І з урахуванням того, що в якості мети даного дисертаційного дослідження було визначено аналіз nereабілітуючих підстав закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, користуючись базовими прийомами логіки, розпочати дане дослідження необхідно з аналізу поняття «податкові кримінальні правопорушення».

Складно переоцінити негативний вплив податкових кримінальних правопорушень на всі сфери життя. Як зазначає Л.Г. Давтян, злочинність у сфері оподаткування характеризується високим рівнем професіоналізму, значними доходами учасників злочинних груп та поєднанням легальної діяльності з незаконною. Використання сучасних технічних засобів злочинними елементами, а також залучення до таких угруповань корумпованих представників правоохоронних органів різних рівнів значно ускладнюють ефективну протидію таким правопорушенням. Крім того, приховування податкових правопорушень тісно пов'язане з організацією бухгалтерського обліку на підприємствах, який базується, зокрема, на принципі безперервності. Тому виявлення таких правопорушень вимагає особливої уваги до порядку складання звітності та дотримання встановлених правил обліку [23, с. 138].

Водночас у КК України відсутній окремий розділ, який було б присвячено податковим кримінальним правопорушенням. До того ж у тексті КК України законодавець взагалі не оперує таким поняттям, що може дещо ускладнити його розуміння. Водночас не можна стверджувати, що даний термін є некоректним або таким, що не використовується теоретиками та практиками. Так, у ст. 109.1 ПК України зазначено, що «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їхніх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені контролюючим органом обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [102]. О.М. Бандурка, В.Д. Понікарпов, С.М. Попова податкове правопорушення визначають як «протиправне (передбачене податковим кодексом України), винне діяння (дія чи бездіяльність) деліктоздатної особи, пов'язане з невиконанням податкового законодавства або неналежним виконанням податкових зобов'язань, за яке чинним законодавством встановлена юридична відповідальність» [6].

Таким чином, цим терміном законодавець оперує у спеціальному нормативно-правовому акті. Дійсно, у даному випадку використовується термін «правопорушення», який є ширшим, ніж «кримінальне правопорушення». Крім того, далі в цій же статті ПК України зазначено, що відповідальність за вчинення податкових правопорушень, може бути передбачена іншими законами, що в нашому випадку є прямим відсиланням до КК України. Відповідно, задля визначення особливостей закриття

кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень насамперед необхідно визначити, які саме злочини та кримінальні проступки відносяться до них та які ознаки їх об'єднують.

Насамперед необхідно наголосити, що податкові правопорушення можна випадково ототожнити з такими подібними поняттями, як «агресивне податкове планування» або «податкова оптимізація». Як зазначають науковці, податкова оптимізація є сукупністю дій, спрямованих на зменшення податкового зобов'язання шляхом свідомого й правомірного використання платником податків усіх передбачених законодавством пільг, звільнень та інших законних переваг. Вона полягає у виборі платником податків найбільш вигідних правових форм ведення діяльності для досягнення оптимального розміру податкових зобов'язань відповідно до чинного законодавства. Під такими правовими формами маються на увазі законодавчо закріплені варіанти поведінки, зокрема, вибір організаційно-правової форми діяльності, податкового режиму, облікової політики, умов цивільно-правових договорів і використання податкових пільг. Оптимізація податків передбачає пошук найкращих управлінських рішень, спрямованих на законну мінімізацію обов'язкових платежів, що є важливим елементом податкової політики суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки. Головною відмінністю податкової оптимізації від ухилення від сплати податків є застосування виключно дозволених або не заборонених законом способів зменшення податкових платежів без порушення норм законодавства. Відповідно, такі дії платника податків не класифікуються як правопорушення і не спричиняють негативних наслідків, таких як донарахування податків, штрафи чи пеня [56].

Конкретно слово «податки» або відмінки даного слова зустрічаються одразу в декількох статтях КК України¹: ст. 199 «Виготовлення, зберігання,

¹ У даному випадку буде вестися мова лише про статті, які описують кримінальні правопорушення та які стосуються слова «податки».

придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, що існують у паперовій формі, білетів державної лотереї, марок акцизного **податку** чи голографічних захисних елементів»; ст. 212 «Ухилення від сплати **податків**, зборів (обов'язкових платежів)»; ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами» («Надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо **податків** у разі відсутності ознак кримінального правопорушення проти власності»). Усі ці статті знаходяться в одному розділі – Розділ VII (Кримінальні правопорушення у сфері господарської діяльності), що вже вказує на наявність спільної сфери застосування. Водночас обмежитись лише посиланням на статті, де є згадка про податки, у межах даного наукового дослідження буде некоректно, адже правова доктрина оперує значно ширшим колом термінів – податкові злочини, податкові кримінальні правопорушення, правопорушення у сфері оподаткування, податкова злочинність тощо. Навіть сам факт наявності такої кількості термінів вже вказує на необхідність більш ґрунтовного аналізу досліджуваного поняття. Наприклад, О.О. Дуров слушно зазначає, що до категорії податкових кримінальних правопорушень можна віднести контрабанду (ст. 201 КК України), небезпека якої для суспільства, серед іншого, полягає у тому, що вона ускладнює наповнення доходної частини державного бюджету через ненадходження обов'язкових (митних) платежів. Ці платежі не лише слугують дієвим інструментом економічної політики (наприклад, спрямованим на підтримку національного виробника, формування збалансованої структури споживчого ринку чи покращення платіжного балансу країни), але й виконують важливу фіскальну функцію [27]. Цю ідею розвиває О.М. Цибохін, який зазначає, що у разі

приховування або подання неправдивої інформації про товар (предмет), що переміщується через державний кордон і за який має бути сплачено мито, може відбуватися штучне заниження його вартості, що, у свою чергу, призводить до зменшення суми податку. Це порушує встановлений порядок оподаткування та знижує обсяг фінансових надходжень до відповідних бюджетів. У цьому й полягає суспільна небезпека контрабанди, яка зачіпає податкові правовідносини. Основним безпосереднім об'єктом контрабанди є порядок переміщення товарів через митний кордон України, що забезпечує нормальну роботу митних органів зі стягнення обов'язкових платежів, митного контролю та оформлення товарів. Водночас систему оподаткування слід розглядати як додатковий об'єкт цього кримінального правопорушення. Оскільки акцизний збір є непрямим податком на окремі види товарів і фактично сплачується споживачем, він становить стабільне й вагоме джерело поповнення державного бюджету. Дії, описані в диспозиції ст. 204 КК України, спричиняють втрату бюджетних надходжень, що дозволяє віднести це правопорушення до тих, які порушують суспільні відносини у сфері оподаткування, попри багатогранність проявів його суспільної небезпеки [168, с. 454]. Ми повністю підтримуємо дану позицію, проте пропонуємо аналізувати трохи ширше та застосовувати аналогічний підхід не лише до кримінальних правопорушень, які перелічені в Розділі VII КК України, а до інших кримінальних правопорушень.

Незважаючи на той факт, що всі перелічені вище кримінальні правопорушення (ст.ст. 199, 212, 222 КК України) містяться в єдиному розділі, у правовій доктрині відсутній єдиний підхід до визначення родового об'єкта податкових злочинів: частина вчених вказує, що таким об'єктом є «система господарювання» [58, с. 259; 87, с. 8], інша – «відносини у сфері господарювання» [71, с. 6-7; 98, с. 42], «відносини між державою, господарськими суб'єктами та іншими особами з приводу господарської діяльності» [118, с. 51], «відносини у сфері економічної

діяльності» [17]. З даного приводу А.В. Іванов зазначив, що науковці використовують різні терміни, водночас всі ці підходи є досить подібними, адже по-різному відображають одне і те саме явище. При цьому науковець стверджує, що найкращою категорією в даному випадку буде категорія «суспільні відносини у сфері економічної діяльності», яка найбільше відповідає сутності самого розділу, де містяться вказані вище статті² [43, с. 31]. Загалом можна погодитись з такою логікою, адже в будь-якому випадку відправною точкою для групування всіх кримінальних правопорушень має бути спільний об'єкт або сфера вчинення кримінального правопорушення, яка передбачена назвою відповідного розділу КК України. З урахуванням того, що всі кримінальні правопорушення, де в назві згадується слово «податки», містяться в одному розділі, цілком логічно взяти саме його за основу. Водночас привертає увагу той факт, що вчений не використав формулювання, яке міститься в назві Розділу («у сфері господарської діяльності»), а виділив значно ширше поняття – «у сфері економічної діяльності», наблизивши його до іншого узагальнюючого поняття – «економічні кримінальні правопорушення». «Необхідно зазначити, що чинний КК України не містить поняття «економічних злочинів». Цей термін насамперед використовується у правовій доктрині для опису цілого спектра кримінальних правопорушень, які вчиняються у сфері економічних та (або) фінансових відносин» [125, с. 125]. У доктрині також виділяють такі терміни, як «злочини у сфері економіки», «економічні злочини», «тіньова економіка», «кримінальна економіка», «економічна злочинність» та інші. Відповідно, самі злочини у сфері економіки розглядають як в основному господарські злочини, які вчиняються у різних сферах або які завдають матеріальної шкоди чи направлені на отримання певної матеріальної вигоди [61]. Вчені, посиляючись на статистичні данні, стверджують, що податкові

² Науковець у своїй роботі акцентує увагу на ст. 212 КК України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»

правопорушення займають найбільшу частку серед економічних злочинів. Зокрема, близько 70% кримінальних проваджень, які було розпочато за фактом економічних правопорушень та які в подальшому направляються на економічну експертизу, пов'язані з ухиленням від сплати податків [10].

У даному випадку ми не будемо детально зупинятися на категорії «економічні злочини», проте на цьому прикладі ми продемонстрували, що ототожнювати податкові та економічні кримінальні правопорушення не зовсім правильно. Податкову систему можна розглядати як складову частину економічних відносин, у зв'язку з цим податкові кримінальні правопорушення співвідносяться з економічними кримінальними правопорушеннями як частина та ціле. Дійсно, твердження про те, що податкові злочини є економічними злочинами є правильним, проте занадто загальним та не дозволяє, власне, визначити особливості саме досліджуваної нами категорії суспільно-небезпечних діянь. У зв'язку з цим ми вважаємо, що насамперед необхідно чітко встановити, які саме кримінальні правопорушення можуть відноситись до податкових.

Якщо розпочати з самого визначення, то необхідно зазначити, що у правовій доктрині вчені досить активно досліджували даний термін. Так, О.М. Цибохін зазначає, що поняття податкового кримінального правопорушення може використовуватися як загальне для позначення всього спектра кримінально караних дій, вчинених суб'єктами у процесі участі в податкових правовідносинах. Тому, говорячи про податкову злочинність, слід враховувати не лише неправомірні дії платників податків, спрямовані на ухилення від сплати таких податків, але й, наприклад, незаконне отримання податкових пільг чи незаконні дії посадових осіб податкових органів у межах податкових правовідносин [168, с. 452]. Якщо брати за основу таку позицію, то можна зрозуміти, що перелік податкових кримінальних правопорушень дійсно є значно більшим. Водночас необхідно бути обачними, щоб штучно його не розширити, адже можна

знайти зв'язок між майже будь-яким кримінально караним протиправним діянням та сферою оподаткування. Відповідно, необхідно знайти розумний баланс, який би дійсно відображав логіку поділу кримінальних правопорушень на податкові та інші.

В.В. Лисенко розглядає податкові кримінальні правопорушення як кримінально каране діяння, яке спрямоване проти податкової системи та в результаті якого настають негативні наслідки у вигляді ненадходження податків, зборів чи інших обов'язкових платежів. При цьому вчений виділяє наступні ознаки податкових кримінальних правопорушень: «корисливе спрямування; здійснення під прикриттям легальної підприємницької діяльності; продовження протягом значного проміжку часу; спричинення значної матеріальної шкоди суспільним відносинам; здійснення фізичними чи службовими особами суб'єктів підприємницької діяльності» [77]. Ми цілком погоджуємося з визначенням, водночас вважаємо, що виділення окремих ознак в даному випадку є дещо спірним. По-перше, існують сумніви щодо такої ознаки, як вчинення податкових злочинів протягом значного проміжку часу. Ми не будемо окремо зупинятися на самому формулюванні, яке є вкрай оціночним, адже можуть бути додаткові роз'яснення, що саме в даному випадку буде вважатися значним проміжком часу. Однак звертаємо увагу на те, що автор у визначенні окремо акцентував увагу на тому факті, що податкові кримінальні правопорушення мають завдавати шкоди суспільним відносинам. У даному випадку не має значення, протягом якого часу вони вчинялися, головною умовою має бути саме факт наявності такої шкоди. Дійсно, переважна більшість податкових кримінальних правопорушень тривають протягом досить значного періоду часу, що насамперед пояснюється специфікою вчинення такого роду кримінально караних діянь. Однак цю обставину не можна відносити до умов, адже існує дуже багато винятків. По-друге, науковець також зазначає, що такі правопорушення мають бути вчинені суб'єктами підприємницької

діяльності. Проте ця ознака також звужує перелік податкових кримінальних правопорушень, обмежуючись лише Розділом VII КК України. У даному випадку дійсно будуть винятки, але ми маємо підкреслити (і в подальшому буде надано більш ґрунтовне роз'яснення), що дана категорія кримінальних правопорушень може вчинятися й іншими суб'єктами.

Необхідно підкреслити, що у правовій доктрині є досить багато позицій, які критикують віднесення податкових кримінальних правопорушень до вказаного розділу. Проте науковці наполягають як на тому, що цей розділ є занадто широким, а податкові злочини мають бути виділені в окремому розділі, так і на тому, що податкові злочини містяться і в інших частинах КК України.

Так, Л.П. Брич зазначає, що відносини у сфері оподаткування виходять за рамки суто господарських, адже ухилення від сплати податків завдає шкоди не лише податковій системі, але й таким важливим сферам, як обороноздатність, соціальне забезпечення та наука. Науковець пропонує розглядати фінансові відносини як окремий об'єкт кримінально-правової охорони та наголошує на доцільності введення в Особливу частину КК України окремої глави під назвою «Кримінальні правопорушення проти фінансових інтересів держави» [11, с. 13-16]. Власне, з такою позицією ми погодитися не можемо. Дійсно, питання оподаткування є вкрай важливими для всіх сфер держави, а не лише тих, про які зазначав науковець. Водночас на ці сфери будуть впливати й інші кримінальні правопорушення, інколи прямо, інколи опосередковано. Необхідно згадати про будь-які інші економічні злочини, які не пов'язані зі сферою оподаткування. Відповідно, необхідно визначити, який саме підхід буде обирати автор – виділяти податкові злочини як єдині злочини «проти основ фінансових інтересів держави» чи визначати й будь-які економічні чи інші правопорушення як такі, що також можуть бути віднесені до запропонованого автором нового розділу КК України. Водночас і перший, і другий підхід, на нашу думку,

проблему, яка описана вище, не вирішує. Якщо податкові злочини повністю ототожнюються зі злочинами проти фінансових інтересів держави, то не зрозуміло, якою має бути доля інших економічних злочинів та чому вони не можуть мати той самий вплив на різні сфери існування держави, як і податкові кримінальні правопорушення. Якщо ж стверджувати, що в цьому новому розділі будуть й інші складові, то тоді виникає питання щодо доцільності переміщення податкових злочинів з одного розділу в інший, адже при цьому не вирішується принципове питання групування даного виду кримінальних правопорушень.

Нам більше імпонує позиція П.П. Андрушко, який зазначає, що не всі господарські кримінальні правопорушення (згідно з розділом VII Кримінального кодексу України) пов'язані виключно з порушенням умов і порядку ведення підприємницької діяльності, адже обов'язок сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів виникає не лише в межах підприємницької діяльності. Ухилення від їхньої сплати порушує фінансову діяльність держави, спрямовану на формування доходної частини бюджету, а також встановлений порядок виконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетами, визначених державою [5, с. 18]. Іншими словами, науковець також підтримує позицію про те, що не всі податкові кримінальні правопорушення містяться в зазначеному розділі, а на саму проблему треба дивитися ширше.

Об'єднати ці дві позиції спробувала Р.Ю. Гревцова, яка зазначила, що поняття податкових кримінальних правопорушень можна розглядати у вузькому та широкому значеннях. У вузькому розумінні – це діяння, які порушують право держави на отримання податків, зборів та інших обов'язкових платежів, за які передбачена відповідальність відповідно до ст.ст. 212 і 212-1 КК України. У широкому розумінні – це правопорушення, які не лише пов'язані з оподаткуванням, але й безпосередньо посягають на соціальні цінності у сфері оподаткування, які є їхнім основним об'єктом

(зокрема, ст.ст. 192, 211, 222, 364, 365, 367 КК України) [17, с. 179]. Хоча в даному випадку науковиця намагалась об'єднати одразу два підходи, ми не вважаємо, що в такий спосіб можна вирішити окреслену вище наукову дискусію. Ми притримуємося позиції щодо єдиного тлумачення норм та термінів у кримінальному праві та процесі. Тобто якщо мова ведеться про податкові кримінальні правопорушення, то правозастосувач повинен розуміти, про які саме правопорушення йде мова, для того, щоб максимально ефективно застосувати відповідні правові положення.

Власне, аналізуючи підходи до тлумачення терміна «податкові кримінальні правопорушення», можна помітити, що в основному науковці концентруються на двох ознаках: наявності спільного об'єкта посягання та певних негативних наслідків.

Якщо вести мову про об'єкт, то у правовій доктрині в якості об'єкта посягання називають суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, «що забезпечують формування бюджету та позабюджетних фондів за рахунок збору податків із юридичних та фізичних осіб» [33]. Погоджуючись з такою позицією та намагаючись її дещо розширити, ми в даному дисертаційному дослідженні будемо виділяти в якості об'єкта посягання саме сферу оподаткування, або, як зазначено в ст. 1.1. ПК України, «сфера справляння податків і зборів». У цій же статті зазначено, що до даної сфери належать, зокрема, «... перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [102]. Хоча таке тлумачення сфери оподаткування є досить широким, воно, по-перше, є легально визначеним спеціальним нормативно-правовим актом, а по-друге, дозволяє дійсно охопити всі правовідносини,

які можуть відбуватися в сфері справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Другою ж ознакою є наявність певного негативного наслідку, який було завдано цій саме сфері оподаткування. Очевидно, що частину податкових кримінальних правопорушень відносять до податкових правопорушень з формальним складом злочину, водночас під негативним наслідком ми не виділяємо, наприклад, наявність конкретної суми збитків, яка була завдана державному бюджету. Мова йде про будь-які негативні наслідки, які вплинули на нормальне функціонування податкової системи України та правовідносин, пов'язаних зі сферою оподаткування. Таке тлумачення є відносно широким, проте дозволяє під іншим кутом подивитися на цю проблему та розширити коло податкових кримінальних правопорушень, а не обмежуватися лише тими правопорушеннями, які в своїй назві конкретно відсилають до сфери оподаткування.

Буде доцільним також здійснити класифікацію таких правопорушень, адже це дозволить досить чітко продемонструвати, які саме кримінальні правопорушення завдають шкоди системі оподаткування. Відповідно, розпочати таку класифікацію необхідно з аналізу правової доктрини, адже вчені вже не перший рік переймаються цією проблемою.

Науковці приділяли значно більше уваги саме класифікації податкових кримінальних правопорушень, ніж виділенню їхнього поняття. Загалом такий підхід не є несподіваним, адже з практичної точки зору значно ефективнішим є виділення тих складів кримінальних правопорушень, які конкретно відносяться до податкових, ніж формулювання узагальнюючого визначення, яке в силу наукової невизначеності не зможе містити в собі всі ключові ознаки.

Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік в якості основи власної класифікації встановили особливості об'єкта протиправного посягання, через що виділили наступні групи податкових кримінальних

правопорушень: 1) правопорушення, що посягають на податкові відносини, пов'язані з безпосереднім здійсненням податкових стягнень і безпосередньо спричиняють фінансові втрати держави; 2) правопорушення, що посягають на відносини, які забезпечують додержання встановленого порядку управління у сфері оподаткування [101]. Не заперечуючи проти існування такої логіки поділу, хочемо лише звернути увагу, що основним критерієм поділу буде, власне, факт того, що певне кримінальне правопорушення стосується чи не стосується здійснення податкових стягнень. Сфера оподаткування є досить забюрократизованою, у зв'язку з чим можна з впевненістю стверджувати, що якщо правовідносини не пов'язані зі стягненням податків, то вони будуть пов'язані з відносинами, які забезпечують додержання відповідного порядку управління у сфері оподаткування. У зв'язку з цим можна стверджувати, що основним критерієм поділу в даному випадку є наявність або відсутність зв'язку з самим стягненням податків, адже всі інші правопорушення так чи інакше будуть відноситись до другої сфери.

Більш детальну класифікацію пропонує Л.Г. Давтян, який зазначає, що різні види податкових кримінальних правопорушень «утворюють своєрідну систему: кримінальні правопорушення, що вчиняються у зв'язку із виникненням права на здійснення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, що характеризуються операціями зі специфічними предметами; кримінальні правопорушення, спрямовані на несплату податкових платежів шляхом неправомірного припинення підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності; кримінальні правопорушення, у сфері зовнішньоекономічної діяльності; кримінальні правопорушення, що характеризуються безпідставним отриманням податкових пільг» [23]. У даному випадку ми також маємо деякі сумніви щодо правильності такої класифікації. Якщо в попередньому прикладі науковці занадто узагальнено

виділили ознаки для класифікації, то тут вони були, навпаки, занадто конкретизовані. Крім того, частина з них має обов'язково оцінюватися виходячи з контексту, в якому вони використовуються, адже одних лише ознак недостатньо. Наприклад, кримінальні правопорушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності можуть стосуватися як податкових зобов'язань або інших правовідносин у сфері оподаткування, так і інших економічних відносин, які до податків не мають відношення. Ми не стверджуємо, що дана класифікація є помилковою, адже раніше ми вже наголошували, що перелік податкових злочинів виходить навіть за межі Розділу VII КК України, тому дійсно запропонована вченими класифікація має пряме відношення до податкових злочинів. Водночас у даному випадку дещо розмивається межа між податковими та економічними кримінальними правопорушеннями, що може ускладнити розуміння досліджуваного правового явища.

А.Д. Марушев пропонує податкові кримінальні правопорушення поділяти на шість наступних груп:

«1) діяння, які пов'язані з порушенням порядку здійснення окремих видів підприємницької діяльності (порушення порядку здійснення операцій з металобрухтом (ст. 213 КК України);

2) діяння, спрямованість яких має прояв у порушенні встановленого порядку виготовлення та використання окремих видів товарів (продукції): незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів (ст. 204 КК України);

3) діяння щодо неправомірного припинення підприємницької діяльності з метою несплати податкових платежів: доведення до банкрутства (ст. 219 КК України);

4) податкові кримінальні правопорушення в окремих сферах підприємницької діяльності (банківські установи, сільське господарство, промисловість тощо): ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових

платежів) ст. 212 КК України); легалізація (відмивання) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209 КК України);

5) діяння, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю: контрабанда (ст. 201 КК України);

6) кримінально карані діяння, які спрямовані на несплату податкових платежів шляхом безпідставного отримання податкових пільг: шахрайство з фінансовими ресурсами (ст. 222 КК України)» [168].

Науковець взяв за основу саме ті кримінальні правопорушення, які передбачені розділом Розділу VII КК України (позиція, яка нами критикувалася вище). Очевидно, що обмеження лише цими положеннями має логічне законодавче обґрунтування, навіть виходячи з назви самих статей КК України. Таким чином, науковець здійснив не стільки класифікацію, скільки підкласифікацію, адже було використано єдиний родовий об'єкт. О.А. Павлюх з приводу даної класифікації зазначає, що науковці запропонували концепцію своєрідного циклічного дуалізму: з одного боку, господарські злочини включають у себе податкові, а з іншого – податкові злочини є складовою господарських. Проте, незважаючи на їхній зв'язок із господарською діяльністю, податкові злочини не обмежуються виключно нею. Зокрема, «ключова» норма податкового законодавства – стаття 212 КК України – передбачає кримінальну відповідальність як для суб'єктів господарювання, так і для фізичних осіб, які не мають жодного відношення до здійснення підприємницької діяльності [95, с. 69].

Подібну класифікацію, яка базується на виділенні об'єкта посягання, пропонує О.М. Цибохін. Він пропонує всі кримінальні правопорушення, які посягають на систему оподаткування, поділити на:

1) кримінальні правопорушення, у яких система оподаткування є єдиною можливим основним безпосереднім об'єктом (ст.ст. 212, 212-1 КК України) (податкові кримінальні правопорушення);

2) кримінальні правопорушення, у яких система оподаткування є одним із можливих основних безпосередніх об'єктів (ст.ст. 204, 222 КК України);

3) кримінальні правопорушення, які можуть спричинити шкоду системі оподаткування, у яких остання може виступати виключно як факультативний безпосередній об'єкт (ст.ст. 201, 211, 213 КК України) [168, с. 455].

Ще одним підходом до класифікації податкових кримінальних правопорушень є виділення лише двох складів: ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»; ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. «Усі інші склади злочинів, які за вищенаведеними класифікаціями пропонуються як «податкові», необхідно розглядати як такі, що не містять у собі ознак конкуренції статтям 212 та 212-1 КК, а у випадку їхнього вчинення утворюють сукупність, оскільки за своєю кримінологічною особливістю вони є пов'язаними із податковими: фіктивне підприємництво (ст. 205), легалізація (відмивання) грошових коштів, здобутих злочинним шляхом (ст. 209), підроблення документів (ст. 358), службове підроблення (ст. 366) тощо» [95, с. 70].

Можна продовжувати наводити різні підходи вчених до класифікації податкових кримінальних правопорушень, проте загалом необхідно зазначити, що майже всі науковці обмежуються лише тими правопорушеннями, які передбачені у Розділі VII КК України. Ми ж неодноразово зазначали, що податкові кримінально карані діяння необхідно розглядати ширше. Ключовою підставою для класифікації в даному випадку буде не сам об'єкт злочинного посягання (таким об'єктом, як було нами встановлено вище, є сфера оподаткування, яка визначена ПК України та включає в себе фактично будь-які правовідносини, що стосуються

податків, зборів чи інших обов'язкових платежів), а можливість негативного впливу на даний об'єкт у випадку вчинення податкового кримінального правопорушення. У правовій доктрині не вперше аналізується зв'язок між податковими та іншими видами кримінальних правопорушень. Так, виділяють такі системні зв'язку податкової з іншими формами економічної злочинності: 1) нелегальна діяльність у сфері виробництва товарів та надання послуг, або так звана «тіньова економіка», яка передбачає повну несплату податків і зборів. Це може проявлятися у таких формах: здійснення підприємницької діяльності без державної реєстрації, симуляція припинення роботи підприємства, виконання діяльності, яка потребує ліцензування, без отримання відповідної ліцензії, нелегальне виробництво товарів чи надання послуг у межах легальної діяльності тощо; 2) приховування об'єктів оподаткування у межах легальної діяльності, що включає неподання податкових декларацій або подання їх із викривленими даними; приховування доходів; заниження фактично виплаченої заробітної плати; завищення валових витрат тощо; 3) фальсифікація податкового обліку як спосіб ухилення від оподаткування, що передбачає порушення законодавчих вимог, наприклад, віднесення особистих витрат до загальних витрат підприємства; 4) невідображення окремих операцій у податковому обліку, коли товари фактично продаються, але залишаються облікованими на складах продавця, і навпаки; 5) маскуванню реальних ситуацій під фіктивні юридичні обставини, що може проявлятися через створення фіктивних компаній, оформлення угод із продажу як дарування, виплати заробітної плати під виглядом участі у прибутках або позики тощо; 6) неумисні порушення чи помилки, зумовлені складністю податкового законодавства, частими змінами податкових норм, а також недостатнім інформуванням чи відсутністю роз'яснень із боку податкових органів [57].

Тобто податкові кримінальні правопорушення не можуть обмежуватись лише тими складами, які передбачені в Розділі VII КК України, адже існує тісний зв'язок даної групи з іншими кримінальними правопорушеннями. У даному випадку ми намагаємось об'єднати одразу два критерії, які є відносно загальновизнаними серед всіх науковців для виділення податкових кримінальних правопорушень – спільний об'єкт та завдання шкоди відповідним правовідносинам. Тобто якщо в ході вчинення того чи іншого кримінального правопорушення буде завдано пряму чи опосередковану (але реальну) шкоду сфері оподаткування України, то такі правопорушення можна відносити до податкових.

Однак неправильним буде твердження, що в такій класифікації всі податкові кримінальні правопорушення є умовно однорідними, адже неодноразово вчені вказували на необхідності виділення як основного, так і опосередкованого об'єкта кримінального правопорушення. Ми в повній мірі таку позицію не підтримуємо, проте розуміємо, що в одних складах кримінальних правопорушень вплив на сферу оподаткування є більш очевидним, ніж в інших.

У зв'язку з цим ми пропонуємо виділяти наступні групи податкових кримінальних правопорушень:

1) прямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій напряду завдається шкода податковим правовідносинам. До таких правопорушень необхідно відносити злочини, які передбачені ст.ст. 212 та 212-1 КК України;

2) непрямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій також буде завдаватися шкода податковим правовідносинам, однак ця шкода буде не такою очевидною. Ми пропонуємо в цю групу відносити всі інші кримінальні правопорушення, які передбачені Розділом VII КК України;

3) умовні податкові кримінальні правопорушення. Ця група є найбільш розгалуженою та такою, що не має чіткої прив'язки до конкретного розділу КК України. У даному випадку мова ведеться як про економічні кримінальні правопорушення, так і про інші злочини, в результаті вчинення яких може бути завдано шкоди сфері оподаткування. І якщо відносно перших двох груп кримінальних правопорушень завжди буде присутня шкода в сфері оподаткування (відрізнитися вони будуть саме «інтенсивністю» такої шкоди), то в даному випадку сфера оподаткування не виступає основним чи інколи навіть додатковим об'єктом злочинного посягання, однак в процесі розслідування таких кримінальних правопорушень може бути виявлено вплив і на зазначену сферу. Наприклад, ст. 368 КК України («Прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди службовою особою») загалом не стосується сфери оподаткування, проте має досить широкий спектр застосування. Наприклад, за умови (звідси і назва – умовні податкові кримінальні правопорушення) вимагання неправомірної вигоди службовою особою, яка відповідає за нарахування або стягнення податків, можна стверджувати, що шкода була нанесена і податковій сфері України. Відповідно, до даної категорії можуть відноситись і інші злочини, які загалом можуть навіть не мати відношення до економічної сфери, але при їхньому розслідуванні буде простежуватися зв'язок саме зі сферою оподаткування.

1.2. Проблематика підслідності податкових кримінальних правопорушень

Дослідивши сутність та перелік податкових кримінальних правопорушень, необхідно перейти до кримінального процесуального аналізу специфіки розслідування даної категорії кримінально караних діянь. Водночас специфіка будь-якого розслідування кримінальних правопорушень в значній мірі буде залежати від того, який саме орган буде

проводити відповідні процесуальні дії, що змушує нас приділити окрему увагу питанню визначення підслідності податкових кримінальних правопорушень.

Однак перед тим, як переходити до аналізу, власне, даного поняття, необхідно зробити досить важливу ремарку. У попередньому підрозділі даного дисертаційного дослідження ми використали широкий підхід до визначення податкових кримінальних правопорушень, де зазначили, що в залежності від наслідків до податкових можна відносити досить широкий перелік кримінальних правопорушень. Проте необхідно зробити уточнення, що такі кримінальні правопорушення ми назвали «умовними», тобто має бути певна умова щодо специфіки їхнього вчинення та направленості злочинного умислу. Водночас у процесі аналізу підслідності податкових кримінальних правопорушень ми будемо використовувати дещо звужений підхід та аналізуватимемо лише ті правопорушення, які більшість вчених напрямку відносить до податкових та які в основному містяться в Розділі VII КК України. Такий підхід має одразу декілька пояснень. По-перше, якщо брати до уваги і умовні податкові кримінальні правопорушення, то саме дослідження підслідності втрачає будь-який сенс, адже такі кримінальні правопорушення можуть бути підслідні абсолютно всім органам досудового розслідування.

По-друге, окремі науковці в якості підстави для класифікації податкових кримінальних правопорушень використовували саме положення ст. 216 КПК України. Ми не вважаємо, що такий підхід є вдалим, адже не підслідність має бути підставою для виділення податкових злочинів, а навпаки – підслідність має залежати від того, які саме правопорушення законодавець відніс до даної категорії. Водночас ми не маємо права ігнорувати той вплив, який має підслідність на регулювання кримінальної процесуальної діяльності в процесі розслідування податкових кримінальних правопорушень. Як було продемонстровано в попередньому

пункті даного дисертаційного дослідження, сама проблема поділу кримінальних правопорушень на податкові та інші є більш доктринальною, адже прямого впливу на кримінально-правові та кримінальні процесуальні відносини такий поділ не має. У будь-якому випадку уповноважені посадові особи та органи насамперед будуть звертати увагу саме на положення ст. 216 КПК України, що, власне, і буде визначати подальшу специфіку розслідування того чи іншого кримінального правопорушення. У зв'язку з цим ми маємо констатувати, що питання підслідності хоча і не повинно бути основою для виділення податкових кримінальних правопорушень, проте з точки зору практики саме з підслідністю така класифікація і асоціюється (як мінімум якщо вести мову про особливості здійснення кримінального провадження). Саме тому необхідно окрему увагу приділити дослідженню ст. 216 КПК України як певної відправної точки для подальшого встановлення особливостей розслідування податкових кримінальних правопорушень. І розпочати такий аналіз необхідно з визначення самої специфіки поняття «підслідність».

Відповідно до наукової літератури [65, с. 540], підслідність відносять до однієї з умов здійснення досудового розслідування. Як зазначає Л.Д. Удалова, загальні положення досудового розслідування – це норми, встановлені законом на основі основних принципів кримінального процесу, які відображають характерні риси та специфіку досудового розслідування як окремої стадії. Ці положення визначають правила, що сприяють органам дізнання та досудового слідства у здійсненні швидкого, ефективного, всебічного та об'єктивного дослідження всіх обставин справи, виконанні завдань цієї стадії та забезпеченні прав, свобод і законних інтересів громадян і юридичних осіб [129, с. 36]. Як слушно зазначає Ю.І. Кицан, правильне визначення підслідності забезпечує повне, всебічне, об'єктивне та оперативне розслідування злочинів, а також запобігає затягуванню процесу через неодноразове перенаправлення кримінальних справ між

різними органами досудового розслідування. Інститут підслідності є важливим інструментом для забезпечення законності в кримінальному судочинстві. КПК України 2012 року вимагає суворого та безумовного дотримання законодавчих норм усіма установами, підприємствами, організаціями та посадовими особами, зокрема органами слідства, при визначенні підслідності. Коректне застосування норм підслідності гарантує належне виконання загальних принципів розслідування кримінальних справ компетентними органами досудового слідства та дізнання [53, с. 18].

Науковці досить активно приділяли та приділяють увагу дослідженню інституту підслідності у кримінальному провадженні. Так, досліджувалися і загальнотеоретичні [16; 31; 73; 104], і більш спеціалізовані питання [4; 12; 41; 50; 51; 54; 165]. Очевидно, що насамперед це має пояснюватися значенням, яке має підслідність на хід та результати кримінального провадження. ВС в одному зі своїх рішень зазначив [110], що законодавець, розподіляючи кримінальні правопорушення між різними органами досудового розслідування, виходив із припущення, що кожен орган здатний належним чином проводити розслідування кримінальних проваджень стосовно певних видів правопорушень, з урахуванням їхніх особливостей, організаційних можливостей органу, вимог до спеціалізації тощо. Постанова про передачу досудового розслідування іншому органу, а також її обґрунтування і мотивація повинні бути предметом судового розгляду в кожному конкретному випадку, з урахуванням усіх обставин справи. Результати такого дослідження стають основою для оцінки допустимості доказів, отриманих в ході досудового розслідування. Якщо Генеральний прокурор, керівник обласної прокуратури або їхні заступники доручають розслідування кримінального правопорушення іншому органу без встановлення неефективності попереднього розслідування, то ці особи діятимуть поза межами своїх повноважень. У такому разі порушується

процедура, передбачена ч. 5 ст. 36 КПК, а також вимоги статей 214 і 216 КПК.

З точки зору наукового аналізу різноманіття поглядів щодо сутності підслідності є вкрай корисним, адже дозволяє краще оцінити інститут підслідності. Водночас така кількість наукових робіт як по КПК України 1960 року, так і щодо нинішнього кримінального процесуального законодавства вказує, що наразі вчені досі не дійшли згоди з низки ключових питань, що може мати негативні наслідки на практику застосування таких правових положень.

А.А. Омаров, вивчаючи дану проблему у власному дисертаційному дослідженні, дійшов висновку, що загалом існує відносно базове розуміння підслідності, яке розглядається як сукупність ознак, за допомогою яких визначається орган досудового розслідування, який буде здійснювати розслідування відповідних кримінальних правопорушень [93, с. 14], хоча в доктрині є інші, трохи відмінні за текстуальним наповненням визначення. У зв'язку з цим науковець зазначив, що, не зважаючи на відсутність чіткої юридичної дефініції цього поняття, воно є достатньо усталеним у кримінальній процесуальній літературі навчального циклу, і тлумачення його змісту серед науковців загалом обмежене певними рамками. Це підтверджується, зокрема, тим, що протягом більше ніж півстоліття не було здійснено значних змін у визначенні підслідності. Водночас використання в різних визначеннях термінів «ознака справи», «сукупність ознак справи», «властивість справи» тощо привертає увагу [93, с. 14]. При цьому, на думку вченого, необхідно також враховувати, що в більш спеціалізованій літературі, яка стосується особливостей здійснення кримінального провадження, відсутній чіткий акцент на правовій категорії «ознаки кримінального провадження». Наприклад, В.М. Тertiшник зазначає, що «підслідність – це сукупність встановлених законом ознак кримінальної справи, відповідно до яких встановлюється конкретний слідчий орган,

компетентний впроваджувати досудове слідство» [122, с. 425], Л.М. Лобойко – що це «сукупність встановлених законом ознак кримінальної справи, згідно з якими вона належить до провадження того чи іншого органу досудового слідства» [79, с. 175], М.М. Михеєнко, В.Т. Нор, В.П. Шибіко – що це «сукупність встановлених законом ознак справи, відповідно до яких вона належить до віддання того чи іншого органу розслідування» [84, с. 210]. В.Вапнярчук розглядає підслідність як сукупність встановлених кримінальним процесуальним законом ознак кримінального провадження, відповідно до яких вона належить до відання певного органу досудового розслідування [64, с. 276], М.А. Погорецький та В.О. Гринюк – як сукупність встановлених законом ознак кримінального провадження, залежно від яких законодавець відносить його до компетенції того чи іншого органу досудового розслідування [100, с. 62] тощо.

Також в доктрині наявна критика необхідності розглядати підслідність як сукупність ознак, адже мова має вестися про ознаки злочину, а не ознаки справи [93, с. 19]. Таку позицію ми підтримуємо, адже підслідність сама по собі не визначає ознаки, за якими буде відбуватися розмежування того, який саме орган буде проводити досудове розслідування. Підслідність (як було зазначено вище) визначає лише сукупність правил, за якими буде конкретизуватися певний орган досудового розслідування. «Суттєве значення, на наш погляд, має словосполучення, що використано законодавцем у ч. 7 ст. 214 КПК для характеристики сукупності норм, що складають інститут підслідності. У ній зазначається, що при внесенні даних до ЄРДР самостійно прокурором, він має передати матеріали до органу досудового розслідування з дотриманням правил підслідності. Відтак зміст інституту підслідності складає система приписів, яким і встановлюються правила визначення органу, що має здійснювати досудове розслідування кримінального правопорушення. Таким чином, ми можемо дійти висновку, що норми інституту підслідності мають бути віднесені до правового

інструментарію, який має своєю метою впорядкування і оптимізацію здійснення правовідносин із розслідування кримінальних правопорушень» [93, с. 24].

Значення має те, від чого будуть залежати ці правила – від ознак певного кримінального правопорушення або ознак самого кримінального провадження. У дуже спрощеному вигляді підслідність доцільно розглядати як певну «програму», яка дозволяє визначити, хто буде розслідувати кримінальне правопорушення, але лише в тому випадку, якщо попередньо в цю «програму» будуть «завантажені» всі необхідні ознаки, які, власне, і впливають на визначення підслідності. Сама по собі підслідність не встановлює ці ознаки, вони будуть залежати від предмета злочинного посягання (предметна підслідність), суб'єкта, який вчинив кримінальне правопорушення (персональна підслідність), місця вчинення такого правопорушення (територіальна підслідність) тощо.

Однак помилковим буде твердження про відсутність тісного зв'язку між підслідністю та ознаками кримінального провадження. Дійсно, підслідність не визначає ці ознаки, а лише на підставі них встановлює, який орган досудового розслідування буде розслідувати відповідне кримінальне правопорушення. Водночас саме в нормах, які стосуються визначення підслідності, зазначено, на які ознаки необхідно звертати увагу при встановленні таких правил. В якості прикладу можна навести персональну підслідність. Так, відповідно до п. 1 ч. 4 ст. 216 КПК України, слідчі органів Державного бюро розслідувань здійснюють досудове розслідування кримінальних правопорушень, вчинених Президентом України, повноваження якого припинено, Прем'єр-міністром України, членом Кабінету Міністрів України, першим заступником та заступником міністра та іншими особами, перелік яких надано у зазначеному положенні. Відповідно, підслідність як певна сукупність правил визначає, що саме ДБР буде розслідувати дане кримінальне правопорушення. Ключовою ознакою

буде те, хто саме вчинив відповідне кримінальне правопорушення. Ця ознака не залежить від підслідності, вона визначається специфікою вчинення самого кримінального правопорушення. Водночас підслідність в даному конкретному випадку змушує нас дослідити, хто підозрюється у вчиненні кримінального правопорушення, адже це напряду буде впливати на визначення органу досудового розслідування. Підслідність не є ознакою кримінального провадження, водночас підслідність встановлює, які ознаки кримінального провадження мають бути досліджені для визначення органу, що буде проводити розслідування. У такий спосіб можна констатувати, що саме завдяки підслідності встановлюється сукупність ознак кримінального провадження, яка буде впливати на визначення компетенції органів досудового розслідування.

Враховуючи саме термін «компетенція», необхідно зауважити, що у правовій доктрині наявні позиції, які ототожнюють підслідність саме з ним. Так, наприклад, Ю.І. Кицан стверджує, що підслідність необхідно розглядати як частину «компетенції органів досудового розслідування, яка полягає у праві й обов'язку розслідувати певну категорію кримінальних справ» [52, с. 161]. Власне, на виділенні компетенції як того поняття, що визначає підслідність, вказують й інші науковці [97, с. 157].

Повністю з такою позицією ми погодитись не можемо. Дійсно, в процесі оцінки підслідності органів досудового розслідування науковці та практики тією чи іншою мірою будуть також оцінювати, власне, компетентність відповідних органів досудового розслідування як можливість вчинення слідчих та інших процесуальних дій у такому провадженні. У даному випадку ми не будемо окремо зупинятися на самому тлумаченні поняття «компетенція» у кримінальному процесі, адже йому і так було приділено досить багато уваги. Крім того, ми проти штучного розширення предмета даного дисертаційного дослідження. Необхідно лише зауважити, що питання компетентності напряду залежить від того, чи

зможе той чи інший орган досудового розслідування розслідувати відповідні кримінальні правопорушення. Якщо за правилами підслідності такий орган не уповноважений на розслідування, то і його компетенція в такому провадженні виникати не буде. Тобто компетенція напряду залежить від підслідності, тому розглядати ці поняття як тотожні або взаємозамінні є дещо неправильним. Компетенція нерозривно пов'язана з підслідністю, проте вона виникає лише тоді, коли будуть дотримані правила підслідності, а сама по собі вона існувати по відношенню до конкретного органу досудового розслідування не може.

Таким чином, найбільш правильною є позиція, відповідно до якої підслідність розглядається як сукупність правил, за допомогою яких визначається орган, що буде здійснювати досудове розслідування. Сама по собі підслідність виступає в якості однієї з умов досудового розслідування, водночас її не можна ототожнювати з ознаками кримінального провадження. Ознаки, які передбачені окремими нормами КПК України, напряду впливають на визначення підслідності, проте саме підслідність визначає перелік цих ознак, які мають бути врахованими уповноваженими учасниками кримінального процесу.

Ми не будемо стверджувати, що наше тлумачення підслідності є ідеальним та не може бути піддано обґрунтованій критиці. Водночас в питанні дослідження підслідності важливим є відчуття постійного зв'язку з правозастосуванням, адже дана правова категорія є суто практичною та має оцінюватися з точки зору її впливу на практику. Як вже було зазначено в даному дисертаційному дослідженні, кримінальний процес розглядається саме як діяльність. Відповідно, будь-які наукові дослідження мають стосуватися такої діяльності та бути напращеними на її тлумачення. У жодному випадку не применшуючи значення дослідження сутності підслідності, ми вважаємо, що з точки зору практичного застосування більше значення має саме виділення окремих видів підслідності.

Загалом необхідно зазначити, що як немає у правовій доктрині єдиного розуміння сутності даного правового явища, так само відсутня єдина позиція щодо виділення окремих видів підслідності. Більше того, вчені навіть не мають єдиного розуміння, чи є це видами підслідності, чи їх необхідно розглядати як ознаки або окремі правила. А.А. Омаров вказує, що найбільш прийнятною є позиція виділення саме видів підслідності. Науковець зазначає, що, по-перше, саме такий підхід відображає традиційне уявлення процесуальної науки щодо розподілу підслідності. По-друге, заперечення проти цієї точки зору видаються досить суперечливими. Підслідність може бути сприйнята як загальна процесуальна конструкція або ж як індивідуалізований підхід до конкретного провадження. У випадку підслідності конкретного кримінального провадження диференціація дійсно не застосовується: орган, що здійснюватиме досудове розслідування, визначається на підставі сукупності встановлених правил. Водночас у межах інституту підслідності розмежування стає необхідним і неминучим, адже відповідні норми базуються на різних критеріях. По-третє, з точки зору формальної логіки, ознаки явища виступають як необхідні й достатні умови його існування. Сукупність ознак має підтверджувати наявність об'єкта, який вони характеризують. Якщо хоча б одна складова відсутня, констатувати існування цього об'єкта неможливо. Так само й наявність необов'язкових чи «зайвих» ознак свідчить про недоліки у підході до їхнього виокремлення [93, с. 85].

У даному випадку з метою недопущення необґрунтованого розширення предмета даного дисертаційного дослідження, ми будемо використовувати саме термін «види підслідності». На думку Ю.І. Кицана, необхідно виділяти шість видів підслідності: 1) предметну (родову); 2) територіальну; 3) персональну; 4) альтернативну; 5) за зв'язком справ 6) за визначенням прокурора (виключна, імперативна, універсальна) [51, с. 8]. А.А. Омаров також виділяє шість видів, проте пропонує дещо інакшу назву:

1) предметна; 2) персональна; 3) підслідність за зв'язком проваджень; 4) альтернативна; 5) універсальна; 6) територіальна підслідність [93, с. 86]. В.В. Вапнярчук виділяє предметну (родову), персональну, предметно-персональну, за зв'язком проваджень, альтернативну, територіальну, імперативну, виключну підслідність [64, с. 276]. Існує достатньо велика кількість і інших класифікацій підслідності, проте, як слушно зазначає С.О. Січко, «у літературі практично відсутні обґрунтовані заперечення щодо виділення таких видів підслідності, як предметна, персональна, за зв'язком проваджень» [117, с. 34].

У зв'язку з тим, що нами попередньо було зазначено, що до податкових кримінальних правопорушень відносяться ті правопорушення, які завдають шкоди сфері оподаткування держави (тобто значення має об'єкт протиправного посягання), то в межах даного дисертаційного дослідження для виконання поставлених перед нами завдань достатньо буде акценту саме на предметну підслідність, відносно існування якої у науковців немає заперечень.

Ми вказували, що для недопущення розмиття меж даного дисертаційного дослідження доцільно досліджувати лише безумовні податкові кримінальні правопорушення, що насамперед стосується тих складів кримінальних правопорушень, які передбачені Розділом VII КК України (особливо має приділятися увага ст. 212 та 212-1 КК України). Ми пропонуємо провести ретроспективне наукове дослідження норм кримінального процесуального законодавства, взявши до уваги попередні редакції КПК України.

Так, ч. 3 ст. 216 КПК України в найпершій редакції мала такий вигляд «3. Слідчі органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, здійснюють досудове розслідування злочинів, передбачених статтями 204, 209, 212, 212-1, 216, 219 Кримінального кодексу України. Якщо під час розслідування зазначених злочинів будуть встановлені

злочини, передбачені статтями 192, 200, 205, 222, 222-1, 358 Кримінального кодексу України, вчинені особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, або іншою особою, якщо вони пов'язані зі злочинами, вчиненими особою, щодо якої здійснюється досудове розслідування, вони розслідуються слідчими органів, що здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства» [68]. Очевидну увагу привертає той факт, що законодавець напряду застосовує формулювання «орган, що здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства», що для нашого дослідження має велике значення. Якщо прослідкувати еволюцію даного правового положення, то можна встановити специфіку не лише підслідності податкових кримінальних правопорушень, а і саму логіку приналежності тих чи інших правопорушень до даного переліку.

Загалом теоретики та практики завжди досить одностайно підтримували позицію, що ч. 3 ст. 216 КПК України насамперед стосується діяльності податкової міліції. Відповідно до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» (який втратив чинність 05.07.2012 року), у складі органів державної податкової служби знаходились відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі – податкова міліція). Слід звернути увагу на те, що в цьому законі на офіційному рівні було закріплено термін «податкові правопорушення». І якщо ознайомитись з його положеннями, то можна помітити досить цікавий факт – законодавець не надає прямого визначення поняття «податкові правопорушення», однак він неодноразово використовує формулювання «правопорушення, розслідування яких віднесено до компетенції податкової міліції». Звертаємо увагу одразу на два факти. По-перше, законодавець формулює підслідність через категорії компетенції, що може використовуватися також в якості окремого аргументу науковцями, які підтримують аналогічну позицію та які були перераховані вище. По-друге, саме в цьому законі законодавець фактично погодився з позицією, що перелік податкових кримінальних

правопорушень має формулюватися в ч. 3 ст. 216 КПК України. Власне, підстави їхнього потрапляння до даного положення (об'єкт посягання, специфіка завданої шкоди тощо) будуть встановлюватися окремо, однак саме перелік таких кримінальних правопорушень визначається нормою про підслідність КПК України. Ми не можемо сказати, що така позиція є вкрай вдалою, адже, як було зазначено вище, підслідність – це сукупність правил, які визначають орган, що буде здійснювати досудове розслідування, а не сукупність ознак, які будуть відносити кримінальні правопорушення до тієї чи іншої групи. Не підслідність впливає на класифікацію кримінальних правопорушень, а класифікація кримінальних правопорушень (наприклад, в залежності від об'єкта злочинного посягання) впливає на підслідність.

Проте з точки зору гнучкості правового регулювання такий підхід можна вважати вдалим. Правозастосувачів не цікавить, за якими саме ознаками ті чи інші правопорушення будуть віднесені до податкових, адже вони будуть працювати не з групами, а з конкретними складами. Відповідно, зміна та доповнення ч. 3 ст. 216 КПК України дозволяє оперативно визначати, які саме кримінальні правопорушення завдають шкоди сфері оподаткування та за вчинення яких особу може бути притягнуто до кримінальної відповідальності.

У ст. 19 ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» зазначалось, що податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діють у складі відповідних органів державної податкової служби, і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції. Завданнями податкової міліції були запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення; розшук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів; запобігання, виявлення та припинення корупційних

правопорушень в органах державної податкової служби; забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби, захисту їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків [38].

Вчені зазначали, що податкова міліція, створена як державний правоохоронний орган, за час свого існування утвердилась як дієва складова системи державного управління. Виконуючи свої функції, вона регулювала правові відносини та створювала умови для стабільного розвитку суспільства. Її діяльність була спрямована на нормативний вплив, що регулює поведінку платників податків, функціонування економічних зв'язків і правових норм у податковій сфері. Оскільки податкові відносини значною мірою визначають стан податкової дисципліни в державі, податкова міліція виконувала роль інструмента, який забезпечує стабільність у важливій сфері соціально-економічного життя [24, с. 48]. Цілком очевидно, що податкову міліцію розглядали без відриву від органів державної податкової служби. «Залежно від забезпечення виконання функцій держави органи державної податкової служби належать до загальної системи правоохоронних органів та до системи спеціальних органів фінансового контролю» [116, с. 163].

У межах даного дисертаційного дослідження ми не будемо проводити ґрунтовний аналіз ролі та специфіки існування та діяльності податкової міліції. Проте необхідно акцентувати увагу на тісному зв'язку, який існував між податковою міліцією та податковими кримінальними правопорушеннями. З урахуванням тих формулювань, які пропонувались в ЗУ «Про державну податкову службу в Україні», можна було з досить високим рівнем впевненості стверджувати, що перелік податкових кримінальних правопорушень був чіткий та містився в ч. 3 ст. 216 КПК України, де і було передбачено, які саме злочинні діяння будуть

розслідуватися податковою міліцією. Відповідно, станом на 2012 рік, до таких кримінальних правопорушень відносились:

- ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»;

- ст. 209 «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом» (в нинішній редакції КК України – «Легалізація (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом);

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»;

- ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;

- ст. 216 «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених марок акцизного збору чи контрольних марок» (в нинішній редакції КК України статтю було виключено);

- ст. 219 «Доведення до банкрутства».

Крім того, абз. 2 ч. 3 ст. 216 КПК України в редакції 2012 року також містив перелік кримінальних правопорушень, відносно яких застосовується так звана підслідність за зв'язком проваджень – якщо під час розслідування злочинів, які були перераховані вище, буде встановлено, що особа також вчинила такі кримінальні правопорушення:

- ст. 192 «Заподіяння майнової шкоди шляхом обману або зловживання довірою»;

- ст. 200 «Незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, обладнанням або їх виготовлення» (в нинішній редакції КК України – «Незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими

засобами доступу до банківських рахунків, електронними грошима, обладнанням для їх виготовлення»);

- ст. 205 «Фіктивне підприємництво» (в нинішній редакції КК України статтю було виключено);

- ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами»;

- ст. 222-1 «Маніпулювання на фондовому ринку» (в нинішній редакції КК України – «Маніпулювання на організованих ринках»);

- ст. 358 «Підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів»;

і якщо такі кримінальні правопорушення будуть нерозривно пов'язані з кримінальними правопорушеннями, які були передбачені абз. 1 ч. 3 ст. 216 КПК України, то вони теж мали розслідуватися податковою міліцією.

Відповідно, якщо не враховувати підслідність за зв'язком кримінальних проваджень (адже в абз. 2 ч. 3 ст. 216 КПК України передбачені кримінальні правопорушення, які в нашій класифікації можна віднести до «умовних податкових кримінальних правопорушень»), то можна дійти висновку, що в абз. 1 ч. 3 ст. 216 КПК України містився вичерпний перелік податкових кримінальних правопорушень, до яких відносились наступні статті КК України: 204, 209, 212, 212-1, 216, 219. Дане формулювання, можливо, надто спрощує проблему розмежування податкових кримінальних правопорушень з-поміж інших кримінально-караних діянь, водночас сам законодавець дозволяє нам дійти такого висновку. У чинному на той час ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» було чітко продемонстровано зв'язок між податковим кримінальним правопорушенням та податковою міліцією. А з урахуванням того, що податкова міліція могла розслідувати лише ті кримінальні правопорушення, які були передбачені ч. 3 ст. 216 КПК України, то такий висновок виглядає єдино можливим.

Водночас правовідносини, які виникали у сфері оподаткування, постійно змінювалися, що також змушувало змінювати і саму систему органів, які реалізують державну політику у сфері оподаткування. Перед законодавцем постало завдання утворити єдиний орган у сфері фінансового контролю, який, крім іншого, мав допомогти подолати проблему дублювання однакових функцій серед різних державних інституцій. На думку О.Ю. Ніпіліді, аналіз чинного законодавства та практичної діяльності показує, що функції протидії злочинам у фінансовій сфері розподілені між різними відомствами та службами нераціонально. Завдання боротьби з тіньовою економікою покладені на Службу безпеки України, Національну поліцію, Національне антикорупційне бюро України, що призводить до труднощів у визначенні меж компетенції, дублювання функцій, проблем з координацією взаємодії та встановленням сфер відповідальності [89, с. 165].

Як зазначають Ю.Ю. Козар та Я.В. Попенко, пріоритетною вимогою Міжнародного валютного фонду, який надає Україні кредити для розвитку економіки за умови реалізації успішних реформ, є створення нової цивільної служби при Міністерстві фінансів України. Ця служба має замінити податкову міліцію та об'єднати всі повноваження щодо боротьби з фінансовими злочинами в одному агентстві, уникаючи дублювання функцій. Вивчаючи законодавчі ініціативи з 2013 року, спрямовані на заснування органу, відповідального за протидію фінансовим правопорушенням, можна відзначити, що створення Бюро економічної безпеки України (БЕБ) та подібних структур часто блокувалося владою. Це пов'язано з тим, що особи, відповідальні за реформу, прагнули не стільки створити правоохоронний орган для суспільства, скільки отримати інструмент впливу на економічних та політичних опонентів. Таким чином, діяльність БЕБ повинна бути орієнтована на задоволення інтересів суспільства [55, с. 88]. «Закон України «Про Бюро економічної безпеки

України» розроблено для ліквідації податкової міліції, оптимізації структури та чисельності органів, які ведуть боротьбу зі злочинами у сфері економіки, усунення дублювання їх функцій та з метою запобігання, попередження, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, віднесених законом до їх підслідності» [55, с. 88].

БЕБ створювався як орган фінансового контролю та моніторингу. Деякою мірою, звичайно, можна стверджувати, що БЕБ замінив собою податкову міліцію, проте таке положення значно звужує реальний обсяг його діяльності. Відповідно до ст. 4 ЗУ «Про Бюро економічної безпеки України», основними завданнями даного правоохоронного органу є:

«1) виявлення зон ризиків у сфері економіки шляхом аналізу структурованих і неструктурованих даних;

2) оцінювання ризиків і загроз економічній безпеці держави, напрацювання способів їх мінімізації та усунення;

3) надання пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів з питань усунення передумов створення схем протиправної діяльності у сфері економіки;

4) забезпечення економічної безпеки держави шляхом запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень, що посягають на функціонування економіки держави;

5) збирання та аналіз інформації про правопорушення, що впливають на економічну безпеку держави, та визначення способів запобігання їхньому виникненню в майбутньому;

6) планування заходів у сфері протидії кримінальним правопорушенням, віднесеним законом до його підслідності;

7) виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з отриманням та використанням міжнародної технічної допомоги;

8) складання аналітичних висновків і рекомендацій для державних органів з метою підвищення ефективності прийняття ними управлінських рішень щодо регулювання відносин у сфері економіки» [35].

Законодавець значною мірою акцентує увагу на діяльності БЕБ у сфері економіки (що навіть відображається в самій назві даного органу), тобто використовує термін «кримінальні правопорушення, що посягають на функціонування економіки держави». При цьому в ЗУ «Про Бюро економічної безпеки України» майже не згадується слово «податки» у будь-яких формах, що також підкреслює розширення сфері діяльності БЕБ.

Відповідно, розширився і перелік кримінальних правопорушень, які підслідні БЕБ відповідно до ч. 3 ст. 216 КПК України. Так, до підслідності БЕБ відносяться кримінальні правопорушення, передбачені:

- ст. 199 «Виготовлення, зберігання, придбання, перевезення, пересилання, ввезення в Україну з метою використання при продажу товарів, збуту або збут підроблених грошей, державних цінних паперів, що існують у паперовій формі, білетів державної лотереї, марок акцизного податку чи голографічних захисних елементів»;

- ст. 200 «Незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками та іншими засобами доступу до банківських рахунків, електронними грошима, обладнанням для їх виготовлення»;

- ст. 201-1 «Контрабанда лісоматеріалів та цінних порід дерев»;

- ст. 201-3 «Контрабанда товарів»;

- ст. 201-4 «Контрабанда підакцизних товарів»;

- ст. 203-2 «Незаконна діяльність з організації або проведення азартних ігор, лотерей»;

- ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»;

- ст. 205-1 «Підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців»;

- ст. 206 «Протидія законній господарській діяльності»;
- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»;
- ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;
- ст. 218-1 «Доведення банку до неплатоспроможності»;
- ст. 219 «Доведення до банкрутства»;
- ст. 220-1 «Порушення порядку ведення бази даних про вкладників або порядку формування звітності»;
- ст. 220-2 «Фальсифікація фінансових документів та звітності фінансової організації, приховування неплатоспроможності фінансової установи або підстав для відкликання (анулювання) ліцензії фінансової установи»;
- ст. 222 «Шахрайство з фінансовими ресурсами»;
- ст. 222-1 «Маніпулювання на організованих ринках»;
- ст. 223-1 «Підроблення документів, які подаються для реєстрації випуску цінних паперів»;
- ст. 224 «Виготовлення, збут та використання підроблених цінних паперів (крім державних цінних паперів)»;
- ст. 229 «Незаконне використання знака для товарів і послуг, фірмового найменування, кваліфікованого зазначення походження товару»;
- ст. 231 «Незаконне збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю»;
- ст. 232 «Розголошення комерційної, банківської таємниці або професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках»;
- ст. 232-1 «Незаконне використання інсайдерської інформації»;
- ст. 232 «Приховування інформації про діяльність емітента»;

- ст. 191 «Привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем» (якщо предметом кримінального правопорушення є бюджетне відшкодування або якщо розмір предмета правопорушення буде відповідати тому розміру, що встановлений КПК України, його буде вчинено відповідною службовою особою та таке провадження не буде підслідне ДБР або НАБУ);

- ст. 206-2 «Протиправне заволодіння майном підприємства, установи, організації» (крім випадків, коли таке провадження підслідне ДБР чи НАБУ);

- ст. 210 «Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням» (крім випадків, коли таке провадження підслідне ДБР чи НАБУ);

- ст. 211 «Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону» (крім випадків, коли таке провадження підслідне ДБР чи НАБУ);

- ст. 364 «Зловживання владою або службовим становищем» (якщо розмір предмета правопорушення буде відповідати тому розміру, що встановлений КПК України, його буде вчинено відповідною службовою особою та таке провадження не буде підслідне ДБР або НАБУ).

Також у ч. 3 ст. 216 КПК України передбачена підслідні БЕБ за зв'язком кримінальних проваджень, проте відповідно до висновків, які були нами зроблені у попередньому пункті, такі правопорушення можна віднести до умовних податкових кримінальних правопорушень, тому окремо акцентувати на них увагу немає необхідності.

Навіть поверхневого аналізу цих кримінальних правопорушень достатньо для того, щоб побачити, що в КПК України не з'явилися нові «суто» податкові кримінальні правопорушення, які існували до цього. Відповідно, прийнявши за основну позицію про те, що податковій міліції

були підслідні саме податкові кримінальні правопорушення, та порівнявши ч. 3 ст. 216 КПК України чинної редакції та редакції тих часів, коли існувала податкова міліція, можна дійти висновку, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення:

- ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»;

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»;

- ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;

- ст. 219 «Доведення до банкрутства».

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що предметом даного дисертаційного дослідження є насамперед специфіка закриття кримінальних проваджень при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. І таке закриття може відбуватися як на стадії досудового розслідування, так і під час судового розгляду. Тому, на перший погляд, може здатися трохи нелогічним таке детальне дослідження саме підслідності податкових кримінальних правопорушень. Водночас ми вважаємо, що вивчення підслідності виконує одразу декілька завдань. По-перше, ми змогли встановити більш чіткий перелік податкових кримінальних правопорушень, використовуючи ретроспективне дослідження підслідності органів, що здійснюють контроль за податковими злочинами. По-друге, статистично більшість кримінальних проваджень, які закриваються при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, закриваються саме на стадії досудового розслідування. Тому ми і зробили акцент саме на підслідності, яка на пряму впливає на специфіку досудового розслідування даної категорії кримінально караних діянь.

1.3. Специфіка досудового розслідування та судового розгляду податкових кримінальних правопорушень

Як вже зазначалося в даному дисертаційному дослідженні, кримінальне процесуальне законодавство не містить жодних уточнень, які б стосувалися специфіки розслідування або судового розгляду податкових кримінальних правопорушень. Розслідування такого різновиду правопорушень не розглядається як окремий порядок здійснення кримінального провадження, а тому до нього має застосовуватись «стандартна» кримінальна процедура. Водночас твердження про те, що розслідування податкових кримінальних правопорушень не має своєї специфіки, є також помилковим. Навіть поверхневого аналізу норм КПК України достатньо для того, щоб помітити вплив податкового законодавства на порядок розслідування, розгляду та вирішення кримінальних правопорушень. Так, яскравим прикладом є ст. 88-1 КПК України, де в ч. 2 вказано, що «документи, подані особою в порядку одноразового (спеціального) добровільного декларування відповідно до підрозділу 9-4 "Особливості застосування одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб" розділу XX Податкового кодексу України, зокрема одноразова (спеціальна) добровільна декларація, не можуть бути використані на підтвердження винуватості підозрюваного, обвинуваченого у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених статтями 212, 212-1 Кримінального кодексу України, в межах складу та вартості об'єктів декларування, зазначеної в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації як база для нарахування збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування» [68]. Відповідно, законодавець встановлює додаткові умови щодо визнання доказів недопустимими саме в процесі розслідування ст.ст. 212 та 212-1 КПК України, які відносяться до групи безумовних податкових кримінальних правопорушень. У ч. 3 ст. 170 КПК України вказано, що

«забороняється накладати арешт на кошти на єдиному рахунку, відкритому у порядку, визначеному статтею 35-1 Податкового кодексу України, на кошти на рахунках платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість» [68]. Пряме посилення на положення ПК України підкреслює тезу про наявність специфіки розслідування та судового розгляду податкових кримінальних правопорушень, що також має бути предметом дослідження.

Г. П. Цимбал ще в часи чинності КПК України 1960 р. зазначала, що дослідження роботи слідчих підрозділів податкової міліції свідчить, що розкриття злочинів, пов'язаних із оподаткуванням, має свою специфіку, що стосується кримінального процесуального доказування та пізнавально-предметного підходу [170, с. 14].

Відповідно, задля кращого розуміння специфіки закриття кримінального провадження за nereабілітуючими обставинами при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень необхідно встановити, які, власне, існують особливості досудового розслідування та судового розгляду, адже це буде напряму впливати і на можливість закриття відповідних проваджень.

Хронологічно доцільно розпочати цей аналіз саме зі стадії досудового розслідування. На відміну від КПК України 1960 р., чинне кримінальне процесуальне законодавство не містить чіткого поділу стадії досудового розслідування на етапи. Напевно, найважливішим моментом досудового розслідування, який суттєво змінює його динаміку, є повідомлення про підозру. Водночас ми вважаємо, що задля оцінки специфіки здійснення досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень доцільно використати умовний поділ даної стадії на етапи, який краще дозволяє оцінити таку специфіку. Крім того, ми розглянемо також специфіку застосування заходів забезпечення кримінального провадження

у процесі розслідування податкових кримінальних правопорушень (хоча ця ж специфіка може бути поширена і на стадію судового розгляду).

Початок досудового розслідування. Очевидно, що якість будь-якого кримінального провадження напряду 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 їхня реалізація [85].

У правовій доктрині існує позиція, що досудове розслідування починається не з моменту внесення відомостей до ЄРДР, а раніше. Вчені зазначають, що діяльність, яка включає прийняття заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення (ч. 1 ст. 214 КПК України), можливий огляд місця події до внесення відомостей до ЄРДР (ч. 3 ст. 214 КПК України), оскарження відмови у внесенні таких даних слідчому судді (п. 1 ч. 1 ст. 303 КПК України), розгляд скарг (ст. 306 КПК) та ухвалення рішень за ними (ст. 307 КПК України), формально перебуває поза межами кримінального провадження. Усі зазначені дії регулюються КПК України, є процесуальними за своєю суттю і здійснюються в рамках досудового розслідування. З огляду на це логічно вважати, що стадія досудового розслідування починається з моменту подання заяви чи повідомлення про кримінальне правопорушення або з виявлення слідчим чи прокурором будь-яких обставин, що вказують на можливе вчинення такого правопорушення [171, с. 106]. Ми погоджуємося з такою позицією, адже кримінальні процесуальні відносини починаються раніше, ніж уповноважена посадова особа вносить відомості до ЄРДР. Водночас, з метою недопущення необґрунтованого розширення предмета даного дисертаційного

дослідження, ми будемо рухатися відповідно до тих формулювань, які визначені законодавцем у ст.ст. 3 та 214 КПК України.

Аналізуючи початок досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень, насамперед 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 [68]. Аналогічне положення міститься і в Положенні про Єдиний реєстр досудових розслідувань, порядок його формування та ведення (далі – Положення), 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 [103].

Л.О. Падалка, аналізуючи функціональне призначення розвідувальної аналітики у типових слідчих ситуаціях та планування 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 існує 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 [96]. Т.І. Савчук зазначає, що, по-перше, через специфіку механізмів вчинення економічних злочинів на початковому етапі кримінального провадження неможливо повністю розкрити всю систему їхньої реалізації, тому їхнє подальше виявлення

здійснюється слідчим у процесі досудового розслідування. По-друге, інформація, що містить ознаки нових кримінальних правопорушень, 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 дій, а також (що є особливо важливим) завдяки аналітичній роботі слідчого на основі отриманих матеріалів [115].

Загалом ми не можемо повною мірою погодитись із запропонованою класифікацією, 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 у 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.

Законодавець приділяє окрему увагу матеріалам ревізій та перевірок у кримінальному провадженні, адже відомості про них згадуються одразу в декількох положеннях КПК України. Так, у ст. 93 КПК України зазначено, що сторони кримінального провадження можуть 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 їхньої наявності) та висновки до них є невід’ємною частиною

акта [106]. У 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 розгляду матеріалів ревізії правоохоронні органи повідомляють органу державного фінансового контролю протягом 10 робочих днів після прийняття відповідного рішення [106].

Проте висновки ревізій та акти перевірок не можуть розглядатися як безумовний доказ підтвердження вчинення особою податкового кримінального правопорушення. Так, ВС в одному з рішень 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 акта» [107].

Таким чином, висновки ревізій та акти перевірок є лише певними суб'єктивними судженнями уповноважених осіб, які проводили перевірки. Проте наявність такої позиції ВС не означає, що відповідні 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 їхнє досить важливе значення. Дійсно,

в значній мірі таке виділення було пов'язано з повноваженням прокурора призначати ревізії та перевірки, що було передбачено п. 6 ч. 2 ст. 36 КПК України (який було виключено з КПК України у 2014 році у зв'язку з реформуванням органів прокуратури). Водночас дані акти лишаються дуже важливим джерелом доказів у кримінальному провадженні, адже напряду стосуються предмета злочинного посягання. Хоча у правовій доктрині існує обґрунтована критика щодо можливості початку досудового розслідування на підставі таких повідомлень уповноважених 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 їхнє закриття через відсутність підтвердження несплачених сум, або ухвалюються виправдувальні вироки. Це не тільки створює зайве і невинуватене навантаження на слідчих і прокурорів, а й безпідставно обмежує права суб'єктів господарювання, порушуючи нормальний хід їхньої діяльності [171, с. 108]. 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» [102]. 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, ухвалене 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 обвинувальний вирок із задоволенням цивільного позову, збитки, спричинені злочином (несплачені податки), відшкодовуються згідно із законом. Рішення адміністративного суду може бути переглянуте за нововиявленими обставинами відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 361 Кодексу адміністративного судочинства України [171, с. 114].

Також 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 проваджень. 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 [32].

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. У 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. У 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.

Водночас, повертаючись до питання встановлення підстав для початку досудового розслідування, 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 кримінальні провадження лише на підставі повідомлень в засобах масової інформації або в соціальних мережах, які самі по собі не є надто надійними джерелами. Водночас уповноважена посадова особа повинна оцінити такі відомості і лише після цього внести їх 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 апріорі не може бути підставою для початку досудового розслідування. Набагато більший ризик виникає тоді, коли слідчі та прокурори почнуть необґрунтовано відмовляти у відкритті 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 намагаються тлумачити ст. 214 КПК України в частині встановлення вимог до заяв і повідомлень про кримінальні правопорушення досить широко. 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. Указані обставини можливо встановити із змісту ч. 5 ст. 214 КПК України, де передбачений перелік відомостей, які вносяться до ЄРДР. Аналіз указаної норми закону дає

підстави стверджувати, 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 зазначеної 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. За такої умови 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 [136].

Відповідно, дане положення можна застосувати і до різного роду аналітичних довідок, які можуть вказувати на потенційне 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 в подальшому будуть закриті за відсутності події або складу кримінального правопорушення, будуть негативно впливати на завантаженість слідчих чи прокурорів. Водночас 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.

Більше того, слідчі судді наразі контролюють не лише факт внесення кримінального правопорушення, а і первинну правову кваліфікацію, за якою таке правопорушення було внесено. Так, в одному випадку особа звернулася до слідчого судді зі скаргою на бездіяльність слідчого щодо невнесення відомостей до ЄРДР за ознаками правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України. «В обґрунтування своєї скарги заявник посилається на те, що 18.10.2021 року він звернувся до Немишлянської окружної прокуратури м. Харкова із заявою про вчинення кримінального правопорушення за ст.ст. 175 та 212 КК України. Так, 19.10.2021 року прокурором Немишлянської окружної прокуратури м. Харкова ОСОБА_4 зазначена заява була внесена до Єдиного реєстру досудових розслідувань за № 42021222020000188. З прийнятим рішенням прокурора він ознайомився 20.10.2021 року, отримавши його на руки в будівлі Немишлянської окружної прокуратури м. Харкова. При цьому ОСОБА_3 зазначає, що прокурор ОСОБА_4 не дотрималась вимог КПК України, які полягали в наступному: в порушення ч. 4 ст. 214 КПК України вона не внесла до ЄРДР відомості про правову кваліфікацію кримінального правопорушення за ст. 212 КК України, чим фактично відмовила в прийнятті та реєстрації заяви про кримінальне правопорушення, що не допускається» [136]. У даному випадку слідчий суддя став на сторону скаржника та зобов'язав прокурора внести відомості до ЄРДР за ст. 212 КК України. Тобто було застосоване більш широке тлумачення ст. 214 КПК України, яка зобов'язує слідчого чи прокурора не лише відреагувати на заяву чи повідомлення про кримінальне правопорушення шляхом внесення відомостей до ЄРДР, а кваліфікувати

кримінальне правопорушення саме за тією статтею КК України, яка зазначена в заяві чи повідомленні. Інша кваліфікація, відповідно, буде розцінюватися як відмова у внесенні відомостей до ЄРДР.

У світлі існування такої судової практики ми не можемо підтримати позицію про те, що різного роду результати фінансових перевірок, аналітичні довідки чи інші документи не можуть бути підставою для початку досудового розслідування. Відповідно, ми повністю не підтримуємо пропозиції внесення змін до КПК України, де має бути зазначено, що в якості обов'язкової умови внесення відомостей до ЄРДР за ст. 212 КК України має бути наявність акта документальної перевірки або набрання сили рішенням адміністративного суду. Такого роду пропозиції суперечать вимогам кримінального процесуального законодавства та фактично унеможливають виконання завдань кримінального провадження, які передбачені у ст. 2 КПК України. Ми не будемо стверджувати, що розслідування податкових кримінальних правопорушень є абсолютно ізольованим та на нього не будуть впливати інші фактори чи відомості, які будуть отримані в межах адміністративного чи господарського провадження. Водночас будь-які штучні законодавчі перешкоди щодо здійснення кримінального провадження можуть вкрай негативно вплинути на розслідування, розгляд та вирішення податкових кримінальних правопорушень.

Виходячи з аналізу п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК України, можна дійти висновку, що головна умова, 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 й інші ознаки, такі як, наприклад, можливість ідентифікації заявника, адже анонімні заяви не розглядаються уповноваженими посадовими особами. Водночас 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 аналітичні довідки можуть бути підставою для початку досудового розслідування щодо будь-яких правопорушень, у тому числі і податкових.

Однак тут ми повинні звернути увагу на те, що довідки будуть мати різне значення як підстава для початку досудового розслідування та як докази в такому ж кримінальному провадженні. Наприклад, в одному судовому рішенні було зазначено, що «в обґрунтування існування підстав вважати, що подія злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України, мала місце за викладених в клопотанні слідчого про накладення арешту на майно обставин, слідчий послався на висновок аналітичного дослідження № 12/15-32-16-01-20/37872452 від 22.04.2020 року, складеного головним державним ревізором-інспектором відділу перевірок сумнівних операцій, аналітичної роботи та ведення баз даних управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом ГУ ДПС в Одеській області ОСОБА_6 «Про результати дослідження фінансово-господарської діяльності ОК «Костанді 162»», згідно з яким службовими особами вказаного суб'єкта підприємницької діяльності ймовірно занижені доходи від здійснення діяльності за 2017–2019 роки у загальній сумі 74 624 232 грн шляхом недостовірного відображення показників у деклараціях з податку на прибуток за відповідні звітні періоди, та, відповідно, не сплачено податок на прибуток у сумі 13 432 362 грн. Разом з цим, вирішуючи питання про обґрунтованість клопотання слідчого та апеляційної скарги прокурора щодо існування підстав для накладення арешту на майно, апеляційний суд звертає увагу, що даний аналітичний висновок, з урахуванням положень Параграфу 1 Глави 4 КПК України, не можна вважати доказом існування факту події злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КПК України, оскільки цей

висновок був отриманий до внесення відомостей про дане кримінальне правопорушення до ЄРДР, а саме 22.04.2020 року (а.с. 7, 13-18)» [154]³.

Таким чином, якщо на підставі аналітичного акта ще можна розпочати досудове розслідування, то вже в межах кримінального провадження використовувати такий акт як доказ не допускається, адже його було отримано до внесення відомостей до ЄРДР. Власне, така позиція є вкрай спірною. Дійсно, такий аналітичний акт було отримано до початку досудового розслідування, але в ч. 3 ст. 214 КПК України ведеться мова про те, що до внесення відомостей до ЄРДР не допускається здійснення досудового розслідування. Процес складання аналітичного акта або будь-якого аналогічного документа не є частиною кримінального провадження, адже не відноситься до переліку процесуальних дій, які можуть вчинятися на стадії досудового розслідування. Такий акт у кримінальному процесі буде визнаватися як документ відповідно до вимог ст. 99 КПК України, адже необхідно відрізнити використання документа як доказу та збирання такого доказу. Якщо відбувається збирання доказів у спосіб, передбачений чинним кримінальним процесуальним законодавством, то таке збирання

³ Маємо зауважити, що в цьому рішенні також суд вказує на те, що лише акт податкової перевірки може бути підставою для початку досудового розслідування: «Кримінальним процесуальним кодексом України у ст. 214 передбачено внесення відомостей до ЄРДР без їхньої перевірки. Проте стосовно статті 212 КК України внесення відомостей до ЄРДР має специфіку, яка обумовлена бланкетним характером цієї норми. На це звернено увагу і ДФС України, і Комітетом Верховної Ради України з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності. Зокрема, у листі ДФС України від 06.10.2014 № 6478/7/99-99-01-17 зазначено, що відомості мають вноситися до ЄРДР, не лише керуючись наявністю необхідної суми донарахувань, але й за умови належної оцінки обґрунтованості здійснених донарахувань. Комітет ВРУ з питань законодавчого забезпечення правоохоронної діяльності у своїх роз'ясненнях від 08.09.2014 № 0420/10-1989 зазначив, що «...Особливість бланкетної норми ст. 212 КК України ... є обов'язкове встановлення порушення податкового законодавства, яке призвело до фактичної несплати податків..., податкове законодавство, в свою чергу (ст. 86 ПК України), передбачає єдину форму документа, яким встановлює таке порушення, – це акт податкової перевірки. Внесення до ЄРДР інформації про нібито вчинене ухилення від сплати податків на підставі інших документів, окрім актів, не відповідає вимогам навіть чинної ст. 214 КПК України і призводить до вищевказаних негативних наслідків». Отже, враховуючи специфіку цього складу кримінального правопорушення, наявність акта податкової перевірки є єдиним допустимим джерелом, у якому можуть міститися фактичні дані (а не припущення) про обставини, що можуть свідчити про вчинення кримінального правопорушення».

Однак ми все одно дотримуємося позиції, що дослідження обставин вчинення податкового кримінального правопорушення є завданням стадії досудового розслідування, де в ході проведення всіх необхідних процесуальних дій буде встановлено наявність або відсутність події кримінального правопорушення, винуватих осіб тощо.

дійсно має відбуватися лише після внесення відомостей до ЄРДР. Проте якщо ведеться мова про документи як докази у кримінальному провадженні, то очевидно, що вони можуть бути складені до початку досудового розслідування, адже вони складаються не в межах кримінального провадження. У даному випадку лише констатується той факт, що відповідні документи були отримані стороною обвинувачення до початку досудового розслідування. Проте саме ці документи і стали підставою для початку такого досудового розслідування. Якщо ж рухатись логікою суду, яка була викладена вище, то будь-які відомості, які подаються разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, автоматично мають визнаватися недопустимими, адже вони опинилися у слідчого до того, як він вніс відомості до ЄРДР.

Очевидно, що таке тлумачення положень кримінального процесуального законодавства є надто вузьким. По-перше, відповідні документи стали підставою для початку досудового розслідування, вони його ініціювали, а тому їхнє отримання не можна вважати незаконним. По-друге, у ч. 3 ст. 214 КПК України вказано, що до внесення відомостей до ЄРДР не допускається здійснення досудового розслідування. У даному випадку можна обґрунтовано вважати, що здійснення досудового розслідування – це поняття вужче, ніж збирання доказів, що передбачено ст. 93 КПК України. По-третє, у будь-якому випадку в подальшому слідчий, дізнавач або прокурор можуть шляхом проведення процесуальних дій, витребуванням або шляхом добровільної видачі від заявника отримати ті самі документи, але вже після початку досудового розслідування та, відповідно, після внесення відомостей до ЄРДР. Тобто це лише буде тягнути за собою додаткову непотрібну бюрократію, адже доказове значення таких документів не зміниться, як і не зміниться спосіб їхнього отримання.

Однак задля уникнення подібних проблем бажано у кримінальному процесуальному законодавстві уточнити положення щодо того, що документи, які долучаються до заяви чи повідомлення про кримінальне правопорушення, можуть бути допустимими (якщо вони відповідають всім іншим критеріям допустимості). У зв'язку з цим ми пропонуємо додати новий абзац у ч. 3 ст. 214 КПК України наступного змісту: «Документи, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, можуть бути використані у кримінальному провадженні як докази». Також необхідно додати в ч. 2 ст. 99 КПК України пункт 6 наступного змісту: «матеріали, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення в порядку статті 214 цього Кодексу». У такому випадку ми мінімізуємо можливість надто вузького тлумачення норм КПК України в частині використання в якості доказів матеріалів, які були отримані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення.

Повертаючись до питання використання аналітичних довідок чи інших подібних документів у кримінальному провадженні при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, необхідно також встановлювати, наскільки відповідні довідки та звіти є достовірними для того, щоб обґрунтовувати існування обставин, які передбачені ст. 91 КПК України. Очевидно, що жоден доказ не має наперед встановленої сили, проте якщо в матеріалах кримінального провадження відсутній, наприклад, акт податкової перевірки, а наявні лише аналітичні звіти чи довідки, вимоги до складання яких є значно нижчими, то в процесі їхньої оцінки доказів уповноважений суб'єкт повинен з обережністю посилатися на такі відомості, і помилковою є практика посилення на такі відомості як на єдиний доказ при обґрунтуванні будь-якого рішення у вже розпочатому кримінальному провадженні. Дійсно, уповноважені суб'єкти здійснюють оцінку доказів за внутрішнім переконанням, але якщо у теоретиків та

практиків виникають сумніви щодо використання таких відомостей навіть як підстави для початку досудового розслідування, то практика використання таких же відомостей у доказуванні у вже розпочатому кримінальному провадженні виглядає сумнівною.

Заходи забезпечення кримінального провадження. Забезпечення ефективності та дієвості кримінальних проваджень є однією з головних завдань, що покладаються на уповноважених посадових осіб у кримінальному процесі. З урахуванням того, що в результаті вчинення податкових кримінальних правопорушень, як правило, завдається майнова шкода, значення запобіжних заходів у таких провадженнях ще більше підвищується.

Кримінальний процесуальний примус завжди супроводжується певним обмеженням прав і свобод учасників процесу. Саме обмеження прав є ключовим критерієм для класифікації процесуальних заходів як примусових. Заходи забезпечення кримінального провадження спрямовані на примушування до виконання визначених дій або процесуальних обов'язків [19, с. 174]. Заходи забезпечення кримінального провадження застосовуються уповноваженими органами та посадовими особами у порядку, визначеному законом, щодо підозрюваних, обвинувачених, потерпілих, свідків та інших учасників процесу. Вони спрямовані на запобігання або припинення неправомірних дій, збирання та фіксацію доказів, створення необхідних умов для ефективного здійснення кримінального провадження, досягнення його цілей та підвищення результативності процесу [164, с. 58]. Метою застосування заходів забезпечення є недопущення та усунення негативних обставин, що створюють або можуть створити перешкоди для виконання завдань кримінального провадження, а також забезпечення його ефективного перебігу [66, с. 136].

Аналізуючи заходи забезпечення кримінального провадження, які є актуальними при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, насамперед необхідно згадати тимчасовий доступ до речей і документів, адже, як зазначає М. Добмай, майже у всіх випадках розслідування злочинів, вчинених у сфері господарської діяльності, відповідні документи, які стосуються господарської діяльності, підлягають вилученню [26, с. 125]. «Застосування відповідного заходу забезпечення у кримінальних провадженнях за ознаками кримінальних правопорушень у сфері податкових відносин покликане необхідністю отримання в першу чергу документів, які в подальшому використовуються стороною обвинувачення як докази: матеріалів реєстраційних справ юридичної особи або фізичної особи-підприємця; документів щодо відкриття банківських рахунків суб'єктів підприємницької діяльності, руху коштів на відповідних рахунках; документів щодо фінансово-господарських взаємовідносин між суб'єктами господарської діяльності (укладені договори та додаткові угоди до них, рахунки на оплату, акти приймання-передачі, квитанції щодо оплати тощо)» [74, с. 152]. Відмінною рисою тимчасового доступу до речей і документів як заходу забезпечення кримінального провадження є те, що його застосування надає процесуальну можливість усім сторонам (як обвинуваченню, так і захисту) ознайомитися з речами і документами, виготовити їхні копії або вилучити їх (ч. 1 ст. 159 КПК України). Це свідчить про запровадження механізму, що забезпечує принцип змагальності сторін та їхню свободу у наданні доказів до суду й обґрунтуванні їхньої переконливості [82, с. 66].

В.І. Мірковець зазначає, що застосування тимчасового доступу до речей і документів передбачає обов'язок особи, у володінні якої вони перебувають, надати можливість ознайомитися з ними, виготовити копії та вилучити їх (ч. 1 ст. 159 КПК України). У повістці про судовий виклик, яку слідчий суддя або суд надсилає власнику речей і документів, зазначається

обов'язок зберігати їх у тому стані, в якому вони перебували на момент отримання виклику (ч. 3 ст. 163 КПК України). В ухвалі про тимчасовий доступ до речей і документів надається розпорядження забезпечити доступ визначеній особі та надати можливість вилучити відповідні речі або оригінали чи копії документів, якщо таке рішення прийнято слідчим суддею чи судом. Закон також встановлює наслідки невиконання цієї ухвали, серед яких можливість проведення обшуку (п. 6, 8 ч. 1 ст. 164 КПК України). Таким чином, законодавець зобов'язує власника речей і документів виконати конкретні дії, а їхнє невиконання може призвести до застосування більш суворих заходів. Обмеження права на свободу та особисту недоторканність у межах цього заходу може мати для власника негативні наслідки, пов'язані з необхідністю підкорятися законним вимогам уповноважених органів. Це, у свою чергу, може викликати репутаційні ризики та сумніви з боку інших осіб щодо правомірності його поведінки або професійної діяльності [86, с. 142].

А.В. Чуб зазначає, що під час досудового розслідування слідчі органів, які здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, можуть проводити тимчасовий доступ до документів, що перебувають у володінні юридичних або фізичних осіб, задіяних у схемах ухилення від сплати податків, навіть якщо відомості про них не внесені до ЄРДР (тобто кримінальне провадження щодо цих суб'єктів не розпочато). З метою запобігання незаконному доступу до документів таких осіб прокурор, погоджуючи відповідне клопотання, зобов'язаний вимагати від слідчого надання доказів спільної фінансово-господарської діяльності з порушником або пособником в ухиленні від оподаткування. У разі ненадання таких доказів дії слідчого вважаються незаконними, і прокурор має відмовити у погодженні клопотання [173, с. 82].

А.С. Лазаренко зазначає, що, окрім вилучення документів, що стосуються фінансово-господарської діяльності та банківських документів,

слідчі органів досудового розслідування здійснюють тимчасовий доступ до документів, що містять інформацію, яка перебуває у розпорядженні операторів та провайдерів телекомунікацій. Зокрема, це стосується даних про зв'язок, абонента, надання телекомунікаційних послуг, включно з отриманими послугами, їхньою тривалістю, змістом, маршрутами передавання тощо [74, с. 157]. Перелік документів, які можуть вилучатися в ході розслідування податкових кримінальних правопорушень, досить великий, адже відповідні правопорушення насамперед будуть стосуватися економічної діяльності суб'єкта господарювання. У межах розслідування такого кримінального правопорушення стороні обвинувачення може знадобитися велика кількість різноманітних документів, які підтверджують здійснення відповідної господарської діяльності, у результаті якої, наприклад, відбулося ухилення від сплати податків, таких як, наприклад, «договори з додатками до них, накладні, оборотно-сальдові відомості, податкові накладні, видаткові накладні, платіжні доручення, рахунки фактури, довідки, сертифікати якості, довіреності, акти прийому-передачі, товарно-транспортні накладні, а також журнали в'їзду-виїзду транспортних засобів на територію підприємства» [157].

Водночас представники сторони обвинувачення повинні пам'ятати, що більшість документів, які стосуються господарської діяльності підприємств, містять охоронювану законом таємницю, а саме комерційну таємницю (п. 4 ч. 1 ст. 162 КПК України). Відповідно, сторона, яка звертається з клопотанням про тимчасовий доступ до речей і документів, повинна додатково обґрунтувати можливість використання як доказів відомостей, що містяться в речах і документах, та неможливість іншими способами довести обставини, які передбачається довести за допомогою цих речей і документів (п. 6 ч. 2 ст. 160 КПК України).

Так, відповідно до ст. 21 ЗУ «Про інформацію» «інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація.

Конфіденційною є інформація про фізичну особу, інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, а також інформація, визнана такою на підставі закону. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, якщо інше не встановлено законом» [39]. Згідно зі ст. 505 ЦК України, «комерційною таємницею є інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію. Комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком тих, які відповідно до закону не можуть бути віднесені до комерційної таємниці» [169]. «Отже, з наведених правових норм слідує, що комерційна таємниця віднесена до конфіденційної інформації з обмеженим доступом, який обмежений фізичною або юридичною особою, і вона може поширюватися за згодою відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов» [149].

Загалом можна стверджувати, що визначення комерційної таємниці є досить широким, адже може включати абсолютно різну інформацію. Це може стати і причиною ускладнення захисту такої інформації. Н.Г. Карпенко зазначає, що одним із ефективних засобів захисту комерційної таємниці є розробка та прийняття суб'єктом господарювання Положення про комерційну таємницю, інструкцій щодо нерозголошення інформації та переліків відомостей, які становлять комерційну таємницю, з обов'язковим письмовим попередженням працівників про відповідальність за її розголошення. Працівник має засвідчити своїм підписом факт

ознайомлення з цими документами та усвідомлення відповідальності за порушення встановлених вимог. У Положенні необхідно вказати види носіїв інформації, сфери її застосування та структуру конфіденційних даних так, щоб працівники чітко розуміли, які саме відомості є комерційною таємницею. Ці документи мають регулювати обіг інформації, порядок її використання, а також встановлювати заборони чи обмеження. Додатково слід закріпити відповідні положення у трудових договорах та посадових інструкціях працівників. У деяких випадках, залежно від специфіки діяльності суб'єкта господарювання, доцільно внести відповідні зміни до Статуту підприємства [46].

Таким чином, у правовій доктрині акцентується увага на тому, що, власне, захист комерційної таємниці значною мірою залежить від того, як було організовано документообіг на самому підприємстві. Однак такі вимоги більше стосуються захисту комерційної таємниці та не мають прямого впливу на тимчасовий доступ до речей і документів, який регулюється законами та підзаконними нормативно-правовими актами. Відповідно, працівники правоохоронних органів повинні досить широко тлумачити положення законодавства, які стосуються комерційної таємниці. Виходячи з судової практики, при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, до відомостей, які становлять комерційну таємницю, відносять: договори (контракти) з додатками, специфікації, податкові, видаткові накладні, податкові накладні, рахунки-фактури, платіжні доручення, банківські виписки по розрахункових рахунках, інші документи, які відображають придбання товарів, листи, доручення, акти взаємозвірки, реєстри виданих та отриманих податкових накладних, договори з перевізниками, сертифікати якості (відповідності) на придбання ТМЦ, журнали-ордери по рахунках, картки складського обліку, журнали в'їзду-виїзду автотранспорту, входу-виходу осіб, документи, що стосуються результатів проведення інвентаризації, сторінки журналів видачі

довіреностей, зведених реєстрів бухгалтерського обліку (журнали-ордери), карти рахунків, оборотно-сальдові відомості тощо) по бухгалтерських рахунках та інші бухгалтерські документи, які підтверджують відображення в бухгалтерському та податковому обліках операції довідки про наявність дебіторської (кредиторської) заборгованості [160], журнали реєстрації договорів, рахунки-фактури, акти-прийому передачі, товарно-транспортні накладні (подорожні, шляхові листи), виписки банку, квитанції до прибуткових касових ордерів, журнали реєстрації доручень (довіреностей), документи руху товарно-матеріальних цінностей, чекові книжки, заяви про видачу та переказ готівкових коштів, документи, речі та предмети, які свідчать про обсяги виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей, їхню передачу, транспортування, оприбуткування (отримання) і використання, документи, відомості та інші платіжні засоби, які могли використовуватись для розрахункових операцій, не відображених в обліку платника податків і з яких не сплачувались податки [158], податкові декларації з податку на додану вартість, додатки до декларацій з податку на додану вартість, уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на додану вартість [146], вантажно-супровідні документи, кошториси [145] тощо.

Як можна помітити, цей перелік досить великий і далеко не повний. Перелік документів, які будуть вимагатися під час тимчасово доступу до речей і документів і які містять комерційну таємницю, значною мірою буде залежати від того, яке саме податкове кримінальне правопорушення розслідується та яка була специфіка його вчинення. Ми не намагалися скласти повний список таких документів, а лише продемонстрували, що на практиці сторона обвинувачення та судді не намагаються розмежувати документи на дві групи (ті, які містять комерційну таємницю, та ті, які таку таємницю не містять), а фактично всі документи, які так чи інакше стосуються господарської діяльності, включають до документів, що містять

комерційну таємницю. Інколи навіть до цього переліку потрапляють документи, які знаходяться у вільному доступі (наприклад, витяги з різних відкритих державних реєстрів). Водночас, коли мова йде про документи, які можуть бути використані як докази у кримінальних провадженнях при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, які напряду не стосуються господарської діяльності (наприклад, заповнених реєстраційних карток встановленого зразку; рішень засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи; довіреностей про проведення державної реєстрації; копій документів, що посвідчують особу; установчих документів (статут або модельний статут); документів, що засвідчують внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи; заяв про взяття на облік; заяв про вихід засновників зі складу учасників товариства; договорів оренди приміщень та інших документів, які містяться в реєстраційних справах [144], копії реєстраційних справ [153]), то в такому випадку тимчасовий доступ здійснюється без відкриття охоронюваною законом таємниці.

На практиці, в процесі розгляду таких клопотань, слідчі судді розглядають документи, які стосуються господарської діяльності та які містять охоронювану законом таємницю, разом з іншими документами, які такі відомості не містять, та ухвалюють рішення про надання дозволу на ознайомлення з документами, які містять охоронювану законом таємницю, комплексно, без поділу їх на дві групи. Ми вважаємо таку практику досить слушною. Хоча теоретично в клопотанні про тимчасовий доступ до речей і документів (і у відповідному судовому рішенні) має бути чітко зазначено, які документи містять комерційну таємницю, а які – ні (що також має впливати і на локальний предмет доказування в даному випадку), проте таке виділення не буде мати практичної користі, а лише ускладнить роботу сторони обвинувачення та суду. Крім того, розглядаючи ці документи комплексно, уповноважені посадові особи більшою мірою захищають

права та законні інтереси власника відповідних документів, що має оцінюватися як порядок найбільшого сприяння прав такого учасника кримінальних процесуальних відносин.

Аналізуючи заходи забезпечення кримінального провадження, які мають найбільший вплив на процес розслідування податкових кримінальних правопорушень, а також які мають свої особливості саме відносно даної категорії кримінальних правопорушень, не можна не згадати про арешт майна. Як зазначає А.С. Лазаренко, внесення інформації до ЄРДР про кримінальне правопорушення у сфері податкових відносин, тобто реєстрація так званого «фактового» кримінального провадження, в рамках якого жодній особі не пред'явлено, а можливо, й не буде пред'явлено в майбутньому підозру, уже свідчить про початок стадії досудового розслідування. Це є правовою підставою для здійснення слідчим або прокурором процесуальних дій, передбачених кримінальним процесуальним законом, зокрема й застосування заходів забезпечення кримінального провадження, таких як арешт майна [74, с. 167].

Відповідно до ч. 1 ст. 170 КПК України, «завданням арешту майна є запобігання можливості його приховування, пошкодження, псування, знищення, перетворення, відчуження. Слідчий, прокурор повинні вжити необхідних заходів з метою виявлення та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт у кримінальному провадженні, зокрема шляхом витребування необхідної інформації у Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів, інших державних органів та органів місцевого самоврядування, фізичних і юридичних осіб. Слідчий, прокурор повинні вжити необхідних заходів з метою виявлення та розшуку майна, на яке може бути накладено арешт у кримінальному провадженні, зокрема шляхом витребування необхідної інформації у Національного агентства України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними

від корупційних та інших злочинів, інших державних органів та органів місцевого самоврядування, фізичних і юридичних осіб» [68]. Специфічна або безпосередня мета арешту майна є поліструктурною, визначеною функціональним призначенням цього заходу в системі забезпечення кримінального провадження. Вона передбачена ч. 2 ст. 170 КПК та залежить від бажаного кінцевого результату, який планується досягти за допомогою арешту майна [59, с. 48].

Т.Є. Зелькіна зазначає, що у чинній редакції ст. 170 КПК України закладено позбавлення особи можливості відчужувати певне майно та розпоряджатися ним, тоді як заборона на використання цього майна передбачена лише як альтернативний захід. На думку вченої, таке формулювання створює певну правову невизначеність у практичному застосуванні. Зокрема, працівники правоохоронних органів можуть трактувати це положення як необхідність одночасного обмеження особи у праві відчужувати, розпоряджатися та користуватися майном, що потенційно може призвести до негативних наслідків для таких осіб [42, с. 197]. Арешт майна завжди супроводжується обмеженням права особи на відчуження цього майна (забороною відчуження). У разі, якщо існують обставини, які свідчать, що відсутність заборони чи обмеження у користуванні або розпорядженні майном може призвести до його приховування, пошкодження, знищення, втрати, псування, зникнення, використання, перетворення, пересування, передавання чи втрати права на користування та розпорядження ним, такі обмеження є обґрунтованими (ч. 11 ст. 170 КПК України) [64, с. 232]. О.С. Котова слушно зазначає, що арешт майна залежно від рівня обмеження прав можна розділити на два види. У першому випадку закон забороняє відчуження майна та розпорядження ним, залишаючи можливість користування. У другому випадку встановлюється заборона не лише на відчуження та розпорядження, а й на користування майном. У таких ситуаціях примусовий вплив є

найсильнішим, оскільки майно вилучається та передається на зберігання іншим особам, що максимально обмежує право власності [60, с. 144]. У зв'язку з цим Ю.М. Глушко пише, що «слід розрізняти два різновиди арешту майна: перший – коли особа позбавляється права на відчуження та розпорядження майном, при цьому користуватися майном дозволяється; другий – коли особа позбавляється права на відчуження, розпорядження та користування певним майном» [15, с. 137].

Аналізуючи мету застосування арешту майна при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, А.С. Лазаренко зазначає, що «особливості методики досудового розслідування кримінальних правопорушень у сфері податкових відносин мають наслідком переважне застосування арешту майна з метою збереження речових доказів у кримінальному провадженні» [74, с. 171]. Повністю з такою позицією ми погодитись не можемо, адже в будь-яких кримінальних провадженнях найпопулярнішою підставою для арешту майна є збереження речових доказів.

Розглядаючи специфіку накладення арешту на майно при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, не можна оминути увагою абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України. У цьому положенні зазначено, що «забороняється накладати арешт на кошти на єдиному рахунку, відкритому у порядку, визначеному статтею 35-1 Податкового кодексу України, на кошти на рахунках платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, на кошти, що перебувають на поточних рахунках із спеціальним режимом використання, відкритих відповідно до статті 15-1 Закону України «Про електроенергетику», на поточних рахунках із спеціальним режимом використання, відкритих відповідно до статті 19-1 Закону України «Про теплопостачання», на поточних рахунках із спеціальним режимом використання для проведення розрахунків за інвестиційними програмами, на поточних рахунках із

спеціальним режимом використання для кредитних коштів, відкритих відповідно до статті 26-1 Закону України «Про теплопостачання» і статті 18-1 Закону України «Про питну воду, питне водопостачання та водовідведення», на спеціальному рахунку експлуатуючої організації (оператора) відповідно до Закону України «Про впорядкування питань, пов'язаних із забезпеченням ядерної безпеки» [68]. У пояснювальній записці до закону, який передбачив відповідну зміну в КПК України, було зазначено, що основною метою законопроекту є «ефективне функціонування єдиного рахунку та встановлення заборони щодо звернення стягнення та накладення арешту на кошти на такому єдиному рахунку платників податків, яке можливе тільки після одночасного внесення змін до Податкового кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Закону України «Про виконавче провадження». Дане обмеження буде стосуватися не лише податкових кримінальних правопорушень, однак пряма заборона накладення арешту на кошти на рахунках платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість зобов'язує нас детальніше дослідити специфіку застосування даного положення.

У правозастосовній практиці немає єдиного підходу до застосування абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України. Так, в одних випадках судді, накладаючи арешт на будь-яке майно, у резолютивній частині судового рішення вказують, на яке саме майно накладається арешт, але при цьому додатково зазначають «... за виключенням коштів на єдиному рахунку, відкритому у порядку, визначеному статтею 35-1 Податкового кодексу України...» і далі цитують абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України [141; 142]. Такий підхід складно назвати вдалим, адже, власне, виділення з-поміж майна, на яке накладається арешт, коштів, які відносяться до вказаного положення, також має бути об'єктом судового розгляду. Копіюючи в судовому рішенні весь абз. 4 ч. 3

ст. 170 КПК України, судді фактично перекладають обов'язок розмежування коштів, на які можна накласти арешт, та коштів, накладення арешту на які заборонено, на уповноважених осіб, які будуть виконувати відповідне судове рішення. Іншими словами, буде відбуватися застосування норми КПК України не відповідно до рішення слідчого судді або суду, а відповідно до розсуду конкретної службової особи, яка фактично не уповноважена вирішувати такі питання. Відповідно, повністю зникає можливість перевірити законність та обґрунтованість віднесення того чи іншого майна до коштів, які перераховані в абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України. Ми вважаємо, що при застосуванні абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України слідчі судді повинні напряду вказувати, на які саме кошти не дозволяється накладення арешту, а не лишати вирішення цього питання на слідчого чи прокурора, що точно виходить за межі їхніх повноважень.

Однак, виходячи саме з такої судової практики, фактично обов'язок доказування того, що кошти, на які було накладено арешт, відносяться до коштів на рахунках платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, покладається на власника таких коштів. Відповідно, звертаючись з клопотанням про скасування арешту майна, такі особи повинні окремо вказати і довести, що на відповідні кошти не може бути накладено арешт, в результаті чого слідчі судді мають задовольняти відповідні клопотання [147; 148; 155]. В інших випадках слідчі судді будуть відмовляти у задоволенні клопотання, адже «доводи адвоката про те, що рахунки № НОМЕР_1, № НОМЕР_2, є рахунками зі спеціальним режимом використання, згідно з довідкою від 20.02.2023 року, виданої АТ «ОТП БАНК», не можуть братися до уваги слідчого судді, оскільки згідно з ч. 3 ст. 170 КПК України чітко вказано, що забороняється накладати арешт на кошти на єдиному рахунку, відкритому у порядку, визначеному статтею 35-1 Податкового кодексу України, на кошти на рахунках платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість... Проте у

наданій довідці від 20.02.2023 року, виданої АТ «ОТП БАНК», не вказано, який саме спеціальний режим використання встановлений на вказаних рахунках ТОВ «Тедіс Україна», вказані обставини позбавляють можливості слідчого судді переконатися в достовірності інформації, вказаної в наданій довідці» [162]. Ми підтримуємо позицію слідчого судді, у якого було недостатньо інформації для застосування абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України та скасування арешту майна. Водночас необхідно ще раз підкреслити, що віднесення коштів до абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України мало бути предметом судового розгляду при первинному накладені арешту на майно, а не при вирішенні питання про скасування такого арешту.

Слідчі (розшукові) дії. Незважаючи на різноманіття способів збирання доказів, які передбачені ст. 93 КПК України, найбільша їхня частина під час досудового розслідування отримується саме завдяки слідчим (розшуковим) діям. Очевидно, що досудові розслідування податкових кримінальних правопорушень у даному випадку теж не будуть виключенням, що змушує нас дослідити особливості проведення відповідних процесуальних дій.

Вчені зазначають, що слідчі (розшукові) дії виступають:

- не лише засобом слідчої діяльності, але й формою її організації, яка виходить за межі роботи з доказами та включає інші кримінальні процесуальні процедури та організаційно-технічні заходи. Сутність збирання доказів полягає у здійсненні пошукових дій, регламентованих кримінальним процесуальним законодавством, які спрямовані на виявлення слідів злочину, речових доказів тощо. Це здійснюється завдяки складній розумовій діяльності, що має на меті встановлення можливих місць знаходження доказів або визначення осіб, у свідченнях яких вони можуть міститися [166, с. 204; 44, с. 139];

- основним способом отримання доказів або перевірки вже отриманих доказів [99, с. 65]. «Перевірка вже отриманих доказів полягає у детальному

дослідженні зібраних доказів та їхніх процесуальних джерел з точки зору їхньої придатності (належності, достовірності та допустимості) для встановлення обставин, що мають значення для кримінального провадження, отриманні нових для підтвердження або спростування раніше зібраних доказів» [47, с. 93];

- основним засобом формування доказів [80, с. 107], зокрема основним способом отримання доказів стороною обвинувачення під час досудового розслідування [18, с. 26];

- основним засобом доказування [174, с. 282] та основним засобом усебічного, повного та неупередженого дослідження всіх обставин кримінального провадження, досягнення його завдань [45, с. 42].

Зважаючи на предмет та об'єкт даного дисертаційного дослідження, повний аналіз всіх слідчих (розшукових) дій, які проводяться під час розслідування податкових кримінальних правопорушень, провести неможливо. Водночас на окремі особливості ми маємо звернути увагу. І насамперед мова має піти про обшуки, адже навіть поверхневого аналізу судової практики достатньо для висновку, що саме ця слідча (розшукова) дія привертає найбільше уваги практиків та, відповідно, теоретиків.

У процесі розслідування даного виду кримінальних правопорушень важливою умовою для збирання доказів є проведення обшуку, спрямованого на виявлення та документування інформації, яка може мати доказове значення у кримінальному провадженні. Під час розслідування необхідно визначити, на якому етапі доцільно здійснити обшук (на початку досудового розслідування; при наявності достатніх доказів для повідомлення особі про підозру; або після з'ясування обставин, які підлягають доказуванню в рамках досудового розслідування) [69]. Ю.М. Чорноус зазначає, що сліди та ознаки економічних злочинів найчастіше знаходять відображення в документах, особливо в системі бухгалтерського обліку. Тому на початковій стадії розслідування, особливо у випадках, коли

первинна інформація отримана негласно, важливо вжити всіх необхідних заходів для їхнього виявлення та вилучення, зокрема провести тимчасовий доступ до документів або здійснити обшук [172, с. 293].

А.С. Амеліна зазначає, що успішне проведення обшуку у справах про податкові злочини забезпечується завдяки його ретельній підготовці, яка включає такі етапи: 1) уточнення переліку документів, що відображають фінансово-господарську діяльність платника податків за відповідний період; 2) встановлення всіх деталей щодо документів, які необхідно знайти; 3) визначення оптимального часу для проведення обшуку з урахуванням характеру отриманої первинної інформації про злочин; 4) отримання консультацій спеціалістів щодо особливостей документів, а також вибору приладів для проведення обшуку; 5) організація упаковки та транспортування виявлених документів; 6) забезпечення обшукової групи науково-технічними засобами та транспортом [2, с. 68].

Вчені зазначають, що основними завданнями обшуку в провадженнях даної категорії є: виявлення та вилучення засобів і предметів, пов'язаних зі злочинною діяльністю (наприклад, підпільно виготовленої продукції, сировини, обладнання, фінансових документів, печаток, майна, що було відчужене); встановлення та вилучення слідів злочину й інших об'єктів, які можуть мати значення для слідства (незаповнені бланки, записи про фінансові операції, щоденники тощо); пошук і вилучення грошових коштів, цінностей і майна, отриманих унаслідок злочинної діяльності; а також виявлення й опис майна для забезпечення відшкодування завданих збитків. Особливу увагу слід приділяти проведенню особистого обшуку, а також обшуку місць проживання, роботи чи постійного перебування підозрюваних, їхніх знайомих і родичів. У сфері податкових правопорушень ключовими об'єктами обшуку виступають фінансово-господарські документи, які можуть містити докази злочинних дій платників податків різних категорій: підприємств, установ, організацій і

фізичних осіб. Згідно з нормативними вимогами кожна фінансово-господарська операція таких суб'єктів фіксується в низці документів, зокрема рахунках-фактурах, накладних (у тому числі товарно-транспортних), калькуляціях, звітах, відомостях, квитанціях, платіжних дорученнях і подорожніх листах [74, с. 100].

На практиці у більшості випадків при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень обшуки проводяться для вилучення документів, які стосуються господарської діяльності та можуть бути використані для доведення факту, наприклад, ухилення від сплати податків. До таких документів можуть належати договірні, товарно-супровідні документи, чорнова бухгалтерія, чорнові записи в паперовій та електронній формах на відповідних носіях, робочі зошити, печатки, штампи, кліше фіктивних фірм, не обліковані готівкові кошти [156], первинні документи фінансово-господарської діяльності, печатки [143], угоди, договори і додатки до них, видаткові накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт (надання послуг) [161] тощо. Такий перелік документів, з метою отримання яких, як правило, і проводяться обшуки, подібний до переліку документів, доступ до яких отримує сторона обвинувачення завдяки тимчасовому доступу до речей і документів. У зв'язку з цим виникає логічне питання: в чому ж тоді полягає різниця між тимчасовим доступом та обшуком в даному конкретному випадку? Відповідно до п. 8 ч. 3 ст. 234 КПК України обшук проводиться лише у тому випадку, коли в інший спосіб отримати доступ до відповідних документів неможливо. Водночас з аналізу судової практики можна дійти висновку, що сторона обвинувачення або формально відноситься до такої вимоги, копіюючи відповідне положення КПК України в клопотання, або взагалі не обґрунтовує неможливість отримання таких відомостей в інший спосіб. При цьому досить часто слідчі судді також нехтують такою вимогою, не досліджуючи, чому саме відповідні документи можна отримати лише за допомогою обшуку. Дійсно,

далеко не завжди є можливість ознайомитись з відповідними документами шляхом проведення тимчасового доступу до речей і документів, адже в такому випадку є ризик знищення таких відомостей. Водночас сам інститут тимчасового доступу має запобіжники проти таких ризиків. У зв'язку з цим ми вважаємо, що в процесі розгляду таких клопотань слідчі судді повинні більш прискіпливо ставитись до обов'язку сторони обвинувачення довести той факт, що в інший спосіб такі відомості отримати неможливо.

Отримавши такі документи, представники сторони обвинувачення повинні їх дослідити. Це, як правило, відбувається шляхом проведення такої слідчої (розшукової) дії, як огляд документів. Як зазначає А.С. Амеліна, ефективне розслідування податкових злочинів можливе лише за умови своєчасного та повного проведення слідчого огляду й вилучення документів. Характерною рисою цієї категорії злочинів є те, що особи, які їх вчиняють, змушені використовувати різноманітні документи. У кримінальних провадженнях цієї категорії такі документи можуть виступати як процесуальними джерелами доказів, так і речовими доказами [1, с. 18].

Н.А. Потомська та В.П. Бобік зазначають, що огляд документів бухгалтерського і податкового обліку є однією з найпоширеніших слідчих (розшукових) дій під час розслідування злочинів у сфері оподаткування. Документи податкового та бухгалтерського обліку можуть набути статусу речових доказів у матеріалах кримінального провадження лише після проведення їхнього слідчого огляду [111, с. 117]. Огляд документів у справах про ухилення від сплати податків дозволяє визначити: 1) осіб, які брали участь у складанні документів та здійсненні фінансово-господарських операцій; 2) зміст і характер виконаних фінансово-господарських операцій; 3) перелік документів, які дозволяють перевірити фактичний зміст операцій; 4) перелік документів, що підлягають вилученню; 5) суб'єктів підприємницької діяльності, у яких необхідно

провести обшук; 6) матеріали, необхідні для експертних досліджень [76, с. 197]. Особливу увагу під час огляду слід звертати на почерк у різних частинах документа або в різних документах, а також на підписи, виконані від імені різних осіб [25, с. 391]. Важливим аспектом є встановлення: 1) зовнішніх ознак (реквізитів) документа та особливостей його виготовлення; 2) ознак інтелектуальної і матеріальної підробки, які є предметом спеціальних наукових досліджень; 3) ознак, що характеризують автора і виконавця документа [76, с. 197]. В.В. Лисенко вказує, що слідчий огляд документів має бути спрямований на виявлення зовнішніх ознак (реквізитів), механізму виготовлення документа, ознак інтелектуальної та матеріальної підробки, характеристик особи автора чи виконавця документа, а також переліку документів, які необхідно вилучити для проведення експертних досліджень [75, с. 202-203].

Судовий розгляд. На відміну від досудового розслідування, судовий розгляд податкових кримінальних правопорушень не має принципових відмінностей від «звичайного» судового розгляду, адже судові засідання проходять за однаковими правилами незалежно від кримінального правопорушення, яке розглядається. Головною (та фактично єдиною) відмінністю в даному випадку буде сукупність доказів, яка буде досліджуватися судом та яка буде визначати порядок дій суду протягом всього провадження.

У рамках судового розгляду більше уваги, як правило, буде приділятися питанням правильної кваліфікації податкових кримінальних правопорушень, що теж можна вважати однією з особливостей здійснення судового розгляду. При цьому на даний момент досі тривають певні суперечки щодо правильної кваліфікації кримінальних правопорушень, які знаходять своє вирішення лише на рівні суду касаційної інстанції. Так, в одному з рішень, вирішуючи питання про притягнення до кримінальної відповідальності за несплату земельного податку, ВС зазначив, що

«несплата податку або сплата його в меншій сумі, ніж передбачено відповідними законодавчими положеннями, сама по собі не є достатньою підставою для визнання особи винуватою у вчиненні злочину, передбаченого ст. 212 КК України. Для кваліфікації дій особи як ухилення від сплати податку у значенні цього положення сторона обвинувачення має довести прямий умисел особи, тобто що особа розуміла наявність в неї обов'язку сплатити податок у певному розмірі, який вона свідомо не виконала шляхом вчинення дій, спрямованих на ухилення від виконання такого обов'язку» [108]. З цього приводу Н.О. Антонюк в окремій думці зазначила, що «у всіх провадженнях, які стосуються притягнення осіб до кримінальної відповідальності за ст. 212 КК України, необхідно встановити умисел саме на ухилення від сплати податків, оскільки не кожна несплата податку є таким ухиленням... У даному провадженні суди прийшли до взаємовиключних висновків, а важливі питання, які стосувалися суб'єктивної сторони злочину, передбаченого ст. 212 КК України, взагалі не були досліджені і встановлені судами. Так, ні суд першої, ні суд апеляційної інстанції взагалі не висловилися щодо одного з обов'язкових елементів складу цього злочину – його суб'єктивної сторони. Натомість такі висновки зробив суд касаційної інстанції (більшість із колегії касаційного суду), тоді як встановлення та визнання доведеними певних обставин, які не було встановлено в оскаржуваному судовому рішенні, суперечить імперативним приписам ч. 1 ст. 433 КПК України» [92]. У даному випадку ми погоджуємося з такою позицією, адже дійсно існує різниця між несплатою податків та власне ухиленням від такої сплати, що і є кримінально караним діянням.

Однак ці та інші питання більшою мірою стосуються власне кваліфікації податкових кримінальних правопорушень та не зовсім стосуються предмета даного дисертаційного дослідження. Ми зобов'язані були згадати специфіку судового розгляду, адже кримінальні провадження

з нереабілітуючих підстав можуть закриватися і під час судового розгляду, що, власне, і буде більш детально досліджено в подальших розділах даного дисертаційного дослідження.

РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ТА ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ЗАКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОВАДЖЕННЯ

2.1. Закриття кримінального провадження: правова природа та зміст

Помилковим буде твердження, що одні інститути кримінального процесу є більш важливими у порівнянні з іншими. Водночас вплив інституту закриття кримінального провадження на весь кримінальний процес важко переоцінити. Ухвалюючи рішення про закриття кримінального провадження, уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження всього кримінального провадження або провадження щодо окремої особи. У такий спосіб може бути вирішена доля всього провадження без дослідження справи по суті або навіть без оцінки доказів судом. З одного боку, такі повноваження, якими в тому числі володіють уповноважені представники сторони обвинувачення, можуть здаватися надто широкими, адже одного рішення прокурора чи слідчого може бути достатньо для того, щоб повністю припинити кримінальне переслідування. Проте необхідно нагадати, що за відсутності інституту порушення кримінальної справи та реальної перевірки заяв та повідомлень про кримінальні правопорушення уповноважені посадові особи повинні оперативно реагувати на «порожні» кримінальні провадження шляхом ухвалення рішення про їхнє закриття. Крім того, відповідно до ч. 1 ст. 283 КПК України, особа має право на розгляд обвинувачення проти неї в суді в найкоротший строк або на його припинення шляхом закриття провадження [68]. Це, крім іншого, означає, що швидке закриття кримінального провадження за умови наявності підстав для цього насамперед направлено на гарантування прав та законних інтересів учасників кримінального провадження та недопущення штучного затягування кримінального процесу. Таким чином, можна констатувати, що хоча інститут закриття

кримінального провадження і не може вважатися головним інститутом кримінального процесу, водночас сумнівів про його в деяких випадках ключову роль не повинно бути ні в кого.

Як вже було зазначено на початку даної дисертаційної роботи, наше дослідження має рухатись від загального до конкретного. Відповідно, задля кращого розуміння специфіки закриття кримінального провадження за нереабілітуючими підставами спочатку необхідно встановити сутність закриття кримінального провадження як правового та процесуального явища. А враховуючи ту обставину, що закриття кримінального провадження є однією з форм закінчення кримінального провадження, розпочати аналіз необхідно саме з цієї категорії.

Відповідно до п. 5 ч. 1 ст. 3 КПК України, досудове розслідування – це «стадія кримінального провадження, яка починається з моменту внесення відомостей про кримінальне правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань і закінчується закриттям кримінального провадження або направленням до суду обвинувального акта, клопотання про застосування примусових заходів медичного або виховного характеру, клопотання про звільнення особи від кримінальної відповідальності, клопотання про закриття кримінального провадження» [68]. Відповідно, і теоретики, і практики виділяють саме такі форми закінчення досудового розслідування, адже вони передбачені в Параграфі 1 Глави 24 КПК України, який має аналогічну назву, хоча самого визначення поняття «форми закінчення досудового розслідування» кримінальне процесуальне законодавство не містить. Це призводить до деякої плутанини на практиці, наприклад, при розмежуванні понять «закінчення» та «завершення досудового розслідування», про що зазначено в ч. 1 ст. 291 КПК України [126]. У зв'язку з цим практики звертаються саме до доктринальних напрацювань щодо визначення сутності поняття «закінчення досудового

розслідування» з метою подальшого кращого застосування цих правових положень.

Однак, перед тим як починати досліджувати підходи науковців до визначення сутності даного поняття, насамперед необхідно встановити співвідношення між термінами «закінчення досудового розслідування» та «закінчення кримінального провадження». Як вже було зазначено вище, законодавець хоча і не зовсім чітко, але закріплює термін «форми закінчення досудового розслідування» в назві відповідного параграфу. Водночас дане дисертаційне дослідження присвячене закриттю кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, а таке закриття може відбуватися і на судових стадіях. Відповідно, для подальшого наукового дослідження необхідно встановити, в чому саме полягає відмінність між цими термінами.

Якщо піти найбільш очевидним шляхом, то відмінність між термінами «закінчення досудового розслідування» та «закінчення кримінального провадження» має полягати в обсязі відповідних етапів кримінальної процесуальної діяльності. Так, відповідно до п. 10 ч. 1 ст. 3 КПК України, кримінальне провадження – це «досудове розслідування і судове провадження, процесуальні дії у зв'язку із вчиненням діяння, передбаченого законом України про кримінальну відповідальність». Закінчення кримінального провадження – це певний порядок (про що мова піде нижче) завершення процесуальної діяльності, яка відбувалась або на стадії досудового розслідування, або на стадії судового розгляду. Якщо аналізувати саме термін «закінчення кримінального провадження», то необхідно, крім Глави 24 КПК України, також досліджувати можливість та підстави винесення вироків під час судового розгляду. Проте акцент даного дисертаційного дослідження робиться саме на закритті кримінального провадження, тому така вимога перед нами не ставиться. У зв'язку з цим можна зазначити, що словосполучення «закінчення кримінального

провадження» зустрічається в КПК України лише два рази – в ч. 1 та 2 ст. 549 КПК України «Зберігання та передання речових доказів і документів». Очевидно, що в даній статті не надається жодне тлумачення відповідного терміна, але навіть той факт, що словосполучення «закінчення кримінального провадження» зустрічається лише в такому контексті, вказує на його другорядне значення для законодавця, а отже і для теоретиків та практиків.

Це, напевно, можна пояснити тим фактом, що у процесі застосування тих чи інших положень кримінального процесуального законодавства використовуються статті, які напряду стосуються конкретних форм закінчення кримінального провадження, тому необхідно звернути увагу на особливість формулювання окремих положень чинного кримінального процесуального законодавства. Так, у Главі 24 «Закінчення досудового розслідування. Продовження строку досудового розслідування» розміщена ключова для нас (у розрізі даного дисертаційного дослідження) стаття 284 «Закриття кримінального провадження та провадження щодо юридичної особи». У цій же статті передбачені підстави для закриття кримінального провадження на всіх стадіях (перша частина) та лише на судових стадіях (друга частина). Таким чином, у главі, яка (теоретично) повинна бути присвячена виключно особливостям закінчення досудового розслідування, наявні положення, які загалом регулюють закриття кримінального провадження на будь-яких його стадіях. З точки зору практичного застосування ми не можемо стверджувати, що дана проблема є надто серйозною, адже, як вже було неодноразово зазначено, на практиці застосовуються конкретні положення КПК України незалежно від того, без серйозної прив'язки до розділу або глави, де ці положення знаходяться. Водночас у даному конкретному випадку ми повинні констатувати певну нелогічність структури кримінального процесуального законодавства. Чи є сенс виділення окремої статті КПК України, в якій би були перераховані

підстави та порядок закриття кримінального провадження судом, та, відповідно, віднесення цієї статті до тих положень, які стосуються суто судового розгляду? Напевно, що ні. По-перше, на даному етапі це лише внесе непотрібну плутанину до КПК України. По-друге, навіть з урахуванням того, що на стадії досудового розслідування та судового розгляду рішення про закриття кримінального провадження приймається різними суб'єктами, а отже, наявні певні відмінності у процедурі, такі відмінності не є суттєвими, а інститут закриття кримінального провадження є відносно однорідним незалежно від того, на якій саме стадії кримінального процесу ухвалюється відповідне рішення. У зв'язку з цим можна зазначити, що групування всіх положень, які стосуються закриття кримінального провадження, в одній статті має більше позитивних наслідків для правозастосування, ніж негативних.

Проте з точки зору доктрини наслідком віднесення ст. 284 КПК України саме до Глави 24 є те, що значна частина науковців розглядає закриття кримінального провадження як одну з форм закінчення досудового розслідування. Як вже було зазначено вище, такий аналіз є суто доктринальним та не впливає на практику застосування положень кримінального процесуального законодавства, водночас з методологічної точки зору ми не можемо перейти до аналізу поняття «закриття кримінального провадження», не оцінивши більш широкий контекст. І саме через те, що більшість вчених досліджує даний інститут у якості складового елемента закінчення досудового розслідування, ми маємо провести аналогічний аналіз.

Ю.М. Грошевий зазначав, що «перш за все закінчення досудового розслідування характеризується саме відсутністю необхідності у проведенні певних слідчих дій, тобто всі обставини, що становлять предмет доказування, досліджені всебічно, повно і об'єктивно» [20]. З цього приводу О.О. Торбас стверджує, що «сукупність доказів, що є достатньою

сама по собі, лише створює підстави для завершення досудового розслідування, яке повинно мати логічне та, головне, офіційно оформлене завершення у вигляді рішення слідчого чи прокурора. Тобто досудове розслідування не може вважатися завершеним без офіційного документального оформлення, яке, у свою чергу, має ґрунтуватися на повному та об'єктивному дослідженні всіх доказів» [128, с. 25].

Н.Л. Боржецька зазначає, що форми закінчення досудового розслідування – це визначена кримінальним процесуальним законодавством процедура, яка має юридичний зміст і регулює діяльність слідчого та прокурора, включаючи залучення інших учасників кримінального провадження до окремих процесуальних дій. Ця діяльність здійснюється за наявності відповідних фактичних і правових підстав, слугує завершальним етапом досудового розслідування, завершується складанням фінального процесуального документа та, за передбачених законом умов, направляється до суду [9, с. 22]. Ключовою ознакою в даному випадку виступає те, що форми закінчення досудового розслідування розглядаються саме як певний триваючий складний процес, а не лише як окреме процесуальне рішення. У такому випадку цілком логічним виглядає висновок Г.І. Глобенка, який зазначає, що «закінчення досудового слідства є не лише рішенням, але й об'ємним за змістом етапом роботи, що передує його прийняттю, який складається з сукупності таких дій: 1) аналізу і оцінки зібраних у справі доказів; 2) систематизації та належного оформлення матеріалів справи; 3) прийняття рішення про форму закінчення провадження у справі; 4) повідомлення учасникам процесу про закінчення провадження у справі та пред'явлення її матеріалів для ознайомлення; 5) вирішення клопотань, що надійшли від учасників процесу; 6) складання підсумкового процесуального документа; 7) реалізації всіх процесуальних рішень, пов'язаних із формою закінчення розслідування» [13, с. 8].

О.А. Губська зазначає, що завершення досудового розслідування охоплює сукупність кримінальних процесуальних відносин, які стосуються дій слідчого, спрямованих на:

- перевірку, аналіз і використання доказової бази;
- здійснення передбачених законом заходів для захисту прав, свобод і законних інтересів учасників процесу у зв'язку з обраною формою завершення справи;
- прийняття юридичного рішення щодо вирішення кримінальної справи та його документальне оформлення;
- передання справи до відповідного органу для затвердження прийнятого рішення;
- забезпечення права учасників процесу на оскарження прийнятого рішення [14, с. 19].

О.О. Торбас, надаючи власне визначення закінченню досудового розслідування, стверджує, що це сукупність дій, яка включає аналіз зібраних доказів, упорядкування матеріалів кримінального провадження, ухвалення остаточного рішення компетентною особою та ознайомлення зацікавлених сторін із цим рішенням. Тобто слідчий або прокурор, упевнившись, що всі необхідні слідчі заходи проведені, докази зібрані, належним чином зафіксовані та відповідають критеріям належності, достатності, допустимості й достовірності, а також що права всіх учасників провадження були дотримані, завершує досудове розслідування шляхом винесення відповідного рішення [124, с. 12]. «Досудове розслідування визнається закінченим, якщо немає необхідності у проведенні ще будь-яких слідчих (розшукових) або негласних слідчих (розшукових) дій, спрямованих на збирання, перевірку та оцінку доказів, коли жодна з версій, що виникли, не залишилась неперевіреною, тобто коли виконані вимоги ст. 91 КПК України про встановлення обставин, які підлягають доказуванню у кримінальному провадженні» [67, с. 705].

Загалом можна продовжувати перераховувати доктринальні підходи до визначення сутності закінчення досудового розслідування, але в розрізі даного дисертаційного дослідження нас цікавить саме закриття кримінального провадження. Якщо ж проаналізувати ті підходи, які були перераховані вище, то можна помітити, що, незважаючи на відсутність єдиного визначення, переважна більшість вчених погоджуються з позицією, що закінчення досудового розслідування – це певний складний комплекс дій. Якщо спробувати спроектувати його на процес прийняття будь-якого кримінального процесуального рішення, то в загальному можна виділити три основні етапи закінчення досудового розслідування: 1) оцінка фактичних обставин кримінального провадження; 2) оцінка нормативного регулювання; 3) прийняття та оформлення процесуального рішення. З урахуванням універсальності цих етапів можна з впевненістю стверджувати, що з таких саме етапів буде складатися і закінчення кримінального провадження незалежно від стадії, на якій буде ухвалюватися відповідне рішення. Головне в даному випадку – підкреслити, що хоча закінчення кримінального провадження асоціюється з певним процесуальним рішенням, яке оформлюється у вигляді офіційного документа, власне оформлення такого документа є кінцевим етапом досить складного процесу, якому передують оцінка всіх обставин та вибір правильного порядку правозастосування.

Згідно з ч. 2 ст. 283 КПК України, закриття кримінального провадження є однією з форм закінчення досудового розслідування. Відповідно, з огляду на подібність закінчення досудового розслідування та закінчення кримінального провадження, закриття кримінального провадження можна розглядати і як форму закінчення кримінального провадження.

У правовій доктрині наявна позиція, відповідно до якої закриття кримінального провадження розглядається як багатоаспектне явище, а саме:

- як процесуальний акт (дія);
- як юридичний факт;
- як самостійний правовий інститут;
- як одна з форм закінчення досудового розслідування;
- як процесуальна гарантія проти незаконного притягнення до кримінальної відповідальності [49, с. 100; 176, с. 17].

Хоча така позиція і демонструє багатогранність даного поняття, ми вважаємо, що доцільно розглядати закриття кримінального провадження комплексно як відповідну процесуальну діяльність та як самостійний правовий інститут (який в доктрині визначається як інститут, що охоплює всі стадії кримінального процесу та є сукупністю правових норм, які визначають порядок ухвалення уповноваженим органом або посадовою особою рішення про припинення подальшого провадження у справі через наявність певних законодавчо встановлених обставин, унаслідок чого припиняються правовідносини між учасниками процесу [62, с. 308]. З урахуванням того, що будь-яка кримінальна процесуальна діяльність має відбуватися в межах, визначених законодавством, ми не бачимо необхідності та навіть можливості розглядати ці поняття окремо. При цьому, ведучи мову про такий вид діяльності, має досліджуватися і порядок прийняття відповідного рішення, яке, власне, і визначає закінчення кримінального провадження. Окремо звертаємо увагу на недоцільність окремого дослідження закриття кримінального провадження як процесуальну гарантію проти незаконного притягнення до кримінальної відповідальності [70, с. 226]. Ми аж ніяк не хочемо применшувати значення даного правового інституту, який дійсно виступає в якості такої процесуальної гарантії. Водночас віднесення закриття кримінального

провадження до гарантій кримінального процесу пояснюється, власне, порядком вчинення відповідних дій та, відповідно, наслідком – припинення кримінального переслідування на стадії досудового розслідування та судового розгляду. Іншими словами, закриття кримінального провадження виступає в якості гарантії проти незаконного притягнення до кримінальної відповідальності саме завдяки своїй правовій та процесуальній природі, а можливість реалізації такої гарантії напрямку пов'язана з порядком прийняття відповідного процесуального рішення, що, крім іншого, включає і підстави для закриття кримінального провадження. Саме тому ми вважаємо, що дослідження закриття кримінального провадження як процесуальної гарантії не може відбуватися окремо від дослідження підстав та порядку закриття.

При цьому Х.М. Павич, аналізуючи сутність закриття кримінального провадження, пропонує розглядати дане явище не як інститут, а як підінститут – «систему кримінальних процесуальних норм, які регулюють процедуру розгляду кримінального провадження судом, який в результаті аналізу та оцінки зібраних у справі доказів, на підставах, передбачених КПК України, робить висновок про недоцільність або неможливість продовження судового розгляду та приймає рішення про відмову від подальшого його проведення, про що вказує у відповідній ухвалі» [94, с. 48]. Повністю з такою позицією ми погодитися не можемо. Очевидно, що в даному випадку можуть існувати як аргументи «за», так і «проти» щодо виділення закриття кримінального провадження в якості підінституту. Водночас, як слушно зазначає Г.Р. Крет, закриття кримінального провадження як інститут «поширюється на всі стадії кримінального процесу та являє собою систему правових норм, які регулюють порядок прийняття уповноваженим органом чи посадовою особою рішення про неможливість подальшого провадження у справі з огляду на встановлення певних визначених законом обставин, внаслідок чого завершуються

правовідносини між суб'єктами процесу» [62, с. 308]. Неправильним буде ігнорувати наскрізний характер закриття кримінального провадження, адже відповідні норми можуть визначати закінчення кримінального провадження на будь-якій стадії кримінального процесу. Можливо, якщо досліджувати лише закриття кримінального провадження як форму закінчення досудового розслідування, то в такому випадку його можна розглядати як частину інституту закінчення досудового розслідування або закриття кримінального провадження. Водночас закриття кримінального провадження має комплексний характер, містить як підстави, так і порядок такого закриття, а отже, повинно вважатися повноцінним інститутом кримінального процесу.

Водночас ми ще раз підкреслюємо, що різноманіття підходів до визначення сутності закриття кримінального провадження вказує на дійсно складну структуру відповідного правового явища, а кожне з таких визначень дійсно має своє доктринальне обґрунтування. Як слушно зазначає з цього приводу Г.І. Глобенко, такий перелік різних підходів до розуміння поняття «закриття кримінальних справ» свідчить про його багатогранність і відображає різні підходи в теорії кримінального процесуального права. Аналіз зазначених точок зору дозволяє зробити висновок, що зосередження на одному з аспектів цього явища ускладнює повне розкриття його сутності. Усі дослідники погоджуються, що закриття кримінальних проваджень є завершальним етапом розслідування, який здійснюють уповноважені органи, і що цей етап підсумовує процес збирання доказів та вирішення питання про кримінальну відповідальність особи [14, с. 36].

С.М. Благодир доходить висновку, згідно з яким закриття кримінальної справи на досудовому слідстві – «це заключний етап розслідування, під час якого слідчий, прокурор у межах своїх повноважень аналізує та оцінює зібрані докази і на їх основі констатує закінчення провадження у

кримінальній справі по суті у зв'язку з наявністю передбачених законом підстав» [7, с. 23]. На думку О.А. Губської, закриття кримінальної справи – це юридичний акт, що припиняє досудове слідство та процесуальне провадження у кримінальній справі, завершує кримінальне переслідування особи, а отже, після набуття законної сили рішенням про закриття справи припиняються й кримінально-процесуальні правовідносини між учасниками кримінального процесу [21, с. 37].

На думку В.М. Тertiшника, закриття кримінального провадження є юридичним актом, що завершує досудове слідство та процесуальне провадження у кримінальній справі, визначає подальшу долю речових доказів і майна, на яке було накладено арешт, скасовує застосовані запобіжні заходи, а після набуття чинності рішенням правовідносини між учасниками процесу переходять у площину цивільних правовідносин [121, с. 541-542].

Г.В. Рось зазначає, що закриття провадження у кримінальній справі як форма завершення досудового розслідування здійснюється на фінальному етапі розслідування, коли уповноважений орган (орган дізнання, слідчий, прокурор) підсумовує виконану у справі роботу, аналізує та оцінює зібрані докази, а на їхній основі у постанові робить висновок про неможливість подальшого провадження через наявність обставин, передбачених законом, і вирішує питання, які виникають у зв'язку з ухваленням рішення про закриття провадження [114, с. 26]. Повністю підтримуючи дану позицію, хочемо додатково звернути увагу на досить важливу обставину – фактичну неможливість продовження кримінального провадження. Ми вважаємо, що в цьому і проявляється одна з основних характеристик закриття кримінального провадження – фактична неможливість виконання завдань кримінального провадження через наявні об'єктивні обставини. Так, відповідно до ст. 2 КПК України, одним із завдань кримінального провадження є захист особи, суспільства та держави від кримінальних

правопорушень. Виконання даного завдання відбувається шляхом проведення швидкого, повного та неупередженого досудового розслідування та судового розгляду, встановлення осіб, які вчинили кримінальне правопорушення, притягнення їх до відповідальності в міру їхньої винуватості, забезпечення відшкодування шкоди за кримінальне правопорушення тощо. Якщо розглядати ці завдання кримінального провадження як основні, то можна зробити висновок, що шляхом закриття кримінального провадження уповноважена посадова особа констатує неможливість їхнього виконання через існування певних об'єктивних обставин.

У правовій доктрині зазначається, що закриття кримінального провадження насамперед пов'язано з неякісним розслідуванням, через що неможливо направити кримінальне провадження до суду та винести кінцеве процесуальне рішення на судових стадіях. Свого часу на це вказувалось і в наказі Генерального прокурора № 5гн від 19 вересня 2005 р. «Про організацію участі прокурорів у судовому розгляді кримінальних справ та підтримання державного обвинувачення» [88], згідно з п. 7 якого керівників прокуратур було зобов'язано протягом трьох днів з моменту закінчення строку на оскарження надсилати до галузевих підрозділів прокуратур вищого рівня інформацію про справи, які закрито судами за реабілітаційними підставами, та про реагування на ці рішення. Однак така позиція піддається обґрунтованій критиці, адже закриття кримінального провадження не можна розглядати як брак у роботі органів досудового розслідування [78, с. 18-19]. О.Ю. Татаров з цього приводу зазначає, що закриття кримінального провадження не завжди свідчить про помилки у роботі слідчих, хоча в окремих випадках може вимагати негативного реагування, зокрема у разі безпідставного порушення провадження або неналежного розслідування, яке призводить до уникнення покарання

винними особами та обмеження прав і законних інтересів потерпілих і держави [120, с. 364].

У даному випадку ми повністю погоджуємося з висловленими позиціями науковців. Вище було зазначено, що деякі вчені розглядають закриття кримінального провадження як одну з гарантій проти незаконного притягнення особи до кримінальної відповідальності, що, власне, і проявляється в даному випадку. Дійсно, ухвалюючи рішення про закриття кримінального провадження, не вирішується низка завдань, які передбачені ст. 2 КПК України. Проте твердження про те, що завдання кримінального провадження взагалі не виконуються, у даному випадку теж буде помилковим. Необхідно нагадати, що відповідно до ст. 2 КПК України, серед інших завдань законодавець також виділяє «забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування і судового розгляду з тим, щоб ... жоден невинуватий не був обвинувачений або засуджений». Відповідно, ухвалюючи рішення про неможливість продовження кримінального провадження, уповноважена посадова особа гарантує непритягнення невинуватої особи до відповідальності, що прямо передбачено як одне із завдань кримінального провадження.

Розмежовуючи закриття кримінального провадження на стадії досудового розслідування та на судових стадіях, Х.М. Павич пропонує визначати закриття кримінального провадження судом як «діяльність суду, яка полягає у врегулюванні останнім кримінально-правового конфлікту у межах своїх повноважень або у передбачених випадках враховує його врегулювання самими сторонами, та в результаті аналізу та оцінки зібраних у справі доказів приймає відповідне рішення» [94, с. 49]. У зв'язку з цим науковиця пропонує доповнити ст. 3 КПК України пунктом 7-1 такого змісту: «Закриття кримінального провадження судом – це діяльність суду, яка полягає у врегулюванні останнім кримінально-правового конфлікту у межах своїх повноважень або у передбачених цим Кодексом випадках,

враховує його врегулювання самими сторонами, та прийняття в результаті аналізу та оцінки зібраних у справі доказів рішення» [94, с. 49]. З такою позицією ми погодитися не можемо. По-перше, відсутня необхідність у виділенні в якості окремого терміна закриття кримінального провадження судом, адже мають оцінюватися особливості самого кримінального провадження, які вказують на необхідність його закриття, а не специфіка діяльності суду. Закриття кримінального провадження судом не буде відрізнятися за своєю суттю від прийняття іншого підсумкового судового рішення, яке також повинно бути законним, обґрунтованим і мотивованим. Суд, ухвалюючи рішення про закриття кримінального провадження, повинен пройти аналогічні етапи, які він проходить, коли виносить, наприклад, виправдувальний вирок. Дійсно, за своєю суттю ці рішення є дуже різними, але саме з точки зору специфіки діяльності суду при їхньому прийнятті принципових відмінностей немає. У зв'язку з цим виділення окремого терміна «закриття кримінального провадження судом» виглядає спірним.

По-друге, якщо аналізувати саме формулювання нового положення, то не зовсім зрозуміло, чим саме буде відрізнятися закриття кримінального провадження судом від будь-якого іншого підсумкового рішення стадії судового розгляду. Авторка пропонує в якості ключових ознак даного терміна закріпити те, що це є діяльністю суду з врегулювання кримінально-правового конфлікту, а також те, що таке рішення ухвалюється на підставі дослідження всіх наявних доказів. Однак такі ознаки також можуть бути поширені і на випадки винесення судом вироку. Більше того, спірним виглядає твердження, що шляхом закриття кримінального провадження суд вирішує наявний кримінально-правовий спір. Ми неодноразово наголошували на тому, що рішення про закриття кримінального провадження ухвалюється в тому випадку, коли існують об'єктивні обставини, що унеможливають продовження кримінального

провадження. У даному випадку не приймається рішення по суті правового конфлікту. Навіть якщо розглядати таку підставу для закриття кримінального провадження, як примирення підозрюваного з потерпілим або досягнення податкового компромісу, то уповноважена посадова особа, закриваючи кримінальне провадження, не вирішує правовий конфлікт, адже його було вирішено до ухвалення рішення про закриття, а лише констатує недоцільність або неможливість продовження кримінальної процесуальної діяльності. Саме тому ми вважаємо, що шляхом закриття кримінального провадження суд не ухвалює рішення щодо врегулювання наявного кримінально-правового конфлікту.

Власне, можна продовжувати перераховувати позиції вчених щодо визначення сутності закриття кримінального провадження та наводити власні міркування відносно них, проте зазначених тлумачень вже має бути достатньо для того, щоб сформулювати окремі характерні ознаки даного правового явища. По-перше, ми пропонуємо розглядати закриття кримінального провадження одночасно і як кримінальний процесуальний інститут, і як комплекс процесуальних дій, які вчиняються уповноваженими посадовими особами при прийнятті відповідного рішення. Водночас з урахуванням того факту, що відповідні дії мають вчинятися відповідно до норм кримінального процесуального законодавства, інститут та процесуальна діяльність має розглядатися комплексно. По-друге, будь-яке правове явище (особливо якщо воно стосується припинення кримінальної процесуальної діяльності в тій чи іншій формі) характеризується двома ознаками – причинами та наслідками. Причини закриття кримінального провадження чітко передбачені в КПК України та мають назви «підстави». Підстави закриття кримінального провадження між собою є неоднорідними та навіть можуть мати різні правові наслідки (найяскравіше це проявляється саме при класифікації підстав на реабілітуючі та nereабілітуючі). Водночас об'єднує всі підстави те, що вони констатують неможливість продовження

кримінального провадження, що також є визначальною ознакою даного поняття. Це може бути пов'язано з неможливістю зібрання нових доказів, смертю підозрюваного чи обвинуваченого, закінчення строків досудового розслідування тощо. У будь-якому випадку, приймаючи рішення про закриття кримінального провадження, уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження процесуальної діяльності в силу підстав, які передбачені в ч. 1 та 2 ст. 284 КПК України.

Якщо ж вести мову про таку ознаку, як наслідки, то вони можуть бути досить різноманітними. Задля їхнього унормування пропонуємо такі наслідки поділити на дві групи – наслідки для учасників кримінального провадження та наслідки для самого кримінального провадження. Така класифікація може здатися помилковою, адже нелогічно окремо розглядати учасників провадження та саме провадження. Права, обов'язки та повноваження, власне, і визначають наповнення кримінального провадження, його спрямованість та специфіку реалізації. Однак з точки зору оцінки специфіки закриття кримінального провадження ми вважаємо, що можна застосувати саме таку вкрай умовну класифікацію. Так, в залежності від підстави, за якої буде прийнято рішення про закриття кримінального провадження, учасники такого провадження можуть зіштовхнутися з різними правовими та процесуальними наслідками для самих себе (найяскравіший приклад – це вже згадані реабілітуючі та нереабілітуючі підстави). Водночас якщо дивитися відокремлено на саме кримінальне провадження, то наслідок в даному випадку буде єдиний – припинення кримінальної процесуальної діяльності. При цьому припинення діяльності має розглядатися як результат та як наслідок закриття кримінального провадження, адже констатується неможливість

вчинення будь-яких інших процесуальних дій та прийняття процесуальних рішень⁴.

У зв'язку з цим можна сформулювати власне визначення закриття кримінального провадження, яке доцільно розглядати як специфічну кримінальну процесуальну діяльність, яка закріплена в окремому процесуальному інституті, відповідно до якої уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження кримінального провадження, що припиняє здійснення будь-якої процесуальної діяльності без вирішення кримінально-правового конфлікту та створює відповідні правові та процесуальні наслідки для учасників такого кримінального провадження в залежності від підстав, за якими було прийнято рішення про закриття кримінального провадження. У даному визначенні ми спробували вказати на дуальність закриття провадження – і як діяльність, і як інститут, шляхом уточнення, що він регулює відповідну процесуальну діяльність. Очевидно, що в даному визначенні не перераховані всі ознаки закриття кримінального провадження, на яких акцентують увагу інші науковці, проте ми вирішили використати більш загальні поняття, які містять ці ознаки. Ключове значення ми приділяємо тому факту, що закриття кримінального провадження припиняє кримінальну процесуальну діяльність без вирішення кримінально-правового конфлікту, що значною мірою вирізняє дану форму закінчення кримінального провадження від інших

2.2. Класифікація підстав закриття кримінального провадження

Як було зазначено в попередньому пункті даного дисертаційного дослідження, закриття кримінального провадження є поняттям комплексним, що включає в себе цілий спектр процесуальних дій, а не

⁴ Підкреслюємо, що в даному випадку мова йде про закриття всього кримінального провадження, а не провадження щодо окремої особи, що дозволяє продовжувати кримінальне провадження відповідно до положень ст. 284 КПК України.

обмежується лише прийняттям кінцевого процесуального рішення. Водночас для вчинення таких дій мають бути підстави – фактичні та юридичні, які в даному випадку є нероздільними, адже юридичні підстави визначають, які саме фактичні обставини кримінального провадження можуть бути підставою для його закриття. Відповідно, будь-який аналіз порядку чи особливостей закриття кримінального провадження повинен починатися з аналізу підстав для такого закриття.

Законодавець у ст. 284 КПК України надав вичерпний перелік підстав закриття кримінального провадження, проте не надав жодної їхньої класифікації, поклавши це завдання на теоретиків та практиків. Проте навіть з визначеним законодавцем переліком цих підстав є певні проблеми.

Так, частини першу та другу ст. 284 КПК України сформульовано наступним чином:

«1. Кримінальне провадження закривається в разі, якщо:

- 1) встановлена відсутність події кримінального правопорушення;
- 2) встановлена відсутність у діянні складу кримінального правопорушення;
- 3) не встановлені достатні докази для доведення винуватості особи в суді і вичерпані можливості їх отримати;

3-1) не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності, крім випадків вчинення особливо тяжкого злочину проти життя чи здоров'я особи або злочину, за який згідно із законом може бути призначено покарання у виді довічного позбавлення волі.

Учасники кримінального провадження мають право заявляти клопотання прокурору про закриття кримінального провадження за наявності передбачених цим пунктом підстав;

3-1) не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної

відповідальності, крім випадків вчинення особливо тяжкого злочину проти життя чи здоров'я особи або злочину, за який згідно із законом може бути призначено покарання у виді довічного позбавлення волі;

4-1) втратив чинність закон, яким встановлювалася кримінальна протиправність діяння;

5) помер підозрюваний, обвинувачений, особа, стосовно якої зібрано достатньо доказів для повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, але не повідомлено про підозру у зв'язку з її смертю, крім випадків, якщо провадження є необхідним для реабілітації померлого;

6) існує вирок по тому самому обвинуваченню, що набрав законної сили, або постановлена ухвала суду про закриття кримінального провадження по тому самому обвинуваченню;

7) потерпілий, а у випадках, передбачених цим Кодексом, його представник відмовився від обвинувачення у кримінальному провадженні у формі приватного обвинувачення, крім кримінального провадження щодо кримінального правопорушення, пов'язаного з домашнім насильством;

8) стосовно кримінального правопорушення, щодо якого не отримано згоди держави, яка видала особу;

9) стосовно податкових зобов'язань особи, яка вчинила дії, передбачені статтею 212 Кримінального кодексу України, досягнутий податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України;

9-1) існує нескасована постанова слідчого, дізнавача, прокурора про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених пунктами 1, 2, 4, 9 цієї частини, у кримінальному провадженні щодо того самого діяння, що розслідувалося з дотриманням вимог щодо підслідності.

Учасники кримінального провадження мають право заявляти клопотання слідчому, дізнавачу, прокурору про закриття кримінального провадження за наявності передбачених цим пунктом підстав;

10) після повідомлення особі про підозру закінчився строк досудового розслідування, визначений статтею 219 цього Кодексу, крім випадку повідомлення особі про підозру у вчиненні тяжкого чи особливо тяжкого злочину проти життя та здоров'я особи.

2. Кримінальне провадження закривається судом:

1) у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності;

1-1) з підстави, передбаченої пунктом 3-1 частини першої цієї статті;

1-2) з підстави, передбаченої пунктом 4-1 частини першої цієї статті, якщо підозрюваний, обвинувачений заперечує проти закриття за цією підставою;

2) якщо прокурор відмовився від підтримання державного обвинувачення, за винятком випадків, передбачених цим Кодексом;

3) досягнуто податковий компроміс у справах про кримінальні правопорушення, передбачені статтею 212 Кримінального кодексу України, відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України» [68].

Запропонована законодавцем нумерація досить яскраво демонструє еволюцію інституту закриття кримінального провадження, адже по ній можна навіть відслідковувати зміну державної політики щодо доцільності або недоцільності продовження кримінального провадження (особливо це стосується закриття кримінального провадження у зв'язку із закінченням строків досудового розслідування). Водночас постійні зміни до ст. 284 КПК України мали і очевидно негативні наслідки, на які ми зобов'язані звернути увагу. Мова йдеться про існування двох ідентичних пунктів – п.п. 3-1 ч. 1 ст. 284 КПК України, які дублюють один одного. Звертаємо увагу, що це не технічна помилка, адже ці пункти з'явилися в КПК України завдяки двом різним законам, які набрали чинності в різний час. Тобто проблема є більш серйозною, яка вимагає негайного виправлення, адже це вже призводить до

плутанини серед правозастосувачів у процесі застосування відповідних положень.

Відповідно, для того, щоб здійснити якісну класифікацію підстав закриття кримінального провадження, насамперед необхідно сформулювати чіткий перелік таких підстав відповідно до ст. 284 КПК України. У даному випадку проблемою (крім вже згаданих пунктів 3-1) є те, що окремі підстави або пересікаються (у випадку декриміналізації кримінального правопорушення), або взаємодоповнюються (у випадку закриття кримінального провадження за одних і тих самих підстав різними суб'єктами, що також було виділено законодавцем у різні пункти ст. 284 КПК України). Метою даного дисертаційного дослідження є вивчення саме nereабілітуючих підстав закриття кримінального провадження, тому ми спробуємо сформулювати перелік цих підстав не за їхніми процедурними особливостями, а за їхнім сутнісним наповненням.

Таким чином, можна виділити наступні підстави закриття кримінального провадження:

1. Встановлена відсутність події кримінального правопорушення.
2. Встановлена відсутність у діянні складу кримінального правопорушення.
3. Не встановлені достатні докази для доведення винуватості особи в суді і вичерпані можливості їх отримати.
4. Не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності, крім випадків вчинення особливо тяжкого злочину проти життя чи здоров'я особи або злочину, за який згідно із законом може бути призначено покарання у виді довічного позбавлення волі.
5. Втратив чинність закон, яким встановлювалася кримінальна протиправність діяння.

6. Помер підозрюваний, обвинувачений, особа, стосовно якої зібрано достатньо доказів для повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, але не повідомлено про підозру у зв'язку з її смертю, крім випадків, якщо провадження є необхідним для реабілітації померлого.

7. Існує вирок по тому самому обвинуваченню, що набрав законної сили, або постановлена ухвала суду про закриття кримінального провадження по тому самому обвинуваченню.

8. Потерпілий, а у випадках, передбачених КПК України, його представник відмовився від обвинувачення у кримінальному провадженні у формі приватного обвинувачення, крім кримінального провадження щодо кримінального правопорушення, пов'язаного з домашнім насильством.

9. Стосовно кримінального правопорушення, щодо якого не отримано згоди держави, яка видала особу.

10. Стосовно податкових зобов'язань особи, яка вчинила дії, передбачені ст. 212 КК України, досягнутий податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

11. Існує нескасована постанова слідчого, дізнавача, прокурора про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених п.п. 1, 2, 4, 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, у кримінальному провадженні щодо того самого діяння, що розслідувалося з дотриманням вимог щодо підслідності.

12. Після повідомлення особі про підозру закінчився строк досудового розслідування, визначений ст. 219 КПК України, крім випадку повідомлення особі про підозру у вчиненні тяжкого чи особливо тяжкого злочину проти життя та здоров'я особи.

13. У зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності.

14. Якщо прокурор відмовився від підтримання державного обвинувачення, за винятком випадків, передбачених КПК України.

Можна стверджувати, що саме це є повний та вичерпний перелік підстав закриття кримінального провадження незалежно від суб'єкта, який буде приймати відповідне процесуальне рішення.

Визначивши цей перелік, можна, власне, перейти до проблематики їхньої класифікації. І розпочати це доцільно саме з оцінки наукових напрацювань у цьому напрямку.

Одразу необхідно зазначити, що питання класифікації підстав закриття кримінального провадження оцінювалось досить активно, у результаті чого було формування одразу декількох підходів до групування даних підстав. «Оскільки закриття кримінальних справ є неоднорідною формою закінчення досудового розслідування, то цю неоднорідність необхідно враховувати при визначенні підстав для цього. У зв'язку з цим у кримінально-процесуальній літературі запропоновано кілька класифікацій підстав для закриття кримінальних справ» [14, с. 37].

У правовій доктрині зазначається, що найбільш популярними класифікаціями для поділу підстав для закриття кримінального провадження серед вчених є поділ на:

- реабілітуючі, нереабілітуючі;
- процесуальні, матеріальні;
- юридичні і фактичні;
- імперативні та дискреційні;
- загальні і спеціальні;
- умовні та безумовні [175, с.153].

Так, В.М. Тертишник поділяє підстави до закриття кримінальних справ на наступні групи: «а) недоведеність участі обвинуваченого у вчиненні злочину; б) наявність обставин, що виключають провадження у справі; в) наявність обставин, які надають право слідчому не піддавати обвинуваченого кримінальному покаранню» [123, с. 421]. З такою класифікацією нам погодитись досить складно. Так, інститут закриття

кримінального провадження в принципі застосовується тоді, коли в силу об'єктивних причин продовжити досудове розслідування та судовий розгляд неможливо. У такому випадку всі підстави закриття кримінального провадження мають бути віднесені до цієї категорії. Наскільки ми розуміємо, науковець намагається розмежувати процесуальні та непроцесуальні підстави для закриття кримінального провадження, адже дійсно існують відмінності, коли кримінальне провадження, наприклад, закривається у зв'язку із закінченням строків досудового розслідування та у зв'язку з неможливістю отримати достатньо доказів для доведення винуватості особи. У такому випадку існує сенс проводити розмежування таких підстав. Однак неможливість отримання нових доказів з процесуальної точки зору теж перешкоджає подальшому кримінальному провадженню, а тому ця класифікація не дозволяє повною мірою оцінити специфіку підстав закриття кримінального провадження та їхню відмінність між собою.

Більш правильною виглядає позиція О.А. Губської, яка розрізняє матеріально-правові (відсутність складу злочину, закінчення строків давності) і суто процесуальні підстави (наявність вироку чи ухвали про закриття справи) для закриття кримінального провадження. Матеріально-правові підстави поділяються на реабілітуючі (відсутність події злочину, недоведеність участі обвинуваченого) та нереабілітуючі (амністія, помилування) підстави [22, с. 7]. Така класифікація є більш слушною, адже вказує на зв'язок або з фактичними обставинами кримінального провадження, які не дозволяють продовжити кримінальну процесуальну діяльність, або з особливостями здійснення самого кримінального провадження, які вказують на необхідність завершення кримінального процесу шляхом його закриття. Загалом такий підхід можна вважати вдалим навіть з урахуванням того, що дана пропозиція була сформульована відповідно до чинного на той момент КПК України 1960 р. І в даному

випадку вчені вже звертають увагу, що матеріально-правові підстави поділяються на реабілітуючі та nereабілітуючі.

Загалом, аналізуючи кримінальну процесуальну доктрину, слід зауважити, що саме такий поділ підстав закриття кримінального провадження є найбільш популярним, адже він має як теоретичне обґрунтування, так і практичне значення, чим і пояснюється його популярність серед різних науковців. Вчені зазначають, що така класифікація базується на юридичних наслідках закриття справи (кримінального переслідування), у зв'язку з чим вона є найоптимальнішою, адже сприяє правильному застосуванню кримінальних процесуальних норм, допомагає визначити наслідки для осіб, яких стосується закриття кримінального провадження, та забезпечує реальну гарантію їхніх прав і законних інтересів [14, с. 40]. «Закриття провадження за реабілітуючими підставами свідчить про те, що особа, щодо якої провадження закрито, не є винною у вчиненні інкримінованого кримінального правопорушення. Це передбачає зняття з неї обвинувачень, відновлення її доброго імені, честі, гідності та репутації, а також відшкодування завданої шкоди, спричиненої незаконним притягненням до кримінальної відповідальності, затриманням або арештом. Згідно зі статтями 11 і 12 Закону України «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду», орган, який здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчий, прокурор чи суд повинні надати роз'яснення щодо порядку відновлення прав і відшкодування шкоди. Після звернення громадянина відповідні органи мають визначити розмір відшкодування та поінформувати трудовий колектив або громадські організації за місцем проживання» [40].

Водночас існує низка «модифікацій» даної класифікації підстав закриття кримінального провадження. Так, С.М. Благодир розділяє підстави

закриття кримінальної справи на реабілітуючі, nereабілітуючі та ті, що унеможлиблюють провадження. До останніх належать: вирок або ухвала суду з того ж обвинувачення; відсутність згоди органу державної влади на притягнення до відповідальності; право особи на недоторканність тощо [8, с. 8-13].

Іншим поділом є поділ підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі (виправдувальні), nereабілітуючі та нейтральні (процесуальні). «При цьому nereабілітуючі підстави закриття кримінального провадження пов'язані із фактичним визнанням особи винуватою у вчиненні кримінального правопорушення (передбачені кримінальним матеріальним законом підстави звільнення від кримінальної відповідальності). А оскільки, як уже було з'ясовано вище, у разі встановлення їхньої наявності закриття кримінального провадження зі звільненням особи від кримінальної відповідальності відбувається в суді, а на стадії досудового розслідування складається клопотання про звільнення від кримінальної відповідальності, то підстави закриття кримінального провадження на стадії досудового розслідування варто поділяти на дві групи: реабілітуючі (виправдувальні) та нейтральні (процесуальні)» [9, с. 161].

Власне, відносна одностайність вчених щодо необхідності поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та nereабілітуючі (з певними модифікаціями) вказує не лише на наявність теоретичної значущості, але і практичного застосування відповідної класифікації. Насамперед це пов'язано з існуванням вже згаданого ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду», де в ст. 2 зазначено, що особа має право на відшкодування шкоди у випадках «закриття кримінального провадження за відсутністю події кримінального

правопорушення, відсутністю у діянні складу кримінального правопорушення або невстановленням достатніх доказів для доведення винуватості особи у суді і вичерпанням можливостей їх отримати» [40]. Власне, ці підстави і називають реабілітуючими. Водночас вказівка лише на ці підстави закриття кримінального провадження ще не означає, що лише ці підстави мають бути віднесені до реабілітуючих. Проте перед тим, як досліджувати це питання, насамперед необхідно встановити, що саме науковцями та практиками розуміється як «реабілітація» у кримінальному провадженні.

На думку окремих вчених, реабілітація – це гарантоване державою відновлення порушених прав і свобод особи, яка була незаконно або необґрунтовано притягнута до кримінальної відповідальності, а також повне відшкодування майнової шкоди та компенсація моральної шкоди за її вимогою [91]. М.Є. Шумило розглядає реабілітацію як діяльність суду, що спрямована на встановлення факту незаконності кримінального процесуального провадження щодо конкретної особи, визначення розміру завданої майнової шкоди та її відшкодування за участю інших посадових осіб, організацій, підприємств і установ. Ця діяльність також передбачає відновлення раніше обмежених прав особи у встановленому процесуальному порядку з метою повернення їй соціального та правового статусу, який існував до вчинення незаконних процесуальних дій чи рішень [177, с. 69]. М.Р. Мазур стверджує, що реабілітація – це тривалий процес, який може розглядатися як у широкому, так і у вузькому значенні. У широкому значенні реабілітація включає: 1) ухвалення рішення, яке надає особі право на реабілітацію; 2) інформування особи про її право на реабілітацію; 3) безпосередньо реабілітацію, що охоплює подання особою клопотання до суду, розгляд справи, ухвалення постанови про реабілітацію; 4) реалізацію судового рішення. У вузькому значенні реабілітація передбачає лише етапи, що починаються з подання клопотання про

реабілітацію і завершуються винесенням судового рішення – постановою про реабілітацію особи [81, с. 126].

Відповідно до іншої позиції, у кримінальному процесі реабілітація означає виправдання підсудного або припинення кримінальної справи щодо засудженого, обвинуваченого чи підозрюваного через відсутність складу злочину або недоведеність їхньої причетності до вчинення злочину [90, с. 59]. А.О. Суховіліна дійшла висновку, що: «1) правові норми, які регламентують реабілітацію, мають кримінально-процесуальну природу; 2) відносини, спрямовані на поновлення правового статусу реабілітованого, мають публічний характер. Вони виникають між державою, її органами та посадовими особами й особами, які постраждали від незаконного чи необґрунтованого кримінального переслідування або незаконного засудження, а тому мають кримінально-процесуальний характер; 3) провадження у справах з реабілітації передбачає дві частини: основне – офіційне визнання невинуватості особи та особове провадження – відшкодування особі шкоди, спричиненої внаслідок незаконного чи необґрунтованого кримінального переслідування або незаконного засудження і поновлення порушених прав; 4) нормативно-правове регулювання інституту реабілітації засвідчує, що інститут реабілітації є складним кримінально-процесуальним інститутом, норми якого, з одного боку, знаходяться в окремому розділі кримінально-процесуального закону, а з другого – інтегровані в інших інститутах кримінального судочинства. Зазначене дає змогу визначити інститут реабілітації як самостійний правовий інститут кримінального процесуального права, що охоплює сукупність норм, які регулюють публічні відносини щодо поновлення прав і свобод та відшкодування шкоди особі, стосовно якої здійснено незаконне й необґрунтоване кримінальне переслідування чи незаконне засудження» [119, с. 130].

Аналізуючи питання реабілітації у кримінальному процесі, не можна оминати увагою і судову практику. Так, ВС в одному зі своїх рішень зазначив, що «коли йдеться про реабілітуючі підстави закриття кримінального провадження, слід виходити з того, що особа не вчинила протиправного діяння, передбаченого кримінальним законом, і, як результат, має право на реабілітацію. До реабілітуючих підстав належать ті, які свідчать про повну невинуватість особи у вчиненні кримінального правопорушення, що їй інкримінується, і тягнуть за собою зняття підозри, відновлення доброго імені, гідності та репутації» [109]. КСУ у справі за конституційною скаргою Кротюка Олександра Володимировича щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 4 частини першої статті 284 Кримінального процесуального кодексу України (справа щодо презумпції невинуватості) зазначив, що «підстави для закриття кримінального провадження з огляду на спричинені ними юридичні наслідки для особи, стосовно якої відбувається таке закриття, в теорії права та правозастосовній практиці прийнято класифікувати як реабілітаційні та нереабілітаційні. Втім у національному юридичному регулюванні немає такої чіткої класифікації» [113].

Таким чином, на практиці констатується не лише необхідність існування, але і практичне застосування поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та нереабілітуючі. Проте навіть КСУ зазначає, що законодавчо такого закріплення немає, що значно ускладнює процес правозастосування. Вже згадана норма ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинові незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» вказує на те, що існує лише три підстави закриття кримінального провадження, у випадку застосування яких уповноважені учасники кримінального провадження мають право на відшкодування шкоди. Така позиція напряду залежить від нерозривного

зв'язку між фактом реабілітації та можливістю відшкодування шкоди у кримінальному провадженні. Відповідно, якщо інші підстави такого права не надають, то вони мають відноситись до nereабілітуючих. Якщо взяти за основу саме таку позицію (яка є найбільш прийнятною серед науковців), то виділити третю категорію підстав закриття кримінального провадження неможливо. І ми з такою позицією повністю погоджуємося.

Відповідно до принципу презумпції невинуватості, особа є невинуватою доти, доки її вину не буде доведено в законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду, який набрав законної сили. До цього особа вважається невинуватою. Учасник кримінального провадження в даному розрізі може перебувати лише у двох статусах – невинуватий (до набрання обвинувальним вироком законної сили) та винуватим (після набрання обвинувальним вироком законної сили). Жодних проміжних статусів учасник кримінального провадження мати не може. У випадку закриття кримінального провадження в будь-якому випадку констатується неможливість винесення обвинувального вироку суду, а тому особа залишається в тому ж статусі, у якому вона була «введена» в процес – у статусі невинуватої особи. З такої точки зору всі підстави закриття кримінального провадження можна було б вважати реабілітуючими, адже вони констатують невинуватість особи шляхом неможливості винесення відносно неї обвинувального вироку. Проте така позиція виглядає занадто спірною та такою, що робить непотрібною дану класифікацію підстав закриття кримінального провадження. Саме тому ми повністю переконані, що при аналізі реабілітуючих підстав закриття кримінального провадження насамперед має оцінюватись можливість відшкодування шкоди, що чітко передбачено чинним кримінальним процесуальним законодавством, адже в іншому випадку всі підстави можна відносити до реабілітуючих.

Тому ми не підтримуємо позицію щодо виділення будь-якої третьої категорії підстав закриття кримінального провадження. Дійсно, деякі з цих

підстав напряду залежать від доказів (наприклад п. 3 ч. 1 ст. 284 КПК України), інші ж більшою мірою пов'язані зі специфікою здійснення кримінального провадження. Але головною умовою закриття кримінального провадження є неможливість його продовження (про що ми неодноразово звертали увагу в даному дисертаційному дослідженні), тому всі такі підстави можна вважати процесуальними, адже вони передбачені кримінальним процесуальним законодавством та не дозволяють продовжувати процес притягнення особи до кримінальної відповідальності. Якщо ж розглядати саме можливість відшкодування шкоди, то існує лише дві групи підстав закриття кримінального провадження. Теоретично вони так і мають називатися, але і науковці, і практики звикли до використання термінів «реабілітуючі» та «нереабілітуючі», тому ми також будемо оперувати ними.

Таким чином, кримінальним процесуальним законодавством передбачені такі не реабілітуючі підстави закриття кримінального провадження:

1. Не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності, крім випадків вчинення особливо тяжкого злочину проти життя чи здоров'я особи або злочину, за який згідно із законом може бути призначено покарання у виді довічного позбавлення волі.

2. Втратив чинність закон, яким встановлювалася кримінальна протиправність діяння.

3. Помер підозрюваний, обвинувачений, особа, стосовно якої зібрано достатньо доказів для повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, але не повідомлено про підозру у зв'язку з її смертю, крім випадків, якщо провадження є необхідним для реабілітації померлого.

4. Існує вирок по тому самому обвинуваченню, що набрав законної сили, або постановлена ухвала суду про закриття кримінального провадження по тому самому обвинуваченню.

5. Потерпілий, а у випадках, передбачених КПК України, його представник відмовився від обвинувачення у кримінальному провадженні у формі приватного обвинувачення, крім кримінального провадження щодо кримінального правопорушення, пов'язаного з домашнім насильством.

6. Стосовно кримінального правопорушення, щодо якого не отримано згоди держави, яка видала особу.

7. Стосовно податкових зобов'язань особи, яка вчинила дії, передбачені ст. 212 КК України, досягнутий податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

8. Існує нескасована постанова слідчого, дізнавача, прокурора про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених п.п. 1, 2, 4, 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, у кримінальному провадженні щодо того самого діяння, що розслідувалося з дотриманням вимог щодо підслідності.

9. Після повідомлення особі про підозру закінчився строк досудового розслідування, визначений ст. 219 КПК України, крім випадку повідомлення особі про підозру у вчиненні тяжкого чи особливо тяжкого злочину проти життя та здоров'я особи.

10. У зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності.

11. Якщо прокурор відмовився від підтримання державного обвинувачення, за винятком випадків, передбачених КПК України.

РОЗДІЛ 3. ЗАКРИТТЯ КРИМІНАЛЬНОГО ПРОВАДЖЕННЯ ПРИ РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ ЗА НЕРЕАБІЛІТУЮЧИХ ПІДСТАВ

3.1. Податковий компроміс як спеціальна нереабілітуюча підстава закриття кримінального провадження

Очевидно, що не існує внутрішньої ієрархії підстав закриття кримінального провадження, тому в межах даного дисертаційного дослідження вони мають бути піддані однаковому аналізу. Водночас ми не маємо права ігнорувати значимість такої підстави закриття кримінального провадження, як досягнення податкового компромісу, саме для податкових кримінальних правопорушень, адже вона на пряму залежить від даної категорії кримінально караних діянь. На думку Н.О. Ананської, запровадження державою механізму податкового компромісу дозволяє уникнути юридичної відповідальності платникам податків або їх посадовим особам за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств чи податку на додану вартість за будь-які податкові періоди, що передують 1 квітня 2014 року, з урахуванням строків давності [3, с. 13]. «Механізм податкового компромісу, як повідомлялося від ДФС, було ініційовано з боку бізнесу. Процес громадського обговорення законопроектів впродовж другої половини 2014 р. засвідчив безпрецедентну відкритість та готовність до співпраці з боку податкових органів, яка різко контрастувала з попередньою практикою. У результаті плідної роботи законопроект було максимально наближено до балансу інтересів між бізнесспільнотою та фіскальною службою. Зокрема у законодавчо затвердженій процедурі враховано побажання платників податків стосовно вищезгаданого зниження ставки, подовження термінів та гарантій звільнення від відповідальності» [48, с. 63].

Однак, перед тим як переходити до аналізу специфіки закриття кримінального провадження, насамперед необхідно встановити, у якому випадку дана підстава може бути застосована.

Відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, кримінальне провадження може бути закрите «стосовно податкових зобов'язань особи, яка вчинила дії, передбачені ст. 212 КК України, за умови, що було досягнуто податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України» [68]. Аналогічне положення передбачає можливість закриття кримінального провадження і під час судового засідання. Водночас необхідно звернути увагу на відмінності у формулюваннях п. 3 ч. 2 та п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, адже на досудовому розслідуванні провадження закривається «стосовно податкових зобов'язань», а під час судового розгляду достатньо лише досягнути податкового компромісу. Власне, така відмінність є дещо дивною, адже в будь-якому випадку ст. 212 КК України стосується податкових зобов'язань. Відповідно, не дивлячись на різні формулювання підстав закриття кримінального провадження, фактично вони є ідентичними.

Відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, податковий компроміс – це «режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їхніх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 року з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 ПК України. Платник податків, який вирішив скористатися процедурою податкового компромісу, під час дії податкового компромісу за такі податкові періоди має право подати відповідні уточнюючі розрахунки податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, в яких визначає суму завищення витрат,

що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та/або суму завищення податкового кредиту з податку на додану вартість» [102]. При цьому «при складанні уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань для застосування податкового компромісу не враховуються суми коригувань податкового кредиту з податку на додану вартість та/або витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток, відображені в уточнюючих розрахунках, які одночасно відповідають таким умовам: 1) подані в порядку, встановленому ст. 50 ПК України, після 1 квітня 2014 року; 2) уточнюють показники податкових декларацій за звітні (податкові) періоди, що передували 1 квітня 2014 року; 3) за результатами подання таких уточнюючих розрахунків було зменшено податкове зобов'язання (збільшено від'ємне значення) з податку на прибуток або податку на додану вартість за такі звітні (податкові) періоди» [102].

К.П. Задоя з цього приводу слушно зазначає, що застосування процедури податкового компромісу формально не змінює юридичну кваліфікацію попереднього порушення податкового законодавства платником податків (якщо таке порушення мало місце), яке, як і раніше, вважається податковим правопорушенням у розумінні ст. 109 Податкового кодексу. Проте в конкретному випадку, з огляду на певні обставини (передусім – визнання платником факту порушення та сплата податкових зобов'язань, визначених відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX Кодексу), держава приймає рішення не застосовувати до нього заходи юридичної відповідальності» [34, с. 69].

У правовій доктрині також наявна критика самої концепції існування податкового компромісу. Так, у 2014 році, аналізуючи відповідний законопроект, М.П. Кучерявенко та Є.М. Смичок зазначали, що «однією з цілей, яку переслідує законодавець, є звільнення осіб-порушників від відповідальності. У цьому випадку потребує уточнення той момент, що для

податкових правовідносин характерним є плюралістичний підхід до відповідальності, яка застосовується до порушників податкового законодавства. Тобто у сфері оподаткування поряд з фінансовою відповідальністю діє відповідальність адміністративна та кримінальна. І якщо вже говорити про цілковите звільнення від відповідальності у сфері оподаткування, то ми неминуче будемо заручниками ситуації, коли певного врегулювання та коригування будуть потребувати і адміністративне, і кримінальне право. У запропонованому проєкті Закону таке питання вирішується, м'яко кажучи, непрофесійно, і це при тому, що у висновках, які надавалися на вказаний проєкт Закону, наголошувалося саме на цьому» [72, с. 46].

У ч. 5 ст. 212 КК України зазначено, що «діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України» [68]. Таким чином, виникає плутанина щодо правильності застосування даного положення, адже кримінальне процесуальне законодавство стверджує, що досягнення податкового компромісу є підставою для закриття кримінального провадження, а кримінальне законодавство стверджує, що дана обставина виключає умисну форму вини, тобто напряду впливає на склад кримінального правопорушення. Аналізуючи такі нормативні колізії, О.О. Торбас зазначає, що «якщо податковий компроміс – це режим звільнення від юридичної відповідальності, то мова повинна йти саме про звільнення від відповідальності (у даному випадку – кримінальної). Проте до Розділу IX Кримінального кодексу України (Звільнення від кримінальної відповідальності) жодних змін внесено не було. Не дозволяє дійти висновку про можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності і ч. 5

ст. 212 КК України (єдина стаття КК України, яка зазнала змін у зв'язку із нормативним закріпленням податкового компромісу)» [127, с. 310].

Власне, дане положення, а також аналіз судової практики свідчить про низку недоліків правового регулювання даної підстави закриття кримінального провадження та різне тлумачення відповідних норм кримінального процесуального законодавства. Аналіз судової практики свідчить, що на даний момент рішення про закриття кримінального провадження за ст. 212 КК України у зв'язку з досягненнями податкового компромісу приймає саме суд, а саме шляхом вивчення клопотання прокурора про звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу: «до суду надійшло клопотання прокурора про звільнення від кримінальної відповідальності у кримінальному провадженні № 72023260000000041 від 06.06.2023 ОСОБА_4, яке в судовому засіданні прокурор та ОСОБА_4 підтримали... Дослідивши матеріали клопотання і подані прокурором докази, заслухавши думку сторін, суд вважає клопотання таким, що підлягає задоволенню з наступних підстав. Частина 4 ст. 212 КК України передбачає, якщо особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня). Відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, кримінальне провадження закривається стосовно податкових зобов'язань особи, яка вчинила дії, передбачені статтею 212 Кримінального кодексу України, досягнутий податковий компроміс відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України. Згідно з п. 1 ч. 2 ст.

284 КПК України, кримінальне провадження закривається судом у зв'язку із звільненням особи від кримінальної відповідальності. Відповідно до ч. 3 ст. 288 КПК України, суд своєю ухвалою закриває кримінальне провадження та звільняє підозрюваного, обвинуваченого від кримінальної відповідальності у випадку встановлення підстав, передбачених законом України про кримінальну відповідальність» [139].

В іншому ж рішенні з таким клопотанням до суду звернувся захисник, при цьому він це зробив ще на стадії підготовчого судового провадження [138]. Суд, відповідно, дослідив таке клопотання, заслухав позицію сторін та прийняв рішення про можливість закриття кримінального провадження у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності. Тобто в даному випадку не має принципового значення, хто саме звернеться з клопотанням, адже суд буде його досліджувати саме як підставу для звільнення від кримінальної відповідальності та, відповідно, закриття кримінального провадження у зв'язку з досягненням податкового компромісу.

Можна дійти висновку, що на практиці досягнення податкового компромісу розглядається саме як підстава для звільнення особи від кримінальної відповідальності, у зв'язку з чим і закривається кримінальне провадження. Власне, такий підхід хоча і є універсальним, проте досить дивним. Як вже зазначалося вище, відповідно до КПК України, податковий компроміс є підставою для закриття кримінального провадження. А відповідно до ст. 212 КПК України, факт укладення податкового компромісу вказує, що в діяннях особи не було умислу. Як зазначали вчені, якщо мова йде про виключення одного з елементів складу кримінального правопорушення, то в такому випадку на стадії досудового розслідування кримінальне провадження має бути закрито за п. 1 ч. 1 ст. 284 КПК України, а під час судового розгляду суд має винести виправдувальний вирок.

І необхідно зазначити, що в судовій практиці наявні і такі приклади. Так, в одному з судових рішень було зазначено: «ТОВ «Донбасс-Днепрострой» виявило бажання скористуватися процедурою податкового компромісу про що 15.04.2015 р. на адресу Західно-Донбаської ОДПІ ГУ Міндоходів у Дніпропетровській області було направлено відповідну заяву. 27.04.2015 р. Західно-Донбаською ОДПІ ГУ Міндоходів у Дніпропетровській області заяву ТОВ «Донбасс-Днепрострой» про застосування податкового компромісу було задоволено та винесено рішення про погодження застосування податкового компромісу № 10052/10/04-10-22-01. Відповідно до п. 10 підрозділу 9-2 «Особливості уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість під час застосування податкового компромісу» розділу XX «Перехідних положень» Податкового кодексу України «діяння, вчинене платником податків або його посадовими (службовими) особами, що призвело до заниження його податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість, якщо такі податкові зобов'язання уточнені за процедурами застосування податкового компромісу та сплачені до бюджетів, не вважається умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також, враховуючи диспозицію частини 5 ст. 212 КК України, «діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 92 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України» у зв'язку з чим в діях службових осіб ТОВ «Донбасс-Днепрострой» відсутня подія кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України» [151]. В іншому рішенні було зазначено, що «під час розгляду заяви встановлено, що постановою старшого слідчого слідчого управління фінансових розслідувань ДПІ у Печерському районі ГУ ДФС у м. Києві ОСОБА_4 від

18.05.2015 року кримінальне провадження № 32014100060000214 від 23 жовтня 2014 року, за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України, – закрити за відсутністю в діях службових ТОВ «БТК-Трейд» (код ЄДРПОУ 38104684), ТОВ «Будімпорт 2001» (код ЄДРПОУ 36555743) складу кримінального правопорушення та у зв'язку з досягненням службовими особами ТОВ «Торговельно-Будівельний Дім «Олді» (код ЄДРПОУ 24738845) податкового компромісу» [152].

На прикладі даного рішення можна зробити одразу декілька висновків. По-перше, хоча кримінальне процесуальне законодавство цього і не передбачає, але існує певна процедура погодження податкового компромісу, яка має бути застосована в таких випадках. Конкретно в даному кримінальному провадженні було навіть винесено рішення «про погодження застосування податкового компромісу». Чинний КПК України таких рішень не передбачає, проте задля легалізації будь-яких додаткових дій уповноважені посадові особи вирішили процедуру оформлення податкового компромісу оформити саме у вигляді такого документа. На нашу думку, винесення окремого рішення можна було уникнути у випадку закриття кримінального провадження саме за п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, де б чітко були зазначені підстави для такого закриття – досягнення податкового компромісу. Водночас у даному випадку було прийнято рішення про закриття кримінального провадження через відсутність події кримінального правопорушення (п. 1 ч. 1 ст. 284 КПК України) з посиланням на положення ст. 212 КК України, де, власне, і зазначено, що у випадку досягнення податкового компромісу дії особи вважаються неумисними.

З такою підставою закриття кримінального провадження ми погодитися не можемо. По-перше, відсутність умислу вказує на відсутність суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення, що є

окремою підставою для закриття кримінального провадження. По-друге, основною підставою закриття кримінального провадження в даному випадку виступає досягнення податкового компромісу. Слідчий констатував, що такий компроміс було досягнуто, проте при закритті кримінального провадження послався на іншу підставу для закриття, що, власне, робить існування п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України непотрібним.

Однак такі підходи є одиничними, і найчастіше податковий компроміс розглядають як підставу для закриття кримінального провадження. Відповідно до офіційної статистики, яка надається на сайті Офісу Генерального прокурора, у 2022 році всього уповноваженими особами БЕБ було закрито чотири кримінальні провадження при розслідуванні ст. 212 КК України, «з них за п.п. 1, 2, 4, 6, 9-1 ч. 1 ст. 284 Кримінального процесуального кодексу України» – 4 [29]; у 2023 році було закрито 34 таких кримінальних проваджень, «з них за п.п. 1, 2, 4, 6, 9-1 ч. 1 ст. 284 Кримінального процесуального кодексу України» – 34 [30]. Тобто жодне з кримінальних проваджень за ст. 212 КК України, яке було закрито на стадії досудового розслідування у 2022 та 2023 роках, не було закрито за п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України. Звичайно, можна стверджувати, що станом на даний момент майже не лишилося кримінальних проваджень, де можна досягнути податкового компромісу (адже податковий компроміс можна досягнути лише щодо податкових зобов'язань, які існували до квітня 2014 року), однак за даними офіційної статистики [28], у 2015 році органами, які здійснювали контроль за дотриманням податкового законодавства, було закрито 1025 кримінальних проваджень, з них за п.п. 1, 2, 4, 6 ч. 1 ст. 284 КПК України – 1024. Очевидно, що найбільше проваджень, у яких було досягнуто податкового компромісу, мало бути закрито одразу після прийняття відповідних змін.

Однак навіть дана статистика ще не означає, що кримінальні провадження не закривалися на стадії досудового розслідування за п. 9 ч. 1

ст. 284 КПК України. Так, в одному з кримінальних проваджень зазначено, що «30.07.2015 року процесуальний прокурор ОСОБА_6 виніс постанову про закриття кримінального провадження в частині кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 212 КК України, у зв'язку із досягненням ТОВ «Борзнянський райагрохім» податкового компромісу на підставі п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України» [150]. Питання, чому, наприклад, дане рішення не відображено в статистиці або чому його помилково не виділили як окрему підставу для закриття, залишається відкритим.

З аналізу судової практики можна дійти висновку, що такого роду рішення є відносно поодинокими, і найчастіше прокурори зверталися з клопотанням до суду про звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу. Дійсно, якщо аналізувати саме Податковий кодекс України, то там досить чітко зазначено, що досягнення компромісу є підставою для звільнення особи від відповідальності. Проектуючи дане положення на кримінальні процесуальні правовідносини, можна дійти висновку, що в такому випадку дійсно особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. Проте з точки зору нормативного регулювання до такого висновку виникає одразу декілька зауважень.

По-перше, можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності у випадку досягнення податкового компромісу передбачена лише податковим законодавством. Ні в КК України, ні в КПК України такого положення немає. Необхідно нагадати, що відповідно до ч. 3 ст. 9 КПК України, «закони та інші нормативно-правові акти України, положення яких стосуються кримінального провадження, повинні відповідати цьому Кодексу. При здійсненні кримінального провадження не може застосовуватися закон, який суперечить цьому Кодексу» [68]. Аналогічне положення наявне і в КК України. Так, відповідно до ч. 3 ст. 3 КК України, «кримінальна протиправність діяння, а також його караність

та інші кримінально-правові наслідки визначаються тільки цим Кодексом» [63], а в ч. 4 сказано, що «застосування закону про кримінальну відповідальність за аналогією заборонено» [63]. Тобто всі відносини, які виникають, діють та припиняються в межах розслідування, розгляду і вирішення кримінального провадження, мають бути врегульовані насамперед кримінальним та кримінальним процесуальним законодавством. Проте в цих законах немає жодної вказівки, що наслідком досягнення податкового компромісу має бути звільнення особи від кримінальної відповідальності. З аналізу судової практики можна помітити, що судді посилаються на ст. 44 КК України як на загальне положення, яке дозволяє звільнення від відповідальності. Проте навіть у цій статті вказано, що звільнення від кримінальної відповідальності відбувається у випадках, коли це передбачено КК України. У даному випадку законодавець відсилає нас до спеціальних видів звільнення від кримінальної відповідальності, які не передбачені Розділом IX, проте закріплені в конкретних статтях Особливої частини. У ст. 212 КК України лише ч. 4 веде мову про звільнення від кримінальної відповідальності, адже там зазначено, що «особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою цієї статті, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення її до кримінальної відповідальності сплачено податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодовано шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня)» [63]. Однак таке звільнення від кримінальної відповідальності стосується лише добровільної виплати необхідних сум. Податковий компроміс передбачає виплату лише 5% від суми, яка мала бути сплачена, у зв'язку з чим в ч. 5 ст. 212 КПК України вказано, що «діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не

вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України» [63].

Відповідно, положення кримінального законодавства також не дозволяють зробити висновок про те, що у випадку досягнення податкового компромісу особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. У такому випадку можна дійти висновку, що порядок звільнення особи у випадку укладення податкового компромісу суперечить, власне, положенням КК України та КПК України. Більше того, якщо порівнювати ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КПК України, то можна навіть дійти висновку, що при укладенні податкового компромісу особа не може бути звільнена від кримінальної відповідальності. Так, ч. 4 ст. 212 КПК України передбачає звільнення від відповідальності для тих осіб, які повністю оплатили свої податкові зобов'язання. З такої точки зору виглядає дещо дивним застосовувати аналогічний порядок звільнення від кримінальної відповідальності для тих, хто за умовами податкового компромісу виплатив лише 5% від необхідної суми. Встановлюючи, що і перша, і друга група осіб підлягає звільненню від кримінальної відповідальності, уповноважені посадові особи фактично прирівнюють їх у процесуальних правах, що явно не відповідає засадам справедливості та одноманітності застосування кримінального законодавства.

По-друге, ми хочемо також звернути увагу на абз. 2 ч. 4 ст. 284 КПК України, де зазначено, що «слідчий, дізнавач приймає постанову про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених пунктами 1, 2, 4-1, 9, 9-1 частини першої цієї статті, якщо в цьому кримінальному провадженні жодній особі не повідомлялося про підозру» [68]. У даному випадку законодавець чітко визначив право самого слідчого закривати кримінальні провадження, в тому числі за умови, якщо буде досягнуто

податковий компроміс. Наявність такого положення в КПК України суперечить логіці того, що з даної підстави закрити кримінальне провадження може лише суд та лише шляхом звільнення особи від кримінальної відповідальності.

Таким чином, можна зауважити, що існуюча на даний момент практика звільнення особи від кримінальної відповідальності судом за умови досягнення податкового компромісу не відповідає положенням ні кримінального, ні кримінального процесуального законодавства. Водночас маємо підкреслити, що навіть за умови, що така практика не відповідає положенням профільних законів, з точки зору практичної логіки вона краще відповідає специфіці закінчення кримінального провадження при укладенні податкового компромісу.

Дійсно, відповідно до ч. 4 ст. 284 КПК України кримінальне провадження за умови укладення податкового компромісу може бути закрите слідчим. Водночас обов'язковою умовою закриття кримінального провадження слідчим є те, що в такому кримінальному провадженні жодній особі не повинні були повідомити про підозру. Проте по відношенню до п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України така ситуація неможлива. Очевидно, що податковий компроміс може бути укладений лише з тією особою, яка власне здійснила ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), жодна інша особа не може бути стороною податкового компромісу. Слідчому для того, щоб закрити кримінальне провадження, необхідно, крім іншого, підтвердити зв'язок особи з конкретним фактом ухилення від сплати податків чи зборів. Єдиним способом для цього є повідомлення особи про підозру. Закриваючи кримінальне провадження без підозрюваного у випадку укладення податкового компромісу, слідчий фактично констатує досягнення податкового компромісу з особою, яка не має жодного відношення до вчиненого кримінального правопорушення та, відповідно, до всього кримінального провадження.

Таким чином, право слідчого самостійно закрити кримінальне провадження у випадку укладення податкового компромісу на практиці реалізувати неможливо. Можна лише зробити припущення, що на момент внесення відповідних змін законодавець не повною мірою оцінив порядок закриття кримінального провадження за умови досягнення податкового компромісу, при цьому намагаючись зробити цей інститут максимально привабливим, заохочуючи в такий спосіб платників податків самостійно повідомляти про вчинені ним кримінальні правопорушення. У будь-якому випадку можна з впевненістю констатувати, що слідчий не має фактичної можливості самостійно закрити кримінальне провадження у випадку досягнення податкового компромісу.

Також існують питання щодо можливості закрити відповідне кримінальне провадження прокурором. Згідно з ч. 4 ст. 284 КПК України, прокурор має право закривати будь-які кримінальні провадження, в яких наявний підозрюваний, на стадії досудового розслідування у випадку виникнення обставин, які передбачені ч. 1 ст. 284 КПК України (винятки становлять лише такі підстави закриття кримінального провадження, як закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності та декриміналізація кримінального правопорушення). Загалом з процедурної точки зору немає жодних обмежень щодо закриття кримінального провадження прокурором на стадії досудового розслідування, проте судова практика та статистика свідчать про те, що прокурори все одно звертаються з клопотаннями до суду про звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу. Ми маємо одразу два пояснення такого порядку.

По-перше, ПК України по відношенню до податкового компромісу веде мову саме про звільнення особи від кримінальної відповідальності. Дійсно, попередньо ми вже критикували такий підхід, проте, не відмовляючись від цієї критики, ми не можемо ігнорувати значення саме

податкового законодавства в процесі досягнення податкового компромісу. Відповідно, якщо в ПК України мова ведеться про режим звільнення від відповідальності, в межах кримінального провадження уповноважені особи також будуть намагатися застосувати відповідні процедури.

По-друге, кримінальне провадження закривається у зв'язку із звільненням від кримінальної відповідальності лише судом, який в процесі розгляду відповідного клопотання перевіряє не лише наявність підстав для такого звільнення, а і здійснює судовий контроль за дотриманням прав та законних інтересів учасників кримінального провадження. У такий спосіб краще гарантується виконання вимог кримінального та кримінального процесуального законодавства, а також перевіряється доцільність укладення податкового компромісу в кожному конкретному випадку. При укладенні податкового компромісу особа виплачує лише 5% від тих податкових зобов'язань, які були на неї покладені. Відповідно, насамперед у такому випадку зачіпаються інтереси держави, яка недоотримає податкові відрахування.

Власне, оцінка можливості звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу піднімає ще одне досить важливе питання – чи є така підстава для звільнення від відповідальності та закриття кримінального провадження умовною чи безумовною?

Як свідчить судова практика, суд та інші уповноважені особи перевіряють лише документи, які підтверджують факт досягнення податкового компромісу та переведення на рахунок коштів у розмірі, визначеному ПК України. Судова практика щодо відмови у звільненні особи від кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу не дуже велика і, як правило, стосується процедурних аспектів. Так, в одному з судових рішень суд відмовив у звільненні особи від кримінальної відповідальності, адже «відповідно до ч.

5 ст. 212 КК України діяння, передбачені частинами першою – третьою цієї статті, не вважаються умисним ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України. Суд позбавлений можливості в підготовчому судовому засіданні перевірити обставини, на які посилається прокурор, а отже з'ясувати підставність заявленого клопотання, у зв'язку з чим вважає його передчасним» [163]. З таким рішенням погодитись досить складно, адже така аргументація може бути поширена на будь-яку підставу для звільнення особи від кримінальної відповідальності. Наприклад, однією з умов звільнення від кримінальної відповідальності у зв'язку з примиренням з потерпілим є відшкодування шкоди. Відповідно, суд на підготовчому провадженні, отримавши клопотання прокурора про звільнення особи від кримінальної відповідальності, має перевірити реальність такого відшкодування або шляхом проведення допиту потерпілого, або шляхом дослідження доказів, які доводять таке відшкодування. У даному випадку суд теж мав змогу перевірити факт укладення податкового компромісу.

Даний приклад демонструє, що податковий компроміс є безумовною підставою для закриття кримінального провадження, адже суд, відмовляючи у задоволенні клопотання прокурора, лише вказав на неможливість перевірки самого факту укладення компромісу та, відповідно, переведення необхідних грошових коштів особою, яка підозрюється у вчиненні даного кримінального правопорушення. Суд має право перевірити сам факт укладення такого компромісу, але не має права висувати будь-які додаткові умови та, відповідно, здійснювати їхню перевірку.

В іншому судовому рішенні було вказано, що «суд, вивчивши дане клопотання, вважає, що воно є передчасним, оскільки у підготовчому

судовому засіданні не може бути вирішено питання про закриття кримінального провадження з nereабілітуючої підстави, а саме у зв'язку з досягненням податкового компромісу згідно з ч. 5 ст. 212 КК України. У зв'язку із викладеним дане клопотання підлягає відхиленню» [140].

З такими рішеннями теж погодитись досить складно. Так, у кримінальному процесуальному кодексі немає жодних обмежень щодо можливості закриття кримінального провадження на стадії підготовчого провадження, тим більше з nereабілітуючих підстав. Хоча необхідно звернути увагу на положення п. 2 ч. 3 ст. 314 КПК України, де зазначено, що на підготовчому судовому провадженні суд має право «закрити провадження у випадку встановлення підстав, передбачених пунктами 5-8, 10 частини першої або частиною другою статті 284 цього Кодексу» [68]. Вважаємо, що в даному випадку судом було прийнято рішення про відмову у закритті кримінального провадження через те, що положення ст. 314 КПК України не дозволяють суду закривати провадження за п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, тобто у зв'язку із досягненням податкового компромісу. З точки зору буквального тлумачення норм кримінального процесуального законодавства судом було прийнято абсолютно правильне рішення, адже 2015 року, коли з'явився п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, відповідні зміни мали бути внесені і у всі пов'язані норми КПК України. Відсутність вказівки на цей пункт у ст. 314 КПК України, власне, має свідчити про те, що на стадії підготовчого провадження суд дійсно обмежений у праві закрити кримінальне провадження у зв'язку з досягненням податкового компромісу.

Таке неоднорідне тлумачення можливості закриття кримінального провадження знову таки пов'язане з відсутністю чіткості нормативного регулювання щодо правових та процесуальних наслідків укладення податкового компромісу. Як було продемонстровано вище, на практиці при досягненні податкового компромісу приймають рішення і про закриття

кримінального провадження за спеціальною підставою, і закриття кримінального провадження за загальними підставами (наприклад, відсутність події кримінального правопорушення), і закриття кримінального провадження у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності. З урахуванням того, що в більшості випадків судді вирішують питання саме про звільнення від кримінальної відповідальності, то жодних порушень п. 2 ч. 3 ст. 314 КПК України немає, адже ч. 2 ст. 284 КПК України чітко закріплює право суду закрити кримінальне провадження у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності. Водночас цей приклад ще раз демонструє необхідність внесення змін до законодавства задля унормування реалізації податкового компромісу. При цьому ми чудово розуміємо, що хоча податковий компроміс стосується лише податкових зобов'язань, які існували до квітня 2014 року, все одно законодавство повинно бути приведено у відповідність, адже, по-перше, наразі досі наявні такі кримінальні провадження, у яких вирішується питання укладення податкових компромісів, а, по-друге, у випадку економічної та соціальної доцільності законодавець може внести зміни до ПК України та дозволити укладати податкові компроміси і відносно інших податкових зобов'язань. Відповідно, процедура закриття кримінального провадження в даному випадку має бути удосконалена та позбавлена колізійності.

Ми пропонуємо рухатися саме тим шляхом, який обрали для себе практики – розглядати податковий компроміс як підставу для звільнення особи від кримінальної відповідальності. У зв'язку з цим необхідно:

- викласти ч. 5 ст. 212 КК України в наступній редакції: «Особа звільняється від кримінальної відповідальності за вчинення діянь, які передбачені частинами першою – третьою цієї статті, якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України». У такий

спосіб в КК України буде чітко визначено податковий компроміс як підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності;

- виключити п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт;

- виключити п. 3 ч. 2 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт.

У такий спосіб буде чітко зазначено, що у випадку досягнення податкового компромісу особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності, а відповідне рішення має ухвалювати суд. Позитивним аспектом таких змін також можна назвати те, що порядок звільнення особи від кримінальної відповідальності передбачає отримання письмової згоди особи на таке звільнення, що буде, по-перше, виступати як ще одне підтвердження того, що особа уклала податковий компроміс з представниками правоохоронних органів; по-друге, що податковий компроміс було укладено добровільно, адже особа в суді повинна буде підтвердити свою згоду на звільнення від кримінальної відповідальності. На нашу думку, у такий спосіб кримінальне та кримінальне процесуальне законодавство буде синхронізоване та повною мірою відповідатиме правозастосовчій практиці.

3.2. Інші nereабілітуючі підстави закриття кримінального провадження у справах про податкові кримінальні правопорушення

Попередній пункт даного дисертаційного дослідження ми присвятили проблематиці, яка пов'язана із закриттям кримінального провадження у зв'язку з досягненням податкового компромісу. Водночас предметом даного дисертаційного дослідження є не лише особливості закриття кримінального провадження через досягнення податкового компромісу, а будь-яке закриття провадження з nereабілітуючих підстав при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. Очевидно, що

насамперед увага має приділятися саме податковому компромісу як підставі, яка виникла виключно задля регулювання кримінальних проваджень при розслідуванні ст. 212 КК України. У зв'язку з цим ми хочемо зауважити, що проводити повний аналіз всіх без винятку nereабілітуючих підстав закриття кримінальних проваджень немає сенсу, адже такі підстави у більшості випадків пов'язані зі специфікою здійснення кримінального провадження. Відповідно, закриття провадження за такими підставами при розслідуванні будь-яких інших кримінальних правопорушень немає жодних відмінностей у порівнянні з провадженнями при розслідуванні податкових кримінально караних діянь. Ми акцентуємо увагу на тому факті, що вивчення специфіки розслідування та розгляду саме податкових злочинів є однією з ключових особливостей даного дисертаційного дослідження, а тому аналіз закриття кримінальних проваджень без прив'язки до специфіки саме даної категорії кримінальних правопорушень буде неправильним.

І розпочати такий аналіз буде доцільно із закриття провадження у зв'язку із закінченням строків давності. Так, відповідно до п. 3-1 ч. 1 ст. 284 КПК України, кримінальне провадження закривається у разі, коли «не встановлено особу, яка вчинила кримінальне правопорушення, у разі закінчення строків давності притягнення до кримінальної відповідальності, крім випадків вчинення особливо тяжкого злочину проти життя чи здоров'я особи або злочину, за який згідно із законом може бути призначено покарання у виді довічного позбавлення волі» [68]. На даний момент ми не будемо зупинятися на значенні даної підстави закриття кримінального провадження (адже до того, як в КПК України з'явився цей пункт, уповноважені представники правоохоронних органів не мали законних підстав закривати провадження, в якого закінчилися строки давності), але ще раз звертаємо у увагу на те, що законодавець двома різними законами ввів до КПК України два однакові пункти 3-1. Хоча, якщо бути більш

точними, то вони не повністю однакові, адже в «першому» пункті 3-1 також є додатковий абзац, у якому зазначається, що «учасники кримінального провадження мають право заявляти клопотання прокурору про закриття кримінального провадження за наявності передбачених цим пунктом підстав» [68]. Очевидно, що в даному випадку мають місце проблеми юридичної техніки, адже в тексті кримінального процесуального законодавства не повинно бути однакових, дублюючих одне одну норм. Єдиним правильним рішенням у даному випадку є внесення змін та виключення «другого» пункту 3-1 КПК України, адже він меншою мірою забезпечує права та свободи учасників кримінального провадження через відсутність цього додаткового абзацу.

У будь-якому випадку уповноважені посадові особи, не дивлячись на таку плутанину, все одно зобов'язані застосовувати дану підставу у випадках закінчення строків давності, адже недоліки юридичної техніки не можуть бути підставою для обмеження прав учасників кримінального процесу. А з урахуванням того, що кількість кримінальних проваджень, у яких закінчуються строки давності, постійно збільшується, для уповноважених посадових осіб було б дивним відмовляти у закритті кримінального провадження з даної підстави через таку прикру, але досить очевидну помилку законодавця. «При цьому відмова суду у звільненні обвинуваченого від кримінальної відповідальності у зв'язку із закінченням строків давності буде порушенням прав обвинуваченого, що є недопустимим. Крім цього, така відмова може призвести до порушення ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод щодо розгляду справи упродовж розумного строку, що є також неприйнятним» [130].

Можна знайти досить багато поточних судових рішень, у яких ухвалюються рішення про закриття кримінального провадження у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності при розслідуванні

податкових кримінальних правопорушень. Загалом необхідно зазначити, що така підстава закриття кримінального провадження є безумовною, адже вона залежить від об'єктивних факторів – моменту вчинення податкового кримінального правопорушення. Фактично єдине, що має оцінити суд – це відсутність підстав для переривання строку давності притягнення особи до кримінальної відповідальності та згоди самої особи на звільнення від кримінальної відповідальності.

З аналізу судової практики можна помітити, що судді досить відповідально ставляться до питання наявності згоди обвинуваченого на таке звільнення. Непоодинокую є судова практика, відповідно до якої судді відмовляють у задоволенні клопотань саме з таких причин: «дослідивши клопотання та матеріали справи, суд приходить до наступних висновків. Пленум Верховного Суду України у п. 2 своєї постанови № 12 від 23.12.2005 р. «Про практику застосування судами України законодавства про звільнення особи від кримінальної відповідальності» роз'яснив, що у Загальній частині КК передбачено, зокрема, звільнення особи від кримінальної відповідальності у зв'язку із закінченням строків давності (ст. 49). Особу можна звільнити від кримінальної відповідальності лише за наявності визначених у КК умов і підстав. Умовою звільнення особи від кримінальної відповідальності є вчинення нею певного умисного злочину, незалежно від того, закінчено його чи ні, вчинений він одноособово чи у співучасті. Підставою такого звільнення, зокрема, може бути настання певної події (наприклад, закінчення строків давності). При вирішенні питання про звільнення особи від кримінальної відповідальності суд повинен переконатися, що діяння, яке поставлено особі за провину, дійсно мало місце, що воно містить склад злочину і особа винна в його вчиненні, а також що умови та підстави її звільнення від кримінальної відповідальності передбачені КК. Судам слід звернути увагу на те, що ухвалити рішення про звільнення особи від кримінальної відповідальності можна лише за

наявності її згоди на закриття справи з відповідної підстави. Верховний Суд у своїх постановках від 25.02.2021 р. по справі № 192/3301/16-к, від 29.07.2021 р. по справі № 552/5595/18 зазначав, що звільнення особи від кримінальної відповідальності у разі настання обставин, передбачених ч. 1 ст. 49 КК України можливе за наявності згоди обвинуваченого на звільнення на підставі спливу строків давності. Прокурор не надав суду згоди обвинуваченого на звільнення від кримінальної відповідальності на підставі спливу строків давності. За таких обставин клопотання є передчасним, а тому у його задоволенні слід відмовити» [131].

Водночас навіть за наявності такої згоди суди все одно мають бути додатково впевненими в тому, що особа, яка звільняється від кримінальної відповідальності, розуміє наслідки такого звільнення: «судом роз'яснено обвинуваченій ОСОБА_5, що закриття кримінального провадження у зв'язку зі звільненням особи від кримінальної відповідальності на підставі ст. 49 КПК України не відноситься до числа реабілітуючих обставин, передбачених п.п. 1-3 ч. 1 ст. 284 КПК України (встановлена відсутність події кримінального правопорушення; встановлена відсутність в діянні складу кримінального правопорушення; не встановлені достатні докази для доведення винуватості особи в суді та вичерпані можливості їх отримати), проте обвинувачена особа підтримала клопотання захисника та надала згоду на закриття кримінального провадження у зв'язку із закінченням строків давності» [137].

Загалом ми повністю підтримуємо такий підхід, адже хоча прокурор разом з клопотанням про звільнення особи від кримінальної відповідальності і може надати письмову згоду на таке звільнення, проте саме суд ухвалює рішення про звільнення від кримінальної відповідальності, а отже, він зобов'язаний додатково переконатися в тому, що така особа не просто формально погоджується на звільнення від

кримінальної відповідальності, але і повністю розуміє наслідки такого звільнення для самої себе.

Іншою специфічною підставою закриття кримінальних проваджень при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень є декриміналізація податкових кримінальних правопорушень. Аналізуючи цю нереабілітуючу підставу, необхідно зробити одразу декілька ремарок. По-перше, дана підстава як декриміналізація кримінального правопорушення є виключно ситуативною, адже пов'язана з внесенням змін до кримінального законодавства. Відповідно, необхідність такого закриття буде виникати не в залежності від специфіки здійснення кримінального провадження, а відповідно до змін державної політики щодо декриміналізації тих чи інших кримінальних правопорушень. По-друге, закриття таких кримінальних проваджень буде відбуватися «хвилеподібно» – в момент, коли в КК України будуть внесені відповідні зміни.

Слід зауважити, що у 2022 році КСУ визнав п. 4 ч. 1 ст. 284 КПК України (закриття кримінального провадження у зв'язку з декриміналізацією) неконституційним, що змусило законодавця вносити зміни до кримінального процесуального законодавства [37]. У даному дисертаційному дослідженні ми вже згадували це рішення, тому детально на ньому зупинятися не будемо. Достатньо лише сказати, що судді КСУ констатували не стільки неконституційність самої підстави закриття кримінального провадження, скільки неможливість подальшого судового захисту прав особи, відносно якої буде ухвалюватися рішення про таке закриття. Відповідно, у 2022 році в КПК України з'явилася нова глава – Глава 36-1 «Кримінальне провадження щодо діяння, кримінальна протиправність якого була встановлена законом, що втратив чинність», яка визначала порядок дії уповноважених осіб у випадку, коли особа відмовляється від закриття кримінального провадження. Таким чином, можна дійти висновку, що хоча дійсно п. 4 ч. 1 ст. 284 КПК України було

визнано неконституційним, загалом закриття кримінального провадження у зв'язку з декриміналізацією досі наявне в КПК України (п. 4-1 ч. 1 ст. 284 КПК України), тому при дослідженні саме специфіки такого закриття кримінального провадження можна користуватися положенням КПК України, які були чинними до 2022 року.

На думку Ю. Пономаренка, декриміналізація – це «скасування злочинності діяння, котре полягає в такій зміні кримінального закону, внаслідок якої дія або бездіяльність, що раніше визнавалася злочином, переводиться до категорії незлочинних, тобто визнається правомірною або правопорушенням іншого виду (адміністративним, цивільним тощо)» [105, с. 119]. П. Фріс вважає, що декриміналізація – це офіційне визнання державою того, що певне криміналізоване діяння більше не становить суспільної небезпеки, а отже, немає потреби продовжувати боротьбу з ним за допомогою Кримінального кодексу України. У результаті цього процесу з чинного законодавства вилучаються норми, які передбачають кримінальну відповідальність за таке діяння [167, с. 27]. Н. Пустова вважає, що декриміналізація є «процесом визнання злочинного діяння незлочинним, що завершується виключенням норми, яка передбачає відповідальність за вчинене діяння, з чинного закону про кримінальну відповідальність» [112, с. 61].

К.Б. Марисюк, аналізуючи можливі форми декриміналізації, зазначив, що «декриміналізація діяння може здійснюватися трьома способами: а) суспільно небезпечне діяння може бути визнане таким, що не є суспільно небезпечним за змістом; б) таким, що не є кримінально протиправним за формою; в) таким, що не є ні суспільно небезпечним за змістом, ні кримінально протиправним за формою» [83]. При цьому вчений зазначив, що найпоширенішим способом декриміналізації є визнання законодавцем діяння таким, що за своєю природою більше не є кримінально протиправним. Оскільки кримінальну протиправність має лише те діяння,

яке відповідає всім визначеним кримінальним законом ознакам складу кримінального правопорушення, цей процес може відбуватися трьома шляхами. По-перше, законодавець може додати до складу кримінального правопорушення нову ознаку, якої не мають деякі діяння, що раніше вважалися злочинними. По-друге, можливо звузити зміст певної ознаки складу кримінального правопорушення, що призведе до виокремлення групи діянь, які більше не підпадатимуть під її дію. По-третє, можна виключити з конкретного складу кримінального правопорушення одну з обов'язкових ознак, що визначають його як злочин [83].

У 2019 році було прийнято ЗУ «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» [36], яким було внесено низку змін, в тому числі і до ст. 212 КК України. Аналізуючи ці зміни, суди зазначали наступне: «зазначеним Законом внесено зміни до Примітки до вказаної статті, відповідно до якої: під значним розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які у три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які в сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян. З набранням чинності цим Законом змінилось поняття «значного розміру» як ознаки складу злочину, передбаченої ч. 1 ст. 212 КК України, що призвело до часткової декриміналізації. Чинна редакція ч. 1 ст. 212 КК України охоплює значний розмір, що у 3000 (три тисячі) і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян» [135].

Відповідно, використовуючи класифікацію форм декриміналізації, яка була зазначена вище, можна зазначити, що в даному випадку діяння перестало бути кримінально караним саме за формою, про що фактично і вели мову суди, коли ухвалювали рішення про закриття таких кримінальних проваджень: «передбачені частиною першою статті 5 КК України підстави для закриття кримінальної справи не пов'язані із встановленням фактичних обставин справи, що свідчать про відсутність в діянні особи складу злочину, а пов'язані зі змінами законодавства про кримінальну відповідальність (постанова ВС від 09.09.2019 року в справі № 591/6379/16-ц). Крім того, згідно з п. 4 ч. 1 ст. 284 КПК України, кримінальне провадження закривається у разі, якщо набрав чинності закон, яким скасована кримінальна відповідальність за діяння, вчинене особою» [135].

Водночас не всі судді доходили саме такого висновку. Так, в іншому рішенні було зазначено наступне: «таким чином, у даному випадку відбулася часткова декриміналізація діяння шляхом внесення змін до закону про кримінальну відповідальність (ст. 212 КК України), а саме визначено значний розмір коштів (3000 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян), тому підстави для притягнення ОСОБА_6 за ч. 1 ст. 212 КК України відсутні у зв'язку з декриміналізацією відповідальності за вчинення злочинного діяння, передбаченого цією статтею. Закриття кримінального провадження щодо ОСОБА_6 за декриміналізацією є реабілітуючою обставиною і не тягне для нього будь-яких негативних наслідків. Твердження обвинуваченого та його захисника щодо відсутності підстав для закриття кримінального провадження позбавлені правового змісту, оскільки після декриміналізації діяння зникає правове поняття кримінального провадження і кримінально-процесуального переслідування особи, що є підставою для невідкладного закриття такого провадження. Доводи обвинуваченого про те, що він не ухилявся від сплати податків, можуть бути предметом дослідження судом у

порядку цивільного судочинства» [132]. У зв'язку з цим суд ухвалив рішення про закриття кримінального провадження відносно обвинуваченого «у зв'язку з декриміналізацією, відповідно до Закону України № 1101-IX «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес» від 18 вересня 2019 року, звільнивши його від кримінальної відповідальності» [132].

Дане рішення можна піддати обґрунтованій критиці одразу з декількох причин. По-перше, суд також в резолютивній частині зазначив, що особа також підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. Очевидно, що в даному випадку має місце технічна помилка, адже закриття кримінального провадження не є тотожним до звільнення особи від кримінальної відповідальності. Звільнення від кримінальної відповідальності може бути підставою для закриття кримінального провадження, але не навпаки. Тому необхідно констатувати неправильний підхід суду до формулювання кінцевого рішення.

По-друге, суд досить цікаво проводить класифікацію реабілітуючих та нереабілітуючих підстав закриття кримінального провадження, зазначаючи, що «закриття кримінального провадження ... за декриміналізацією є реабілітуючою обставиною і не тягне для нього будь-яких негативних наслідків». Очевидно, що така позиція також має бути піддана критиці. Як вже було зазначено в даному дисертаційному дослідженні, з урахуванням принципу презумпції невинуватості всі підстави закриття кримінального провадження можна розглядати як реабілітуючі, адже до набрання обвинувальним вироком суду законної сили будь-яка особа є невинуватою. Проте такий підхід, власне, робить даремною саму ідею поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та нереабілітуючі, адже не дозволяє згрупувати їх за конкретною ключовою ознакою. І науковці, і практики дійшли відносної

згоди, що такою ознакою є можливість вимагати відшкодування шкоди. Відповідно, те, що у випадку декриміналізації кримінального правопорушення для особи «не зазнає негативних наслідків» не може розглядатися як реабілітація особи, адже навіть сам факт її притягнення до відповідальності вже певною мірою обмежив її права. Відповідно, особа має право на відшкодування шкоди, якщо в подальшому буде встановлено, що такого притягнення до відповідальності не повинно було бути. У даному ж випадку сторона обвинувачення вчиняла всі дії відповідно до закону, який був чинний на той конкретний момент часу. У зв'язку з цим декриміналізацію точно не можна відносити до реабілітучих підстав закриття кримінального провадження, адже має констатуватися необхідність відшкодування шкоди за законні дії, що, власне, суперечить самій логіці даного інституту.

Відносно цього рішення слід зазначити, що суд апеляційної інстанції його скасував. Проте підстави такого скасування теж заслуговують на увагу. Так, у судовому рішенні було зазначено, що «щоб констатувати факт того, що за вчинення особою певного діяння кримінальна відповідальність скасована, як підставу для закриття кримінального провадження, необхідно встановити обставини правопорушення, наявність у діях винного його складу на час вчинення, а після цього перевірити, чи існує закон, яким скасована кримінальна відповідальність за діяння, факт вчинення якого встановлено цим судовим рішенням. Водночас ухвала суду першої інстанції не містить встановлених обставин кримінального правопорушення та правової кваліфікації дій обвинуваченого, за вчинення чого кримінальна відповідальність скасована. У ній зазначено, що обвинуваченому ОСОБА_7 ставиться у вину згідно з обвинувальним актом. Також суд апеляційної інстанції зауважує, що відповідно до ч. 3 ст. 285 КПК України підозрюваному, обвинуваченому, який може бути звільнений від кримінальної відповідальності, повинно бути роз'яснено суть підозри чи

обвинувачення, підставу звільнення від кримінальної відповідальності і право заперечувати проти закриття кримінального провадження з цієї підстави. У разі якщо підозрюваний чи обвинувачений, щодо якого передбачене звільнення від кримінальної відповідальності, заперечує проти цього, досудове розслідування та судове провадження проводяться в повному обсязі в загальному порядку» [134].

Власне, тут ми також повинні звернути увагу на декілька специфічних обставин. По-перше, однією з підстав скасування судового рішення була відсутність згоди обвинуваченого на закриття кримінального провадження. Ми підкреслюємо, що таке рішення було прийнято до внесення змін до КПК України та заміни п. 4 на п. 4-1 ч. 1 ст. 284 КПК України. Відповідно до чинного на той момент законодавства таке закриття кримінального провадження відбувалось без згоди обвинуваченого і тим більше не тягнуло за собою звільнення особи від кримінальної відповідальності, тому у цій частині рішення суду апеляційної інстанції можна піддати обґрунтованій критиці.

Іншою цікавою обставиною, на яку також звертає увагу суд, є, власне, зв'язок підстави декриміналізації та об'єкта кримінального правопорушення. У даному випадку декриміналізація відбувалася шляхом внесення змін до ст. 212 КК України та збільшення розміру шкоди, за який має наставати кримінальна відповідальність. Загалом сама по собі декриміналізація є безумовною підставою для закриття кримінального провадження, адже держава не може продовжувати кримінальне переслідування особи у випадку, коли сама караність такого діяння була скасована. Проте в даному випадку декриміналізація пов'язана з конкретною обставиною кримінального правопорушення (розміром шкоди) і від її правильної оцінки, власне, буде залежати, чи дійсно діяння, вчинене особою, перестало бути кримінально караним (тобто що розмір шкоди

менший, ніж передбачено в новій редакції ст. 212 КК України) або таке провадження має продовжуватися.

У нашому прикладі суд апеляційної інстанції підкреслив, що суд першої інстанції мав дослідити та зазначити в судовому рішенні мотиви закриття кримінального провадження. Проте суд обмежився лише посиланням на обвинувальний акт, тобто фактично не перевірів, чи дійсно є підстави для декриміналізації діяння.

З одного боку, позицію суду апеляційної інстанції можна зрозуміти, адже рішення про закриття кримінального провадження може бути прийнято передчасно. Водночас ми переконані, що позиція суду апеляційної інстанції хоча і може видаватися логічною, проте в даному випадку буде незаконною. Слід пам'ятати, що в найбільш спрощеній формі кримінальне провадження – це правовий спір між стороною обвинувачення та стороною захисту, де суд виступає в якості арбітра. Відповідно, якщо сторона обвинувачення вказує на конкретний розмір шкоди, який, у зв'язку зі змінами законодавства, дозволяє прийняти рішення про закриття кримінального провадження, то саме таке рішення і повинен ухвалити суд. Відповідно до положень кримінального процесуального законодавства, суд не має права виходити за межі обвинувачення (крім випадків, коли цим не погіршується правове становище обвинуваченого). Ставлячи під сумнів розмір встановленої в обвинувальному акті шкоди в сторону його збільшення, суд явно виходить за межі своїх повноважень, порушуючи основні засади здійснення судочинства. Також в якості аналогії можна навести таку підставу закриття кримінального провадження як відмову прокурора від обвинувачення. У даному випадку суд може лише запропонувати потерпілому самотійно підтримувати обвинувачення, але не може ставити під сумнів мотиви та підстави такої відмови, перебираючи на себе функцію сторони обвинувачення. Затягування ж з прийняттям рішення про закриття кримінального провадження у зв'язку з

декриміналізацією грубо порушує права зацікавлених учасників кримінального процесу та може бути підставою для зловживання повноваженнями уповноваженими посадовими особами. У зв'язку з цим ми підкреслюємо, що декриміналізація кримінальних правопорушень, в тому числі через зміну розміру шкоди, є безумовною підставою для закриття кримінального провадження (очевидно, з урахуванням нового порядку закриття кримінального провадження через декриміналізацію).

Також, розглядаючи проблематику закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, хочеться звернути увагу на таку підставу, як відмова прокурора від підтримання державного обвинувачення. У попередньому розділі ми віднесли цю підставу до nereабілітуючих, адже відповідно до чинного законодавства вона не надає право особі на відшкодування шкоди. Проте ми вважаємо, що таку підставу доцільно розглядати саме як реабілітуючу.

Наприклад, в одному з судових рішень суд, розглядаючи кримінальне провадження за обвинуваченням особи у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КПК України, ухвалив рішення про закриття кримінального провадження через відмову прокурора від підтримання обвинувачення (п. 2 ч. 2 ст. 284 КПК України). При цьому суд зазначав, що «суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 212 КК України, характеризується прямим умислом. Тобто зазначеною нормою передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів, інших обов'язкових платежів, а за умисне ухилення від їхньої сплати. Однак жодних доказів, які б підтверджували умисел ОСОБА_6, спрямований на ухилення від сплати податків, у судовому засіданні не здобуто. Згідно з обвинувальним актом, ОСОБА_6 підписав ряд договорів купівлі-продажу про нібито придбання лісопродукції у фізичних осіб-підприємців ОСОБА_8, ОСОБА_9, ОСОБА_10, ОСОБА_11, ОСОБА_12, від імені яких

по довіреності діяли ОСОБА_25 та ОСОБА_14. При цьому суду не надано жодних доказів про визнання вказаних договорів недійсними. Суперечливим є твердження сторони обвинувачення про те, що ОСОБА_6, підписавши зазначені договори та достовірно знаючи про їхнє невиконання в майбутньому, отримав від ОСОБА_15 та ОСОБА_14 підроблені первинні (бухгалтерські) документи, а саме: накладні та видаткові накладні, якими було оформлено неіснуючі (безтоварні) господарські операції з постачання на адресу ПМП «Темп» деревини дуба, оскільки в подальшому сторона обвинувачення посиляється на те, що ОСОБА_6, володіючи вказаними документами, придбавав за невстановлених досудовим розслідуванням обставин лісодеревину (дуб), яку переробляв на готову продукцію та надалі таку продукцію реалізовував нерезидентам країн Європи, за що отримував дохід (прибуток). При цьому вартість придбаної деревини, що безпосередньо впливає на розмір податку на прибуток підприємства, органом досудового розслідування не встановлено... Таким чином, під час судового розгляду кримінального провадження стороною обвинувачення не доведено належними та допустимими доказами того, що ОСОБА_6, будучи директором ПМП «Темп», здійснював фіктивну господарську діяльність та за допомогою підроблених первинних (бухгалтерських) документів (накладних та видаткових накладних) оформляв неіснуючі (безтоварні) господарські операції з постачання на адресу ПМП «Темп» деревини дуба фізичними особами-підприємцями ОСОБА_8, ОСОБА_19, ОСОБА_10, ОСОБА_11, ОСОБА_12, від імені яких по довіреності діяли ОСОБА_25 та ОСОБА_14. Натомість дослідженими в судовому засіданні доказами встановлено, що взаємовідносини між ПМП «Темп» та вказаними особами відбувалися реально, лісопродукція надходила до підприємства, де перероблялася на готову продукцію, яка надалі реалізовувалася виключно за межами України. Відповідно до положень ч.ч. 1, 2 ст. 26 КПК України, сторони кримінального провадження є вільними у використанні своїх прав

у межах та у спосіб, передбачених цим Кодексом. Відмова прокурора від підтримання державного обвинувачення тягне за собою закриття кримінального провадження, крім випадків, передбачених цим Кодексом. Згідно з п. 2 ч. 2, ч. 7 ст. 284 КПК України, кримінальне провадження закривається судом, якщо прокурор відмовився від державного обвинувачення, за винятком випадків, передбачених цим Кодексом (зокрема, підтримання обвинувачення потерпілим). У такому випадку суд постановляє ухвалу про закриття кримінального провадження» [133].

У даному випадку суд ухвалив рішення про закриття кримінального провадження виключно через те, що сторона обвинувачення «встигла» відмовитись від обвинувачення до виходу суду до нарадчої кімнати та (вірогідніше за все) винесення виправдувального вироку. У такому аспекті дана підстава закриття кримінального провадження як відмова прокурора від підтримання обвинувачення має розглядатися саме як реабілітуюча, адже, відмовляючись від обвинувачення, прокурор фактично констатує неможливість доведення вини особи, а отже, і неспроможність всього кримінального провадження. Якщо б прокурор не відмовився від обвинувачення у прикладі, який зазначено вище, то відповідні особи були б реабілітовані шляхом винесення виправдувального вироку. При цьому суд досить чітко зазначав, що вина осіб, яких обвинувачують у цьому кримінальному провадженні, доведена не була, що, власне, і змусило прокурора відмовитись від обвинувачення.

У зв'язку з цим ми пропонуємо внести зміни до ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинові незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» та п. 2 ч. 1 ст. 2 викласти в наступній редакції:

«2) закриття кримінального провадження за відсутністю події кримінального правопорушення, відсутністю у діянні складу

кримінального правопорушення, невстановленням достатніх доказів для доведення винуватості особи у суді і вичерпанням можливостей їх отримати *або відмови прокурора від підтримання державного обвинувачення*». Ми переконані, що така зміна дозволить набагато краще захистити права зацікавлених учасників кримінального процесу та не дозволить стороні обвинувачення зловживати своїми повноваженнями.

Як вже було зазначено вище, закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень може відбуватися і за іншими нереабілітуючими підставами, проте в таких випадках відсутня специфіка закриття, яка би потребувала дослідження на рівні дисертаційної роботи. У зв'язку з цим ми вважаємо, що окреслених вище підстав закриття кримінального провадження має бути достатньо для того, щоб повною мірою охопити предмет та об'єкт даного дисертаційного дослідження.

ВИСНОВКИ

1. Було встановлено, що податкові кримінальні правопорушення не можуть обмежуватись лише тими складами, які передбачені в Розділі VII КК України, адже існує тісний зв'язок даної групи з іншими кримінальними правопорушеннями. Однак неправильним буде твердження, що всі податкові кримінальні правопорушення є умовно однорідними, адже неодноразово вчені вказували на необхідності виділення як основного, так і опосередкованого об'єкта кримінального правопорушення.

У зв'язку з цим пропонується виділяти наступні групи податкових кримінальних правопорушень:

1) прямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій напряду завдається шкода податковим правовідносинам. До таких правопорушень необхідно відносити злочини, які передбачені ст.ст. 212 та 212-1 КК України;

2) непрямі податкові кримінальні правопорушення. У результаті вчинення таких дій також буде завдаватися шкода податковим правовідносинам, однак ця шкода буде не такою очевидною. Пропонується до цієї групи відносити всі інші кримінальні правопорушення, які передбачені Розділом VII КК України;

3) умовні податкові кримінальні правопорушення. У даному випадку мова ведеться як про економічні кримінальні правопорушення, так і про інші злочини, у результаті вчинення яких може бути завдано шкоди сфері оподаткування.

2. Підслідність доцільно розглядати як сукупність правил, за допомогою яких визначається орган, що буде здійснювати досудове розслідування. Сама по собі підслідність виступає в якості однієї з умов досудового розслідування, водночас її не можна ототожнювати з ознаками кримінального провадження. Ознаки, які передбачені окремими нормами

КПК України, напряду впливають на визначення підслідності, проте саме підслідність визначає перелік цих ознак, які мають бути врахованими уповноваженими учасниками кримінального процесу.

3. Теоретики та практики завжди досить одностайно підтримували позицію, що ч. 3 ст. 216 КПК України насамперед стосувалась діяльності податкової міліції. Відповідно до ЗУ «Про державну податкову службу в Україні» (який втратив чинність 05.07.2012 року) у складі органів державної податкової служби знаходились відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями (далі – податкова міліція). Слід звернути увагу на те, що в цьому законі на офіційному рівні було закріплено термін «податкові правопорушення». І якщо ознайомитись з його положеннями, то можна помітити досить цікавий факт – законодавець не надає прямого визначення поняття «податкові правопорушення», однак він неодноразово використовує формулювання «правопорушення, розслідування яких віднесено до компетенції податкової міліції». З цього можна дійти одразу декількох висновків. По-перше, законодавець формулює підслідність через категорії компетенції. По-друге, саме в цьому законі законодавець фактично погодився з позицією, що перелік податкових кримінальних правопорушень має формулюватися в ч. 3 ст. 216 КПК України. Власне, підстави їхнього потрапляння до даного положення (об'єкт посягання, специфіка завданої шкоди тощо) будуть встановлюватися окремо, однак саме перелік таких кримінальних правопорушень визначається нормою про підслідність КПК України. З точки зору гнучкості правового регулювання такий підхід можна вважати вдалим. Правозастосувачів не цікавить, за якими саме ознаками ті чи інші правопорушення будуть віднесені до податкових, адже вони будуть працювати не з групами, а з конкретними складами. Відповідно, зміна та доповнення ч. 3 ст. 216 КПК України дозволяють оперативно визначати, які саме кримінальні правопорушення завдають шкоди сфері оподаткування та

за вчинення яких особу може бути притягнуто до кримінальної відповідальності.

4. Приймаючи за основну позицію те, що податковій міліції були підслідні саме податкові кримінальні правопорушення, та порівнявши ч. 3 ст. 216 КПК України чинної редакції та редакції тих часів, коли існувала податкова міліція, можна дійти висновку, що БЕБ підслідні такі податкові кримінальні правопорушення:

- ст. 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів»;

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)»;

- ст. 212-1 «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування»;

- ст. 219 «Доведення до банкрутства».

5. Зважаючи на аналіз п. 4 ч. 5 ст. 214 КПК України, було встановлено, що головна умова, яка буде ставитися до різного роду аналітичних довідок чи інших документів як підстав початку досудового розслідування, – це можливість слідчим, дізнавачем або прокурором зробити висновок про потенційне кримінальне правопорушення. 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 аналітичні довідки можуть бути підставою для початку досудового розслідування щодо будь-яких правопорушень, у тому числі і податкових.

6. Доцільно у кримінальному процесуальному законодавстві уточнити положення щодо того, що документи, які долучаються до заяви чи

повідомлення про кримінальне правопорушення, можуть бути допустимими (якщо вони відповідають всім іншим критеріям допустимості). У зв'язку з цим пропонується додати новий абзац до ч. 3 ст. 214 КПК України наступного змісту: «Документи, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, можуть бути використані у кримінальному провадженні як докази». Також необхідно додати в ч. 2 ст. 99 КПК України пункт 6 наступного змісту: «матеріали, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення в порядку статті 214 цього Кодексу». У такому випадку мінімізується можливість надто вузького тлумачення норм КПК України в частині використання в якості доказів матеріалів, які були отримані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення.

7. У процесі розгляду клопотань про тимчасовий доступ до речей і документів при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень, слідчі судді розглядають документи, які стосуються господарської діяльності та які містять охоронювану законом таємницю, разом з іншими документами, які такі відомості не містять, та ухвалюють рішення про надання дозволу на ознайомлення з документами, які містять охоронювану законом таємницю, комплексно, без поділу їх на дві групи. Хоча теоретично у клопотанні про тимчасовий доступ до речей і документів (і у відповідному судовому рішенні) має бути чітко зазначено, які документи містять комерційну таємницю, а які – ні (що також має впливати і на локальний предмет доказування в даному випадку), проте таке виділення не буде мати практичної користі, а лише ускладнить роботу сторони обвинувачення та суду. Крім того, розглядаючи ці документи комплексно, уповноважені посадові особи більшою мірою захищають права та законні інтереси власника відповідних документів, що має оцінюватися як порядок

найбільшого сприяння прав такого учасника кримінальних процесуальних відносин.

8. У правозастосовній практиці немає єдиного підходу до застосування абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України. Так, в одних випадках судді, накладаючи арешт на будь-яке майно, у резолютивній частині судового рішення вказують, на яке саме майно накладається арешт, але при цьому додатково зазначають про обмеження, які передбачені абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України. Копіюючи в судовому рішенні це положення, судді фактично перекладають обов'язок розмежування коштів, на які можна накласти арешт, та коштів, накладення арешту на які заборонено, на уповноважених осіб, які будуть виконувати відповідне судове рішення. Було зроблено висновок, що при застосуванні абз. 4 ч. 3 ст. 170 КПК України слідчі судді повинні напряму вказувати, на які саме кошти не дозволяється накладення арешту, а не лишати вирішення цього питання на слідчого чи прокурора, що точно виходить за межі їхніх повноважень.

9. На практиці у більшості випадків при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень обшуки проводяться для вилучення документів, які стосуються господарської діяльності та можуть бути використані для доведення факту, наприклад, ухилення від сплати податків. До таких документів можуть належати договірні, товарно-супровідні документи, чорнова бухгалтерія, чорнові записи в паперовій та електронній формах на відповідних носіях, робочі зошити, печатки, штампи, кліше фіктивних фірм, не обліковані готівкові кошти, первинні документи фінансово-господарської діяльності, печатки, угоди, договори і додатки до них, видаткові накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт (надання послуг) тощо. Такий перелік документів, з метою отримання яких, як правило, і проводяться обшуки, подібний до переліку документів, доступ до яких отримує сторона обвинувачення завдяки тимчасовому доступу до речей і документів. З урахуванням того, що однією з основних відмінностей

між обшуком та тимчасовим доступом до речей і документів є та обставина, що обшук проводиться лише у випадку, якщо в інший спосіб отримати відповідні докази неможливо, було зроблено висновок, що у процесі розгляду таких клопотань слідчі судді повинні більш прискіпливо ставитись до обов'язку сторони обвинувачення довести той факт, що в інший спосіб такі відомості отримати неможливо.

10. Переважна більшість вчених погоджується з позицією, що закінчення досудового розслідування – це певний складний комплекс дій. Якщо спробувати спроєктувати його на процес прийняття будь-якого кримінального процесуального рішення, то в загальному можна виділити три основні етапи закінчення досудового розслідування: 1) оцінка фактичних обставин кримінального провадження; 2) оцінка нормативного регулювання; 3) прийняття та оформлення процесуального рішення. З урахуванням універсальності цих етапів можна з впевненістю стверджувати, що з таких саме етапів буде складатися і закінчення кримінального провадження незалежно від стадії, на якій буде ухвалюватися відповідне рішення. Головне в даному випадку підкреслити, що хоча закінчення кримінального провадження асоціюється з певним процесуальним рішенням, яке оформлюється у вигляді офіційного документа, власне, оформлення такого документа є кінцевим етапом досить складного процесу, якому передують оцінка всіх обставин та вибір правильного порядку правозастосування.

11. Закриття кримінального провадження доцільно розглядати як специфічну кримінальну процесуальну діяльність, яка закріплена в окремому процесуальному інституті, відповідно до якої уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження кримінального провадження, що припиняє здійснення будь-якої процесуальної діяльності без вирішення кримінально-правового конфлікту та створює відповідні правові та процесуальні наслідки для учасників такого кримінального

провадження в залежності від підстав, за якими було ухвалене рішення про закриття кримінального провадження.

12. Закриття кримінального провадження має низку характерних ознак як правове явище. По-перше, пропонується розглядати закриття кримінального провадження одночасно і як кримінальний процесуальний інститут, і як комплекс процесуальних дій, які вчиняються уповноваженими посадовими особами при ухваленні відповідного рішення. Водночас з урахуванням того факту, що відповідні дії мають вчинятися відповідно до норм кримінального процесуального законодавства, інститут та процесуальна діяльність має розглядатися комплексно. По-друге, будь-яке правове явище (особливо якщо воно стосується припинення кримінальної процесуальної діяльності в тій чи іншій формі) характеризується двома ознаками – причинами та наслідками. Причини закриття кримінального провадження чітко передбачені в КПК України та мають назви «підстави». Підстави закриття кримінального провадження між собою є неоднорідними та навіть можуть мати різні правові наслідки. Водночас об'єднує всі підстави те, що вони констатують неможливість продовження кримінального провадження, що також є визначальною ознакою даного поняття. Це може бути пов'язано з неможливістю зібрання нових доказів, смертю підозрюваного чи обвинуваченого, закінчення строків досудового розслідування тощо. У будь-якому випадку, ухвалюючи рішення про закриття кримінального провадження, уповноважена посадова особа констатує неможливість продовження процесуальної діяльності в силу підстав, які передбачені в ч. 1 та 2 ст. 284 КПК України.

13. Відповідно до принципу презумпції невинуватості, особа є невинуватою доти, доки її вину не буде доведено в законному порядку та встановлено обвинувальним вироком суду, який набрав законної сили. До цього особа вважається невинуватою. Учасник кримінального провадження в даному розрізі може перебувати лише у двох статусах – невинуватий (до

набрання обвинувальним вироком законної сили) та винуватий (після набрання обвинувальним вироком законної сили). Жодних проміжних статусів учасник кримінального провадження мати не може. У випадку закриття кримінального провадження в будь-якому випадку констатується неможливість винесення обвинувального вироку суду, а тому особа залишається в тому ж статусі, в якому вона була «введена» в процес – у статусі невинуватої особи. З такої точки зору всі підстави закриття кримінального провадження можна було б вважати реабілітуючими, адже вони констатують невинуватість особи шляхом неможливості винесення відносно неї обвинувального вироку. Проте така позиція виглядає занадто спірною та такою, що робить непотрібною дану класифікацію підстав закриття кримінального провадження. Тому можна дійти висновку, що при аналізі реабілітуючих підстав закриття кримінального провадження насамперед має оцінюватись можливість відшкодування шкоди, що чітко передбачено чинним кримінальним процесуальним законодавством, адже в іншому випадку всі підстави можна відносити до реабілітуючих.

14. На практиці досягнення податкового компромісу розглядається як підстава для звільнення особи від кримінальної відповідальності, у зв'язку з чим і закривається кримінальне провадження. Якщо аналізувати саме Податковий кодекс України, то там досить чітко зазначено, що досягнення компромісу є підставою для звільнення особи від відповідальності. Проєктуючи дане положення на кримінальні процесуальні правовідносини, можна дійти висновку, що в такому випадку особа підлягає звільненню від кримінальної відповідальності. Проте з точки зору нормативного регулювання до такого висновку виникає одразу декілька зауважень. По-перше, можливість звільнення особи від кримінальної відповідальності у випадку досягнення податкового компромісу передбачена лише податковим законодавством. По-друге, слід звернути увагу на абз. 2 ч. 4 ст. 284 КПК України, де зазначено, що «слідчий, дізнавач приймає постанову

про закриття кримінального провадження з підстав, передбачених пунктами 1, 2, 4-1, 9, 9-1 частини першої цієї статті, якщо в цьому кримінальному провадженні жодній особі не повідомлялося про підозру». У даному випадку законодавець чітко визначив право самого слідчого закривати кримінальні провадження, в тому числі за умови, якщо буде досягнуто податковий компроміс. Наявність такого положення в КПК України суперечить логіці того, що з даної підстави закрити кримінальне провадження може лише суд та лише шляхом звільнення особи від кримінальної відповідальності. Таким чином, можна зауважити, що існуюча на даний момент практика звільнення особи від кримінальної відповідальності судом за умови досягнення податкового компромісу не відповідає положенням ні кримінального, ні кримінального процесуального законодавства.

Відповідно, задля гармонізації нормативного регулювання та практики реалізації положень кримінального процесуального законодавства доцільно:

- викласти ч. 5 ст. 212 КК України в наступній редакції: «Особа звільняється від кримінальної відповідальності за вчинення діянь, які передбачені частинами першою – третьою цієї статті, якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України». У такий спосіб в КК України буде чітко визначено податковий компроміс як підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності;

- виключити п. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт;

- виключити п. 3 ч. 2 ст. 284 КПК України, а також всі згадки про цей пункт.

15. Задля недопущення обмеження права особи на реабілітацію у випадку відмови прокурора в провадженнях, у яких фактична винуватість

не може бути доведена, пропонується внести зміни до ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянину незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» та п. 2 ч. 1 ст. 2 викласти в наступній редакції:

«2) закриття кримінального провадження за відсутністю події кримінального правопорушення, відсутністю у діянні складу кримінального правопорушення, невстановленням достатніх доказів для доведення винуватості особи у суді і вичерпанням можливостей їх отримати *або відмови прокурора від підтримання державного обвинувачення*». Ми переконані, що така зміна дозволить набагато краще захистити права зацікавлених учасників кримінального процесу та не дозволить стороні обвинувачення зловживати своїми повноваженнями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Амеліна А.С. Огляд документів при розслідуванні злочинів у сфері оподаткування. *Процесуальне та техніко-криміналістичне забезпечення досудового розслідування* : тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Харків, 28 листоп. 2019 р.) / МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2019. С. 18–20.
2. Амеліна А.С. Особливості проведення обшуку в межах розслідування податкових злочинів. *Актуальні питання кримінального процесу, криміналістики та судової експертизи* : матеріали Міжвідом. наук.-практ. конф. (Київ, 24 листоп. 2017 р.) : у 2 ч. / редкол.: В.В. Чернеї, С.С. Чернявський, Л.Д. Удалова та ін. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. Ч. 1. С. 67–68.
3. Ананська М.О. Податковий компроміс в Україні: поняття, процедура та можливості. *IX Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України»* (Одеса, 19–22 травня 2015 р.). URL: <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2015/10.pdf>
4. Андрійченко Н.С., Ільченко О.В. Актуальні питання щодо створення та діяльності Державного бюро розслідувань України. *Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Суми, 21–22 трав. 2015 р. Суми, 2015. С. 232–235.
5. Андрушко П. Злочини у сфері господарської діяльності за чинним Кримінальним кодексом та проектом КК: проблеми систематизації, криміналізації та декриміналізації. *Предпринимательство, хозяйство и право*. 1998. № 12. С. 13–18.
6. Бандурка О.М., Понікарпов В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

7. Благодир С.М. Закриття кримінальної справи в досудовому слідстві : навч. посібник. Тернопіль : ТАНГ «Економічна думка», 2001. 112 с.
8. Благодир С.М. Закриття кримінальної справи в досудовому слідстві : Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 1998. 18 с.
9. Боржецька Н.Л. Форми закінчення досудового розслідування : правові, теоретичні та прикладні проблеми : дис. ... 12.00.09. Острог, 2016. 252 с.
10. Бречко О.В., Стародуб В.М. Класифікація податкових деліктів з позиції податкового контролю. *Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» 27 грудня 2019 року, м. Тернопіль*. С. 117–119.
11. Брич Л.П. Кваліфікація ухилення від сплати обов'язкових внесків державі. Львів : Юридичний фак-т Львівського державного ун-ту ім. Івана Франка, 1998. 76 с.
12. Гаркуша А.Г., Животов Є.О. Окремі питання щодо інституту підслідності у порівняльному аспекті діючого КПК з проектом КПК № 9700. *Актуальні проблеми реформування кримінально-процесуального законодавства й удосконалення діяльності судових і правоохоронних органів України* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Луганськ, 20 квіт. 2012 р.). Луганськ, 2012. С. 324–329.
13. Глобенко Г.І. Закриття кримінальних справ з nereабілітуючих підстав: автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.09. Харків, 2007. 19 с.
14. Глобенко Г.І. Закриття кримінальних справ з nereабілітуючих підстав: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2007. 212 с.
15. Глушко Ю.М. Сутність і зміст арешту майна у кримінальному провадженні. *Juris Europensis Scientia*. 2024. Випуск 1. С. 135–139.
16. Горбачов В.П. Підслідність кримінальних справ. *Вісник прокуратури*. 2003. № 11. С. 46–50.

17. Гревцова Р.Ю. Кримінальна відповідальність за податкові злочини в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Київ, 2003. 224 с.

18. Гринюк В.О. Реалізація змагальності сторін щодо отримання доказів під час досудового розслідування. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 25–31.

19. Грицак Х.М. Тимчасове обмеження у користуванні спеціальним правом як захід забезпечення кримінального провадження: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Львів, 2019. 247 с.

20. Грошевий Ю.М. Зупинення і закінчення попереднього (досудового) слідства. Кримінальний процес України : підручник. 2000. URL: http://ukr-pravo.at.ua/index/rozdil_12_zupinennja_i_zakinchennja_poperednogo_dosudovogo_sli_dstva/0-93.

21. Губська О.А. Процесуальні питання звільнення особи від кримінальної відповідальності за nereабілітуючими обставинами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. К, 2002. 209 с.

22. Губська О.А. Процесуальні питання звільнення особи від кримінальної відповідальності за nereабілітуючими обставинами: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2002. 18 с.

23. Давтян Л.Г. Системні зв'язки податкових злочинів : податкові злочини як елемент економічної злочинності. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2016. № 6. С. 134–141.

24. Діяльність податкової міліції : правові та організаційні засади : монографія / О.М. Рєзнік, Д.Г. Мулявка, С.К. Гречанюк. Ірпінь : НУДПС України, 2013. 156 с.

25. Дмитрів Р.М. Особливості проведення окремих слідчих дій у сфері господарської діяльності. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. № 1. 2012. С. 388–397.

26. Домбай М. Процесуальні повноваження слідчого та прокурора при забезпеченні тимчасового доступу до документів. *Застосування положень КПК України: проблеми та шляхи їх вирішення* : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції (до 3-ї річниці КПК України). Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС, 2015. 432 с.

27. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : автореф. дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2007. 34 с.

28. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2015 року. Веб-сайт Офісу Генерального прокурора. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/stst2011.html?_m=fslib&_t=fsfile&_c=download&file_id=198191

29. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2022 року. Веб-сайт Офісу Генерального прокурора. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/file_downloader.html?_m=fslib&_t=fsfile&_c=download&file_id=225262

30. Єдиний звіт про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2023 року. Веб-сайт Офісу Генерального прокурора. URL: https://old.gp.gov.ua/ua/file_downloader.html?_m=fslib&_t=fsfile&_c=download&file_id=241804

31. Єна І.В. Співвідношення кримінальної процесуальної компетенції та підслідності в теорії кримінального процесу України. *Європейські стандарти захисту прав та свобод людини у кримінальному судочинстві* : матеріали наук.-практ. конф., 13 груд. 2013 р. Харків, 2013. С. 57–60.

32. Жиліч С. Кримінальні провадження у справах щодо ухилення від сплати податків. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA009755

33. Задорожний О.С. Криміналістична характеристика ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та основні положення їх розслідування : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.09. Харків, 2005. 220 с.

34. Задоя К.П. Податковий компроміс як обставина, що «перешкоджає» розвитку кримінально-правових відносин. *Право і громадянське суспільство*. 2014. № 1. С. 67–76.

35. Закон України «Про Бюро економічної безпеки України». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2021, № 23, ст. 197. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1150-20#Text>

36. Закон України «Про внесення змін до Кримінального кодексу України та Кримінального процесуального кодексу України щодо зменшення тиску на бізнес». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2019, № 40, ст. 219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/101-20#Text>

37. Закон України «Про внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо закриття кримінального провадження у зв'язку з втратою чинності законом, яким встановлювалася кримінальна протиправність діяння». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2023, № 29, ст. 108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2810-20#n33>

38. Закон України «Про державну податкову службу в Україні». Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, № 6, ст. 37. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12#Text>

39. Закон України «Про інформацію». Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, № 48, ст. 650. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>

40. Закон України «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинові незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і

суду». Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1995, № 1, ст. 1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/266/94-вр#Text>

41. Захарченко О.В. Проблеми розподілу підслідності кримінальних справ. *Організаційно-правові питання реформування досудового слідства в Україні* : Всеукр. наук.-практ. конф., 13 груд. 2002 р. Донецьк, 2003. С. 107–112.

42. Зелькіна Т.Є. Обмеження майнових прав осіб у кримінальному провадженні на стадії досудового розслідування : дисертація доктора філософії: 081 Право. Київ, 2021. 291 с.

43. Іванов А.В. Податкова злочинність : кримінологічна характеристика детермінації та запобігання : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. Харків, 2015. 258 с.

44. Капліна О. Кримінальне процесуальне доказування та його суб'єкти. *Право України*. 2014. № 10. С. 135–142.

45. Капліна О.В. Проблеми вдосконалення нормативного регулювання проведення слідчих (розшукових) дій. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 1. С. 40–49

46. Карпенко Н.Г. Комерційна таємниця – визнання, захист, відповідальність. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7880>

47. Карпіка С.М. Фактичні та правові підстави проведення слідчих (розшукових) дій. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2013. Спец. вип. Т. 1. С. 93–96.

48. Касперович Ю.В. Податковий копромис як елемент податкової реформи в Україні. *Економіка і держава*. 2015. № 2. С. 61–64.

49. Каткова Т.В. Закінчення досудового слідства у кримінальних справах : практ. посіб. Х. : Право, 2011. 136 с.

50. Кицан Ю.І. Підслідність кримінальних справ : перспективи вдосконалення нормативно-правового регулювання. *Вісник Харківського Національного університету внутрішніх справ*. 2012. Вип. 1. С. 88–93.

51. Кицан Ю.І. Підслідність кримінальних справ : теоретичні засади вдосконалення нормативно-правового регулювання. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія : Право : електрон. наук. фах. вид.* Острог, 2012. № 2. URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles/2012/n2/12kyinpr.pdf>

52. Кицан Ю.І. Розмежування підслідності при порушенні та розслідуванні кримінальних справ. *Університетські наукові записки. Хмельницький*, 2010. № 1. С. 160–163.

53. Кицан Ю.І. Підслідність кримінальних справ: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Київ, 2012. 192 с.

54. Коваль В.Ф. До питання про доцільність ліквідації податкової міліції в Україні. *Право і Безпека*. 2012. № 1. С. 72–77.

55. Козар Ю.Ю., Попенко Я.В. Бюро економічної безпеки : завдання та проблеми утворення. *Українська поліцейстика : теорія, законодавство, практика*. 2021. № 2 (2). С. 87–93.

56. Коломицева О. Основні заходи щодо нейтралізації і припинення податкових злочинів. *Збірник наукових праць ЧДТУ*. 2015. Випуск 36. Т. 2. С. 17–22.

57. Коломієць Р. Вплив тіньової економіки на податкові процеси суб'єктів господарювання. URL : <http://www.naia.kiev.ua/files/kafedru/epd/zbir-tez1703.pdf>

58. Коржанський М.Й. Кримінальне право України : Частина Особлива. К. : Генеза, 1998. 592 с.

59. Котова А.С. Процесуальний порядок арешту майна у кримінальному провадженні : дис. канд. юридичних наук: спец. 12.00.09.; Нац. юрид. ун-т ім. Я. Мудрого. Харків, 2020. 270 с.

60. Котова О.С. Проблеми визначення поняття «арешт майна» у кримінальному процесі. *Вісник кримінального судочинства*. 2018. № 3. С. 141–149.
61. Кравчук С.Й. Економічна злочинність в Україні. URL : <http://westudents.com.ua/knigi/116-ekonomchna-zlochinnst-v-ukran-kravchuk-sy.html>
62. Крет Г.Р. Наукові підходи до визначення поняття і сутності інституту закриття кримінальної справи. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 1. С. 305–309.
63. Кримінальний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 25–26, ст. 131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
64. Кримінальний процес : підручник / за ред. О.В. Капліної, О.Г. Шило, В.М. Трофименко. Харків : Право, 2018. 584 с
65. Кримінальний процес України : підручник / за ред. С.В. Ківалова та М.С. Цуцкірідзе. Одеса : видавництво «Юридика», 2023. 1104 с.
66. Кримінальний процес : підручник. За заг. ред В.В. Коваленка, Л.Д. Удалова, Д.П. Письменного. К.: ЦУЛ, 2013. 544 с.
67. Кримінальний процесуальний кодекс України : науково-практичний коментар : у 2-х 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. 768 с.
68. 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>
69. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар / за загал. ред. професорів В.Г. Гончаренка, В.Т. Нора, М.Є. Шумила. К. : Юстініан, 2012. 1224 с.

70. Кримінально-процесуальний кодекс України [Текст] : станом на 1 вересня 2001 р. / упоряд.: Ю.М. Грошевий, М.А. Погорецький. Х. : Арсіс, ЛТД, 2001. 447 с.

71. Кураш Я.М. Ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів : курс лекцій / Я.М. Кураш. Х. : Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого, 1999. 43 с.

72. Кучерявенко М.П., Смичок Є.М. Податковий компроміс : платити неможливо залишити. *Фінансове право*. 2014. № 3 (29). С. 44–47.

73. Лаврищев В. Правові основи визначення підслідності органів досудового слідства з розкриття та розслідування злочинів. *Вісник прокуратури*. 2011. № 2. С. 70–76.

74. Лазаренко А.С. Обмеження прав та свобод особи при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері податкових відносин: дис. ... доктора філософії: 081 Право. Ірпінь, 2022. 248 с.

75. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : монографія. Київ : Логос, 2004. 324 с.

76. Лисенко В.В., Задорожний О.С., Дзісяк О.П. Ухилення від сплати податків : виявлення та розслідування : монографія. Київ : Істина, 2008. 216 с.

77. Лисенко В.В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : Монографія. К.: Логос, 2004. 324 с.

78. Литвинов В.В. Закриття кримінальної справи на стадії досудового розслідування : монограф. / В.В. Литвинов; за наук. ред. канд. юрид. наук, доц. В.М. Федченка. Дніпропетровськ : Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2012. 196 с.

79. Лобойко Л.М. Кримінально-процесуальне право: Курс лекцій: Навчальний посібник. К.: Істина, 2005. 456 с.

80. Лук'янчиков Є.Д., Лук'янчиков Б.Є. Негласні слідчі (розшукові) дії – засоби процесуального доказування. *Право України*. 2014. № 10. С. 105–110.

81. Мазур М.Р. Захист прав та законних інтересів реабілітованих у кримінальному процесі : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Львів, 2011. 238 с.

82. Маланчук П.М. Практичні аспекти застосування тимчасового доступу до речей і документів як заходу забезпечення кримінального провадження. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2014. № 2 (11). С. 65–68.

83. Марисюк К.Б. Поняття та суть декриміналізації діянь. Конференції Державного університету «Житомирська політехніка»: вебсайт. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/10/19.pdf>

84. Михеєнко М.М. Кримінальний процес України: [Підручник] / М. М. Михеєнко, В. Т. Нор, В. П. Шибіко. К.: Либідь, 1999. 536 с.

85. Мілевський О.П. Організація початкового етапу розслідування ухилень від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. *Підприємство, господарство і право*. 2006. № 3 (123). С. 147–150.

86. Мірковець В.І. Забезпечення права на свободу та особисту недоторканість при застосуванні заходів забезпечення кримінального провадження: дис. ... канд. юридичних наук: спец. 12.00.09; МВС України, Нац. акад. внутр. справ. К., 2021. 218 с.

87. Навроцький В.О. Господарські злочини : лекції / В.О. Навроцький. Львів: Львів. держ. ун-т ім. І. Франка, 1997. 60 с.

88. Наказ Генерального Прокурора України «Про організацію участі прокурорів у судовому розгляді кримінальних справ та підтримання державного обвинувачення» від 19.09.2005, № 5гн. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0005900-05#Text>

89. Ніпіаліді О.Ю. Перспективи створення Служби фінансових розслідувань : українські реалії та зарубіжний досвід. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Випуск 3 (11). С. 165–170.
90. Новиков В. Щодо поняття реабілітації у кримінальному процесі України. *Право України*. 1997. № 10. С. 58–60.
91. Озерський І. Реабілітація у кримінальному процесі. *Право України*. 2004. № 5. С. 76–78.
92. Окрема думка судді ККС ВС від 18.01.2022, справа № 711/1481/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102634457>
93. Омаров А.А. Інститут підслідності в кримінальному провадженні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Харків, 2017. 200 с.
94. Павич Х.М. Закриття кримінального провадження судом першої інстанції : дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.09. Львів, 2017. 291 с.
95. Павлюх О.А. До класифікації злочинів у сфері оподаткування. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Випуск 2, том 2-2. С. 68–71.
96. 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.
97. Патик А.А. Підслідність злочинів на досудовому розслідуванні за новим Кримінальним процесуальним кодексом України. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2014. № 2. С. 155–164.
98. Пивоваров В.В. Податкова і кредитно-фінансова злочинність : кримінологічна характеристика та попередження: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.08. Х., 2003. 227 с.
99. Погорецький М.А. Початок досудового розслідування : окремі проблемні питання. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 1. С. 93–103.

100. Погорецький М.А., Гринюк В.О. Визначення прокурором підслідності кримінального провадження. *Вісник кримінального судочинства*. 2016. № 3. С. 60–68.

101. Податкове право : навчальний посібник / Г.В. Бех та ін. ; за ред. проф. М.П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

102. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

103. Положення про Єдиний реєстр досудових розслідувань, порядок його формування та ведення, затверджений Наказом Генерального прокурора від 30.06.2020, № 298. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0298905-20#Text>

104. Полтавець О.С. Предмет відання й ознаки підслідності у кримінальному процесі. Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. 2006. № 1 : спец. вип. С. 183–186.

105. Пономаренко Ю. Способи декриміналізації злочинів. *Сучасні проблеми юридичної науки і правозастосовчої діяльності* : тези доповідей та наук. повідомлень учасників наук. конф. молодих учених, м. Харків, 20–21 грудня 2001 р. Харків : Національна юридична академія України, 2002. С. 118–121.

106. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-п#Text>

107. Постанова КАС ВС від 08.09.2020, справа № П/811/2893/14. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91752763>

108. Постанова ККС ВС від 18.01.2022, справа № 711/1481/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102634456>

109. Постанова ККС ВС від 25.02.2020, справа № 599/593/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87985464>

110. Постанова Об'єднаної палати ККС ВС від 24.05.2021, справа № 640/5023/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97286253>

111. 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*. 2011. № 1. С. 114–120.

112. Пустова Н. Поняття та сутність декриміналізації. *Публічне право*. 2021. № 4 (44). С. 57–64.

113. Рішення КСУ у справі за конституційною скаргою Кротюка Олександра Володимировича щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 4 частини першої статті 284 Кримінального процесуального кодексу України (справа щодо презумпції невинуватості) від 08.06.2022, справа № 3-20/2021(40/21). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v003p710-22#Text>

114. Рось Г.В. Закриття кримінальної справи у кримінальному процесі України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 / Рось Ганна Василівна. Луганськ, 2009. 253 с.

115. Савчук Т.І. Виявлення ознак економічних злочинів у процесі досудового слідства. *Право і безпека*. 2014. № 3. С.150–156.

116. Сараскіна Т.В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2000. 190 с.

117. Січко С.О. Актуальні питання підслідності кримінальних проваджень. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1. С. 32–35.

118. Сухов Ю.М. Ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : проблеми відмежування від суміжних злочинів та

кваліфікація за сукупністю: дис. ... канд. юрид. наук.: 12.00.08. К., 2000. 223 с.

119. Суховіліна А.О. Реабілітація як самостійний процесуально-правовий інститут. *Право і безпека*. 2011. № 4 (41). С. 127–131.

120. Татаров О.Ю. Досудове провадження в кримінальному процесі України : теоретико-правові та організаційні засади (за матеріалами МВС) : монографія. К. ; Донецьк : ТОВ «ВПП «ПРОМІНЬ», 2012. 640 с.

121. Тертишник В.М. Кримінально-процесуальне право України : підруч. / В. М. Тертишник. 5-те вид., доп. і перероб. К. : А.С.К., 2007. 848 с.

122. Тертишник В.М. Кримінально-процесуальне право України: Підручник. К.: Видавництво А. С. К., 2003. 1120 с.

123. Тертишник В.М. Кримінально-процесуальне право України. К., Просвіта, 1999. 321 с.

124. Торбас О.О. Форми закінчення досудового розслідування за кримінальним процесуальним кодексом України 2012 р. : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09. Одеса, 2015. 19 с.

125. Торбас О.О. OSINT при розслідуванні кримінальних правопорушень : підручник. Одеса : Видавництво «Юридика», 2024. 180 с.

126. Торбас О.О. До питання визначення строків досудового розслідування. *Вісник кримінального судочинства*. 2016. № 3. С. 78–87.

127. Торбас О.О. Податковий компроміс як підстава закриття кримінального провадження. *Правові та інституційні механізми забезпечення сталого розвитку України* : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (15–16 травня 2015 року, м. Одеса) : у 2 т.; Т. 2. Одеса : Юридична література, 2015. С. 308–311.

128. Торбас О.О. Форми закінчення досудового розслідування за Кримінальним процесуальним кодексом України 2012 р. : дис. ... канд. юрид. Наук : 12.00.09. Одеса, 2015. 217 с.

129. Удалова Л.Д. Кримінальний процес України. Особлива Частина: Підручник. К.: Кондор, 2005. 280 с.

130. Ухвала Біляївського районного суду Одеської області від 21.02.2024, справа № 496/7687/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117461252>

131. Ухвала Глухівського міськрайонного суду Сумської області від 12.12.2023, справа № 1-1/12. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115562394>

132. Ухвала Долинського районного суду Івано-Франківської області від 23.01.2020, справа № 343/1774/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87091656>

133. Ухвала Долинського районного суду Івано-Франківської області від 26.12.2022, справа № 343/1774/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108097339>

134. Ухвала Івано-Франківського апеляційного суду від 25.02.2020, справа № 343/1774/17. <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87856787>

135. Ухвала Калуського міськрайонного суду Івано-Франківської області від 11.02.2020, справа № 345/3522/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87533178>

136. Ухвала Київського апеляційного суду від 01.11.2021, справа № 761/27301/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101381423>

137. Ухвала Київського районного суду м. Одеси від 18.06.2024, справа № 947/17564/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/119864927>

138. Ухвала Криничанського районного суду Дніпропетровської області від 05.05.2015, справа № 178/518/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/44337605>

139. Ухвала Першотравневого районного суду м. Чернівці від 27.02.2024, справа № 725/805/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117266569>

140. Ухвала Подільського районного суду міста Києва від 21.04.2015, справа № 758/4410/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/43724282>

141. Ухвала слідчого судді Вищого антикорупційного суду від 07.09.2021, справа № 991/6056/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99532522>

142. Ухвала слідчого судді Вищого антикорупційного суду від 07.09.2021, справа № 991/6059/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99558710>

143. Ухвала слідчого судді Галицького районного суду м. Львова від 22.08.2022, справа № 461/853/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105862176>

144. Ухвала слідчого судді Зарічного районного суду м. Суми від 19.09.2024, справа № 591/868/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/121721667>

145. Ухвала слідчого судді Київського районного суду м. Полтави від 23.04.2024, справа № 552/2389/24. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118539965>

146. Ухвала слідчого судді Ленінського районного суду м. Кіровограда від 27.04.2023, справа № 405/2511/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110627951>

147. Ухвала слідчого судді Луцького міськрайонного суду Волинської області від 20.01.2021, справа № 161/19629/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94356579>

148. Ухвала слідчого судді Луцького міськрайонного суду Волинської області від 23.01.2021, справа № 161/1162/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95062742>

149. Ухвала слідчого судді Ніжинського районного суду Чернігівської області від 01.03.2024, справа № 740/5433/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117368448>

150. Ухвала слідчого судді Новозаводського районного суду м. Чернігова від 10.01.2017, справа № 751/109/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/64041640>

151. Ухвала слідчого судді Новомосковського міськрайонного суду Дніпропетровської області від 06.08.2015, справа № 183/2527/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/48499627>

152. Ухвала слідчого судді Печерського районного суду м. Києва від 04.06.2015, справа № 757/6408/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/45164594>

153. Ухвала слідчого судді Приморського районного суду м. Одеси від 18.08.2021, справа № 522/12668/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99073454>

154. Ухвала слідчого судді Приморського районного суду м. Одеси від 26.07.2021, справа № 522/11820/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98776526>

155. Ухвала слідчого судді Сихівського районного суду м. Львова від 09.07.2021, справа № 464/2883/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98344946>

156. Ухвала слідчого судді Сихівського районного суду м. Львова від 13.09.2021, справа № 464/4391/20. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99569270>

157. Ухвала слідчого судді Соснівського районного суду міста Черкаси від 02.04.2019, справа № 712/4476/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80908796>

158. Ухвала слідчого судді Тернопільського міськрайонного суду Тернопільської області від 26.01.2021, справа № 607/652/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94545296>

159. Ухвала слідчого судді Фрунзенського районного суду м. Харкова від 27.10.2021, справа № 645/7036/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100833605>

160. Ухвала слідчого судді Шевченківського районного суду м. Києва від 10.03.2021, справа № 761/8177/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95536838>

161. Ухвала слідчого судді Шевченківського районного суду м. Києва від 06.02.2023, справа № 761/4169/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108825536>

162. Ухвала слідчого судді Шевченківського районного суду міста Києва від 07.03.2023, справа № 761/6068/23. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109614949>

163. Ухвала Тернопільського міськрайонного суду Тернопільської області від 11.06.2015, справа № 607/9224/15-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/44959549>

164. Фаринник В.І. Теоретичні, правові та праксеологічні проблеми застосування заходів забезпечення кримінального провадження в кримінальному процесі України: дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.09. Київ. 2017. 565 с.

165. Федорчук Ю.В. Необхідно змінити підслідність справ про злочини, передбачені ст. 121 ч. 2 КК України. *Адвокат*. 2003. № 3. С. 11.

166. Францевич А. Загальні напрями взаємодії Державного бюро розслідувань з органами державної влади. *Актуальні проблеми правознавства*. 2020. № 3 (23). С. 108–114.

167. Фріс П. Криміналізація і декриміналізація у кримінально-правовій політиці. *Вісник Асоціації кримінального права України*. 2014. № 1 (2). С. 19–28.

168. Цибохін О.М. Класифікація податкових кримінальних правопорушень. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 9. С. 452–455.

169. Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40–44, ст. 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

170. Цимбал Г.П. Взаємодія як умова забезпечення виявлення і розслідування податкових злочинів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Ірпінь, 2005. 217 с.

171. 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 філософії: 081 Право. Одеса, 2023. 234 с.

172. Чорноус Ю.М. Слідчі дії : поняття, сутність, напрями розвитку та удосконалення : дис. канд. юрид. наук: 12.00.09. К., 2005. 245 с.

173. Чуб А.В. Тимчасовий доступ до речей та документів як захід забезпечення кримінального провадження : дис. на здоб. наук. ступеня канд. юридичних наук: спец. 12.00.09. К., 2017. 221 с.

174. Шевчишен А.В. Доказування стороною обвинувачення у досудовому розслідуванні корупційних злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : теорія і практика : монографія. К. : Алерта, 2019. 526 с.

175. Шилова Д.В. Класифікація підстав до закриття кримінальної справи. *Університетські наукові записки*. 2010. № 1. С.152–159.

176. Шилова Д.В. Захист прав та законних інтересів учасників кримінального провадження при його закритті на стадії досудового розслідування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09. Харків, 2014. 228 с.

177. Шумило М.Є. Реабілітація в кримінальному процесі України : монографія. Харків : Арсіс, 2001. 320 с.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Список публікацій здобувача за темою дисертації

Список публікацій здобувача, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації

1. Пришедько О.Л. Специфіка застосування заходів забезпечення кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Право і суспільство*. № 5. 2023. С. 392-398. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.57>

2. Пришедько О.Л. Аналіз переліку податкових кримінальних правопорушень, які підслідні БЕБ України. *Право та державне управління*. № 2. 2024. С.458-463. DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.62>

3. Пришедько О.Л. Особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень. *Держава та регіони. Серія: Право*. № 3 (85). 2024. С. 178-183. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.27>

4. Пришедько О.Л. Податковий компроміс як підстава закриття кримінального провадження. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 11. 2024. С. 587-590. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2024-11/138>

Список публікацій здобувача, що засвідчують апробацію матеріалів дисертації та додатково відображають її наукові результати

1. Пришедько О.Л. Проблематика поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та nereабілітуючі.

Доктринальні та правозастосовні проблеми кримінального процесу, детективної та оперативно-розшукової діяльності : Матер. Міжнар. наук.-практ. конф., присв. 10-й річниці набуття чинності Кримінального процесуального кодексу України (м. Одеса, 9 грудня 2022 р.) / уклад.: Л. І. Аркуша, О. О. Торбас, В. А. Завтур ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2022. С. 60-63.

2. Пришедько О.Л. Декриміналізація кримінального правопорушення як підстава для закриття кримінального провадження. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за загальною редакцією С. В. Ківалова. Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. Т. 2. 828 с. С. 359-361.

3. Пришедько О.Л. Закриття кримінального провадження у зв'язку із закінченням строків давності при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (October 3–4, 2024. Riga, the Republic of Latvia) : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2024. (292 pages). С. 285-287.

4. Пришедько О.Л. Особливості закриття кримінального провадження у зв'язку з відмовою прокурора від обвинувачення при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану*: міжнародна науково-практична конференція. Науково-дослідний інститут публічного права, 17 травня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. 344 с. С. 338-340.

ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Положення та висновки дисертаційного дослідження обговорювалися під час засідання кафедри кримінального процесу Національного університету «Одеська юридична академія». Основні результати дослідження були оприлюднені на: міжнародній науково-практичній конференції «Доктринальні та правозастосовні проблеми кримінального процесу, детективної та оперативно-розшукової діяльності» (м. Одеса, 9 грудня 2022 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень» (м. Одеса, 19 травня 2023 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану» (м. Львів, 17 травня 2024 р.); міжнародній конференції «Advances in law: the view of domestic and foreign scholars» (м. Рига, 3-4 жовтня 2024 р.).

*Додаток 2***Пропозиції щодо внесення змін і доповнень до законодавства
України**

1. Додати в ч. 2 ст. 99 КПК України пункт 6 наступного змісту: «Матеріали, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення в порядку статті 214 цього Кодексу».

2. Додати абзац до ч. 3 ст. 214 КПК України наступного змісту: «Документи, які були надані разом із заявою чи повідомленням про кримінальне правопорушення, можуть бути використані у кримінальному провадженні як докази».

3. П. 9 ч. 1 ст. 284 КПК України та всі згадки про цей пункт в КПК України – виключити.

4. П. 3 ч. 2 ст. 284 КПК України та всі згадки про цей пункт в КПК України – виключити.

5. Викласти ч. 5 ст. 212 КК України в наступній редакції: «Особа звільняється від кримінальної відповідальності за вчинення діянь, які передбачені частинами першою – третьою цієї статті, якщо платник податків досяг податкового компромісу відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України». У такий спосіб в КК України буде чітко визначено податковий компроміс як підставу звільнення особи від кримінальної відповідальності.

6. П. 2 ч. 1 ст. 2 ЗУ «Про порядок відшкодування шкоди, завданої громадянинові незаконними діями органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування, прокуратури і суду» викласти в наступній редакції:

«2) закриття кримінального провадження за відсутністю події кримінального правопорушення, відсутністю у діянні складу

кримінального правопорушення, невстановленням достатніх доказів для доведення винуватості особи у суді і вичерпанням можливостей їх отримати *або відмови прокурора від підтримання державного обвинувачення».*

Додаток 3**ЗАТВЕРДЖУЮ**

**Ректор Національного університету
«Одеська юридична академія»,
професор
Олег ТОДОЩАК**

«07» *Травня* 2023 року

**АКТ**

**впровадження в освітній процес Національного університету
«Одеська юридична академія» результатів дисертаційного дослідження
здобувача кафедри кримінального процесу Національного університету
«Одеська юридична академія» Прищедько Олександра Леонідовича на
тему «Нереабілітуючі підстави для закриття кримінального провадження
при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень», поданого на
здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081-Право**

Комісія у складі:

- 1) завідувача кафедри кримінального процесу доктора юридичних наук, професора О. Торбаса;
- 2) завідувачки кафедри криміналістики, детективної та оперативно-розшукової діяльності доктора юридичних наук, професора Л. Аркуші;
- 3) доцент кафедри кримінального процесу, доктора філософії з права В. Сидорчука

склала цей акт з приводу того, що результати дослідження, викладені у наукових публікаціях за результатами дисертаційного дослідження Прищедько Олександра Леонідовича на тему «Нереабілітуючі підстави для закриття кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень» використовуються в освітньому процесі Національного університету «Одеська юридична академія» під час викладання навчальних дисциплін: «Кримінальний процес», «Досудове розслідування», «Проведення слідчих (розшукових) дій», «Криміналістика», «Методика розслідування кримінальних правопорушень». Студентам у вигляді методичних матеріалів під час підготовки до практичних занять рекомендуються опубліковані автором наукові статті, а саме:

1. Пришєдько О.Л. Специфіка застосування заходів забезпечення кримінального провадження при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Право і суспільство*. № 5. 2023. С. 392-398. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.5.57>
2. Пришєдько О.Л. Аналіз переліку податкових кримінальних правопорушень, які підслідні БЕБ України. *Право та державне управління*. № 2. 2024. С.458-463 DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2024.2.62>
3. Пришєдько О.Л. Особливості початку досудового розслідування податкових кримінальних правопорушень. *Держава та регіони. Серія: Право*. № 3 (85). 2024. С. 178-183. DOI <https://doi.org/10.32782/1813-338X-2024.3.27>
4. Пришєдько О.Л. Податковий компроміс як підстава закриття кримінального провадження. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 11. 2024. С. 587-590. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0371.2024.11.138>
5. Пришєдько О.Л. Проблематика поділу підстав закриття кримінального провадження на реабілітуючі та нереабілітуючі. *Доктринальні та правозастосовні проблеми кримінального процесу, детективної та оперативно-розшукової діяльності* : Матер. Міжнар. наук.-практ. конф., присв. 10-й річниці набуття чинності Кримінального процесуального кодексу України (м. Одеса, 9 грудня 2022 р.) / уклад.: Л. І. Аркуша, О. О. Торбас, В. А. Завтур ; Нац. ун-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2022. С. 60-63. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/items/c80f8223-397b-493a-be0c-a622f0eb2bf4>
6. Пришєдько О.Л. Декриміналізація кримінального правопорушення як підстава для закриття кримінального провадження. *Європейські орієнтири розвитку України в умовах війни та глобальних викликів XXI століття: синергія наукових, освітніх та технологічних рішень* : у 2 т. : матеріали Міжнар. наук.- практ. конф. (м. Одеса, 19 травня 2023 р.) / за загальною редакцією С. В. Ківалова. Одеса : Видавництво «Юридика», 2023. Т. 2. 828 с. С. 359-361. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/32c187ac-ae9b-4bd7-834e-e38643e7df947/content>
7. Пришєдько О.Л. Закриття кримінального провадження у зв'язку із закінченням строків давності при розслідуванні податкових кримінальних

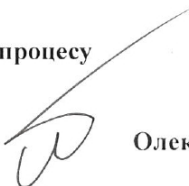
правопорушень. *Advances in law: the view of domestic and foreign scholars* (October 3–4, 2024. Riga, the Republic of Latvia) : International scientific conference. Riga, Latvia : Baltija Publishing, 2024. (292 pages). С. 285-287. DOI <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-493-1-72>

8. Пришедько О.Л. Особливості закриття кримінального провадження у зв'язку з відмовою прокурора від обвинувачення при розслідуванні податкових кримінальних правопорушень. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в період воєнного стану* : міжнародна науково-практична конференція. Науково-дослідний інститут публічного права, 17 травня 2024 р. Львів – Торунь : Liha-Pres, 2024. 344 с. С. 338-340. DOI <https://doi.org/10.36059/978-966-397-395-1-98>

Крім цього, результати дисертаційного дослідження Пришедько Олександра використовуються під час визначення напрямів наукових пошуків і тем дисертацій викладачів і здобувачів Національного університету «Одеська юридична академія».

Члени комісії:

Завідувач кафедри кримінального процесу
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор



Олександр ТОРБАС

Завідувач кафедри криміналістики,
детективної та оперативно-розшукової
діяльності
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор юридичних наук, професор



Лариса АРКУША

Доцент кафедри кримінального процесу
Національного університету
«Одеська юридична академія»,
доктор філософії з права



Владислав СИДОРЧУК