



Проведення судових економічних експертиз із питань оподаткування в умовах воєнного стану в Україні

Ірина Окуневич

Дніпропетровський НДІСЕ, м. Дніпро, Україна, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7250-9477>,
e-mail: Okunevych.Iryna@gmail.com

Особливістю розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є те, що значну частину з них можна доказати лише за результатами проведення судової економічної експертизи. Наразі існує проблема відновлення облікових документів, що є об'єктами дослідження.

Ключові слова: податок; спеціальні знання; судова економічна експертиза; воєнний стан; висновок експерта.

Conducting Forensic Economic Examinations on Taxation under Martial Law in Ukraine

Iryna Okunevych

One notable aspect of investigating criminal offenses in taxation is that a considerable number of them can be substantiated using forensic economic examination findings. Currently, there is an issue with restoring the accounting documents that are objects under study.

Keywords: tax; specific expertise; forensic economic examination; martial law; expert conclusion.

Визначення терміну «податок» закріплено у п. 6.1 ст. 6 Податкового кодексу України (далі — *ПК України*), згідно з яким податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу [1].

Одним із видів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства України передбачено кримінальну відповідальність за вчинення дій, якій підпадають під ознаки складу кримінального правопорушення, визначеного ст. 212 Особливої частини Кримінального кодексу України (далі — *КК України*) [2].

Контролюють дотримання законодавства з питань оподаткування податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, та його територіальні органи) [1]. Зокрема, вони мають право проводити у визначеному законодавством порядку перевірку показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та зі своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплатою усіх передбачених *ПК України* податків і зборів, виконанням законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (пп. 20.1.43 п. 20.1 ст. 20 *ПК України*) [1]. Результати перевірки оформлюють у формі акту (довідки).

Акт перевірки, складений за результатами проведення податкової перевірки, може бути джерелом обставин, які використовують для доведення факту несплати податків унаслідок вчинення податкового правопорушення. Але сам акт перевірки не є автоматичним підтвердженням ухилення від сплати податків.

Інші державні органи не мають права перевіряти своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, зокрема на запит правоохоронних органів (п. 41.6 ст. 41 *ПК України*) [1].

У сучасних реаліях економіка нашої країни зазнала суттєвих обмежень і погіршень, поміж яких збільшення прямих витрат державного бюджету на оборону країни, виїзд за межі країни мільйонів українців, переїзд бізнесу (особливо у сфері ІТ), що призвело до відтоку значної кількості платників податків.

Із початком повномасштабного вторгнення РФ на територію України та запровадження правового режиму воєнного стану на підставі Указу Президента України № 64/2022 від 24.02.2022 р. [3], згідно із Законом України № 2120-ІХ від 15.03.2022 р. введено обмеження на проведення податкових перевірок [4]. Відповідно до Закону України № 3219-ІХ від 30.06.2023 р. із 01.12.2023 р. відновлено проведення планових перевірок окремих категорій платників [5].



Також злочини у сфері економіки розслідують Бюро економічної безпеки України (далі — БЕБ), Державне бюро розслідування (далі — ДБР), Національне антикорупційне бюро України (далі — НАБУ), Національна поліція (далі — НП) та Служба безпеки України (далі — СБУ).

За даними, наведеними у звітах про кримінальні правопорушення за січень-грудень 2023 р., кількість відкритих за ст. 212 КК України, досудове розслідування у яких здійснювали БЕБ, ДБР, НАБУ, НП 2023 р., складала 736 кримінальних правопорушень, що на 474 більше, ніж за такий період 2022 р. [6].

Слід зазначити, що часто відомості за ст. 212 КК України слідчими і детективами вносять до Єдиного реєстру досудових розслідувань не тільки на підставі актів документальних перевірок, а й довідок, рапортів працівників НП, які містять лише певні припущення щодо можливо-го ухилення від податків.

Особливістю розслідування кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є те, що значна частина з них може бути доказаною лише з використанням спеціальних знань.

Спеціальні знання в кримінально-процесуальній діяльності застосовують у двох формах. М. І. Скригонюк визначає однією з форм застосування спеціальних знань у процесі досудового розслідування злочинів призначення судової експертизи [7, с. 219]. В. В. Лисенко зазначає, що в кримінальних провадженнях про ухилення від сплати податків здебільшого проводять судово-економічну експертизу, яка є найпоширенішою в кримінальних провадженнях у сфері оподаткування [8, с. 212].

Порядок призначення та проведення судових експертиз регламентує Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [9].

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 визначення наявності документальних підстав для відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку та у звітності. Тому вирішення питань

стосовно нереальності господарської операції, економічної недоцільності, визначення винних у скоєнні податкового правопорушення осіб не є предметом економічної експертизи або компетенцією судового експерта-економіста [10, с. 527]. Так само, як вирішення питань, що належать до компетенції органів державного фінансового та податкового контролю, не належить до завдань економічної експертизи [9].

Отже, судово-економічна експертиза є невід'ємною складовою судового процесу, особливо у випадках, пов'язаних із податковими перевітками та спорами. Вона сприяє об'єктивному вирішенню спірних питань шляхом аналізу економічних аспектів справи. Правильне формулювання питань до експерта, їх спрямованість на вирішення конкретних проблем, а також дотримання процесуальних вимог є ключовими аспектами в забезпеченні ефективності цього інструменту.

Перелік джерел посилання

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 27.02.2024).
2. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 27.02.2024).
3. Про введення воєнного стану в Україні : Указ Президента України від 24.02.2022 р. № 64/2022 (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text> (дата звернення: 28.02.2024).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 04.03.2024).
6. Про зареєстровані кримінальні правопорушення та результати їх досудового розслідування / Офіс Генерального прокурора. URL: <https://gp.gov.ua/>



- ua/posts/pro-zareyestrovani-kriminalni-pravoporushennya-ta-rezultati-yih-dosudovogo-rozsliduvannya-2 (дата звернення: 27.02.2024).
7. Скригонюк М. І. Криміналістика : підручник. Київ, 2005. 496 с.
 8. Лисенко В. В. Криміналістичне забезпечення діяльності податкової міліції (теорія та практика) : монографія. Київ, 2004. 324 с.
 9. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Мін'юсту України від 08.10.1998 р. № 53/5 (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (дата звернення: 27.02.2024).
 10. Проскура К. П., Лукова О. С. Особливості призначення та проведення економічних експертиз і експертних досліджень при проведенні податкових перевірок та оскарженні їх результатів. *Криміналістика і судова експертиза*. 2020. № 65. С. 525—533. URL: https://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2020/06/Криміналістика_65_друк_новий-525-533.pdf (дата звернення: 04.03.2024).