



Актуальні питання призначення судових економічних експертиз у провадженнях щодо порушень у сфері оподаткування

Олексій Хомутенко

кандидат економічних наук, завідувач відділу економічних та товарознавчих досліджень Київського відділення, Національний науковий центр «Інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса» Міністерства юстиції України, м. Київ, Україна, e-mail: bokarius@ukr.net

Сергій Козуб

доктор філософії в галузі економіки, завідувач лабораторії судових економічних, товарознавчих досліджень та досліджень об'єктів інтелектуальної власності, Національний науковий центр «Інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса» Міністерства юстиції України, м. Харків, Україна, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4692-7958>, e-mail: skozub78@ukr.net

Розглянуто актуальні питання призначення судових економічних експертиз у справах щодо порушень у сфері оподаткування. Зосереджено увагу на об'єктах дослідження, межах компетенції та завданнях експерта-економіста під час проведення судових економічних експертиз з питань заниження сум податків (обов'язкових платежів).

Ключові слова: *судова економічна експертиза; правопорушення у сфері оподаткування; об'єкти судової економічної експертизи; межі компетенції експерта-економіста.*

Current Issues of Appointing Forensic Economic Expertise in Proceedings Regarding Violations in the Field of Taxation

Oleksiy Khomutenko, Serhiy Kozub

The article considers the current issues of assigning forensic economic expertise in cases of violations in the field of taxation. The article focuses on the objects of research, the scope of competence and the tasks of an expert economist when conducting forensic economic expertise on issues of understatement of tax amounts (mandatory payments).

Keywords: *forensic economic expertise; tax offenses; objects of forensic economic examination; the limits of competence of an expert economist.*

Економічна безпека держави є необхідною умовою її сталого функціонування та розвитку і забезпечується різноманітними способами, механізмами, інструментами, поміж яких важлива роль належить правоохоронним і контрольним інституціям і, безумовно, суду. Судові експерти-економісти також виконують важливу роль у розкритті правопорушень у сфері економіки, і зокрема, проводять дослідження у сфері дотримання законодавства у сфері господарської діяльності, оподаткування та звітності. Проведення судових економічних експертиз з питань дотримання законодавства з питань сплати податків та обов'язкових платежів господарськими суб'єктами є затребуваним як у кримінальному провадженні, коли йдеться про ухилення від сплати податків, так і в адміністративному судочинстві — під час розгляду

справ щодо оскарження рішень податкових та органів контролю, пов'язаних з донарахуванням несплачених сум податків (обов'язкових платежів).

Замовники судових експертиз (як правоохоронні органи й органи контролю, суди, так і господарські суб'єкти) з метою доведення юридично значущих фактів залучають експерта-економіста, як незалежного учасника справи, здатного дати професійну оцінку фактам та інформації, яка стосується правового спору щодо сплати податків. При цьому судовий експерт має особливу компетенцію, що виявляється у перевірці інформації, наданої замовником експертизи на предмет з'ясування документальної обґрунтованості задекларованої платником податку бази оподаткування податком на прибуток підприємств та суми податку за певний звітний

період, що визначені органом податкового контролю; документальної обґрунтованості формування платником податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість, визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті, та суми податку на додану вартість, заявленої до бюджетного відшкодування; документальної обґрунтованості окремих елементів податків і зборів, визначених платником у відповідних деклараціях (розрахунках, звітах) та з метою підтвердження або спростування висновків, зроблених уповноваженим органом. У цьому плані експерт не має права перебирати на себе функції правоохоронного або контрольного органу й самостійно проводити ревізійні дії або нараховувати податки. Зокрема, відповідно до п. 1.1 розд. III Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 (далі — *Рекомендації*), вирішення питань, що належать до компетенції органів державного фінансового та податкового контролю (здійснення експертами-економістами перевірки певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності установ, організацій, підприємств з метою виявлення наявних фактів порушення законодавства, фактів порушення податкового законодавства, увстановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб), не належить до завдань економічної експертизи [1].

Із прийняттям Закону України від 28.01.2021 р. № 1150-IX «Про Бюро економічної безпеки України» (далі — *ЗУ «Про БЕБ»*) в устему забезпечення економічної безпеки держави вмонтовано відповідний орган, діяльність якого передбачає призначення судових економічних експертизи для формування джерел доказів у процесі розслідування злочинів [2].

Ревізійна діяльність Бюро економічної безпеки України (далі — *БЕБ*) забезпечується Департаментом аналізу інформації та управління ризиками БЕБ, результатом діяльності якого є складання аналітичних продуктів, що зазвичай містять висновки про

заниження податків, які підлягають сплаті в бюджет.

Згідно з п/п. 20.1.44 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України (далі — *ПКУ*) [3], органи контролю мають право проводити перевірку правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Відповідно до ст. 41 ПКУ, контрольними органами є:

- податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) — щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 пункту 4.1 статті 41), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи;
- митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) — щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони [3].

Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, зокрема, на запит правоохоронних органів (п. 41.6 ПКУ) [3].

Способами здійснення податкового контролю, відповідно до ст. 62 ПКУ, є пере-



вірки та звірки відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин (камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки) [3].

Згідно з п/п. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПКУ, документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) і яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю, а також отриманих в установленому законодавством порядку контрольним органом документів та податкової інформації, зокрема, за результатами перевірок інших платників податків [3].

У п. 86.1 ст. 86 ПКУ передбачено, що результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акту або довідки, які підписуються посадовими особами контрольного органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності), у разі встановлення під час перевірки порушень складається акт [3].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727 «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та ін-

шого законодавства платниками податків — юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» (далі — *Порядок*), під зазначеними документами за результатами перевірки розуміються:

- *акт документальної перевірки* — документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки та відображає її результати; в ньому викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи;
- *довідка документальної перевірки* — документ, який підтверджує факт проведення документальної перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю [4].

Поняття «документальна перевірка» і «контролюючі органи» у цьому Порядку вживаються у значеннях, наведених у ПКУ [4; 3].

Акт документальної перевірки має містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного законодавства, законодавства з єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю. В акті документальної перевірки викладаються всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень.

Такі факти викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та повною мірою з посиланням на первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, ведення / складання яких передбачено законодавством, або отримані від інших суб'єктів господарювання, органів державної влади,

зокрема, іноземних держав, правоохоронних органів, а також податкову інформацію, що підтверджує наявність зазначених фактів [4].

Аналітичні продукти Департаменту аналізу інформації та управління ризиками БЕБ не є актом перевірки у розумінні п. 75.1 та 86.1 ПКУ, за результатами якого складають відповідні податкові повідомлення-рішення із визначенням сум донарахованих податків та зборів, що підлягають сплаті в бюджет [3].

Згідно зі ст. 22 ЗУ «Про БЕБ» аналітичний продукт становить результат аналітичного дослідження, складений у письмовій формі, з використанням інформації, що міститься в інформаційних системах БЕБ та інших джерелах, зокрема, інформації, що міститься в заявах або повідомленнях про вчинення кримінального правопорушення. Відповідно до ст. 8 цього Закону, БЕБ формує аналітичні матеріали з метою оцінювання загроз та ризиків вчинення (зростання кількості) кримінальних правопорушень, віднесених законом до його підслідності [2].

У текстах аналітичних продуктів Департаменту аналізу інформації та управління ризиками БЕБ зазначається, що дослідження проведено щодо оцінювання ризиків у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Ризик завжди передбачає імовірнісний характер результату, водночас найчастіше під словом «ризик» розуміють імовірність отримання несприятливого результату.

Слід зазначити, що висновки аналітичних продуктів БЕБ про заниження податку зазвичай містять пряму вказівку про те, що вони є ймовірними (можливими).

У преамбулі аналітичних продуктів БЕБ зазначено, що *«аналітичний продукт складений за результатами проведення аналітичного дослідження, з використанням інформації, що міститься в інформаційних системах БЕБ та інших джерелах, у тому числі інформації, що міститься в заявах або повідомленнях про вчинення кримінального правопорушення»* [2].

Згідно з абз. 1 п. 3.3 гл. 3 розд. 3 Рекомендацій, разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського

та податкового обліку, які містять вихідні дані для вирішення поставлених питань [1]. Такими документами можуть бути прибуткові та видаткові накладні, податкові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, реєстри бухгалтерського обліку (журнали-ордери, меморіальні ордери, картки субконто й інші за балансовими рахунками), головні книги, реєстри податкових накладних, податкові декларації, баланси та інші первинні і зведені документи бухгалтерського й податкового обліку та звітності [1].

Вимоги таких документів визначено Законом України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого:

- первинним документом є документ, який містить відомості про господарську операцію (ст. 1) і є підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій;
- для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи (ст. 9);
- первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища (окрім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції;



- залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації до первинних документів можуть включатися додаткові реквізити (печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо);
- первинні документи, створені автоматично в електронній формі програмним забезпеченням інформаційно-комунікаційної системи, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови наявності накладеного електронного підпису чи печатки з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг;
- первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг [5].

Водночас неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо (ст. 9) [5].

Зважаючи на викладене вище, відомості з інформаційних баз, на підставі аналізу яких базуються висновки аналітичних продуктів, не є за законом об'єктом дослідження судової економічної експертизи.

Надання правової оцінки аналітичним продуктам Департаменту аналізу інформації та управління ризиками БЕБ не належить до завдань судової економічної експертизи, що на практиці не завжди враховують замовни-

ки економічних експертиз у формулюванні питань, що підлягають вирішенню експертом.

Отже, дослідження аналітичних продуктів Департаменту аналізу інформації та управління ризиками БЕБ судовими експертами системи установ Міністерства юстиції України необхідно проводити за документами, що є належними об'єктами судової економічної експертизи та які досліджено під час складання аналітичних продуктів у частині проведених у них розрахунків сум імовірного заниження сум податків у зазначених періодах і послідовності.

Перелік джерел посилання

1. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : затв. 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: 01.02.2026).
2. Про Бюро економічної безпеки України : Закон України від 28.01.2021 р. № 1150-IX (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1150-20> (дата звернення: 01.02.2026).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 01.02.2026).
4. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків — юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : наказ Мінфіну України від 20.08.2015 р. № 727 (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15#Text> (дата звернення: 01.02.2026).
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 01.02.2026).