
6

СУДОВА ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА

DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2020.65.52>
УДК 343.98

Катерина Петрівна Проскура
доктор економічних наук, доцент,
головний науковий співробітник

E-mail: kateryna.proskura@kndise.gov.ua

Ольга Степанівна Лукова
завідувач лабораторії економічних експертиз

E-mail: olha.lukova@kndise.gov.ua

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз
Міністерства юстиції України*

ОСОБЛИВОСТІ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ І ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА ОСКАРЖЕННІ ЇХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Дана стаття присвячена проблемам призначення та проведення економічних експертиз та експертних досліджень в процесі або за результатами проведення податкових перевірок, при адміністративному та судовому оскарженні податкових повідомлень-рішень за результатами податкових перевірок.

Ключові слова: податкова перевірка, податкове правопорушення, акт перевірки, судово-економічна експертиза з питань оподаткування, судовий експерт-економіст, судове оскарження результатів податкової перевірки.

Одним з ефективних способів відстоювання прав платника податків та збереження його активів є оскарження податкових повідомлень рішень, винесених за результатами податкових перевірок. Серед найпопулярніших категорій судових спорів у податковій сфері є нереальність господарських операцій, невірне відображення витрат в бухгалтерському обліку (невірне формування собівартості продукції, невірна класифікація витрат, відсутність документального підтвердження витрат), невірне відображення в обліку витрат + на ремонті (зокрема класифікація як поточних ремонтів, що носять капітальний характер), помилки при дисконтуванні довгострокових фінансових активів / зобов'язань, невірне відображення в обліку операцій з валютою та кредитами, отриманими від нерезидентів, невірне відображення в обліку роялті, контрольовані та умовно контрольовані операції. В розрізі податків основна кількість податкових спорів пов'язана із податком на додану вартість (в тому числі щодо блокування податкових накладних), штрафами за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, відмова у бюджетному відшкодуванні ПДВ; із податком на доходи нерезидентів (в тому числі щодо застосування норм міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування), бенефіціарного власника та з податком на прибуток підприємств (в тому числі щодо курсових різниць та капіталізації відсотків). Також поширеною практикою є оскарження платниками податків індивідуальних податкових консультацій.

Процедури судового оскарження результатів перевірки є досить поширеним явищем у сучасній практиці вітчизняних підприємств – платників податків. При цьому досить широка практика успішного оскарження платниками рішень контролюючого органу, винесених за результатами перевірки. В процесі судового оскарження результатів податкової перевірки, платнику податків часто не вистачає доказової бази, щоб будувати лінію захисту та обґрунтовувати свою позицію щодо неправомірності винесених рішень контролюючим органом. Важливим доказом в даному випадку може стати висновок економічної експертизи.

Застосування в податкових спорах експертиз, здійснюваних спеціалістами, що мають спеціальні знання, є світовою практикою, а відповідної кваліфікації експерти – працюють в багатьох країнах. Також і діюче в Україні законодавство (Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-XII) передбачає, що в разі, коли для усунення протиріч між різними точками зору необхідне спеціальне знання, призначається експертиза із залученням носія таких знань – експерта – фахівця в тій чи іншій галузі знань.

Дослідженню особливостей і переваг застосування економічних експертиз та експертних досліджень при проходженні податкових перевірок підприємствами та оскарженні результатів податкової перевірки присвячена дана стаття.

Однією з ключових функцій державної податкової служби є здійснення податкового контролю, зокрема, шляхом проведення податкових перевірок. Так, відповідно до пп.19¹.1.2 п. 19¹.1 ст. 19¹ Податкового кодексу України (далі – ПКУ), контролюючий орган контролює своєчасність подання

платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів.

Процес податкової перевірки проходить декілька етапів:

- призначення податкової перевірки (п. 75.1 ПКУ) контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки;
- проведення податкової перевірки (ПКУ визначено строки та процедури проведення податкових перевірок у залежності від їх виду);
- надання результатів податкової перевірки (акт чи довідка) – при цьому акт перевірки не є документом, що зобов'язує платника податків до якихось дій та, відповідно, не може бути оскаржений платником;
- надання та розгляд заперечень на акт перевірки;
- винесення податкового повідомлення-рішення (якщо за результатами перевірки надано акт та перевіркою встановлено податкові правопорушення);
- оскарження платником податків результатів податкової перевірки (в адміністративному та у судовому порядку).

Висновок експертизи може бути використаний сторонами податкової перевірки (як контролюючим органом, так і платником податків) на етапах проведення перевірки, надання заперечень на акт перевірки (разом із документами, що обґрунтовують суть та підстави для заперечень) та на етапі оскарження результатів податкової перевірки. Також судова експертиза може призначатись контролюючим органом у випадку відкриття кримінального провадження за результатами проведеної податкової перевірки (наприклад на підставі ст. 212 Кримінального кодексу України – ухилення від сплати податків (обов'язкових платежів)).

Порядок призначення та проведення судових експертиз регламентується Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (далі – Інструкція 53/5). Відповідно до ст. 9 Закону України «Про судову експертизу» судові експерти включаються до державного Реєстру атестованих судових експертів, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України.

Предметом економічної експертизи (експертного дослідження) є висновок експерта щодо поставлених йому питань. Важливо розуміти, що господарські операції є предметом бухгалтерського обліку та впливають на формування податкової бази, але експерт досліджує не господарські операції по їх суті, законності та реальності. Економічні експертизи спрямовані на дослідження та встановлення наявності документальних підстав для відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку та у звітності. Тому вирішення питань стосовно нереальності господарської операції, економічної недоцільності, встановлення винних осіб у скоєнні податкового правопорушення не є предметом економічної експертизи та не є компетенцією судового експерта – економіста.

Інструкцією 53/5 вводяться обмеження щодо кола питань, які можуть вирішуватись судовим експертом, зокрема:

– експерту забороняється вирішувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта та з'ясування питань права і надавати оцінку законності проведення процедур, регламентованих нормативно-правовими актами;

– проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

Отже, особливу увагу при призначенні експертизи необхідно звернути на коректність питань, які ставляться перед експертом, оскільки типовою помилкою та причиною недосягнення необхідних цілей при проведенні експертизи є некоректне формулювання питань.

Висновок експерта складається у письмовій формі та долучається до справи. У висновках експерта повинні бути вказані: коли, де, ким, на якій підставі була проведена експертиза, питання, задані експерту, які матеріали експерт використав, докладний опис проведених досліджень, зроблені в результаті їх проведення висновки і обґрунтовані відповіді на поставлені судом питання. Отримані результати експертизи приймаються судом як доказ.

Окреслимо сферу застосування економічних експертиз та висновків експертів в процесі проведення податкових перевірок. Перш за все, п. 20.1.17, п. 20.1 ст. 20 ПК України передбачена можливість залучення експертів в ході податкової перевірки. Експертиза призначається або за заявою платника податків, або за рішенням керівника контролюючого органу (ст. 84 ПКУ). Згідно з п. 84.1 ст. 84 ПКУ експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта.

Як передбачено п. 84.2 ст. 84 ПКУ, платник податків до закінчення податкової перевірки може ініціювати економічну експертизу, яка призначається за заявою платника податків та проводиться атестованим судовим експертом. В заяві на проведення економічної експертизи зазначаються:

- 1) підстави для залучення експерта;
- 2) прізвище, ім'я та по батькові експерта;
- 3) реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль;
- 4) питання, поставлені до експерта;
- 5) документи, предмети та інші матеріали, які подаються на розгляд експерта.

Таким чином, в ході податкової перевірки, експертизи можуть призначатись як контролюючим органом, так і платником податків. Експертний висновок прямо передбачений ПКУ і його матеріали можуть

бути застосовані при складанні акта податкової перевірки та при формуванні висновків акта. При цьому слід зважати на наступний нюанс: з одного боку, ПКУ дає можливість проведення експертиз і визначає, в яких випадках це можна зробити, а з іншого – спеціальне законодавство з питань призначення та проведення експертиз обмежує коло замовників і виконавців. В даний час виконання вимог, наведених в ПКУ, можливо за допомогою не судової експертизи, а виключно економічних досліджень.

Судовий експерт окрім проведення судово-економічних експертиз має право на договірних засадах проводити експертні економічні дослідження, що становлять інтерес для юридичних та фізичних осіб (на стадії досудового розгляду).

Експертне дослідження – процес пізнавальної діяльності судового експерта з метою встановлення на підставі спеціальних знань з обліку, оподаткування та фінансів фактичних даних та обставин поза межами судового провадження, результати якого викладаються у висновку експертного дослідження.

Експертні економічні дослідження виконуються за дорученням правоохоронних органів, посадових осіб ДФС України, на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, їх представників, а також інших юридичних та фізичних осіб. Результати експертних досліджень зазначаються у письмових висновках.

Підставою для проведення експертиз є процесуальний документ (постанова, ухвала) про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), або письмове звернення потерпілого або сторони захисту кримінального провадження. Будь-який учасник справи може подати в суд своє клопотання про проведення експертизи. Визнавши за необхідне проведення у справі експертизи, суддя виносить ухвалу про призначення експертизи, що є процесуальною підставою для її проведення. Чинною редакцією ст. 242 Кримінального процесуального кодексу України (далі – КПК) передбачено: експертиза проводиться судовим експертом або експертною установою тільки за дорученням слідчого судді або суду, наданого за клопотанням сторони кримінального провадження або без такого клопотання за ініціативою цих органів. Підставою ж для проведення експертного дослідження є письмова заява (лист) замовника. Таким чином, для проведення судової експертизи необхідна постанова слідчого судді, а для економічних досліджень це не потрібно. Дослідження може бути корисним також в тому випадку, коли з певних причин ініціювання судової експертизи неможливо. Замовниками експертних досліджень можуть бути як правоохоронні та судові органи, так і фізичні або юридичні особи.

В подальшому за результатами податкової перевірки, у відповідності до ст. 86 ПКУ надається акт (довідка). Як показує сучасна статистика, за результатами податкових перевірок більш ніж у 90 % випадках контролюючим органом виявляються податкові правопорушення та за результатами перевірки складається акт.

Досить поширена в Україні практика оскарження платниками результатів податкових перевірок, в тому числі і в судовому порядку. В

даному процесі важливим доказом платника податків при відстоюванні своєї позиції в податковому спорі також може бути висновок економічної експертизи або експертне дослідження.

Правова основа оскарження платником результатів податкової перевірки визначена ст. 56 ПКУ. Відповідно до даної статті:

– рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку;

– з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПКУ (1095 днів), платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення – рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення;

– рішення контролюючого органу, оскаржене в судовому порядку, не підлягає адміністративному оскарженню;

– при зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу, грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

В процесі судового оскарження результатів податкової перевірки сторонами податкового спору виступають обов'язково платники податків та контролюючі органи у сфері оподаткування. Податкові правовідносини можуть мати багатосуб'єктний склад, тобто в них можуть брати участь більше, ніж дві сторони. Наприклад, сторонами спору можуть бути: контролюючий орган; платник, що перевірявся; контрагент / контрагенти платника, що перевірявся. Приводом для податкового спору є презумпція порушення прав або невиконання обов'язків суб'єктом податкових правовідносин. Досить поширеним приводом для судових спорів, наприклад, є визнання податковим органом в ході перевірки операцій платника нереальними на підставі податкової інформації, та на цій підставі – зняття суми таких операцій з витрат та не визнання податкового кредиту в частині таких операцій. Як правило, документально такий висновок податкового органу не підтверджується ніякими документами, посилання в акті перевірки йде узагальнено на податкову інформацію. Відповідно даний висновок акта перевірки може бути оскаржений платником і обґрунтованість оскарження може бути викладена у висновку експерта, у якого, в даному випадку, немає підстав документально підтвердити донарахування контролюючим органом податку на прибуток підприємств та ПДВ. Отже, важливим доказом для сторін податкового спору, зокрема є і висновок експерта.

При цьому слід зважати, що експерт також діє за певними встановленими правилами та несе відповідальність відповідно до Кримінального кодексу України 05.04.2001 № 2341-III за:

– надання завідомо неправдивого висновку (ст. 384);

– відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків (ст. 385).

Контроль за дотриманням судовими експертами вимог нормативно-правових актів з питань судово-експертної діяльності здійснюється Міністерством юстиції України та його територіальними органами

із залученням спеціалістів НДІ судових експертиз шляхом проведення перевірок (планових, що здійснюються не частіше одного разу на три роки, та позапланових, що проводяться на підставі доручення Мін'юсту України).

Судово-економічна експертиза як один із засобів доказування сприяє всебічному, повному й об'єктивному дослідженню обставин справи, ухваленню законних та обґрунтованих судових рішень за результатами податкових перевірок і податкових спорів та є ефективним інструментом захисту платника податків від незаконних і необ'єктивних рішень, винесених посадовими особами податкового органу за результатами податкової перевірки.

При цьому важливим моментом є правильність формулювання питань, поставлених експерту (їх направленість на вирішення спірних питань, їх відповідність компетенції експерта-економіста, відсутність в них правової складової, яку не має права розглядати експерт-економіст) та дотримання процесуальних вимог при здійсненні судових проваджень, оскільки у всіх видах судових процесів висновок експерта є процесуальним документом.

Крім судових експертиз сторонами спору (як правило платником податків) може призначатись експертне дослідження, що не є процесуальним документом, однак може бути вагомим документом у доказуванні стороною своєї правоти у податковому спорі.

Перелік посилань

References

1. *Податковий кодекс* України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

2. *Податковий кодекс* України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

3. *Закон України* «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#n59>;

4. *Кримінальний кодекс* України 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n3095>

5. *Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженою наказом Міністерства юстиції України* від 08.10.1998 № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

1. *Tax Code of Ukraine* dated 02.12.2010 No 2755-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (In Ukrainian).

2. *Tax Code of Ukraine* dated 27.12.2010 No 2755-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (In Ukrainian).

3. *Law of Ukraine* "On Forensic Examination" of 25.02.1994 No. 4038-XII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#n59>. (In Ukrainian).

4. *Criminal Code of Ukraine* 05.04.2001 No 2341-III. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n3095>. (In Ukrainian).

5. *Instruction on the appointment and conduct of judicial examinations and expert studies, approved by the order of the Ministry of Justice of Ukraine* dated 08.10.1998 No 53/5. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>. (In Ukrainian).

ОСОБЕННОСТИ НАЗНАЧЕНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ЭКСПЕРТНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ОБЖАЛОВАНИЯ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ

К. П. Проскура
О. С. Лукова

В статье осуществлено детальное исследование процедур и особенностей применения судебных экспертиз в процессе проведения налоговых проверок, как контролирующими органами, так и налогоплательщиками, и при обжаловании результатов налоговых проверок.

По результатам налоговой проверки субъектов хозяйствования, в случае выявления налоговыми проверяющими органами правонарушений, составляется акт проверки, в котором содержится детальное описание общей информации о налогоплательщике, финансовые показатели, баз и объемов уплачиваемых налогов за проверяемый период, а также содержание и суммы выявленных в результате проверки налоговых правонарушений. В случае, если проверкой выявлено налоговые правонарушения и по результатам рассмотрения возражений (при их наличии) корректировки к акту проверки не внесены, контролирующий орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление-решение о суммах налогового обязательства, начисленного по результатам проверки, подлежащего уплате. В случае несогласия с такой суммой налогоплательщик имеет право в течение 10 дней обжаловать такое налоговое уведомление-решение в административном порядке или в любой момент в течение трех лет с момента вынесения – в судебном порядке.

Являясь процессуальным документом, заключение судебного эксперта может выступать доказательством в суде, является весомым аргументом при принятии решений в налоговых спорах и эффективным инструментом защиты налогоплательщика от незаконных и необъективных решений, вынесенных должностными лицами налогового органа по результатам налоговой проверки. Кроме судебных экспертиз сторонами спора (как правило налогоплательщиком) может назначаться экспертное исследование, которое не является процессуальным документом, однако может быть весомым документом в доказывании стороной своей правоты в налоговом споре.

При этом важным моментом является правильность формулировки вопросов, поставленных эксперту (их направленность на решение спорных вопросов, их соответствие компетенции эксперта-экономиста, отсутствие в них правовой составляющей, которую не имеет права рассматривать эксперт-экономист) и соблюдение процессуальных требований при осуществлении судебных производств, поскольку во всех видах судебных процессов заключение эксперта является процессуальным документом.

Ключевые слова: налоговая проверка, налоговое правонарушение, акт проверки, судебно-экономическая экспертиза по вопросам налогообложения, судебный эксперт-экономист, судебное обжалование результатов налоговой проверки.

FEATURES OF THE PURPOSE OF THE PURPOSE AND CONDUCT OF ECONOMIC EXPERTISES AND EXPERT RESEARCH IN THE PERFORMANCE OF THE TAX INSPECTION AND THE APPEAL OF THE RESULTS

K. Proskura
O. Lukova

The article examines in detail the procedures and features of the use of judicial expertise in the process of conducting tax audits by both controlling bodies and taxpayers, and when appealing the results of tax audits.

According to the results of the tax audit of economic entities, in case of detection by tax inspectors of tax offenses, an act of inspection is drawn up, which contains a detailed description of the general information about the taxpayer, financial indicators, base and amounts of taxes paid for the audited period, as well as the content and amounts of the identified audits. tax offenses. In the event that the audit reveals tax offenses and the results of consideration of objections (if any), no adjustments have been made to the act of inspection, the controlling authority sends to the taxpayer a tax notification-decision on the amount of tax liability charged on the results of the check to be paid. In case of disagreement with such amount, the taxpayer has the right to appeal within 10 days such tax notification-decision in the administrative order or at any moment within three years from the moment of its issuance – in court.

Being a procedural document, the conclusion of a court expert can be a proof in court, is a strong argument when making decisions in tax disputes and an effective tool for protecting the taxpayer from illegal and biased decisions made by officials of the tax authority on the results of tax audit. In addition to judicial examinations, parties to the dispute (usually a taxpayer) may be assigned expert research, is not a procedural document, but can be a powerful document in proving a party of its correctness in a tax dispute.

An important point is the correct formulation of the questions posed to the expert (their focus on resolving disputes, their compliance with the competence of the expert-economist, the lack of a legal component that the expert-economist has no right to consider) and compliance with procedural requirements in the course of court proceedings, since in all types of legal proceedings the expert's opinion is a procedural document.

Key words: tax audit, tax offense, act of audit, forensic expert examination of taxation issues, forensic expert, economist, judicial appeal against the results of tax audit.