

НЕОБХІДНІСТЬ ПРИЗНАЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ (СУДОВО-ПОДАТКОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ) ПІД ЧАС ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

THE NEED TO APPOINT AN EXAMINATION OF TAX REPORTING (FORENSIC TAX EXAMINATION) DURING THE PRE-TRIAL INVESTIGATION OF CRIMINAL OFFENSES OF EVASION OF TAXES, FEES (MANDATORY PAYMENTS)

Драгоненко А.О., к.ю.н, доцент,

доцент кафедри галузевого права та правоохоронної діяльності

Центральноукраїнський державний педагогічний університет імені Володимира Винниченка

Статтю присвячено розгляду питання поняття та змісту проведення експертизи податкової звітності (судово-податкової) під час досудового розслідування. Охарактеризовано порядок проведення судово-податкової експертизи. З'ясовано, що під час проведення такого виду експертизи вивчаються питання економічної діяльності підприємств, з'ясовуються факти зловживань у фінансовій, податковій і кредитній сферах.

Наведено основні види судово-економічних експертиз. Окреслено завдання судового експерта під час дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій. Проведення такого дослідження передбачає знання експертом насамперед податків і оподаткування як самостійного напрямку економічної науки.

Встановлено, що до компетенції судово-податкового експерта повинні входити тільки аналіз і застосування податкового законодавства, питання ж кримінально-правової кваліфікації є виключно прерогативою органів досудового розслідування, прокуратури та суду. Визначено основні обставини, які встановлюють судовими експертизами, що підлягають доказуванню у кримінальних провадженнях. Обґрунтовано, що предметом дослідження судово-податкового експерта є встановлення фактичних і юридичних підстав наявності (відсутності) обов'язку платника податків сплачувати податки та збори (обов'язкові платежі), механізму реалізації цього обов'язку з урахуванням належних йому конкретних прав.

Спираючись на загальнотеоретичні уявлення про судово-податкову експертизу і практику її проведення, запропоновано такі методи судово-податкової експертної дослідження: метод зіставлення даних бухгалтерського і податкового обліку; метод якісного визначення об'єктів оподаткування; метод кількісного визначення належних до сплати сум податків, зборів (обов'язкових платежів) за наявними в розпорядженні експерта документами; метод комплексного застосування цивільної, земельної, податкової та інших галузей законодавства.

Ключові слова: судово-економічна експертиза, експертиза податкової звітності, податки, збори (обов'язкові платежі), кримінальне провадження.

The article is devoted to the consideration of the concept and content of the examination of tax reporting (forensic tax) during the pre-trial investigation. The procedure for conducting a forensic tax examination is described. It was found out that during this type of examinations the issues of economic activity of enterprises are studied, the facts of abuses in the financial, tax and credit spheres are clarified. The main types of forensic economic examinations are given.

The tasks of a forensic expert during the study of accounting and tax accounting documents, financial and economic activities, financial and credit operations are outlined. Carrying out of such research assumes knowledge by the expert, first of all, of taxes and taxation as an independent direction of economic science. It is established that the competence of a forensic tax expert should include only the analysis and application of tax legislation, while the issue of criminal law qualification is exclusively the prerogative of the pre-trial investigation, prosecutor's office and court.

The main circumstances established by forensic examinations to be proved in criminal proceedings are determined. It is substantiated that the subject of the forensic tax expert's study is to establish the factual and legal grounds for the presence (absence) of the taxpayer's obligation to pay taxes and fees (mandatory payments), the mechanism for implementing this obligation, taking into account his specific rights.

Based on the general theoretical ideas about forensic tax examination and the practice of its conduct, the following methods of forensic tax expert research are proposed: the method of comparing accounting and tax accounting data; method of qualitative determination of objects of taxation; the method of quantifying the amounts of taxes, fees (mandatory payments) due for payment according to the documents available to the expert; method of integrated application of civil, land, tax and other areas of legislation.

Key words: forensic economic examination, examination of tax reporting, taxes, fees (compulsory payments), criminal proceedings.

Прокурорський нагляд за додержанням законів у формі процесуального керівництва при розслідуванні кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не можливий без використання спеціальних знань, що стосуються такої досить специфічної соціально-економічної галузі як оподаткування. Необхідність залучення фахівців податкової сфери та призначення експертиз небезпідставно стало аксіомою для правозастосовчих органів, у тому числі і для прокуратури.

З метою найбільш повного і всебічного з'ясування усіх обставин, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), суди можуть залучати до участі в судовому розгляді фахівців, а в необхідних випадках – проводити відповідні експертизи. Аналіз правозастосовчої практики свідчить, що нині не вироблено єдиного підходу до розуміння того, які експертизи слід

призначати у справах про податкові злочини, яких фахівців і з яких питань доцільно залучати до розслідування і розгляду справ із вказаної категорії злочинів. Вивчені матеріали кримінальних справ показали, що найчастіше проводяться судово-економічні та судово-бухгалтерські експертизи. Причому характер і зміст питань, які ставляться перед експертами, практично ідентичні.

Відсутність однаковості в питаннях призначення експертизи та складності, які виникають у слідчих, прокурорів і суддів при вирішенні питань проведення експертизи у справах про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), здебільшого зумовлені відсутністю наукових розробок, методичних посібників і визнаною судовими органами практики використання спеціальних знань із цієї категорії злочинів.

Вивченню сутності судово-економічної експертизи (судової бухгалтерії) присвячено праці Г.А. Ата-

несяна, Л.І. Георгієва, С.П. Голуб'ятникова, В.Б. Любкина, С.С. Остроумова, П.З. Пашонаса, А.М. Ромашова, В.К. Стрепутенкової, В.Г. Танасевича, С.П. Фортинського та інших.

Не вносить ясності у вирішення зазначених питань і наявне нормативно-правове регулювання експертної діяльності. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» судова експертиза – дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

У теорії судової експертизи є багато напрямів, які, гарантуючи кваліфіковане, науково і методичне забезпечене дослідження об'єктів, мають значення для встановлення обставин злочину. У більшості з них уже є своя історія, наукова основа та емпірична база. Судова експертиза «значно розширює пізнавальні можливості слідства і суду, дозволяючи використовувати в ході розслідування і судового розгляду кримінальних проваджень весь арсенал сучасних науково-технічних засобів» [1, с. 4]. Судово-економічна експертиза як процесуальна форма дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки вирішує широке коло питань, які виникають під час розслідування економічних злочинів і судового розгляду таких правопорушень.

Суперечлива практика призначення і проведення судових експертиз у злочинах, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), недостатнє врахування при проведенні традиційних експертиз усіх особливостей оподаткування дозволяє поставити питання про необхідність і доцільність виділення самостійного виду експертизи – судово-податкової, яка належить до виду судово-економічних експертиз.

У чинному законодавстві визначення поняття «судово-економічна експертиза» відсутнє, що ще більше ускладнює його розуміння. Неоднозначність у трактуванні зумовлюється і тим, що на виконання рішення Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30 січня 2001 року судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну, і лише 10 червня 2005 року такі зміни було затверджено наказом Міністерства юстиції України [2].

Нині судово-економічна експертиза поєднує дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій, під час проведення такого виду експертиз вивчаються питання економічної діяльності підприємств, з'ясовуються факти зловживань у фінансовій, податковій і кредитній сферах. Сучасний судовий експерт-економіст повинен володіти знаннями, перелік яких визначено наказом Міністерства юстиції України [2].

Предметом судово-податкової експертизи в широкому сенсі є обставини (фактичні дані) сплати платником податків конституційного обов'язку зі сплати законно встановлених податків, зборів (обов'язкових платежів). Для визначення предмета такої експертизи у вузькому сенсі необхідно зробити попередні зауваження, які стосуються механізму виконання платником податків своїх обов'язків і змісту спеціальних знань, що використовуються при проведенні судово-податкової експертизи.

Специфіка питань, які виникають у слідчого в процесі розслідування податкових злочинів, а також особливості експертних досліджень, що дозволяють відповісти на них, дозволяє вести мову про самостійний вид економічних експертиз – податкову експертизу. Хоча податкові експертизи не згадуються у спеціальній літературі і їх теоретична база не розроблена, на практиці вони застосовуються [3, с. 37].

Суспільна небезпечність умисного ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, полягає у ненадходженні до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Отже, при розслідуванні податкових злочинів необхідно достовірно встановити обставини, що свідчать про невиконання або неналежне виконання зазначеного конституційного обов'язку, а також розмір шкоди, яка полягає у неотриманні бюджетом коштів у вигляді податків.

Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, на яких покладено обов'язок зі сплати податків і зборів згідно з цим Кодексом.

Однак такий обов'язок може виникнути тільки щодо встановленого податку, тобто коли в законі визначені платники податків і елементи оподаткування: об'єкт оподаткування, податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок і терміни сплати податку. При встановленні зборів визначаються їх платники та елементи оподаткування стосовно конкретних зборів. У разі дотримання зазначеної умови на платника податків може бути покладений обов'язок сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (стаття 57 Конституції України), і відповідальність за його невиконання.

Завданням судово-податкового експерта є встановлення фактичних і юридичних обставин, які тягнуть за собою виникнення, зміну та припинення обов'язків платника податків сплачувати податки і збори. Проводячи дослідження, експерт повинен визначити, чи є громадянин або організація платником податків, чи є у них об'єкти оподаткування, розрахувати розмір податкової ставки, встановити податковий період, виявити підстави для використання платником податків податкових пільг, а також встановити інші обставини, передбачені нормами закону про конкретні податки та збори (обов'язкові платежі).

Наприклад, мотивуючи прийняте рішення даними висновку комісійної судово-економічної експертизи від 15.11.2013 № 536/13-25, суд не взяв до уваги, що згідно з названим висновком зазначені в акті перевірки Житомирської ДПП суми донарахованих податків за 2011-2012 роки можна вважати документально підтвердженими лише за умови, що у зошитах зазначені дані бухгалтерського обліку фізичної особи-підприємця ОСОБА_1 (т. 15, а. с. 124–131). Однак дані такого обліку на підставі передбачених законом документів у кримінальному провадженні не встановлені.

Проведення експертних досліджень під час судово-податкової експертизи передбачає знання експертом насамперед податків і оподаткування як самостійного напрямку економічної науки. Але економічних знань експерта буде не досить, оскільки для притягнення до кримінальної відповідальності за вчинення податкового злочину юридично значущим буде встановлення факту невиконання або неналежного виконання платником податків юридичного обов'язку зі сплати податку.

Отже, встановлення фактичних і юридичних підстав наявності (відсутності) обов'язку платника податків сплачувати податки та збори (обов'язкові платежі), механізму реалізації цього обов'язку з урахуванням належних йому конкретних прав повинні бути предметом дослідження судово-податковим експертом. Оскільки такі дослідження не можливі без знання податкового законодавства і практики його застосування, економічні знання експерта повинні доповнюватися юридичними. Причому податково-

правові знання є визначальними при вирішенні питання про доведеність вчинення ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Ми вважаємо такий підхід повністю виправданим, оскільки необхідно досліджувати, чи містяться в обвинувальному акті дані про те, які конкретно норми законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), які діяли на момент вчинення злочину, порушені обвинуваченим, а також терміни сплати конкретного податку та збору (обов'язкового платежу) (Постанові Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»).

Стаття 212 Кримінального кодексу України передбачає кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів (обов'язкових платежів), а за умисне ухилення від їх сплати. Суб'єктивна сторона цього складу злочину характеризується виною у вигляді прямого умислу, за якого винна особа усвідомлює суспільну небезпечність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачає його наслідки у виді неадекватності коштів до бюджетів або державних цільових фондів і передбачає неминучість їх настання.

Тривалий час в теорії і на практиці відкидалася можливість постановки перед експертом правових питань, виключалося проведення правових або юридичних експертиз. Слід зауважити, що ні раніше діючий КПК України, ні чинний КПК України не містять заборони постановки перед експертом правових питань. У ст. 84 чинного Податкового Кодексу України встановлено, що експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, які мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях [4]. Тобто залучення експерта є необов'язковою нормою, а правом платника звернутися із заявою або правом керівника органу державної податкової служби при прийнятті відповідного рішення. Однак така регламентація законодавчої норми є неоднозначною. Незрозумілою є й регламентація норми щодо підстав для призначення.

Із пункту 84.2.3 ПК України випливає, що експертиза проводиться у виняткових випадках щодо суб'єкта господарювання – платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль. Статтею 84 ПК України не визначено право клопотати про надання платником податків додаткових документів, як і не передбачено право платника на здійснення відводу експерта. Отриманий за результатами такого дослідження висновок формується згідно з наданими матеріалами експертом, який володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної експертизи [4].

Основними об'єктами дослідження в межах судово-податкової експертизи насамперед можуть бути первинні (бухгалтерські) документи, реєстри податкового обліку, податкова звітність та інші документи. Тобто можуть бути вилучені або надані платником самостійно документи та матеріали, перелік і обсяги яких, як і питання, що ставляться експерту, визначаються при прийнятті відповідного рішення керівником (або його заступником) органу державної податкової служби самостійно [5, с. 40].

Експертиза в межах податкової перевірки – це захід податкового контролю, який призначається на підставі постанови посадової особи органу, який здійснює таку перевірку, у випадках, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі економіки.

Останніми роками в літературі все частіше можна зустріти думку, що проведення правових експертиз і постановка перед експертом правових питань можливі

і виправдані. Говорячи про судово-податкову експертизу, в межах якої використовуються як економічні, так і юридичні знання, правові питання мають переважаче значення, оскільки вчинення податкових злочинів завжди є наслідком порушення встановлених податковим законодавством норм. Через це дослідницька та резолютивна частини висновку експерта не можливі без посилань на ті чи інші правові норми законодавства про податки, збори (обов'язкові платежі), їх тлумачення, аналізу практики їх застосування, в тому числі судової, особливе місце серед якої займають правові позиції Верховного Суду з питань оподаткування.

Якість і повнота висновку судово-податкового експерта безпосередньо залежать від всебічного і ґрунтовного обліку усіх правових аспектів оподаткування стосовно конкретного предмета експертизи. Для того, щоб визначити сутність і характер допущеного порушення, експерт повинен правильно вибрати норму податкового права, яка підлягає застосуванню (з урахуванням конкретних фактичних обставин справи), усвідомити її зміст, надати їй судове тлумачення, після чого, визначивши модель правомірної (належної) поведінки платника податків, встановити межі його відхилення. Слід підкреслити, що до компетенції судово-податкового експерта повинні входити тільки аналіз і застосування податкового законодавства, питання ж кримінально-правової кваліфікації є виключно прерогативою органів досудового розслідування, прокуратури та суду.

Правові аспекти оподаткування включаються в предмет судово-податкової експертизи. У цьому полягає відмінність предмета цього виду експертизи від предметів судово-бухгалтерської та фінансово-економічної експертизи. У той же час ці предмети не є взаємовиключними. Для вирішення експертних завдань під час проведення судово-податкової експертизи пропонується використовувати методи, які застосовуються в межах судово-бухгалтерської та фінансово-економічної експертизи. До них належать:

- 1) документальна перевірка (склад документів, склад реквізитів у них, значення реквізитів);
- 2) зіставлення економічного змісту облікової фінансово-господарської операції її відображенню на рахунках бухгалтерського обліку;
- 3) метод балансових взаємозв'язків;
- 4) метод зіставлення взаємопов'язаних показників у документах;
- 5) метод математичного і логічного контролю;
- 6) горизонтальний і вертикальний аналіз балансів;
- 7) факторний аналіз;
- 8) розрахунок фінансових коефіцієнтів;
- 9) приведення показників до порівнянності.

Наукова розробка методів судово-податкової експертизи нині практично відсутня. Насамперед це пов'язано із запереченням окремими фахівцями самостійності судово-податкової експертизи, спірністю цієї тези, так і з огляду на недостатність емпіричного матеріалу. Єдина згадка про методи судово-податкової експертизи міститься в роботі А.М. Борисова, в якій автор спирався на опис методів судово-економічної експертизи, що дозволяє встановити суму податків, несплачених до бюджету [6, с. 98–117].

Безперечною заслугою А.М. Борисова є спроба обґрунтування більш повного врахування особливостей оподаткування при використанні існуючих методів судово-економічної експертизи. Однак проведене ним дослідження так і не надало експертам системи методів, оскільки він тільки піддав критичному осмисленню вказані методи та акцентував увагу на оцінці достатності об'єктів дослідження як обов'язковому самостійному етапі підготовчої стадії дослідження в рамках судово-податкової експертизи. Ці питання повинні стати предметом самостійного наукового дослідження.

Спираючись на загальнотеоретичні уявлення про судово-податкову експертизу і практику її проведення, можна запропонувати такі методи судово-податкового експертного дослідження:

1) метод зіставлення даних бухгалтерського і податкового обліку;

2) метод якісного визначення об'єктів оподаткування;

3) метод кількісного визначення належних до сплати сум податків, зборів (обов'язкових платежів) за наявними в розпорядженні експерта документами;

4) метод комплексного застосування цивільної, земельної, податкової та інших галузей законодавства.

Гостро стоїть питання про рівень професійної підготовки судово-податкових експертів. Нині проведення досліджень у межах судово-наукової експертизи може і повинно бути покладено на аудиторів. Рівень їх професійної підготовки, розробка в теоретичному, практичному і на нормативно-правовому рівні методологічних прин-

ципів і стандартів аудиторської діяльності, незалежність аудиторів від сторін правового конфлікту, дотримання ними принципів професійної етики є умовами якісного вирішення експертних завдань, поставлених перед судово-податковою експертизою.

Варто зазначити, що жодне кримінальне провадження про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не може бути розслідуване без використання спеціальних податкових знань, причому своєчасність, повнота і якість цих знань є основним фактором, який визначає успіх розкриття і доведення злочинів саме цієї категорії. У зв'язку з цим вважаємо, що якість прокурорського нагляду у формі процесуального керівництва буде залежати і від того, чи буде залучений фахівець на початковому етапі розслідування до участі у процесуальних діях, за допомогою якого визначить коло юридично значимих для подальшого розслідування документів і поставить питання експерту.

ЛІТЕРАТУРА

1. Орлов Ю.К. Заключение эксперта и его оценка (по уголовным делам) : [учебное пособие]. М., 1995. 64 с.
2. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень : затв. наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (дата звернення: 02.09.2020).
3. Кучеров И.И. Налоговые преступления : учебное пособие. М., 1997. С. 152.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 11.09.2020).
5. Федчишина В.В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи. *Фінансове право*. № 1(35), 2016. С. 38–41.
6. Борисов А.Н. Комментарий к положениям Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации по проведению судебно-налоговых экспертиз, ревизий и документальных проверок. М., 2004. 128 с.
7. Попова Л.М. Кримінальна відповідальність у сфері оподаткування. *Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми теорії кримінальної законотворчості та практики правозастосування» (Одеса, 27 грудня 2016 року)*. Одеса : Національний університет «Одеська юридична академія», 2016. С. 283–288.