



Проблемні питання, що виникають під час проведення судових економічних експертиз, пов'язаних із документальним підтвердженням заниження податку на додану вартість

Євген Палковський

кандидат економічних наук, заступник начальника відділу Центру судових і спеціальних експертиз, Український науково-дослідний інститут спеціальної техніки та судових експертиз Служби безпеки України, м. Київ, Україна,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3338-5790>, e-mail: palkovskijevgenij@gmail.com

Розглянуто актуальні питання, що виникають у судових експертів під час проведення судових економічних експертиз, на вирішення яких ставлять питання щодо документального підтвердження висновків контролювальних органів щодо порушень податкового законодавства.

Ключові слова: податкове зобов'язання; податковий кредит; порушення податкового законодавства; висновки контролювальних органів; первинний документ; судовий експерт; економічна експертиза.

Problematic Issues Arising during Forensic Economic Examinations Related to Documentary Confirmation of Understatement of Value Added Tax

Yevhen Palkovskyi

The theses consider current problematic issues that arise for forensic experts during forensic economic examinations, the solution of which involves issues of documentary confirmation of the conclusions of regarding violations of tax legislation.

Keywords: tax liability; tax credit; violation of tax legislation; conclusions of regulatory authorities; primary document; forensic expert; economic expertise.

Податок на додану вартість (далі — ПДВ) — це загальнодержавний непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розд. V Податкового кодексу України (далі — ПКУ) [1] і є основним джерелом наповнення Державного бюджету України.

Порушення суб'єктами господарської діяльності вимог податкового законодавства в нарахуванні й сплаті ПДВ є однією з актуальних проблем, яка негативно впливає на економіку України, адже від правильності відображення в бухгалтерському та подат-

ковому обліку підприємства сум податкового зобов'язання й податкового кредиту залежать повнота, своєчасність розрахунків з бюджетом за цим податком.

Контроль за здійсненням і дотриманням суб'єктами господарської діяльності своєчасного нарахування та сплати ПДВ покладено на контролювальний орган — Державну податкову службу України.

Відповідно до вимог п. 75.1 ст. 75 ПКУ, контролювальні органи мають право проводити камеральні,



документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [1].

Документальній перевірці підлягають податкові декларації (розрахунки), фінансова, статистична й інша звітність, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинні документи, якими користуються в бухгалтерському й податковому обліку та які пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролювальні органи, а також отримані у визначеному законодавством порядку контролювальним органом документи й податкова інформація, зокрема, за результатами перевірок інших платників податків.

Так, найпоширенішим видом судових експертиз, які призначаються у кримінальних провадженнях, пов'язаних із заниженням ПДВ, є судові економічні експертизи.

Одним з різновидів судової експертизи, для якої характерні особливі ознаки, є судова економічна експертиза порушень податкового законодавства, що призводить до заниження податків (зборів, обов'язкових платежів). Така експертиза полягає в дослідженні документів бухгалтерського та податкового обліку, наданих експерту уповноваженою особою.

Зазвичай судову економічну експертизу щодо документального підтвердження заниження ПДВ призначають органи досудового розслідування, слідчий суддя або суд після проведення контролювальним органом доку-

ментальної перевірки, оскільки проведення ревізійних дій не належить до завдань економічної експертизи.

З-поміж актуальних питань, які виникають у судових експертів під час проведення судових економічних експертиз, на вирішення яких ставляться запитання підтвердження висновків контролювальних органів щодо порушень, пов'язаних із заниженням ПДВ, є: у разі дослідження актів перевірок контролювальних органів, які містять порушення в частині заниження ПДВ за «безтоварними» господарськими операціями,— відсутність у контролювального органу та в ініціатора призначення судової економічної експертизи рішення суду про визнання недійсними документів, укладених між підприємствами.

На перший погляд, підтвердження порушень, зазначених в акті документальної перевірки щодо завищення податкового кредиту та (як наслідок) заниження суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, належить до завдань судової економічної експертизи. Проте здебільшого висновки ґрунтуються на тому, що під час перевірки, проведеної податковим органом, не визнається факт здійснення постачання продукції, а отже, ці операції вважаються «безтоварними», а первинні документи, складені суб'єктами господарювання (податкові, видаткові та прибуткові накладні, договори),— такими, які не мають юридичної сили первинних документів. Дослідження таких порушень потребує не лише знань експерта у сфері бухгалтерського, податкового обліку та звітності, а й визнання недійсними документів, укладених між



підприємствами. Процесуальним документом, що підтверджує наявність або відсутність цих фактів, є рішення суду про визнання недійсними договорів і первинних документів, укладених між підприємствами, яке ухвалюється винятково в судовому порядку. Адже відповідно до ст. 204 Цивільного кодексу України правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлено законом або якщо його не визнано судом недійсним [2].

Тобто визнання первинних документів недійсними (без попереднього винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта, оскільки за своєю суттю має правовий характер.

У ст. 242 Кримінального процесуального кодексу України чітко зазначено, що не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права [2]. Для того щоб залишатися в межах своїх спеціальних знань, судовий експерт досліджує первинні документи реалізації й отримання товару, послуг (видаткові, прибуткові та товарно-транспортні накладні; акти здачі-приймання, надання послуг, виконання робіт тощо), касові й банківські документи на отримання грошових коштів, перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів, зокрема наявність підписів і печаток та порівнює дані, зазначені в первинних документах, з даними бухгалтерського та податкового обліку (оборотно-сальдових відомостей, податкових накладних, декларацій з ПДВ). Таке дослідження дає можливість судовому експерту з'ясувати відповідність наданих на дослідження первинних документів визначеному розміру по-

даткового кредиту, податкового зобов'язання з ПДВ та суми ПДВ, що підлягає сплаті за звітний період.

Отже, для того щоб судовий експерт не виходив за межі своїх спеціальних знань під час проведення судової економічної експертизи та підтвердження актів документальних перевірок щодо порушень податкового законодавства (завищення податкового кредиту за «безтоварними» операціями), які за своєю сутністю мають правовий характер, на дослідження судовому експерту необхідно надати не лише належно оформлені первинні документи (підписані особами, відповідальними за здійснення господарських операцій, або засвідчені відповідно до вимог чинного законодавства), а й рішення суду про визнання недійсними документів, укладених між підприємствами, яке набуло чинності. Також перед призначенням економічної експертизи доцільно провести почеркознавчу або технічну експертизу саме тих документів і саме за той період, за який виявлено порушення податкового законодавства.

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: 16.09.2025).
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 16.09.2025).
3. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 16.09.2025).