

**BADANIE TYPOWYCH SYTUACJI ŚLED CZYCH NA
ETAPIE POCZĄTKOWYM POSTĘPOWANIA
PRZYGOTOWAWCZEGO POSZCZEGÓLNYCH
RODZAJÓW PRZESTĘPSTW PODATKOWYCH**

W artykule przedstawione zostały typowe sytuacje śledcze, wynikające na etapie początkowym postępowania przygotowawczego poszczególnych rodzajów przestępstw podatkowych. Autor proponuje niektóre rozwiązania, przedstawiające możliwe drogi do polepszenia strategii prowadzenia etapu początkowego postępowania przygotowawczego poszczególnych rodzajów przestępstw podatkowych.

Słowa kluczowe: kryminalistyka, śledztwo, podatki, przestępstwa, sytuacja śledcza, ekspertyza.

**RESEARCH OF INVESTIGATIVE SITUATIONS
THE INITIAL STAGE OF INVESTIGATION OF
CERTAIN TYPES OF TAX CRIMES**

The provisions scientific article reveal common investigative situations that arise in the initial stage of the investigation of certain types of tax crimes. The author suggests ways of improving tactics of the initial phase of the investigation of certain types of tax crimes.

Keywords: criminology, investigation, taxes, crime, investigative situation, the initial stage examination.

**ДОСЛІДЖЕННЯ ТИПОВИХ СЛІДЧИХ
СИТУАЦІЙ ПОЧАТКОВОГО ЕТАПУ
РОЗСЛІДУВАННЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПОДАТКОВИХ
ЗЛОЧИНІВ**

Положення наукової статті розкривають типові слідчі ситуації які виникають на початковому етапі розслідування



H. RUDYK
*doktorant katedry prawa i
procesu karnego
Wschodnioeuropejskiego
Narodowego Uniwersytetu
im. Lesi Ukrainki w Łucku*

окремих видів податкових злочинів. Автором пропонуються шляхи удосконалення тактики провадження початкового етапу розслідування окремих видів податкових злочинів.

Ключові слова: криміналістика, розслідування, податки, злочини, слідча ситуація, початковий етап, експертиза.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Аналіз ситуації, що склалась в Україні на початку XXI століття, свідчить про те, що докорінні зміни економічного буття в умовах не завжди послідовного реформування законодавства зумовили низку деформацій в ринкових відносинах, унаслідок чого спричинили різке зростання тіньового сектору та поширення економічної злочинності. З перших етапів формування ринку перед державою постала проблема масового ухилення платників податків від оподаткування, що спричинило значні втрати бюджету. Матеріальна шкода від податкових злочинів перевищує збитки від інших злочинів у сфері господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що в юридичній літературі наукове обґрунтування необхідності ситуаційного підходу в методиці розслідування злочинів відображено у відомих працях В. П. Бахіна, Р. С. Белкіна, В. Д. Гавла, І. Ф. Герасимова, Л. Я. Драпкіна, О. Н. Колесніченка, І. М. Лузгіна, В. А. Образцова, Н. П. Яблокова та інших вчених-криміналістів. Останнім часом вивчались деякі аспекти слідчих ситуацій розслідування податкових злочинів у працях Александрова І. В., Власової А. П., Довбаша Р. С., Задорожнього О. С., Цимбала П. В.. Проетна сьогодні варто констатувати, що розробка проблем початкового етапу розслідування злочинів ведеться тривалий час, проте досі існує низка концептуальних і методологічних проблем щодо застосування ситуаційного підходу та використання цієї категорії у процесі розслідування податкових злочинів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). У нашому дослідженні, ми ставимо за мету розкрити типові слідчі ситуації які виникають на початковому етапі розслідування окремих видів податкових злочинів. Запропонувати шляхи удосконалення тактики провадження початкового етапу розслідування окремих видів податкових злочинів.

Виклад основного матеріалу дослідження з новим обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У криміналістичній літературі, неодноразово можемо зустріти думки про те, що слідчу ситуацію розглядають у двох аспектах – внутрішньому (стан розслідування на певному етапі) та зовнішньому (сукупність зовнішніх умов розслідування) [1, с. 26;]. Етапи розслідування, на думку Л.Я. Драпкіна, необхідно розуміти як підсистеми слідчих, оперативно-розшукових та інших дій, об'єднаних на підставі спільності вирішуваних за їх допомогою завдань, зумовлених стійкою повторюваністю типових слідчих ситуацій [2].

Тривалі дискусії дедалі породжують відому плутанину, а в низці випадків – суттєві

суперечності щодо вирішення проблем слідчих ситуацій. На жаль, більшість запропонованих у літературі класифікацій слідчих ситуацій не дістали належного застосування на практиці через те, що вони мають занадто загальний і абстрактний характер, не враховують індивідуальних особливостей окремих видів злочинів та специфіку їх розслідування, а також не несуть конкретного інформаційного навантаження.

На наш погляд, важливе методологічне значення має розподіл слідчих ситуацій на типові (загальні) та конкретні (індивідуальні). Обидві категорії перебувають у діалектичному зв'язку, оскільки відображають різні сутнісні сторони одного явища. Типові слідчі ситуації, на думку В.К. Лисиченка та О.В. Батюка, є науковою категорією, розробленою на підставі вивчення слідчої практики. Тому вони не повинні розглядатись як складовий елемент реальної обстановки, у якій триває розслідування конкретного злочину. Типова ситуація стосовно процесу розслідування виконує орієнтовно-методичну функцію [3].

У різні часи в криміналістичній літературі були спроби розробити систему типових слідчих ситуацій стосовно розслідування окремих видів злочинів, у тому числі економічних. Різноманітні злочини у сфері економіки, на думку деяких авторів, у загальному вигляді утворюють три типові слідчі ситуації початкового етапу розслідування. При цьому критерієм їх виділення є не лише обсяг та зміст вихідної інформації, а й поінформованість зацікавлених осіб про хід та результати слідства, а також можливості використання слідчим “фактору раптовості” [4, с. 12].

Проблемні ситуації розслідування податкових злочинів пов'язані, насамперед, із подоланням дефіциту вихідної інформації про подію злочину та особу злочинця. Розроблення методичних рекомендацій у ситуаційному аспекті дозволяє зробити ці рекомендації більш конкретними, адже ситуативний підхід не лише впливає на обрання методики розслідування, а й надає можливість створити її алгоритмізовані ряди.

На думку І.В. Александрова, ситуації початкового етапу розслідування податкових злочинів несуть основне інформаційне й організаційно-методичне навантаження при побудові методики їх розслідування. Належна їх оцінка дозволяє зорієнтуватися в наявних фактичних даних, висунути вірогідні версії, намітити комплекс слідчих й оперативно-розшукових заходів, визначити їх оптимальну сукупність і послідовність [5, с. 203].

З урахуванням зазначених положень розглянемо специфіку формування, зміст та види типових слідчих ситуацій розслідування злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням ПДВ.

По-перше, доцільно виділити типові ситуації, кожній з яких відповідає певна кількість та зміст інформації, яку містять матеріали перевірки на стадії порушення кримінальної справи:

1) матеріали перевірки містять усі необхідні дані про обставини вчинення злочину і є достатніми для порушення кримінальної справи;

2) вихідні дані недостатні для порушення кримінальної справи, оскільки дозволяють припускати як наявність, так і відсутність події злочину (наприклад, виявлення факту невідповідності експортованих ТМЦ даним, вказаним у документах митного оформлення), що потребує подальшого проведення цільових оперативно-розшукових заходів та перевірочних дій;

3) з наявних даних убачаються ознаки об'єктивної сторони злочину, проте невідомі мотив, мета та суб'єкт (наприклад, виявлення факту подання до податкових органів недостовірної інформації; виявлення ознак фіктивності в діяльності СПД);

4) матеріали не містять достатніх даних для порушення кримінальної справи, і вони не можуть бути доповнені під час проведення додаткових перевірочних заходів або досудового слідства (наприклад, після знищення документів обліку діяльності СПД; відсутність можливості проведення документальних перевірок тощо);

5) матеріали свідчать про відсутність складу злочину в діях службових осіб СПД (бухгалтерська помилка, неправильне ведення обліку тощо).

Залежно від кількості та змісту інформації, яку містять первинні матеріали на стадії реалізації матеріалів перевірки, В.В. Лисенко пропонує виділяти три ситуації: матеріали містять необхідні дані про обставини вчинення злочину, але їх недостатньо для порушення кримінальної справи, що вимагає подальшої перевірки; матеріали не містять необхідних даних про обставини вчинення злочину, на підставі яких приймається рішення про порушення кримінальної справи, і вони не можуть бути доповнені під час проведення додаткових перевірочних заходів або досудового слідства; матеріали свідчать про відсутність складу злочину в діях службових осіб СПД [6, с. 297–298].

По-друге, з урахуванням процесуальних наслідків порушення кримінальної справи доцільно виокремити дві ситуації початкового етапу розслідування.

Перша ситуація включає випадки, коли вихідна інформація містить дані про особу, яка вчинила злочин. Ситуації порушення кримінальних справ щодо конкретної особи (осіб), за даними нашого дослідження, трапляються у 26 %.

До іншої групи належать злочини за ознакою неочевидності (ситуації, коли вихідна інформація не містить даних про вчинення злочину конкретною особою, тобто органам розслідування відомий лише факт вчинення злочину) – 71 % від загальної кількості вивчених нами кримінальних справ. Розслідування у цьому випадку ускладнюється через дефіцит інформації про особу правопорушника та подію злочину, що вимагає одночасної перевірки кількох версій та проведення значного обсягу оперативних і слідчих заходів.

Розподіл слідчих ситуацій пов'язаний з характерними умовами, що складаються на момент порушення кримінальної справи. Ці умови залежать, насамперед, від характеристики джерел вихідної інформації про злочин та поінформованості зацікавлених осіб про стан і перспективи розслідування.

Ситуація 1. Кримінальна справа порушена на підставі матеріалів, наданих органами державної податкової служби (податковими інспекціями) або іншими органами за результатами спеціальних перевірок.

Особливістю цієї ситуації є те, що вихідна інформація зібрана внаслідок проведення гласних перевірочних заходів і міститься в матеріалах:

документальної перевірки (планової, позапланової, камеральної або зустрічної), під час якої виявлені ознаки злочину;

перевірки податкового органу при виявленні незаконної вимоги про відшкодування ПДВ;

митного контролю (при виявленні переміщення товарів, що не відповідають відомостям, відображеним у митних і транспортних документах);

що надійшли із судових органів, які розглядали позови в порядку господарського судочинства;

повідомлень у пресі та інших офіційних даних, що вказують на ознаки злочину.

Приміром, на практиці трапляються такі ситуації надходження інформації про випадки фіктивного експорту ТМЦ для формування від'ємного значення ПДВ з метою його подальшого відшкодування з бюджету:

факт фіктивного експорту чи невідповідності фактично експортованих товарів даним, зазначеним у документах митного оформлення, виявляється працівниками митних органів на етапі реального або удаваного переміщення ТМЦ через митний кордон України;

факт подання необґрунтованої вимоги про відшкодування ПДВ, виявляється під час камеральної або виїзної перевірки, що проводиться податковими органами у зв'язку з наданням СПД податкової декларації та заяви про відшкодування ПДВ;

ознаки злочину виявлені після прийняття податковими органами рішення про відшкодування ПДВ або зарахування відповідних сум з бюджету;

ознаки злочину виявлені внаслідок прокурорської перевірки митних, податкових та інших контролюючих органів.

Акт документальної перевірки, як правило, містить повну й достовірну інформацію про подію злочину та причетних осіб, розмір завданої шкоди, напрями (канали) руху коштів і ТМЦ.

Негативними обставинами в цій ситуації є такі:

відсутність фактора раптовості, тобто суб'єкти злочину та зацікавлені особи, як правило, мають інформацію про об'єкти перевірки та виявлені факти порушень;

значний розрив у часі з моменту вчинення злочину до його виявлення правоохоронними органами, що дозволяє злочинцям вжити заходів з маскування слідів (52 % вивчених нами кримінальних справ порушувались не раніше шести місяців з моменту вчинення злочину).

Завдання цієї слідчої ситуації полягають у перевірці та процесуальному закріпленні даних перевірок, що визначає проведення комплексу оперативно-розшукових, слідчих та організаційних заходів.

Ситуація 2. Кримінальна справа порушена на підставі матеріалів ОРД підрозділів податкової міліції.

Приводом до порушення кримінальної справи в таких випадках є матеріали, зібрані працівниками оперативних служб (податкової міліції, МВС, СБУ) під час проведення оперативно-розшукових заходів.

Вихідні дані у цьому випадку характеризуються значним обсягом накопиченої оперативної та процесуальної інформації про обставини злочину, зокрема спосіб вчинення злочину, винних осіб, канали реалізації коштів і цінностей, здобутих незаконним шляхом.

Ця ситуація найсприятливіша для перспектив розслідування, оскільки негласний характер перевірки, по-перше, дозволяє виявити широке коло обставин злочинної діяльності, а по-друге, припускає здійснення добре запланованого, несподіваного для суб'єкта злочинної діяльності, одночасного проведення серії оперативних заходів і слідчих дій. Матеріали дослідчої перевірки, зібрані оперативними працівниками, попередньо обговорюються зі слідчими та спеціалістами-податківцями, що дозволяє розробити узгоджений план слідчо-оперативних заходів. Успіх реалізації результатів проведених заходів залежить, передусім, від узгодженості й налагодженої взаємодії всіх учасників реалізації матеріалів: оперативних працівників, податківців, митників, експертів.

У рамках проведення оперативно-розшукових заходів можуть бути одержані спеціальні повідомлення від працівників СПД та контролюючих органів, проведені оперативні спостереження, огляди бухгалтерської документації, попереднє дослідження податкових і бухгалтерських документів, отримано відомості з оперативних і спеціалізованих інформаційно-пошукових систем і банків даних.

Спільним наказом Державної митної служби України та ДПА від 12 липня 2004 р. № 512/387 визначено Порядок взаємодії митних і податкових органів при здійсненні державного контролю за експортом окремих видів товарів. Зазначеним Порядком передбачено передачу електронних копій вантажно-митних декларацій до ДПА та

регіональних податкових адміністрацій, а також обов'язкове застосування додаткових форм митного контролю товарів, які підпадають під критерії ризику, здійснення огляду товарів, у тому числі за участю працівників податкових органів, відбір їх зразків, проведення експертних досліджень, зокрема проведення експертизи вартості товару, цифрової зйомки, використання матеріалів проведення спільних заходів для організації подальших перевірок СПД.

Ситуація 3. Кримінальна справа порушена в результаті розслідування інших злочинів.

Практика діяльності податкової міліції свідчить, що ознаки розкрадання бюджетних коштів шляхом незаконного відшкодування ПДВ (ст. 190, 191 КК України) можуть бути виявлені під час розслідування інших злочинів у сфері господарської діяльності (передбачених ст. 201, 205, 209, 212, 222 КК України), а також службової діяльності (ст. 364, 366 КК України). Зазначене може бути результатом проведення додаткових документальних перевірок, слідчо-оперативних заходів, що визначає специфіку конкретної ситуації та впливає на обсяг і послідовність подальших дій.

До структури початкового етапу розслідування входять: здійснювані до порушення кримінальної справи перевірочні заходи; слідчі дії (їх комплекси, криміналістичні операції), спрямованість і послідовність яких залежать від ситуації початку розслідування; оперативно-розшукові заходи, що допомагають у вирішенні завдань даного етапу та проведення яких відбувається паралельно із процесуальною діяльністю слідчого.

Як свідчить практика (на основі так званої “неліченої статистики”, за експертними оцінками криміналістів), початковий етап (приблизно перші десять днів розслідування) значною мірою визначає успіх подальшої роботи у справі. Саме в цей період застосовується найширший комплекс криміналістичних прийомів і засобів розкриття злочину, слідчих та організаційних дій, оперативно-розшукових заходів [7, с. 153–154].

На наш погляд, одним із головних завдань методики є розроблення типових систем (та підсистем) дій слідчого, що відображають найефективніші шляхи розкриття злочину та сприяють обранню оптимальної системи дій у кримінальній справі.

Зважаючи на те, що в більшості схем незаконного відшкодування ПДВ використовуються ФСПД, до основних невідкладних заходів початкового етапу розслідування злочинів, пов'язаних із незаконним відшкодуванням ПДВ, слід віднести:

виїмку (витребування) та слідчий огляд документів, що розкривають зміст фінансово-господарської діяльності СПД, підтверджують проведення банківських операцій з переміщення коштів, бухгалтерської звітності (документи первинного та зведеного обліку) щодо зберігання та руху ТМЦ, встановлення дієздатності нерезидентів тощо;

проведення обшуків у місцях проживання та роботи осіб, які здійснювали реєстрацію

(придбання) ФСПД, зберігання грошових коштів, ТМЦ та предметів, на які може бути накладений арешт;

допити осіб, які проводили документальну перевірку, керівників СПД, осіб, які відповідали за бухгалтерський облік, брали участь у проведенні окремих фінансово-господарських операцій, перевезенні, охороні ТМЦ;

проведення комплексу оперативно-розшукових заходів, спрямованих на встановлення місць зберігання коштів і ТМЦ, у тому числі здобутих злочинним шляхом, ФСПД, задіяних у ланцюгу формування податкового кредиту, встановлення та розшук свідків і можливих співучасників злочину;

накладання арештів на майно, цінності, вклади осіб, які вчинили злочин, визнання в суді недійсними установчих документів та угод, укладених ФСПД, блокування коштів на рахунках з метою відшкодування завданих державі збитків;

призначення додаткових документальних перевірок щодо правильності відшкодування ПДВ, діяльності СПД, призначення судових експертиз.

Цей перелік не є вичерпним, оскільки сформулювати універсальні схеми розслідування, застосовні до будь-якого випадку, неможливо, так само, як неможливо передбачити наперед дії злочинців. На наш погляд, кожна конкретна ситуація розслідування вимагає від слідчого, передусім, творчої діяльності в межах кримінально-процесуальної регламентації на підставі сформованих у науці узагальнень практики, теоретичних положень та методичних рекомендацій.

Розглянемо типовий алгоритм оперативно-слідчих заходів у ситуаціях реалізації зібраних оперативним шляхом матеріалів про незаконне відшкодування ПДВ шляхом проведення експортних операцій.

Практика свідчить, що розслідування в зазначених випадках спрямоване на з'ясування чотирьох груп обставин, що мають пріоритетне значення для доказування умислу винних осіб та пред'явлення обвинувачення:

1) підтвердження того, що ТМЦ, вказані в супровідних, бухгалтерських та інших документах, фактично митний кордон України не перетинали, а також походження експортованого (фактично під режим експорту поміщений інший товар або вартість товару завищена внаслідок штучного включення до числа посередників ФСПД) – тактична операція “Товар”;

2) обставини, що свідчать про джерело походження експортної виручки, тобто кошти, зараховані на рахунок фірми-експортера, фактично не перераховані іноземним “покупцем” експортованого товару, а утворились унаслідок фінансової операції між банками-кореспондентами, що характеризується як короткостроковий кредит чи овердрафт – тактична

операція “Кошти”;

3) обставини, що свідчать про характер діяльності СПД, включених як посередники при постачанні товарів (виконанні робіт, наданні послуг) до ланцюга формування податкового кредиту в експортній операції – тактична операція “Фірма”;

4) обставини, що свідчать про обізнаність осіб, які склали та підписали податкову декларацію та інші бухгалтерські й фінансові документи, подані до податкових органів з метою відшкодування ПДВ; про невідповідність зазначених у них відомостей реальній дійсності; дані, що свідчать про корисний мотив цієї діяльності – тактична операція “Особа”.

Важливу увагу слід приділяти документуванню руху грошових коштів через рахунки фірм-експортерів. За таких обставин, реалізацію матеріалів оперативних розробок доцільно починати з опитування керівників СПД.

Обов’язковому вилученню підлягають: угоди (договори, контракти), накладні, рахунки, копії платіжних доручень та інші документи про придбання нібито експортних товарів та розрахунки за них; аналогічні документи про “експорт” товарів; відповідні транспортні документи; копії заяв до торгово-промислової палати на отримання сертифікатів походження на “експортовані” товари та самі сертифікати; а також копії вантажно-митних декларацій, заяв до податкових адміністрацій про проведення перевірок для відшкодування ПДВ; статутні документи.

Вказані дії дозволяють, окрім всього, своєчасно встановити коло СПД, які значаться у вказаних документах “постачальниками” товарів для фірм-експортерів і невідкладно перевірити пов’язані з цим обставини, спростувавши тим самим, за необхідністю, можливі версії затриманих про “законність” проведених ними операцій.

Особи, причетні до здійснення вказаних операцій, передусім затримані, підлягають опитуванню для з’ясування таких питань:

яка їх причетність до фірми-експортера (у випадку її фіктивності, тобто оформлення на неіснуючих або підставних осіб);

яка зовнішньоекономічна (експортна) діяльність здійснювалася вказаною формою;

коли, з ким та які укладалися угоди, договори, контракти на експорт товарів за межі України, яким чином здійснювалася їх оплата;

яке походження вказаних товарів (якщо вони закуповувались на території України – коли, з ким та які укладалися угоди, яким чином вони виконані, як здійснювалася оплата за ними);

які саме документи та кому надавалися при вирішенні питання про відшкодування ПДВ, хто саме з посадових осіб їх розглядав (перевіряв);

які суми коштів перераховані під час відшкодування ПДВ, їх подальший рух.

У разі заперечення вказаних фактів з посиланням на нібито існуючі угоди про закупівлю товарів необхідно опитати причетних до цього осіб підприємств-постачальників з таких питань: коли, за чиєю ініціативою і хто складав указані угоди, яким чином передбачалося їх виконати; які саме і коли придбані товари під час виконання угоди; куди та як вони транспортувалися до фірм-експортерів; яким чином ці обставини відображені у відповідних документах підприємств; походження товарів, які поставлялися експортерам, де вони зберігалися.

Під час опитування (у подальшому – допитів) доцільно використовувати виявлені документи та дані, які спростовують версії підозрюваних, зокрема, про відсутність у них товарів (складських приміщень), надання фіктивних відомостей до ДПА та Держказначейства.

Опитування представників державних організацій і установ, причетних до оформлення документів про необхідність відшкодування ПДВ, на цьому етапі слід проводити лише стосовно обставин, що пов'язані з підтвердженням фактів фіктивності експортних операцій та відшкодування ПДВ, не розкриваючи при цьому наявність у правоохоронних органів іншої інформації.

З урахуванням зібраних фактичних даних невідкладно вирішується питання про порушення кримінальної справи за ознаками ст. 191, 205 КК України та створення слідчо-оперативної групи. Відповідно до вимог чинного законодавства, проводяться першочергові слідчі дії, спрямовані на процесуальне закріплення зібраних та пошук нових доказів:

обшуки у приміщеннях фірм-експортерів (передусім, на робочих місцях працівників, які оформляли документи про “експортні” операції, у тому числі безпосередньо у базі комп'ютерних даних) для виявлення та вилучення усіх наявних примірників, копій та чернеток документів, якими вони оформлялися;

обшуки за місцем проживання керівників указаних фірм для вилучення всіх наявних документів про їх фінансово-господарську, у тому числі зовнішньоекономічну діяльність (можливо вилучення незаповнених бланків підприємств, з якими нібито укладалися угоди про закупівлю товарів, у тому числі й фіктивних фірм, їх печаток та ін.);

виїмки (а в передбачених законом випадках – обшуки) у приміщеннях державних організацій та установ, причетних до оформлення документів про відшкодування ПДВ, для вилучення доповідних записок, запитів та відповідей, що надходили під час тематичної перевірки, а також інших документів, які не долучалися до матеріалів таких перевірок, хоча вони можуть суперечити змісту актів та висновків керівництва вказаних установ (у Київській області, приміром, виявлені доповідні записки інспектора ДПА, який повідомляв свого начальника про відсутність підстав про відшкодування ПДВ “експортеру”, а також відповіді

на його запити про те, що “постачальники”, у яких нібито були закуплені товари для подальшого “експорту”, фактично не існують). Важливе значення для доказування безтоварного характеру вказаних експортних операцій та фіктивності складених документів мають показання свідків, зокрема:

експедиторів, складських працівників фірм-експортерів та “постачальників” товарів, що потім нібито експортувалися до інших країн, які, поряд з поясненням результатів огляду складських приміщень, можуть назвати конкретних осіб, за вказівкою яких оформлялися фіктивні документи про складування та транспортування товарів;

водіїв, які відповідно до вилучених товарно-транспортних документів нібито вивозили товари за кордон, а також вантажників;

бухгалтерських працівників фірм-експортерів, які можуть вказати на осіб, що давали їм розпорядження стосовно підготовки фіктивних документів та одержували їх для подальшої передачі до ДПА, митниць (при цьому особливу увагу слід звертати на з’ясування ролі кожного з керівників фірми, які відповідали за достовірність документів, наданих до державних органів);

працівників ДПА, які проводили безпосередні перевірки обґрунтованості відшкодування ПДВ по експортних операціях і можуть, у зв’язку з цим, пояснити, чи порушували вони порядок проведення таких перевірок, чи виявляли вони факти безпідставних звернень про відшкодування ПДВ і доповідали про це керівництву, чи одержували вони вказівки щодо оформлення “належних” актів перевірки, якщо одержували – то від кого, якого змісту (у Чернігівській області, приміром, працівники ДПА прямо вказали на начальника управління, який, незважаючи на їх доповідні записки про неможливість відшкодування ПДВ, не реєстрував вказані документи та вимагав від них складання фіктивних актів перевірки протилежного змісту);

працівників митних органів (зокрема інспекторів митниць), які можуть підтвердити, що їх керівник на порушення загального порядку завжди особисто здійснював оформлення митних документів саме для певних фірм.

Лише після ретельного опрацювання за зазначеною схемою проводяться допити осіб, які безпосередньо причетні до фіктивного експорту товарів та відшкодування ПДВ, з обов’язковим використанням вилучених документів, показань інших осіб. У разі виникнення суперечностей у їх показаннях проводяться очні ставки, у разі необхідності (якщо вони заперечують свою причетність до діяльності фірм-експортерів, складання фіктивних документів, їх надання до державних органів тощо), їм передуює пред’явлення для впізнання.

З урахуванням зібраних доказів вирішується питання про пред’явлення обвинувачення та обрання запобіжного заходу стосовно осіб, які причетні до вчинення вказаних злочинів.

При цьому слід забезпечити повне та всебічне розслідування саме тих конкретних епізодів злочинної діяльності, по яких вже зібрані достатні докази вини затриманих.

З метою остаточного закріплення доказів про фіктивність експортних операцій необхідно, використовуючи наявність міжнародних угод про надання правової допомоги, отримати через правоохоронні органи іноземних країн, до яких нібито експортувалися товари, відомості про наявність за кордоном зареєстрованих суб'єктів господарювання (що виступали як “одержувачі” таких товарів) та про укладення і виконання конкретних договорів (на які посилаються фірми-експортери при відшкодуванні ПДВ). Тому, з урахуванням тривалості строків виконання міжнародно-правових доручень, слід невідкладно підготувати доручення про надання документів, що підтверджують існування або відсутність фірм, яким “адресуються” товари, а у випадках їх наявності – про допити осіб, які підписували відповідні угоди та документи про їх виконання з питань фактичних взаємовідносин, укладення та виконання угод (якщо вони мали місце) між ними та українською стороною, а також осіб, з якими вони спілкувалися з цього приводу.

Стосовно виявлених фірм-експортерів призначаються документальні ревізії фінансово-господарської діяльності та відповідні тематичні перевірки додержання податкового законодавства із залученням спеціалістів контролюючих органів, з обов'язковим аналізом обставин, які підтверджують фіктивність експорту (тобто безтоварність вказаних операцій) та відсутність, у зв'язку з цим, підстав для відшкодування ПДВ, а у разі наявності ознак фіктивного підприємництва – про відсутність будь-якої статутної діяльності.

Водночас необхідно провести зустрічні перевірки СПД-постачальників ТМЦ з метою встановлення факту фіктивності угод про придбання товарів фірмами-експортерами. Слід звернути увагу на те, що в таких випадках у діях керівників підприємств, установ та організацій, які таким чином фактично сприяли складанню фіктивних документів та розкраданню у подальшому державних коштів, убачається сукупність злочинів, передбачених ст. 364, 366 КК України, а також ст. 191, 203 КК України.

Як висновок усього зазначеного вище зауважимо, що у разі необхідності для підтвердження висновків документальних ревізій та перевірок доцільно призначити судово-бухгалтерську, а за наявності ознак фіктивного підприємництва – фінансово-економічну експертизу, на вирішення яких поставити такі питання (з урахуванням усіх зібраних доказів):

- яка мета та предмет діяльності фірми-експортера (статутні та фактичні), яку саме діяльність здійснювала фірма чи передбачена вона її статутом;

- якими основними та оборотними засобами володіє фірма, джерела їх придбання, а також джерела фінансування її діяльності, наявність у фірмі працівників (персоналу) для виконання передбачених статутом видів діяльності (у тому числі товарів для здійснення

експортних операцій);

- чи забезпечували наявні у фірми основні та оборотні засоби можливості здійснення статутної діяльності, у тому числі зовнішньоекономічної.

Під час проведення ревізій та експертиз доцільно вжити заходів стосовно пошуку додаткових і закріплення наявних доказів, що підтверджують версію про співучасть у злочинній діяльності посадових осіб державних органів, установ та організацій.

Література:

1. Матусовський Г. А. Ситуаційний підхід до розслідування злочинів / Г.А. Матусовський // Криміналістична практика і методика розслідування злочинів. – Х. : Право, 1998. – 375 с.

2. Драпкин Л. Я. Ситуационный подход в криминалистике и проблема периодизации процесса расследования преступлений / Л. Я. Драпкин // Проблемы оптимизации первоначального этапа расследования преступлений. – Свердловск, 1988. – С. 8–16.

3. Лисиченко В. К. Взаимосвязь следственной ситуации с тактикой производства следственных действий / В. К. Лисиченко, О. В. Батюк // Криминалистика и судебная экспертиза. – К., 1990. – Вып. 40. – С. 23–29.

4. Багинський В. З. Основні питання розслідування розкрадань (ст.ст. 84, 86-1 КК України), які відбуваються в умовах економічних перетворень : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. : 12.00.09 “Кримінальний процес та криміналістика; судова експертиза” / В. З. Багинський. – Х. , 1999. – 20 с.

5. Александров И. В. Налоговые преступления: Криминалистические проблемы расследования / Александров И. В. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2002. – 247 с.

6. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика): [монографія] / Лисенко В. В. – К. : Логос, 2004. – 324 с.

7. Криміналістика. Криміналістична тактика та методика розслідування злочинів : підруч. [для юрид. вузів і ф-тів] / Коновалова В. О., Матусовський Г. А., Шепітько В. Ю. / Національна юридична академія України. Академія правових наук України. – Х. : Право, 1998.

RESEARCH OF INVESTIGATIVE SITUATIONS THE INITIAL STAGE OF INVESTIGATION OF CERTAIN TYPES OF TAX CRIMES

G. RUDYK

Problem of definition and its relationship with scientific and practical tasks. Analysis of the situation prevailing in the Ukraine in the early twenty-first century, suggests that fundamental changes in the conditions of economic life is not always consistent reform legislation led to a number of strains in market relations, so that led to a sharp increase in informal sector and expanding economic crime.

From the first stages of the market to the state faced the problem of massive evasion of tax taxpayers, resulting in significant revenue losses. Material damage from the loss of tax crimes increases damages from other crimes in the sphere of economic activity.

Analysis of recent researches and publications indicate that in the legal literature scientific

substantiation necessary situational approach to crime investigation technique is reflected in the works of V. P. Bahin, R. S. Belkin, V. D. Havl, J. F. Gerasimov, L. J. Drapkin, O. Kolesnichenko, I. M. Luzhin, V.A. Obraztsov, N. Yablokov and other forensic scientists. Recently, investigators studied some aspects of the response investigation of tax crimes in the works I. V. Alexandrov, A. P. Vlasova, R. S. Dovbash, O. S. Zadorozhnyi, P. V. Cymbal. It should to state today that development problems in the initial phase of the investigation of crimes is long, but still there are a number of conceptual and methodological issues concerning the application of the situational approach and the using of this category in the investigation of tax crimes .

The wording of the purposes of article (problem). In our study, we aim to reveal the typical investigation of the situation arising at the initial stage of the investigation of certain types of tax crimes. We suggest the ways to improve tactics proceedings at the initial phase investigation of certain types of tax crimes.

The main material of research with a new explanation of scientific results. In the forensic literature, we often can meet the idea that the investigation of the situation consider in two aspects - internal (state investigation at some stage) and external (set of external conditions investigations) [1, p. 26;].

Stages of the investigation, according to L.Y. Drapkin should be understood as a subsystem of investigative, operational and investigative and other activities combined under community solved by means of their tasks due to persistent recurrence of common investigative situations [2].

Lengthy discussions generate more famous confusion, and in some cases - significant controversy regarding solving problems of investigative situations. Unfortunately, most of the classifications were proposed in the literature of investigative situations did not receive adequate using in practice because they have too general and abstract character, without taking into account the individual characteristics of certain types of crimes and of their investigation, and do not carry specific information load .

In our view, important methodological importance has distribution of investigative situations on frequently (general) and specific (individual). Both items are in dialectical relation, as they reflect the different sides of the essential phenomena.

Typical investigation situations, according to V. K. Lysychenko and O.V. Batuyk are scientific categories, developed from a study of investigative practices. Therefore, they should not be considered as part of the real situation, which continues the investigation of a particular crime. A typical situation in relation to the investigation process takes approximately methodological function [3].

At different times in the forensic literature have been attempts to develop a system of standard investigative situations concerning the investigation of certain crimes, including economic. Diverse

economic crimes , according to some authors, in general form create the three common investigative situations the initial phase of the investigation.

Thus the criteria for their selection is not only the scope and content of the original information, but also awareness of stakeholders on the progress and results of the investigation, as well as investigating the possibility of using " surprise factor " [4, p. 12].

Problematic situations investigation of tax crimes are associated primarily with overcoming shortages of initial information about a crime and the offender . Development of guidelines on situational aspects allows you to make these recommendations more specific, because the situational approach does not only affect the election methods of investigation, but also allows you to create one algorithm series.

According to I. Alexandrov situation at the initial phase of the investigation of tax crimes are primarily informational and organizational and methodological load the construction methods of investigation. Proper evaluation allows to navigate in the available evidence, to promote credible version, identify a set of investigative and search operations, to determine their optimal set and sequence [5, p. 203].

In view of these provisions, consider the specifics of the formation, content and types of common investigative situations investigating crimes related to illegal Value Added Tax (VAT) refunds.

First, it is advisable to identify typical situations, each of which corresponds to a certain amount and content of information in the materials testing at the stage of a criminal case:

1) materials testing contain all necessary information about the circumstances of the offense and are sufficient for criminal prosecution;

2) the original data are insufficient for a criminal case , as suggest how the presence or absence of a crime (identifying inconsistencies exported TMC data provided in the customs clearance) , which requires further conduct targeted search operations and verification of actions, 3) the available data are signs the objective side of the crime , but the motive is unknown , the purpose and the subject (for example, detecting the fact of submission to the tax authorities false information and to identify fictitious activity in SPD);

4) The materials do not contain sufficient evidence for a criminal case, and they can not be amended during the additional verification measures or preliminary investigation (for example, after the destruction of records keeping business entrepreneur , the absence of possibility of documentary checks, etc.);

5) materials indicate the absence of corpus delicti in the actions of officers of SPD (accounting error , improper record keeping, etc.).

Depending on the amount and content of information in the raw materials underway material

inspection, V. Lysenko proposes to allocate three situations : materials containing the necessary information about the circumstances of the offense, but not enough for a criminal case that requires further verification , materials do not contain the necessary information about the circumstances of the crime, based on which a decision to institute criminal proceedings , and they can not be amended during the additional verification measures or prosecution; materials indicate the absence of corpus delicti in the actions of officers of SPD [6 , p. 297-298].

Second, considering the procedural consequences of a criminal case it is advisable to distinguish two situations the initial phase of the investigation. The first situation involves cases where the source information includes the identity of the perpetrator . Situations of criminal cases against the person (s), according to our study , occurring in 26%.

The other group includes crimes on the basis of non-obviousness (situations where the initial information does not contain specific person committing a crime, that is known only to authorities investigating the fact of the offense) - 71 % of the total number of criminal cases investigated by us.

The investigation in this case is complicated by the absence of information about the offender and a crime that requires the simultaneous examination of several versions and conduct a significant amount of operational and investigative activities.

Distribution of investigative situations is associated with typical conditions, consisting at the time of the criminal case. These conditions depend primarily on the characteristics of the original sources of information about crime and awareness of stakeholders on the status and prospects of the investigation.

Case 1. Criminal case on the basis of materials provided by the State Tax Service (tax authority) or other entities on the results of special inspections.

The peculiarity of the situation is that the background information is collected as a result of verification measures and vowels contained in the materials: documentary checks (scheduled, unscheduled , or counter- cameral) , during which signs of crime;

Check the tax authority in identifying illegally refund;

- customs control (when detecting movement of goods that do not correspond to the information recorded in customs and transport documents);
- received from the judiciary, which considered claims by way of economic justice;
- press reports and other official data , indicating the elements of a crime.

For example, in practice there are situations the flow of information on cases of fictitious exports of commodities and materials to form a negative value of VAT with a view to further compensation from the budget :fact fictitious exports or exports virtually non-compliance with data presented in the documents of customs clearance, customs officials detected at the stage of real or apparent movement of material assets across the customs border of Ukraine; the fact of filing

unsubstantiated claims for VAT refunds detected during cameral or site inspection conducted by the tax authorities in connection with SPD tax return and refund claims; elements of a crime were discovered after the adoption of a decision by the tax authorities refund or transfer the relevant amounts from the budget; identified as a result of a crime prosecution verification customs, tax and other regulatory authorities.

Act documentary of checks usually containing full and accurate information about a crime and implicated persons, damage, lines (channels) of cash flow and inventory holdings. Negative circumstances in this situation are:

- absence of surprise factor, that of the perpetrator and stakeholders tend to have information about the objects of inspection findings and violations;

- significant gap in time since the commission of the offense to be discovered by law enforcement agencies , allowing criminals to take steps to mask the traces (52% of criminal cases were investigated by us before six months of the offense).

The objective of this investigation is to verify the situation and procedural consolidation of data checks that defines a complex search operations, investigators and institutional arrangements.

Situation 2. Criminal case is prosecuted on the basis of materials investigative units of the tax police.

The reason for the initiation of criminal proceedings in such cases are the materials collected by workers of operational services (tax police, the Interior Ministry, Security Service) during search operations.

Initial data in this case is characterized by a significant amount of accumulated operational and procedural information about the circumstances of the crime, in particular the way the crime, the perpetrators, sales channels funds and property obtained by illegal means.

This situation is most favorable prospects for investigation as a secret character test, firstly, can detect a wide range of circumstances, criminal activity, and secondly, involves the implementation of a well- planned, suddenly the subject of criminal activity, simultaneous series of operational measures and investigation.

Materials of investigative check collected by operatives previously are discussed with investigators and experts, tax, allowing to develop a coordinated plan of investigative activities. The success of the results of the measures depends primarily on the consistency of cooperation and coordination of all participants in the implementation materials operatives, tax, customs, and experts.

As part of the search operations can be obtained by a special message from SPD employees and regulatory authorities conducted operational observation, review of financial documentation, due diligence and tax accounting documents received information from operational and specialized

information retrieval systems and data banks.

Joint Order of the State Customs Service of Ukraine and the STA of 12 July 2004 № 512/ 387 is a procedure for interaction between customs and tax authorities in the exercise of state control over the export of certain goods .

The order provides for the transmission of electronic copies of cargo customs declarations to the STA and regional tax administrations and the mandatory using of additional forms of customs control of goods which are subject to the risk criteria, the implementation of inspection of goods, including those involving tax officials, the selection of samples of expert studies, including the examination of the value of the goods, digital recording, using of materials conduct joint activities to further audits of entities.

Situation 3. Criminal case is resulted from the investigation of other crimes.

The practice of the tax police shows that signs of embezzlement of budget funds by illegal VAT refunds (Articles 190, 191 of the Criminal Code of Ukraine) can be detected during the investigation of other crimes in the sphere of economic activity (according to Art. 201, 205, 209, 212, 222 of the Criminal Code Ukraine) and performance management (Article 364 , 366 of the Criminal Code of Ukraine).

This may be the result of additional documentary checks , investigative and operational activities that determines the specificity of a particular situation and affect the scope and sequence to proceed.

The structure of the initial phase of the investigation includes: ongoing criminal case to testing activities, investigative actions (their systems, forensic operation), the direction and sequence depend on the situation in the early investigation , the ODA , which help in the task of this stage and holding them in parallel with the procedural activities of the investigator.

Practice has shown (based on the so-called "uncounted statistics", as experts say criminologists), the initial phase (approximately the first ten days of investigation) largely determines the success of further work on the case. During this period is used a wide range of forensic techniques and means of crime detection, investigation and organizational actions , search operations [7 , p. 153-154].

In our opinion, one of the main objectives is to develop techniques typical systems (and subsystems) investigative actions that reflect the most effective ways to solve the crime and promote the election of optimal actions in a criminal case.

Considering that the majority of illegal VAT refund schemes are used FSPD, the main immediate actions at the initial phase of the investigation of crimes related to illegal VAT refunds should include:

dent (reclamation) and investigator review of documents that reveal the content of

financial and business entrepreneur , confirming banking transactions with the movement of funds, accounting (primary documents and consolidated accounting) on the storage and movement of material assets, establishing the capacity of non-residents, etc.; holding the searchers in places of residence and employment of persons registering (purchasing) FSPD, depositing money, material assets and items which may be seized; questioning persons who conducted documentary check, SPD leaders, persons in charge of accounting, participated in the individual financial and business transactions, transportation , protection TMC; a complex search operations aimed at establishing places of storage resources and material assets, including those of crime FSPD involved in the chain of VAT credit , establishing and tracing witnesses and possible accomplices; seizure on property values, holding perpetrators of the crime, the court invalidated the recognition of statutory documents and agreements concluded FSPD , blocking of accounts for the purpose of compensation for damages to the state; appointment of additional documentary checks the correctness of VAT refund business entrepreneur , judicial expertise.

This list is not exhaustive as to formulate universal scheme of investigation applicable to any case, it is impossible, just as it is impossible to predict in advance the actions of criminals. We consider that each situation of investigation requires frov investigator primarily creative work within the criminal procedural regulation on the basis of prevailing practices in science generalizations, theoretical statements and guidelines.

We consider a typical algorithm operative- investigative measures in situations implementing operational measures collected materials about illegal VAT refunds through export operations.

Practice shows that the investigation of these cases is aimed at clarifying the circumstances of the four groups, with priority for proving intent perpetrators and charge:

1) confirmation that the TMC indicated in accompanying , accounting and other documents, the customs border of Ukraine actually did not cross , and the origin of the exported (actually placed under the regime of export different goods or cost of goods due to artificially inflated inclusion among intermediaries FSPD) is tactical operation "Goods";

2) circumstances indicating the source of export earnings , the funds credited to an exporting firm without actually listed foreign " buyer " of the exported goods, and emerged as a result of financial transactions between correspondent banks , which is characterized as a short-term loan or overdraft is tactical operation "Funds ";

3) circumstances indicating the nature of the SPD included as intermediaries in the supply of goods (works, services) to the chain of VAT credit in export operations is tactical operation "Company";

4) circumstances indicating the awareness of people who made and signed tax returns and other accounting and financial documents submitted to the tax authorities for the purpose of VAT

refund , of non-compliance referred to in these details reality , evidence of beneficial motive of this activity is tactical operation " person".

The important attention should be paid to documenting the movement of funds through the accounts of firms exporting. In such circumstances, the implementation of operational materials development should be started with the survey of entrepreneurs.

Subject to mandatory withdrawal : contracts (agreements , contracts) , invoices, bills , copies of orders and other documents on the alleged purchase of export goods and payment for them , and similar documents of the " export" of goods, the relevant transport documents , copies of applications to trade- Commerce to obtain certificates of origin for " exported " goods themselves and certificates , as well as copies of cargo customs declarations , applications for tax administrations to conduct audits for VAT refund , statutory documents .

These actions allow , among , in time to set the range of the SPD, which appear in these documents " providers " of goods for companies, exporters and immediately check the related circumstances , denying the same, if necessary , there may be detained version of " legality " held their operations.

Persons involved in the implementation of the mentioned operations , primarily detained, interview to clarify the following issues: that their involvement in the exporting firm (in the case of fictitious , registration for non-existent or nominees); that foreign trade (export) activities carried by specified form; when, with whom and who concluded agreements, contracts for the export of goods from Ukraine, how they carried out the payment; what is the origin of these commodities (unless they were purchased in Ukraine - where, with whom and who concluded the agreement, how they are made , as was done pay for them); which documents and who were given when deciding refund exactly which officials considered them (check); amounts of funds are listed in the VAT refund, further movement.

In case of denial of said facts with reference to the alleged agreement to purchase goods is necessary to interview people involved in this business supplying the following questions: when, who and whose initiative was specified transaction, anticipated how they perform , what and when purchased goods during its implementation , where and how they were transported to the exporting firm , how these factors are reflected in the relevant enterprises, the origin of the goods supplied exporters are , where they are stored.

During the survey (hereinafter - interviews) should be used discovered the documents and data that refute the version of suspects , including absence of goods (warehouse), providing false information to the STA and the State Treasury .

Survey of government agencies and institutions involved in the documentation of the necessity for VAT refund at this stage should be made only in respect of the circumstances

connected with confirmation of fictitious transactions and export VAT refund without revealing thus the presence of the law enforcement agencies of other information.

Considering the evidence collected immediately addressed the issue of criminal proceedings on the grounds of Art. 191, 205 of the Criminal Code of Ukraine and the creation investigative team. According to the current legislation, made immediate investigative actions aimed at consolidating procedural collected and the search for new evidence:

- searching the exporting firm (especially in the workplace employees who their documents on the " export " operation , including directly into the computer data base) to locate and extract all available copies of copies and drafts of documents as they are processed,
- searches at the residence of leaders mentioned companies to extract all available documents about their financial and business, including foreign economic activity (extracting blank forms possible companies which allegedly acted as an agreement on the purchase of goods, including bogus companies , their seals , etc. .)
- dents (and in certain cases - searches) in the areas of public organizations and institutions involved in the paperwork refund for withdrawal memos , requests and responses that came in the content of the examination and other documents that are not introduced to materials such checks , even though they may be contrary to the content and conclusions of the acts specified management facilities (in Kiev region , for example , found memos STA inspector , who informed his boss about the absence of grounds for refund " exporter " as well as answers to his queries about that " vendors " who were allegedly purchased goods for further "export " does not actually exist).

Important for proving without trade of character specified export operations and fictitious documents are drawn testimony , including:forwarders, warehouse workers and firms exporting " suppliers" of goods then allegedly exported to other countries , along with an explanation of the results of inspection of storage facilities, may call specific individuals whom the orders are processed bogus documents storage and transportation of goods;

- drivers who are under the seized consignment documents allegedly exported goods abroad and movers;
- accounting firms exporting workers who can point out the people who gave them orders in relation to the preparation of false documents and prepared them for transmission to the State Tax Administration, Customs (paying particular attention should be paid to clarifying the role of each of the managers of the company in charge of authenticity of the documents submitted to the government);
- the workers of STA who conducted the direct test the validity of the VAT refund on export transactions and may, in this context , to clarify whether they violated the procedure for conducting

such checks whether the facts found are unfounded applications for VAT refunds and reported this to management, or received they design guidelines for " appropriate " acts checks if received - the one from which the content (in Chernihiv region, for example, the workers of STA directly pointed to the head of which, despite their memoranda on the impossibility of VAT refund is not filed documents listed and required them to check drafting bogus acts to the contrary);

- the workers of customs authorities (including customs inspectors) who can testify that their supervisor in violation of general order has always personally customs document is for certain firms.

Only after careful consideration by this scheme are carried out interrogations of persons who are directly involved in fictitious exports of goods and VAT refund from the mandatory use of seized documents, the testimony of others.

In case of any contradictions in their statements made confrontations, if necessary (if they deny any involvement in the activities of firms exporting, compiling false documents, their submission to the state authorities, etc.) preceded the presentation for identification.

In view of evidence addressed the issue of the indictment and pretrial release for persons involved in the commission of specified crimes. This should provide a full and comprehensive investigation of precisely those specific episodes of criminal activities that have already gathered sufficient evidence of guilt of the detainees.

In order to consolidate the final proof of fictitious export operations must use the presence of international agreements on legal assistance, to get through law enforcement agencies of foreign countries that allegedly exported goods, information on the availability of overseas registered entities (who appeared as " recipients" of goods) and for the conclusion and implementation of specific agreements (to be referred to exporting firms in VAT refund). Therefore, considering the length of time of execution of international legal orders, should immediately prepare orders for documents proving the existence or absence of firms that " addressable " products and, if any - of interrogations of persons who signed the appropriate agreements and documents their performance on actual relations, conclusion and implementation of agreements (if they occurred) between them and the Ukrainian side , and those with whom they were talking about this.

With respect to the identified firms exporting appointed documentary audit of financial and economic activities and the thematic ascertain compliance with the tax laws with the involvement of controlled bodies , with the obligatory analysis of circumstances which confirms fictitious exports (without trade of specified operations) and the absence of communication ' this regard , the reasons for the VAT refund , and if there is evidence of a fictitious business - the absence of any statutory activity.

However, it is necessary to carry out cross-checks SPD- TMC providers to establish the fact

of fictitious transactions for goods exporting firm. It should be noted that in such cases, the actions of the heads of enterprises, institutions and organizations, thus contributed to the compilation actually false documents and theft of public funds in the future, is seen set of crimes according to Art. 364, 366 of the Criminal Code of Ukraine, as well as art. 191, 203 of the Criminal Code of Ukraine.

To summarize all the above, we note that, if necessary, to confirm the findings of audits and inspections documentary advisable to appoint a forensic accountant, and if signs of a fictitious business - economic and financial expertise to address which ask the following questions (including all the collected evidence):

- what is the purpose and scope of firms exporting (statutory and actual),
- what kind of activity carried out or the company provides it its charter;
- what major and working capital has a firm source of acquisition and funding sources of its activities , the presence of firm employees (personnel) to perform under the charter activities (including goods for export operations);
- provided or available to the firm fixed and circulating means the exercise of its statutory activities, including foreign trade.

When conducting inspections and examinations it is advisable to take measures concerning the search for additional and consolidation of existing evidence to support the story of complicity in criminal activities of public officials and institutions.