

КРИМІНАЛЬНО-ПРОЦЕСУАЛЬНІ ЗАСАДИ УЧАСТІ ЗАХИСНИКА У ВИЗНАЧЕННІ ДОПУСТИМОСТІ ДОКАЗІВ У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОВАДЖЕННІ ЩОДО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

CRIMINAL PROCEDURAL PRINCIPLES FOR THE PARTICIPATION OF DEFENSE COUNSEL IN DETERMINING THE ADMISSIBILITY OF EVIDENCE IN CRIMINAL PROCEEDINGS CONCERNING TAX EVASION

Добрянська Н.В., к.ю.н., професор,
доцент кафедри державно-правових і гуманітарних наук

Навчально-науковий гуманітарний інститут Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського

Давиденко В.В., адвокат

У статті досліджено допустимість доказів у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків, що є ключовим питанням для сторони захисту, оскільки від цього залежить законність притягнення особи до відповідальності. Враховуючи складність податкових злочинів та активне використання слідчими органами аналітичних матеріалів, документальних перевірок і негласних слідчих (розшукових) дій, у статті доведено, що адвокат повинен володіти ефективними тактичними прийомами для виявлення порушень законності під час збору доказів.

Автором у статті розглядаються критерії допустимості доказів відповідно до Кримінального процесуального кодексу України та судової практики, зокрема практики Верховного Суду. Особливу увагу приділено питанням визнання доказів недопустимими через порушення порядку їх збирання, неналежне оформлення протоколів слідчих дій, використання неналежних або незаконних джерел інформації. Аналізуються типові порушення, допущені слідчими органами, зокрема проведення обшуків без належного обґрунтування, вилучення документів без дотримання процесуальних гарантій, а також застосування експертних висновків без врахування методологічних вимог.

У дослідженні також розглядаються процесуальні механізми оскарження доказів стороною захисту та ефективні стратегії адвоката, зокрема подання клопотань про виключення доказів, заперечення проти висновків експертиз, доведення порушень під час проведення негласних слідчих дій.

Таким чином, дослідження має на меті не лише теоретичний аналіз проблеми допустимості доказів, а й вироблення конкретних тактичних прийомів для адвокатів, які працюють у сфері захисту клієнтів від кримінального переслідування за ухилення від сплати податків, а також розробленню пропозицій щодо удосконалення кримінального процесуального законодавства у цій сфері.

Ключові слова: слідчі дії, ухилення від сплати податків, допустимі докази, захисник.

The article examines the admissibility of evidence in criminal proceedings on tax evasion, which is a key issue for the defense, since the legality of bringing a person to justice depends on it. Given the complexity of tax crimes and the active use by investigative bodies of analytical materials, documentary checks and covert investigative (detective) actions, the article proves that a lawyer must possess effective tactical techniques to identify violations of legality during the collection of evidence.

The author examines the criteria for the admissibility of evidence in accordance with the Criminal Procedure Code of Ukraine and judicial practice, in particular the practice of the Supreme Court. Special attention is paid to the issues of recognizing evidence as inadmissible due to violations of the procedure for its collection, improper execution of protocols of investigative actions, use of improper or illegal sources of information. Typical violations committed by investigative bodies are analyzed, including conducting searches without proper justification, seizing documents without observing procedural guarantees, and using expert opinions without taking into account methodological requirements.

The study also examines procedural mechanisms for challenging evidence by the defense and effective strategies for the attorney, including filing motions to exclude evidence, objecting to expert opinions, and proving violations during covert investigative actions.

Thus, the study aims not only to theoretically analyze the problem of admissibility of evidence, but also to develop specific tactical techniques for lawyers working in the field of protecting clients from criminal prosecution for tax evasion, as well as to develop proposals for improving criminal procedural legislation in this area.

Key words: investigative actions, tax evasion, admissible evidence, defense attorney.

Постановка проблеми. Проблема допустимості доказів у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків є надзвичайно актуальною, оскільки в таких справах часто спостерігаються процесуальні порушення з боку слідчих органів. З огляду на складність податкового законодавства та специфіку фінансово-господарських операцій, правоохоронні органи нерідко використовують недопустимі докази, тобто отримані з порушенням встановленого порядку. Це може включати проведення обшуків проведених з істотним порушенням прав та свобод людини, незаконне вилучення документів, некоректне застосування експертних висновків, а також використання матеріалів податкових перевірок без належного процесуального оформлення.

Захист у таких провадженнях потребує глибокого розуміння не лише норм кримінального процесу, а й практики Верховного Суду (ВС) та Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ) щодо оцінки допустимості доказів. Від здатності адвоката правильно вибудувати тактичну лінію захисту та своєчасно оскаржити недопустимі докази

залежить правомірність кримінального переслідування та дотримання принципу верховенства права.

Зважаючи на посилення боротьби держави з податковими злочинами, а також активне застосування слідчими негласних слідчих (розшукових) дій, питання дотримання прав осіб, підозрюваних у податкових правопорушеннях, набуває особливого значення. Недопустимі докази можуть стати підставою для закриття провадження або виправдання особи, що підтверджує важливість їх критичної оцінки адвокатом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Деякі питання, пов'язані з участю захисника у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків вивчали такі науковці як В. І. Борисов, М. В. Ковалів, О. В. Музиченко, Н. В. Нетеса, Н. О. Обловацька та ін. Разом з тим, вказані наукові дослідження, головним чином, зосереджені на більш вузьких проблемах щодо допустимості доказів. Проте, стосовно кримінально-процесуальних аспектів участі захисника щодо визначення допустимості доказів у кримінальному провадженні щодо ухилення

від сплати податків, у вітчизняній науковій літературі не достатньо наукових досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою цього дослідження є аналіз процесуальних підстав для визнання доказів недопустимими у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків та розробка ефективних тактичних прийомів адвоката для їх оскарження. Завданнями дослідження є: вивчення теоретичних основ допустимості доказів у кримінальному процесі; аналіз типових порушень під час проведення слідчих дій у податкових справах; дослідження практики судів щодо виключення доказів, отриманих з порушенням закону; формування практичних рекомендацій для адвокатів щодо заперечення доказів, використання правових механізмів їх виключення та вибору стратегії захисту.

Виклад основного матеріалу. Відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачено ст. 212 Кримінального кодексу України (КК України) [1]. При цьому, типові слідчі дії, включаючи порядок збирання та оцінки доказів у кримінальному провадженні урегульований у Кримінальному процесуальному кодексі України (КПК України).

Для визначення критеріїв допустимості доказів необхідно звернутися до аналізу ст. ст. 84, 86 та 87 КПК України [2]. Зокрема, стаття 84 КПК України визначає, що доказами у кримінальному провадженні є фактичні дані, отримані у передбаченому законом порядку, на підставі яких встановлюються обставини, що мають значення для справи. Вони можуть бути отримані з показань, документів, висновків експертів, матеріалів негласних слідчих (розшукових) дій тощо.

Основним критерієм допустимості доказів є: законність джерела – докази мають бути зібрані лише із законних джерел, визначених КПК України. Адже ст. 86 КПК України закріплює процесуальний порядок отримання – доказ має бути отриманий відповідно до вимог КПК України (наприклад, проведення обшуку лише за ухвалою суду, дотримання прав особи під час допиту тощо). Щодо належності доказу ст. 85 КПК України передбачає отримання відомостей, що безпосередньо стосуються предмета доказування.

У провадженнях щодо ухилення від сплати податків найчастіше докази отримуються через документальні перевірки, аналітичні довідки податкових органів, висновки експертів та первинну, бухгалтерську документацію. Важливо, щоб такі матеріали були отримані у межах передбачених законом процесуальних процедур, оскільки будь-які порушення можуть ставити під сумнів їх допустимість, як доказу.

Разом з тим у судовій практиці сформувалася правова позиція, відповідно до якої докази, отримані з порушенням вимог КПК України, можуть бути використані судом як допустимі лише у разі, якщо ці порушення не є істотними, тобто не могли вплинути та не впливають на достовірність отриманих фактичних даних; порушення є суттєвими (такими, що породжують сумніви у достовірності доказів), втім такі сумніви можуть бути усунуті іншими зібраними допустимими доказами (наприклад, постановою Верховного Суду від 17 жовтня 2023 року по справі № 455/844/16-к) [3; 4].

В аспекті дослідження проблеми допустимості доказів саме у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків, у науковій літературі звертається увага, що якщо на момент розгляду кримінального провадження за ст. 212 КК є невирішений правовий спір про наявність у суб'єкта підприємницької діяльності обов'язку сплатити податок та про розмір цього податку, то це не дає підстав поза розумним сумнівом констатувати наявність суспільно небезпечного діяння (ухилення від сплати податків) і суспільно небезпечних наслідків (фактичне ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у зна-

чних, великих або особливо великих розмірах), а отже ознак кримінального правопорушення, передбаченого за цією статтею [5, с. 542].

Ба більше, варто зазначити, що допустимість доказів у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків, необхідно оцінювати, виходячи з визначених способів винищення відповідного кримінального правопорушення.

Як вказують з цього приводу деякі науковці, спосіб, хоча й не включений до законодавчого визначення злочину, передбаченого статтею 212 КК України (тобто не є ознакою, яка впливає на кваліфікацію діяння), але заслуговує на визнання необхідним структурним елементом кримінально-правової характеристики досліджуваного злочину, оскільки, зокрема, знання про типові способи винищення цих кримінальних правопорушень дозволяє розробити ефективні методики їх розслідування [6, с. 489].

Аналіз ст. 87 КПК України [2], що визначає критерії недопустимості доказів, дозволяє дійти висновку, що докази визнаються недопустимими, якщо вони отримані з порушенням прав людини, у тому числі: отримання доказів із застосуванням насильства, погроз або інших незаконних методів; порушення права особи на захист – наприклад, якщо підозрюваного допитували без адвоката; отримання доказів з порушенням правил проведення слідчих та негласних слідчих (розшукових) дій – наприклад, проведення обшуку без ухвали суду або втручання у приватне життя без законних підстав; отримання доказів органом чи особою, які не мали на це повноважень.

Застосовуючи вказані критерії допустимості/недопустимості до кримінальних проваджень у справах про ухилення від сплати податків, можна дійти висновку, що поширеними підставами для визнання доказів недопустимими є: отримання фінансових документів без дотримання процесуальних гарантій (наприклад, вилучення оригіналів документів під час обшуку без відповідного судового дозволу та без подальшого звернення до суду для легалізації вилученого); використання аналітичних довідок як доказів – податкові органи можуть складати аналітичні довідки, які не є первинними документами та не можуть використовуватися як докази у кримінальному провадженні; порушення порядку проведення податкових перевірок – якщо перевірку проведено з порушеннями (наприклад, без належного повідомлення платника податків), її результати можуть бути визнані недопустимими у кримінальному процесі тощо.

Таким чином, у податкових кримінальних провадженнях адвокат повинен ретельно аналізувати, яким чином були отримані докази, та використовувати можливості оскарження у разі виявлення порушень. Це дозволяє не лише забезпечити ефективний захист клієнта, а й сприяти дотриманню принципів законності і справедливості у кримінальному процесі.

Важливу роль під час визначення допустимості доказів у кримінальному провадженні відіграє захисник [7, с. 12].

Право особи на захист є одним із визначальних принципів кримінального процесу. З цього приводу у науковій літературі зазначається, що основним механізмом реалізації та найбільш ефективне забезпечення дотримання прав та свобод особи під час кримінального судочинства є інститут захисту та представництва у кримінальному провадженні [8, с. 178].

Право адвоката приймати участь у збиранні відомостей про факти, що можуть бути використані як докази, закріплена у ст. 20 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» [9].

У кримінальних провадженнях, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, роль адвоката не обмежується лише представництвом клієнта в суді. Він виконує стратегічно важливу функцію щодо збору, аналізу та оскарження доказів, що може суттєво вплинути на результат справи.

Основні аспекти його діяльності можна поділити на проактивну (збір та подання доказів) і реактивну (оскарження та виключення недопустимих доказів) стратегії.

1. Проактивна роль адвоката: збирання доказів на користь клієнта. Адвокат має самостійно збирати докази, які підтверджують невинуватість клієнта або ставлять під сумнів доводи слідства. Це може включати: витребування копій фінансової документації (договори, платіжні доручення, первинні бухгалтерські документи, звіти, податкові декларації); аналіз висновків податкових перевірок – оцінка їхньої обґрунтованості та можливих процесуальних порушень; отримання висновків експертиз (економічних, бухгалтерських, податкових) для спростування висновків слідства тощо.

2. Реактивна роль адвоката: подання клопотань про визнання доказів недопустимими. Адвокат аналізує, чи дотримано процесуальних норм при отриманні доказів слідством. Якщо були порушення (наприклад, обшук без ухвали суду, порушення процедури вилучення документів), документ викликає сумнів у його достовірності, він на підставі ст. 358 КПК України ініціює виключення його із числа доказів. Адвокат має право звертатися до суду або слідчого судді із клопотаннями про визнання недопустимими доказів, отриманих із порушенням прав клієнта. Це зокрема стосується й: матеріалів негласних слідчих дій, якщо вони проводилися без законних підстав; податкових довідок і аналітичних матеріалів, які не є доказами у кримінальному процесі; експертних висновків, складених із порушенням методології або на підставі неповних даних.

Отже, роль захисника у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків є багатогранною. Він не лише захищає клієнта в суді, а й активно формує доказову базу, працює з експертами, аналізує матеріали слідства та бореться за виключення недопустимих доказів. Ефективна адвокатська стратегія у таких справах значно підвищує шанси на справедливий судовий розгляд і запобігає незаконному переслідуванню осіб, які можуть бути необґрунтовано обвинувачені.

У чинному КПК України закріплено право адвоката-захисника на активну участь у процесі доказування, проте на практиці існують певні законодавчі прогалини, що обмежують його можливості у зборі та дослідженні доказів. Саме для дотримання загальних засад кримінального провадження, зокрема передбаченої ст. 7 та ст. 22 КПК України змагальності сторін та свободи в поданні ними суду своїх доказів і у доведенні перед судом їх переконливості, необхідно внести низку змін до кримінально-процесуального законодавства [2].

З цією метою можна запропонувати розглянути такі напрямки внесення змін та доповнень до КПК України:

1. Надання захиснику рівних процесуальних можливостей щодо ініціювання збору доказів: оскільки наразі слідчі органи мають значно більше повноважень щодо збору доказів, ніж сторона захисту. Адвокат подекуди може лише подавати клопотання про проведення слідчих дій, однак слідчий чи суд може їх відхилити без належного обґрунтування, ба більше, слідчий часом взагалі залишає їх без відповіді. Для вирішення цієї проблеми необхідно внести зміни до КПК України, передбачивши обов'язковий розгляд клопотань адвоката про збирання доказів та їх мотивоване задоволення або відхилення; запровадити механізм ініціювання слідчих дій стороною захисту через незалежний судовий контроль (аналогічно до клопотань слідчого).

2. Посилення прав адвоката під час слідчих дій. Хоча адвокат має право бути присутнім під час проведення обшуку, його повноваження є обмеженими – він не може контролювати весь процес або фіксувати порушення у спосіб, що мав би юридичні наслідки. Щоб вирішити вказаний недолік можна законодавчо закріпити обов'язкову присутність адвоката під час проведення обшуку в приміщеннях,

що належать підозрюваному, його компаніям або адвокатському об'єднанню чи бюро; надати адвокату право фіксувати слідчі дії на аудіо– та відеозаписи для подальшої оцінки їх законності, виключивши будь-яку можливість вилучення слідчим пристроєм яким фіксується запис.

3. Розширення прав сторони захисту при проведенні експертиз. У податкових справах експертиза відіграє вирішальну роль, проте знаходження у сторони обвинувачення вилучених оригіналів речей і документів породжує упереджене ставлення останньої при використанні їх в процесі проведення експертизи. З огляду на це можна запропонувати обов'язковість виконання слідчим клопотання сторони захисту щодо передачі оригіналів речей і документів або будь-яких доказів для проведення експертизи, без необхідності узгодження зі слідчим суддею або прокурором.

4. Посилення судового контролю за відмовами у задоволенні клопотань сторони захисту. На практиці суд часто відхиляє клопотання адвоката про допущення доказів або проведення додаткових слідчих дій без належного обґрунтування. Для вирішення вказаної проблеми можна запропонувати: внести до КПК норму про обов'язкове мотивоване рішення суду у разі відмови в задоволенні клопотання сторони захисту; надати адвокату право оскаржувати необґрунтовану відмову слідчого судді у задоволенні клопотання в апеляційному порядку.

5. Впровадження інституту – «слідство адвоката». Сторона захисту обмежена у можливостях проведення власного досудового розслідування, тоді як сторона обвинувачення має доступ до всіх слідчих інструментів. Для розв'язання вказаного недоліку можна розглянути можливість запровадження механізму «слідства адвоката» – розширена можливість для адвоката самостійно збирати докази, зокрема проводити опитування свідків за відсутності у них можливості відмовитись від опитування без законних на те підстав, отримувати оригінали документів у підприємств, тощо; визнати матеріали, зібрані адвокатом у межах «слідства адвоката», такими ж допустимими доказами, як і докази сторони обвинувачення.

Отже, захисник у кримінальному процесі щодо ухилення від сплати податків виконує ключову функцію у забезпеченні дотримання прав підозрюваного та запобіганні свавільному кримінальному переслідуванню. Проте чинне законодавство все ще містить дисбаланс на користь обвинувачення, що суттєво обмежує можливості адвоката у процесі збирання доказів.

Внесення запропонованих змін до КПК України дозволить: створити баланс процесуальних можливостей між стороною обвинувачення та стороною захисту; підвищити якість доказової бази та мінімізувати випадки використання недопустимих доказів; посилити контроль за дотриманням прав підозрюваних та унеможливити фальсифікацію доказів.

Ці зміни зроблять кримінальний процес більш справедливим, забезпечать реальне змагальне судочинство та сприятимуть правовій захищеності осіб, обвинувачених у податкових злочинах.

Висновки. Таким чином, допустимість доказів у кримінальному провадженні щодо ухилення від сплати податків є критично важливим аспектом, який безпосередньо впливає на справедливість судового розгляду та законність притягнення особи до відповідальності. Дослідження показало, що у таких провадженнях порушення процесуальних норм під час збору доказів можуть виражатися у допущенні незаконних обшуків, неналежному вилученні документів, використанні сумнівних експертних висновків та застосуванні негласних слідчих (розшукових) дій із порушенням прав особи.

Проаналізувавши законодавчу базу, судову практику та типові порушення правоохоронних органів, можна зробити висновок, що ефективний захист у таких справах

має базуватися на принципах законності, обґрунтованості та критичного аналізу кожного доказу. Зокрема, адвокат має активно використовувати механізми оскарження доказів, подавати клопотання про визнання їх недопустимими.

Практичні рекомендації, сформульовані в межах цього дослідження, дозволяють розробити ефективну тактику

захисту, яка спрямована на: ретельний аналіз законності проведених слідчих дій; виявлення та доведення порушень процесуального порядку під час збирання доказів; використання судової практики для обґрунтування позиції захисту; застосування механізмів виключення недопустимих доказів для забезпечення прав клієнта.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення – 10.03.2025).
2. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення – 10.03.2025).
3. Постанова Верховного Суду від 17 жовтня 2023 року у справі № 455/844/16-к. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114423741> (дата звернення – 10.03.2025).
4. Мамченко Н. Критерії визнання доказів недопустимими обумовлюють диференційований порядок вирішення питання щодо їх недопустимості, – Верховний Суд. Судово-юридична газета. 2023. URL : <https://sud.ua/uk/news/publication/284300-kriterii-priznaniya-dokazatelstv-nedopustimymi-obuslovliuyut-differentsirovannyy-poryadok-resheniya-voprosa-ikh-nedopustimosti-verkhovnyy-sud> (дата звернення – 10.03.2025).
5. Музиченко О.В., Обловацька Н. О., Карандась М. В. Окремі аспекти доказування у кримінальних провадженнях щодо ухилення від сплати податків: судова практика. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2024. № 4. С. 541–544.
6. Борисов В. І., Нетеса Н. В., Олійниченко В. В. Способи кримінально протиправних посягань на фінансову систему України при ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 4(35). С. 486–494.
7. Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. Львів : СПО-ЛОМ, 2021. 240 с.
8. Рогатинська Н. Процесуальні особливості інституту представництва у кримінальному провадженні. Актуальні проблеми правознавства. 2023. № 4. С. 174–179.
9. Про адвокатуру та адвокатську діяльність: Закон України від 05.07.2012 № 5076-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#n146> (дата звернення – 10.03.2025).
10. Постанова Верховного Суду від 01 листопада 2023 року у справі № 462/3127/22. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114726887> (дата звернення – 13.03.2025).