

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

КАЧАН АНАСТАСІЯ ЮРІЇВНА

Економічна експертиза в сфері оподаткування /
Economic expertise in the field of taxation

Спеціальність 071- Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОЕЕМ-21
А. Ю. Качан

Науковий керівник:
М. Р. Лучко

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__» _____ 20__р.

Завідувач кафедри
_____ М. Р. Лучко

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. Судово-економічна експертиза як процесуальна форма ефективної протидії правопорушенням в сфері оподаткування.

1.1. Поняття судово-економічної експертизи, її предмет, об'єкт та завдання.

1.2. Необхідність використання спеціальних знань експерта при розслідуванні правопорушень у сфері оподаткування.

1.3. Причини, наслідки та відповідальність за податкові правопорушення в Україні.

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Порядок експертного дослідження податкових правопорушень.

2.1. Інформаційне та нормативно-правове забезпечення економічної експертизи податкових правопорушень.

2.2. Економічна експертиза розрахунків, що пов'язана з правильністю нарахування та сплати податків.

2.3. Особливості проведення судово-економічної експертизи при виявленні та розслідуванні правопорушень, що пов'язані з ухиленням від сплати податків.

Висновки до розділу 2

Розділ 3 Організація проведення судово-економічної експертизи податкових правопорушень.

3.1. Організація та особливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної фіскальної служби.

3.2. Профілактика податкових правопорушень сфері оподаткування.

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

ВСТУП

З розвитком діяльності підприємств, котролюючі органи все частіше стикаються з економічною злочинністю та фактами ухилень від сплати податків, що передбачає приховування доходів та уникнення відрахування податків у бюджет держави.

Натомість, податкові платежі – одна з найважливіших важелів функціонування держави, що виступає необхідною умовою її існування. Адже завдяки справлянню податків і зборів в бюджет створюється переважна частина грошових фондів, які потрібні для цілісного функціонування держави.

Закономірності створення та відображення інформації стосовно цільового використання бюджетних коштів досліджує економічна експертиза.

Для розкриття такої злочинності необхідне залучення спеціалістів в галузі економіки, а саме економічних експертів задля дослідження діяльності юридичних та фізичних осіб.

В результаті податкової перевірки, аудиту підприємств та документальної ревізії, фахівці здатні виявити правопорушення у сфері оподаткування, що безпосередньо зафіксовуються у відповідних документах та відправляються у контролюючі органи для прийняття відповідних рішень згідно законодавства.

Актуальність теми обумовлена необхідністю експертного дослідження документальної бази, у справах, що пов'язані зі сплатою податків та дає можливість викрити та протидіяти податковим правопорушенням в сфері оподаткування з боку юридичних та фізичних осіб, визначаючи причини та наслідки таких правопорушень за допомогою економічної експертизи із залученням економічних експертів.

Метою роботи є розгляд судово-економічної експертизи, як форми протидії правопорушенням, загальної характеристики основних податків, їх нарахування та сплата, а також особливості проведення експертизи правопорушень щодо ухилення від сплати таких податків до бюджету.

Постановка завдань. Відповідно до поставленої мети сформульовані наступні завдання:

- - розкрити сутність економічної експертизи, її завдання, предмет та об'єкт;

- - дослідити необхідність використання спеціальних знань економічного експерта;
- - провести відповідність між причинами та наслідками податкових правопорушень;
- - розкрити особливість проведення експертизи при виявленні та розслідуванні податкових правопорушень;
- - визначити організацію та особливість проведення СЕЕ;
- - проаналізувати можливу профілактику податковим правопорушенням.

Об'єктом дослідження є протидія правопорушенням, за допомогою організації економічної експертизи.

Предметом дослідження є економічна експертиза операцій з податком на прибуток, ПДФО та ПДВ, а також механізми ухилення від їх сплати.

Методи дослідження базуються на визначених інструментах судово-економічної експертизи, яка є основою методики загального дослідження, адже характеризує усі методи та прийоми, що використовуються з метою здійснення операцій за податками.

Інформаційне забезпечення роботи базується на законодавчих, нормативно-правових нормах оподаткування, а також на наукових та експертних розробках, що становлять основу фахових досліджень стосовно справляння податку, платниками та їх реалізації в процесі практичної діяльності суб'єктів господарювання.

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів та висновків до кожного з них, узагальнених висновків, списку використаних джерел та додатків.

Загальний обсяг роботи становить 92 сторінки комп'ютерного тексту, в тому числі 7 таблиць, 3 рисунки, список літератури з 63 найменувань, 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА ЯК ПРОЦЕСУАЛЬНА ФОРМА ЕФЕКТИВНОЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Поняття судово-економічної експертизи, її предмет, об'єкт та завдання

Структура економіки все частіше супроводжується високим рівнем економічної злочинності поміж суб'єктів господарювання, у зв'язку з наявністю криміналізації. Для розкриття такої економічної протиправної діяльності та її документального обґрунтування необхідні спеціальні фахові знання у розрізі економіки і права [57].

Таке дослідження, що перебуває на розгляді в органах досудового розслідування або ж суду, вимагає спеціальних знань експерта.

«Судова економічна експертиза — це процесуальна дія, спрямована на отримання доказів шляхом проведення судовим експертом на основі його спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів дослідження об'єктів (первинних документів, облікових реєстрів і звітності), які містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, що перебуває у провадженні» [33].

Судово-економічна експертиза, як підкреслюється в літературі, з одного боку, виступає як спеціальна наука, а з іншого — як загальна наука (щодо галузевих економічних дисциплін). Зрештою, вона відіграє роль загально-теоретичної науки, що є інструментом пізнання економічних процесів та явищ [57].

Теоретичну частину судово-економічних експертиз вивчали наступні науковці, а саме: Скрипник М. І., Остап'юк Н. А., Панченко І. А., Пономаренко Н. І., Свідерський Д. Є., Сторожук Н. В., Понікаров В. Д., та інші [63].

Поняття СЕЕ, виявляється через її визначення. Проведений аналіз погляду науковців про визначення судово-економічної експертизи дає можливість стверджувати про неоднорідність їх судження (рис. 1) [33].

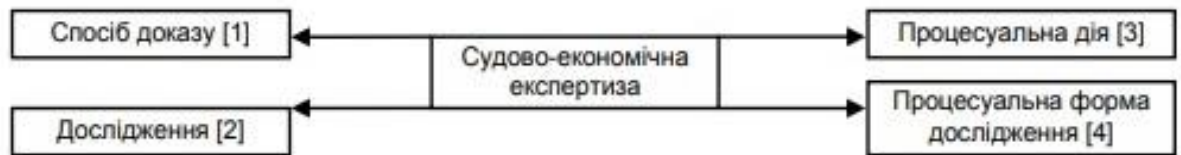


Рис. 1. Погляди науковців щодо визначення змісту судово-економічної експертизи [52].

Отже, як зазначено на рис. 1, науковці тлумачать судово-економічну експертизу, як з погляду - способу доказу, так і з врахуванням функції дослідження, яку вона здійснює.

Та все ж, найбільш ґрунтовним є розуміння судово-економічної експертизи, з боку процесуальної форми дослідження. Таке визначення експертизи трактує вчений - Понікаров В. Д., яка проводиться, ґрунтуючись на знаннях у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю з метою врегулювання великого спектру питань, які виникають в процесі розслідування економічної злочинності та судового розгляду господарського спору [52].

За спрямуванням економічних досліджень експертиза поділяється на:

- Бухгалтерську;
- Фінансово-економічну;
- Фінансово-кредитну експертизу.

Економічна експертиза охоплює вивчення та аналіз документів податкового обліку та звітності; дослідження документів щодо економічної діяльності підприємств та організацій, фінансово-кредитних операцій.

Предмет економічної експертизи – це висвітлені господарські операції в документах бухгалтерського та податкового обліку стосовно яких, економічний експерт видає висновок з питань, що були поставлені до його вирішення. Господарські операції яляються предметом бухгалтерського обліку, проте експерт вивчає не конкретні господарські операції, а саме їх відображення у бухгалтерському та податковому обліку організації.

«Предмет фінансово-економічної експертизи - це відображена в документах інформація щодо фінансово – економічних показників діяльності підприємства (організації, установи), акціонування, банкрутства, орендних

відносин, цільового використання бюджетних коштів» [57].

На підставі відображеної в фінансовій документації підприємства інформації встановлюються дані, які характеризують утворення, розподіл і використання на підприємстві доходів, грошових фондів, наявність негативних відхилень у цих процесах, що вплинули на показники господарської діяльності або сприяли здійсненню правопорушень, які пов'язані з не виконанням фінансової дисципліни [63].

Предмет фінансово-кредитної експертизи – це відображені в документах господарські операції банків та підприємств (організацій, установ) при взаємовідносинах з банками.

Метою економічної експертизи є насамперед, експертне дослідження операцій з дослідження документального оформлення готівкових та безготівкових розрахунків [63].

Дослідивши зміст судово-економічної експертизи, варто визначити її предмет та об'єкт для найбільш повного розкриття її змісту. Щодо обґрунтування предмету судово-економічної експертизи, з боку вчених, доцільно звернути увагу, що серед них також не існує єдиної точки зору щодо його визначення (рис. 2) [52].



Рис. 2. Підходи вчених щодо дослідження предмету судово-економічної експертизи.

Отже, згідно даного дослідження, предметом судово – економічної експертизи варто вважати, господарські (фінансові) операції, що відображаються в документації та виступають об'єктами економічних досліджень, відображають економічний стан та результати поставленої діяльності суб'єктів господарювання.

Документи, котрі у своїй сукупності містять інформацію, яка формує предмет дослідження виступають об'єктами економічної експертизи, основні з

яких розглянуто на рис. 3 [52].

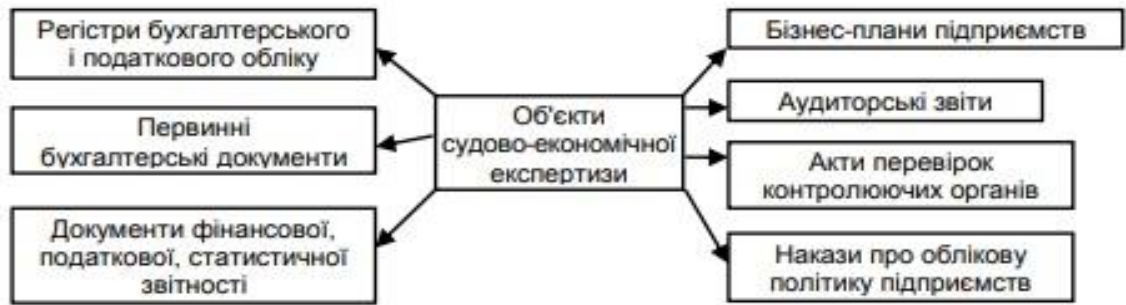


Рис. 3. Об'єкти судово-економічної експертизи.

Варто звернути увагу, що перелік об'єктів судово-економічної експертизи, наведений на рис. 3, не є вичерпним та може включати інші документи, які мають прямий взаємозв'язок до справи, а саме:

1) Такі документи бухгалтерського обліку:

- первинні та зведені документи (прихідні та видаткові накладні, податкові накладні, акти виконаних робіт, касові ордери, платіжні доручення, чеки, квитанції, платіжні відомості, митні декларації (ВМД) тощо);
- облікові реєстри обліку (головні книги, касові книги; журнали – ордери; відомості аналітичного обліку; картки складського обліку; реєстри податкових накладних тощо);
- бухгалтерська, фінансова, податкова і статистична звітність (товарні звіти, касові звіти, авансові звіти, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, податкові декларації тощо) [62].

2) Інші документи, які відносяться до експертизи:

- акти ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств;
- протоколи допитів, свідчення звинувачених і свідків;
- висновки експертів інших спеціальностей;
- протоколи виїмок і ін. [62].

Отже, основною метою судово-економічної експертизи являється процес вирішення питань, які вимагають спеціальних знань у сфері економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізу та контролю, в теперішніх умовах ведення діяльності стає все більш актуальною та необхідною в ході провадження

судочинства.

Завдання судово-економічної експертизи регламентовано Науково-методичними рекомендаціями, які включають наступні напрями:

- відображення документального розміру нестачі або надлишків грошових коштів, місце та період їх створення;
- відображення документального оформлення операцій з отримання, зберігання, створення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, в тому числі грошових та основних засобів;
- відображення документального оприбуткування грошових коштів, цінних паперів;
- відображення документального оприбуткування операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;
- відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що оподатковуються податком на прибуток;
- відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.
- відображення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану підприємства;
- відображення документальної обґрунтованості структури майна та джерел його придбання;
- відображення документальної обґрунтованості використання оборотних активів та джерел їх формування;
- відображення обґрунтованості використання джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності;
- відображення документальної обґрунтованості та аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;
- відображення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- відображення документальної обґрунтованості отримання та використання кредитів і позик;

- відображення документальної обґрунтованості витрат та ціноутворень, як чинників фінансової стабільності та беззбитковості;
- відображення документальної обґрунтованості розрахунків щодо оренди, які пов'язані з банкрутством підприємств;
- відображення документальної обґрунтованості розрахунків частки майна при вибутті учасника із засновників підприємства;
- відображення документальної обґрунтованості цільового використання бюджетних коштів;
- відображення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій руху грошових коштів по рахунках;
- відображення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з використання, відпуску та погашення кредитів;
- відображення господарських операцій банків згідно вимог нормативних актів подання звітності та ведення бухгалтерського обліку;
- відображення фінансово-господарських операцій стосовно нарахування та сплати податків у бюджет та їх відповідність чинному законодавству;
- встановлення переліку осіб, на яких покладено зобов'язання щодо дотримання вимог нормативно-правових актів з банківського обліку і контролю [56].

Згідно зі ст. 3 «Принципи судово-експертної діяльності» ЗУ «Про судову експертизу», судово-експертна діяльність ведеться згідно принципів об'єктивності, законності, повноти та незалежності дослідження [33].

- Принцип законності ґрунтується на дотриманні експертом-економістом у своїй діяльності чинного законодавства України.
- Принцип незалежності ґрунтується на представленні експертом-економістом висновку на основі його фахових знань щодо результатів проведених досліджень.
- Принцип повноти дослідження ґрунтується на виявленні та вивченні всіх наявних документів та фактів економічної експертизи, що дають

можливість обґрунтувати причини не належного стану об'єкта, який досліджується.

- Принцип об'єктивності, при якому, експерт-економіст повинен об'єктивно оцінити досліджуваний об'єкт, при цьому документально обґрунтовуючи факти, обов'язково виявляючи причини і зв'язки між ними [59].

Отже, саме такі базові теоретичні та практичні засади, забезпечують основу економічної експертизи та загалом практичної діяльності судового експерта в межах його чинних обов'язків, повноважень та прав.

1.2. Необхідність використання спеціальних знань експерта при розслідуванні правопорушень у сфері оподаткування

Податкові правопорушення, які підлягають експертному дослідженню - це протиправні дії, або ж бездіяння, які виявляється у невиконанні, або у неналежному виконанні податкових зобов'язань, за які встановлюється відповідальність [59].

На спосіб вчинення податкових правопорушень мають вплив різноманітні чинники об'єктивного та суб'єктивного характеру.

До обставин об'єктивного характеру віднесемо такі:

- сфера діяльності суб'єкта господарювання;
- рівень ефективної діяльності органів контролю;
- характер фінансово-господарських операцій, тощо [62].

До обставин суб'єктивного характеру віднесемо наступні чинники:

- присутність зв'язків із працівниками правоохоронних органів, які приховують здійснення злочинної діяльності у сфері оподаткування;
- присутність досвіду у здійсненні злочинів, у тому числі і у сфері оподаткування;
- знання та зрозумілість правил з ведення бухгалтерського обліку тощо [62].

Виникнення Кримінальної відповідальності за скоєння податкових правопорушень та її судове провадження передбачає залучення експерта, який повинен мати відповідні знання та досвід роботи у визначеному напрямі. Експерт повинен володіти не тільки знаннями податкового законодавства, але й знати Кримінальний кодекс та зміст тих його статей, які передбачають виникнення відповідальності за ухилення від сплати податків [63].

Основною та найбільш поширеною процесуальною формою ефективної протидії правопорушенням являється судова експертиза.

Згідно із ст. 1 Закону України «Про судову експертизу», судова експертиза є дослідженням, яке здійснюється експертом. Важливим є те, що з моменту

прийняття Закону України «Про судову експертизу» (далі - Закон), більшість його положень не втратила актуальності [33].

Одним із напрямів удосконалення законодавчо-нормативної бази щодо судової експертизи в Україні є порівняння понять «експерт» і «судовий експерт».

Експерт - особа, яка володіє певними знаннями, досвідом і талантом.

Судовий експерт - залучається до участі в кримінальному, адміністративному, господарському та цивільному процесах відповідно до чинного законодавства. А також, фактично жодна справа з розгляду економічної злочинності не може бути якісно розслідувана без залучення експертів-економістів [63].

Регулювання судово-експертної діяльності на державному рівні здійснюється Міністерством юстиції України, що здійснює ведення Державного реєстру атестованих судових експертів, до якого належать усі атестовані судові експерти. Проведення експертизи (дослідження) можливе лише для тих експертів, які відображаються в цьому Реєстрі.

Діяльність судового експерта-економіста є винятковою, адже складає певні особливості в роботі. З одного боку, діяльність експерта залежить від застосування своїх фахових знань бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування, а також проведення досліджень щодо виявлення правопорушень, під час розслідування та розгляду справ у судах, а з іншого, економічний експерт отримує статус процесуальної особи в процесі надання висновку, що об'єднує одразу статус науковця, фахівця в сфері обліку, та процесуальної особи [62].

Також, згідно із ст. 384 та 385 Кримінального кодексу України, економічні експерти притягуються до кримінальної відповідальності у випадку неналежного виконання покладених на них обов'язків [42].

Економічний експерт самостійно здійснює процес діяльності, тому перешкоджання його діяльності та будь-який вплив на нього - забороняється. Супротив такій діяльності є неприпустимим та тягне за собою відповідальність. Тому він є самостійно та на власний розсуд обирає методи, засоби і способи дослідження. Складений письмовий висновок судового експерта, базується на результатах проведених досліджень [33].

Суд або слідчий за своїм внутрішнім переконанням здійснює оцінку наявного висновку експерта-економіста, що ґрунтується на їх цілісному та об'єктивному дослідженні, а не лише за результатом переконань [33].

Висновок про результати досліджень судового експерта-економіста не має попередньо встановленої сили для слідчого та суду. Також, визнання висновку експерта вичерпним, кращим та остаточним не є підставою в разі опирання на його популярність, авторитетність та репутацію [31].

Важливість висновку передбачається зокрема, обґрунтованістю та повнотою дослідження експерта, а саме об'єктивними перевагами експерта-економіста являється його результат роботи, що здійснюється незалежно від займаної посади експерта, його впливу та авторитетності загалом [31].

Хибною є також думка, що висновки державних науково-дослідних інститутів (НДІ), зазвичай являються ґрунтовнішими та мають більше наповнення, ніж надані висновки приватних експертів-економістів [62].

Поміж супроводу експертами судово-економічних експертиз, він також може здійснювати експертні економічні дослідження на договірних засадах, які являють собою зацікавленість з боку юридичних та фізичних осіб (на стадії досудового розгляду).

Експертні економічні дослідження виконуються за дорученням правоохоронних органів, посадових осіб ДФС України, Державної виконавчої служби, на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, їх представників, нотаріусів, банківських установ, страхових компаній, а також інших юридичних та фізичних осіб [31].

Підставою для встановлення необхідності процесу економічної експертизи являється саме постанова або ухвала, тобто такий процесуальний документ або ж письмове звернення потерпілої сторони чи сторони, яка захищає кримінальне провадження, де в обов'язковому порядку вказуються реквізити, перелік питань, що будуть поставлені експерту-економісту, а також об'єкти, які потребують дослідження [53].

А підставою для проведення дослідження з економічної експертизи являється подана письмова заява юридичної або фізичної особи-підприємця, із

зазначенням у такій заяві обов'язкових реквізитів та змістом питань, що необхідно з'ясувати та вирішити, а також переліком об'єктів, які надаються [53].

Судовими експертами проводяться безліч різнованітних експертиз, а саме: первинні, повторні, комплексні, додаткові та комісійні експертизи [33].

В свою чергу, визначення способу здійснення експертизи, тобто вибір методу наявного дослідження, здійснює виключно економіст-експерт, що відповідним чином належить до його компетенції.

В процесі проведення економічної експертизи або ж експертного дослідження, експерт у взаємозв'язку з перебігом подій конкретної справи залучає наступні способи і методи досліджень документації з податкового, бухгалтерського обліку та звітності:

- метод документальної перевірки (хронологічна, формальна, арифметична, нормативна перевірка);
- метод зіставлення;
- метод моделювання документальних даних [31].

Терміни щодо здійснення експертизи встановлюються відповідно до визначеної складності таких досліджень із врахуванням навантаження на експерта у межах, що визначені та наведені у табл. 1

Характер дослідження	Кількість об'єктів дослідження	Строк проведення (календарні дні)	Попереднє вивчення (робочі дні)
Просте	Невелика	10	5
Середнє	Середня	30	10
Складне	Велика	60	15
Особливо складне	Дуже велика	Понад 60, але не більше ніж 90	20

Табл. 1 Строки проведення економічної експертизи.

В залежності від правильності та конкретизованості поставленого запитання судовому експерту залежить кінцевий результат щодо вирішення такої процедури судом [31].

Поставлені запитання економічному експерту, заздалегідь повинні бути чітко сформульованими та зрозумілими, а також виключати його подвійне тлумачення, а також мають мати відповідність до об'єктів і матеріалів, що відправляються на експертизу.

Призначення судової експертизи здійснюється шляхом підготування справи до розгляду та направлення її до суду, а також в період її розгляду.

Також в процесі розгляду справи, учасники такого судового процесу мають змогу задавати запитання, що підлягатимуть подальшому розгляду експерта-економіста. Такі запитання можуть пропонуватися при написанні позовної заяви, або ж при письмовому клопотанні з боку сторони. Та все ж основний перелік запитань, що будуть надані на розгляд експерту визначається виключно з боку суду [31].

Також у практиці експерта-економіста часто зустрічаються питання із правовим змістом, тобто вони стосуються до прикладу, прямої відповідності вимогам законодавства, певних нормативних актів щодо правової оцінки діяльності сторони. Вирішення та врегулювання таких запитань належить до компетенції суду.

Недопустимим є правопорушення щодо питань, які постають перед експертом та вирішення яких не направлено на встановлення даних, які включають предмет доказу в справі.

У разі коли експерту необхідні додаткові матеріали щодо справи, а саме певні зразки та документи, для вирішення питань, щобули йому надані та поставлені, в такому випадку він має право заявити клопотання до суду задля подальшого їх надання [31].

В ЗУ «Про судову експертизу», не передбачаються повноваження судового експерта щодо вимагання і одержання від учасників судового процесу безпосередніх додаткових матеріалів [33].

Саме тому суд не може зобов'язувати їх щодо надання додаткової документації за запитом експерта-економіста.

Здійснення ревізійних процесів, що включає виокремлення експертами-економістами критеріїв без проведення попередніх документальних перевірок діяльності підприємства контролюючими органами, не відноситься до основних завдань економічної експертизи [31].

В кожному конкретному випадку експерту потрібно надати документацію бухгалтерського та податкового обліку, а також відповідний документ щодо призначення експертизи. Важливо, аби вони містили відомості з вихідними даними для більш ефективного вирішення потрібних питань. Перед наданням, документи необхідно в хронологічному порядку систематизувати, бажано за періодами, а також належним чином підшити, прошнурувати та пронумерувати [31].

У випадку використання комп'ютерних програм (1С, SAP тощо) при веденні бухгалтерського обліку, експерту обов'язково пред'являються реєстри бухгалтерського обліку, які мають бути в установленому порядку засвідчені та роздруковані.

За результатами проведеного дослідження, судовий експерт видає експертний висновок (висновок експертного дослідження). Останній є письмовим документом, тому оформлюється згідно вимог законодавства та має містити детальний опис досліджень, які було проведено, а також зроблені за їх результатами висновки з обґрунтованими відповідями на поставлені запитання [31].

Основними вимогами щодо оформлення висновку експерта є обов'язкове зазначення його реквізитів (тобто найменування, дати складання та номер, категорія експертизи (додаткова, повторна, комісійна чи комплексна), а також вид експертизи (за галуззю знань). Висновок складається з трьох частин: вступної, дослідницької та заключної (висновки).

Підставою для складання даного документу слугує заява фізичної або юридичної особи за межами судочинства.

За змістом та структурою, він є аналогічним висновку експерта, але можна визначити ряд відмінностей, а саме: в частині вступній висновку експерта вказуються дані фізичної або юридичної особи, яка звернулася із замовленням щодо здійснення експертного дослідження, а також опускається відмітка про попередження судового експерта про кримінальну відповідальність [31].

У випадках, визначених чинним законодавством, судовий експерт може оформити натомість висновку - повідомлення про неможливість його надання, що містить аналогічні три частини: вступну, мотивувальну і заключну.

В процесі надання за запитом заявника (юридичної чи фізичної особи) в ході експертизи, актом не вважатиметься висновок спеціаліста (у тому числі аудиторський), навіть якщо такий документ має найменування «Висновок судового експерта» або ж схожу до неї. Лише після отримання ухвали про призначення експертизи, особа набуває статусу експерта з відповідними правами та зобов'язаннями. Не вважається висновком експерта - пояснення спеціаліста. У випадку наявності у справі суперечливих за змістом висновків спеціаліста і судового експерта, як правило відбувається їх оцінка та надається перевага висновку судового експерта [31].

Згідно чинного законодавства, акти та інші документи, в тому числі відомчі, де вказуються обставини, що визначаються із застосуванням спеціальних знань, не розглядаються як висновок експерта та являються в призначенні експертизи підставою для відмови, навіть у випадку якщо вони отримані вимогу суду, адвоката, органу дізнання чи слідчого [31].

Міністерство юстиції України та його територіальні органи, спільно з спеціалістами НДІ судових експертиз здійснюють контроль за дотриманням вимог нормативно-правових актів судовими експертами з питань їх діяльності. Реалізація контролюючих функцій владного органу здійснюється в ході проведення перевірок, які бувають плановими, тобто мають місце не частіше одного разу на три роки, та позаплановими, що проводяться на підставі доручення Міністерства юстиції України) [63].

Отже, розглядаючи судово-економічну експертизу в контексті засобу доказування, можна підкреслити, що остання сприяє всебічному, повному

та об'єктивному дослідженню обставин справи, та що є наслідком ухвалення законного та обґрунтованого судового рішення. Судовий експерт, у свою чергу, здійснює вирішальну роль в судово-експертній діяльності, адже є суб'єктом процесуальних правовідносин, який у визначеному законом порядку, проводить судову експертизу.

1.3. Причини, наслідки та відповідальність за податкові правопорушення в Україні

Податковими правопорушеннями являються протиправні діяння, тобто дії чи бездіяльність платників податків, податкових агентів і їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що стали наслідком невиконання чи неналежного виконання вимог, що встановлені Податковим кодексом України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи [61].

Об'єктом правопорушення є ті суспільні відносини, на які направлено діяння і яким заподіюється шкода в результаті вчинення правопорушення. Таким об'єктом податкового правопорушення являються державні фінансові інтереси, що об'єднують процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [61].

За характером протиправної дії, правопорушення класифікуються на:

- дисциплінарні (наприклад, посадові особи несуть відповідальність за нарахування, утримання, перерахунок податків та зборів у бюджет і складання податкових декларацій);
- адміністративні (наприклад, адміністративні штрафи згідно Кодексу України про адміністративні правопорушення);
- кримінальні (притягнення до відповідальності відбувається за Кримінальним кодексом України;
- фінансові санкції за податкові порушення відрізняються від усіх інших, тим, що застосовуються не тільки для фізичних осіб, а й до юридичних і реалізуються у вигляді штрафів, пені, часткового або повного припинення бюджетного фінансування [41].

Встановлення та виявлення причин вчинення правопорушень в сфері оподаткування є першочерговим завданням, що сприяє ефективній боротьбі та протидії з ними [33].

Ухилення від сплати податків розглядається в економічній літературі зі сторони таких проблем:

— індивідуальної поведінки платника в умовах можливої відповідальності за

ухилення від сплати податків;

— поведінка податкових органів, відповідальних за контроль своєчасного справляння податків та інших обов'язкових платежів в умовах корумпованості.

— поведінка держави, яка витрачає ресурси на збір податків як джерела доходу та боротьбу з ухиленням від оподаткування [41].

Водночас з розвитком системи оподаткування та посиленням податкового навантаження, в суспільстві має місце збільшення опору платників податків, що як правило проявляється в таких формах:

1) активній – шляхом застосування засобів фізичного впливу щодо представників фіскальних органів, проведення масових акцій протесту;

2) пасивній – шляхом неподачі податкових декларацій, приховування чи заниження об'єкта оподаткування, затримування сплати чи пряма несплата податків, в тому числі підробка бухгалтерських документів [41].

На думку спеціалістів, незначне, проте масове ухилення від податків настільки набуло стабільності в суспільстві, що перебороти його надзвичайно складно.

Лише за допомогою своєчасного вжиття заходів щодо викриття та запобігання вищевказаним правопорушенням, можна вирішити глобальну проблему боротьби з ними. Адже вдаючись лише до посилення відповідальності або ж просто до силових методів – недостатньо для протидії їм [61].

У сфері оподаткування причини вчинення злочинів згруповані у такі блоки:

- економічні;
- нормативно-правові,
- соціально-психологічні
- організаційні [54].

До причин організаційного характеру слід віднести:

- не належну організацію бухгалтерського обліку і звітності на підприємствах, установах, організаціях;
- некомпетентність владних органів та посадових осіб, які здійснюють організаційно-управлінські функції в економічній сфері;

- відсутність органу, що контролюватиме відповідність даних, поданих у звіті, з фактичним станом діяльності підприємства, організації, установи;
- незадовільне проведення перевірок господарської діяльності;
- розрахунки методом взаємозаліку або через третіх осіб;
- створення фіктивних підприємств у зв'язку з недосконалим порядком реєстрації та перевірки суб'єктів підприємницької діяльності [61].

Причинами нормативно-правового характеру є наступні:

- відсутність законодавчого врегулювання питань щодо здійснення комерційної діяльності;
- постійні зміни в законодавстві, що призводить до труднощів не лише для контролюючих органів, а й для самих платників податків;
- значні зміни в системі та структурі подання звітів, що ускладнює та іноді унеможлиблює процедуру сплати податків та процес контролю;
- відсутність законодавчого регулювання стосовно контролю за певними відрахуваннями до позабюджетних фондів;
- відсутність чіткої визначеності стосовно відповідальності за порушення чинного законодавства щодо оподаткування, а саме, відповідальності засновників підприємств та посадових осіб органів реєстрації за фальсифікацію даних і реєстрацію фіктивних структур;
- відповідальність банків, які співпрацюють з фіктивними підприємствами та утримуються від виконання вказівок податкових органів стосовно припинення операцій по рахунках фіктивних фірм [61].

Причинами економічного характеру є наступні:

- незбалансованість банківської системи та відсутність механізмів щодо належної взаємодії правоохоронних та банківських органів;
- кризовий стан, що становить заборгованість по розрахунках заробітної плати, пенсійних та інших виплат [61].

Причини соціально-психологічного характеру полягають у втраті

історичних традицій, моральних і етичних норм, в основі яких лежить повага до різних форм власності, честі, гідності, високої культури, а також високої свідомості та відповідальності при сплаті податків [61].

Основні причини й умови податкової злочинності вчений - І.І. Кучеров, поділяє на економічні, правові і морально-психологічні. А розкриваючи причини податкової злочинності, вчений - П.М. Годме, поділяє їх на політичні, економічні, моральні і технічні [54].

Політичні причини пов'язані з тим, що держава використовує податки не лише як засіб для забезпечення казни, але і як регулюючий інструмент [61].

Економічні причини податкової злочинності безпосередньо пов'язані з такими основними факторами, як погіршення фінансового стану бізнесу і населення, податкової політики та особливостями податкової системи. Погіршення фінансового стану бізнесу та населення пов'язано з кризовими явищами, характерними останнім часом для сучасної української економіки: падіння виробництва, конвертація гривневої грошової маси в іноземну валюту, тощо [61].

Причини економічного характеру залежать від податкової політики, особливостей податкової системи та тісно пов'язані з надмірним податковим навантаженням на платників податків.

Зростання податкового навантаження обумовлено окремими чинниками, основними з яких є: нездатність держави забезпечити ефективний контроль над витратами бюджету [59].

Стабільне збільшення витрат спонукає державу тим чи іншим чином підвищувати рівень оподаткування. Внаслідок цього зростає податковий тягар, надмірна вага якого, визнається однією з основних причин масового ухилення від сплати податків [33].

Відповідно до наявних експертних оцінок рівень оподаткування оцінюється як один із найвищих у світі. Потребує вдосконалення практика надання пільг [33].

Податковими пільгами користується досить значна частина підприємств. Сума податків, яка не сплачується внаслідок застосування таких пільг,

перекладається на інших платників податків, в яких вони відсутні.

Суттєвим криміногенним чинником є неефективність податкової політики, яка спрямована, насамперед, на здійснення фіскальних, а не стимулюючих функцій [33].

Відсутність можливостей забезпечення конкурентоспроможності в бізнесі, ухилення від сплати податків перетворилося в найважливіший чинник конкурентоспроможності. Вихід новостворених компаній на ринок товарів / послуг істотно ускладнюється або навіть неможливий без використання різноманітних схем ухилення від сплати податків [41].

Гостра конкуренція призводить до заниження цін нижче мінімального рівня, який для середньої фірми покривав би усі витрати діяльності.

Економічні причини здійснюють найбільший вплив на платників податку. Якщо санкція за податкове правопорушення передбачає економічні наслідки для нього в меншому розмірі ніж прихована ним сума податку, то безумовно платник податку зацікавлений в ухиленні від його сплати [54].

Однією з основних причин податкової злочинності є морально-психологічний стан платників податків, що характеризується негативним відношенням до існуючої податкової системи, низьким рівнем правової культури і корисливою мотивацією. Відсутність відповідного морального виховання в першу чергу визначається тим, що податкова система України почала формуватися з 1991 року, тоді як у більшості зарубіжних країн інститути оподаткування існують сотні років [54].

Визначальним фактором у морально-психологічному аспекті безумовно є корислива мотивація осіб, які вчинили податкові злочини і в переважній більшості випадків характеризуються підвищеним рівнем матеріальних запитів, бажанням заволодіти все більшою кількістю об'єктів нерухомості, предметів розкоші тощо.

Морально-психологічні причини податкової злочинності висвітлюються в трьох аспектах:

- негативним ставленням до існуючої податкової системи;
- низьким рівнем правової культури;

- корисливою мотивацією.

При цьому корислива мотивація має визначальне значення.

Моральні причини ухилення від сплати податку інколи полягають у невідповідності існуючих податкових законів загальним принципам законодавства: рівності, постійності, неупередженості, що знижує престиж і авторитет цих законів [61].

Технічні причини ухилення від оподаткування пов'язані з недосконалістю форм і методів існуючого контролю. Податкові органи не мають можливості контролювати всі господарські операції і перевіряти достовірність усіх бухгалтерських документів [61].

Досить типовими випадками є застосування податковими органами зайвих штрафних санкцій, або ж незаконне притягнення до адміністративної відповідальності, вже не говорячи про порушення порядку адміністративного провадження.

Непоодинокими є випадки не кваліфікованого, поверхневого проведення документальних та інших перевірок щодо дотримання податкового законодавства та не якісного оформлення їх результатів. Заперечення, котрі надсилають платники податків, часто розглядаються недостатньо уважно й об'єктивно [55].

Важливим фактором, що впливає на зростання податкової злочинності, є загальна кримінальна ситуація в країні. Кримінальні угруповання фактично підмінюють податкові органи, виводячи з-під оподаткування значні суми, які використовуються, як правило, в тіньовому секторі та злочинній діяльності [55].

До головних причин, які сприяють масштабуванню, збільшенню, прогресуванню тіньової економіки сьогодні відносять наступні:

- наявність податкового «пресу», з яким важко впоратись в теперішніх економічних умовах для переважної більшості суб'єктів господарювання, які діють у межах українського законодавства;
- незахищеність суб'єктів економічної діяльності в правовій сфері від зловживань, своєрідних утисків, протидії зі сторони чиновників, що обіймають посади державного апарату на усіх рівнях;

- тотальна незахищеність суб'єктів господарювання від впливу злочинних формувань та угруповань;
- відсутність стабільного та належним чином внормованого законодавства, що б чітко та прозоро регламентувало, зокрема, економічну діяльність; всестороння законодавча неврегульованість діяльності комерційних банків;
- правовий нігілізм серед населення країни та влади;
- відсутність інвестиційної альтернативи тіншовим капіталам;
- міждержавна інтеграція суб'єктів тіншової економічної діяльності і тіншового сектору;
- збільшення кількості та зростання кримінальних структур, відсутність належного державного контролю за їхньою діяльністю та впливового, дієвого механізму притягнення до відповідальності, пасивна згода держави щодо легалізації кримінальних авторитетів, тощо [54].

Зокрема, найважливішим чинником правових причин є недосконалість та нестабільність податкового законодавства. Більш того, має місце певна неузгодженість багатьох податкових законів із раніше прийнятими законодавчими актами.

До прикладу, окремі положення податкового законодавства були недостатньо чітко сформульовані – у результаті виникла можливість їхнього подвійного тлумачення. Додаткові труднощі створюють зміни, які приймаються досить часто [61].

Варто відзначити й те, що факт зростання рівня оподаткування, змушує платників податків занижувати обсяг своїх податкових зобов'язань, що теж несприятливо відображається на економіці держави [33].

До правових причин слід також віднести недосконалість окремих податкових механізмів, під якими розуміють сукупність правових норм, які визначають певний порядок оплати та обчислення того чи іншого податку (елементи оподаткування). Вони можуть істотно відрізнитися залежно від того, який об'єкт підлягає оподаткуванню. Одним із найбільш уразливих є власне механізм сплати податку з прибутку, а також його обчислення [61].

Злочинність, що пов'язана зі сплатою цього податку, насамперед пояснюється рядом виключень, а також пільгами щодо його сплати, які незаконно використовуються [55].

До організаційних причин належать недоліки, що проявляються у взаємодії між органами податкового контролю, органами податкової поліції, а також іншими контролюючими і правоохоронними органами [61].

Основні зусилля держави в боротьбі з податковими правопорушеннями, як правило були сфокусовані на зниження негативних соціально-економічних наслідків зростання злочинності. Головні напрями, що стосувалися профілактики злочинності були нормативно закріплені в ряді комплексних державних програм, а саме:

- у Державній програмі боротьби зі злочинністю, яка затверджена Постановою ВРУ від 25 червня 1993 р. № 3325-ХІІ, розрахована на 1993–1995 роки;
- в комплексній цільовій програмі боротьби зі злочинністю на 1996–2000 роки, затвердженої Указом Президента України від 17 вересня 1996 р. № 837/96;
- в комплексній програмі профілактики злочинності на 2001–2005 роки, затвердженої Указом Президента України від 25 грудня 2000 р. № 1376/2000;
- в комплексній програмі профілактики злочинності на 2007– 2009 роки, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 2006 р. № 1767 та ін. [55].

Пріоритетну увагу у Програмі приділяли питанням правового та організаційного забезпечення правоохоронної діяльності, профілактиці правопорушень, а також питанням боротьби з організованою злочинністю та економічним злочинам.

У Програмах визначено, що злочинність стала одним із тих чинників, що становлять загрозу в першу чергу національній безпеці України.

Основним стратегічним завданням вищевказаної Програми було забезпечення практичної діяльності певних органів шляхом вдосконалення їх діяльності крізь призму зміцнення законності та правопорядку, а також налагодження системи, що стосується профілактики правопорушень.

Пріоритетними завданнями визначено:

- створення досконалої законодавчої бази для боротьби зі злочинністю та корупцією;
- захист як політичних, економічних, так і соціальних та інших важливих сфер життєдіяльності держави;
- усунення причин та умов, що сприяють злочинним проявам з метою активної протидії;
- виявлення та знешкодження злочинних угруповань;
- боротьба та витіснення тіньової економіки [55].

Основна мета даної Програми полягала в: зниженні рівня злочинності, ослабленні певного суспільного напруження, викликаного його впливом; суттєвому зменшенні руйнівного впливу організованої злочинності на надважливі сфери діяльності суспільств, зокрема економічну та політичну; зменшенні проявів корупції, очищенні владних органів держави від корумпованих державних службовців, створенні відкритої та прозорої системи прийняття і виконання рішень управлінського характеру, а також суттєвому посиленні захисту економічних відносин від злочинних посягань, витісненні з сфери економіки кримінального елементу, скороченні об'ємів "тіньової" економіки; покращенні захисту правоохоронними органами прав, свобод, законних інтересів та власності громадян, створенні безпечних, комфортних умов життя у державі [55].

Відповідно до ст.111 Податкового кодексу України: «за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, за скоєння податкових правопорушень:

- 1) фінансова;
- 2) адміністративна;
- 3) кримінальна» [44].

Ст.112 ПКУ, визначає наступне: «умови притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого,

покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності» [58].

Фінансова відповідальність відповідно встановлюється і застосовується у вигляді фінансових штрафів та пені згідно Податкового кодексу України та лише у випадку порушення відповідних правових норм [31].

Адміністративна відповідальність зумовлює процедуру, що передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення. Податковий кодекс передбачає можливість застосування адміністративного арешту майна, який відповідно до ст. 94 ПКУ: «є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом» [42]. Саме арешт майна, полягає у забороні вчиняти дії, окрім зберігання, охорони та підтримання в належному стані майна.

Кримінальна ж відповідальність, застосовується згідно ст.212 Кримінального кодексу України, згідно якого за: «умисне ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, несе відповідальність у вигляді штрафу від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років»[42].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Основною та найбільш поширеною формою для ефективного запобігання правопорушенням є судова експертиза.

Судова економічна експертиза — це така процесуальна дія, що спрямована на отримання доказів, шляхом проведення експертизи відповідним економічним експертом на основі його фахових знань.

Предмет СЕЕ – це відображені в документах господарські (фінансові) операції, які являються об'єктом дослідження та відображають результати економічної діяльності суб'єктів економічних відносин.

Документи, які містять інформацію, що формує предмет дослідження, в той же час, виступають об'єктами СЕЕ.

Основна мета – допомога суду (слідству) в період вирішення питань, які потребують конкретних знань в галузі економіки, бухгалтерського і податкового обліку. Відповідно в сучасних умовах господарювання проведення експертизи є надзвичайно потрібною процесуальною дією, адже здійснює вирішальний вплив на повне, всебічне та об'єктивне вирішення справи в сфері оподаткування.

Завданням судово-економічної експертизи є встановлення фактичних обставин справи, що розслідуються слідчими органами, що у свою чергу передбачає залучення експерта з відповідними фаховими знаннями та досвідом роботи.

Економічний експерт є самостійним учасником процесу, тому втручання в його діяльність, а також вплив на нього є прямо заборонено законодавством.

Супротив такій діяльності є не можливим та загрожує відповідальністю. Саме тому експерт самостійно повинен обирати методи, засоби і способи дослідження. Складений письмовий висновок експерта, базується на результаті проведення власних досліджень.

Залежно від протиправної дії, правопорушення поділяються на:

- дисциплінарні;
- адміністративні;
- кримінальні (злочини);

- фінансові санкції.

Відповідно до ст.111 ПКУ, за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, застосовується наступна юридична відповідальність за вчинення податкових правопорушень:

- 1) фінансова;
- 2) адміністративна;
- 3) кримінальна.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

2.1. Інформаційне забезпечення економічної експертизи податкових правопорушень

Найпоширенішим видом судових експертиз, які призначаються у кримінальних провадженнях є судово-економічні експертизи, що проводяться в кінці розслідування і лише у випадках, коли з'ясувати усі обставини вчинення злочину іншими методами неможливо [57].

Задля якісного та ефективного проведення судово-економічної експертизи і формування ґрунтовних висновків, необхідне відповідне забезпечення такого дослідження, а саме: інформаційне [8].

В ході проведення економічної експертизи використовується переважно економічна інформація, що включає сукупність різноманітних відомостей.

Організація інформаційного забезпечення економічної експертизи об'єднує збір, опрацювання і нагромадження інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства [33].

Спеціалізовані установи та відомчі служби, які проводять судові експертизи, мають право отримувати від суддей, органів дізнання та слідства знаряддя вчинення злочину, а також інші речові докази, з метою використання в експертній чи науковій діяльності [33].

Основними завданнями щодо організації інформаційного забезпечення є наступні:

– своєчасне інформування задіяних учасників судово-економічної експертизи щодо стану досліджуваних об'єктів, а також про їх функціонування та відповідність законодавству;

– інформаційне забезпечення економічних експертів та працівників правоохоронних органів стосовно питань, які стосуються розслідуваних справ [37].

В концепцію основи економічної інформації взято взаємодію трьох фундаментальних категорій : прагматики, синтактики та семантики.

Прагматика — себто корисність (практичне значення) економічної інформації, яка наділена такими властивостями, як: достовірність, реальність, своєчасність, зрозумілість та ін.

Синтактика — це структура економічної інформації, а саме: літери алфавіту, слова, речення і правила їх побудови (синтаксис).

Семантика — передбачає логічний зміст економічної інформації [31].

Інформаційне забезпечення є дуже важливим, адже дозволяє експерту правильно описувати та класифікувати об'єкти дослідження, обирати відповідні методики та визначати наступні дії.

Виходячи з вищевказаного, система класифікації інформаційного забезпечення має базуватись на трьох основних параметрах: професійно-інформаційній комунікації, пізнавальності інформації і якісних характеристиках змісту такого забезпечення [42].

Професійно-інформаційна комунікація розглядається, як система взаємодії між суб'єктами призначення і суб'єктами виконання експертного дослідження. А також використовується експертом за результатами вивчення матеріалів кримінального провадження на всіх етапах експертного дослідження, а саме:

- підготовчому і інформаційно-методичному;
- дослідницькому;
- на етапі узагальнення результатів;
- формування висновку експерта.

Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи за рівнем пізнавальності поділяється на:

- абсолютно нову інформацію, що отримує експерт опісля ознайомлення з документами платника податку;
- релевантну інформацію [4].

Фундамент інформаційного забезпечення для визначення і дослідження податкових правопорушень формують податкові дані, створені чи отримані суб'єктами інформаційних відносин в ході поточної діяльності та потрібні для збирання доказів в процесі проведення експертних досліджень. Під час проведення дослідження може мати місце використання інформації, отриманої від платників податків, яка міститься:

- у податкових деклараціях, розрахунках чи інших звітних документах;
- у первинних документах, що ведуться в електронній формі;
- у фінансовій звітності;
- у реєстрах бухгалтерського обліку;
- та в інших документах, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів [4].

Під час експертного дослідження на момент вчинення правопорушення, повинні враховуватися всі чинні нормативно-правові документи.

За змістом інформаційне забезпечення класифікується на:

- законодавчі акти - сукупність законів, які регламентують суспільні відносини та певні окремі питання відносин суб'єктів фінансово-господарської діяльності;
- нормативно-правові акти - це система рекомендацій і вказівок щодо функціонування підприємницьких структур;
- довідкові джерела - тобто інформація довідників, норм і стандартів;
- організаційно-управлінська інформація – як комплекс документації, який і регулює правовий статус підприємств, організаційні особливості та специфіку діяльності (статут, штатний розпис, накази, службове листування тощо);
- технологічна інформація - документація з питань технології виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;
- фактографічна інформація - система даних економічного характеру про факти фінансово-господарської діяльності підприємств, які відображено в первинних документах бухгалтерського обліку чи реєстрах зведеного, синтетичного, аналітичного обліку, або ж звітних формах підприємств

[44].

Система класифікації інформаційного забезпечення економічної експертизи передбачає комплексне інформування всіх виконавців експертного дослідження (тобто: бухгалтерів, експертів) про фактичний стан, чи зміни у функціонуванні конкретних об'єктів економічної експертизи, які можуть набувати структурного та динамічного характеру.

Інформаційне забезпечення економічної експертизи передбачає фінансово-економічний контроль, який в свою чергу можна поділити на: документальний і фактичний [33].

Документальний контроль – це контроль, що полягає в дослідженні суті та правдивості, себто достовірності господарської діяльності підприємства на основі аналізу первинних даних планової та обліково-статистичної документації, а також, за записами в облікових регістрах бухгалтерського обліку та статистичної звітності.

Фактичний контроль - проявляється у встановленні кількісного та якісного стану об'єкта перевірки, яким можуть виступати: основні засоби, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти та ін. Контроль, у свою чергу, відбувається шляхом застосування методів фактичної перевірки: інвентаризації, контрольного виміру тощо.

Фактичний і документальний контроль є тісно взаємопов'язаними, саме тому їх комплексне застосування дає можливість зробити повноцінну характеристику про стан об'єкта та здійснити розробку заходів стосовно усунення виявлених недоліків [33].

2.2. Економічна експертиза розрахунків, що пов'язана з правильністю нарахування та сплати податків

Однією з різновидів експертизи, що володіє особливими ознаками, описаними в процесуальному законодавстві, є експертиза податкових правопорушень [33].

Така експертиза полягає в спеціальному дослідженні, основною метою якого є збір доказів уповноваженою процесуальним законодавством особою, а саме: слідчим, прокурором чи судом [33].

Перелічені суб'єкти доручають судовому експерту вирішити певні питання чи завдання, а останній, в свою чергу, користуючись спеціальними знаннями, проводить необхідне дослідження за допомогою наданих йому матеріалів, в результаті чого складає висновок, який в подальшому використовується як джерело доказів [31].

Податкове законодавство чітко регламентує порядок та терміни сплати податків та інших обов'язкових платежів.

На платників податків покладається відповідальність за правильність обчислення та своєчасність сплати податків, а також дотримання законодавства про оподаткування [61].

Серед основних завдань, що вирішуються в процесі судово-економічної експертизи правопорушень, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків, є такі:

- виявлення фактів порушення податкового законодавства, що призвели до зменшення чи ухилення від сплати податків загалом або окремо за зборами та іншими податками до бюджету;
- аналіз виявлених порушень, що вимагає системного підходу та консультацій з фахівцями управлінь податкової інспекції;
- повна класифікація виявлених правопорушень податкового законодавства стосовно їх впливу на оподаткування об'єкти в розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів;
- класифікація порушень загального характеру (при оформленні

установчих документів, порушення в сфері ліцензування, при веденні податкового та бухгалтерського обліку загалом);

- підтвердження розмірів матеріальних збитків, встановлених матеріалами документальної перевірки;
- встановлення обставин, які спричинили ухилення від сплати податків;
- погодження клопотання посадових осіб, діяльність яких підлягає розслідуванню, стосовно питань повноти та правильності нарахування та сплати податків до бюджету;
- виявлення відповідальних осіб за повноту та правильність нарахування і сплати податків до бюджету, а також осіб, які допустили такі правопорушення;
- поставлення взаємозв'язку різноманітних правопорушень на певних об'єктах оподаткування та їх впливу на податковий і бухгалтерський облік [4].

Сучасний стан економіки України характеризується кризовими явищами з боку процесів глобалізації, що дуже ускладнює умови функціонування суб'єктів господарювання. Така тенденція проявляється у збільшенні економічних правопорушень та в ускладненні форм та засобів їх вчинення.

Значна частина економічних правопорушень стосується саме порушень податкового законодавства, де важливе місце в податковій системі держави належить податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) [62].

Цей податок займає першу позицію за значущістю стосовно доходів місцевого бюджету та другу позицію – у структурі податкових надходжень дохідної частини зведеного бюджету України (після податку на додатну вартість).

Податок на доходи фізичних осіб – це загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян — резидентів) і нерезидентів, що отримують доходи в Україні (та за межами - для резидентів).

Застосовувана ставка податку на доходи фізичних осіб становить 18% від бази оподаткування [61].

Базою оподаткування податку на доходи фізичних осіб є загальна сума отриманого доходу, окрім того, що не оподатковується, та з врахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України [44].

«Об'єктом оподаткування резидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;
- доходи із джерела їх походження в Україні, які оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);
- іноземні доходи — доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України» [58].

«Об'єктом оподаткування нерезидента є:

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід із джерела його походження в Україні;
- доходи із джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання)» [58].

Також платник податку має право на зменшення суми загальномісячного оподаткованого доходу, який отримує від роботодавця у вигляді заробітної плати, зменшення на суму податкової соціальної пільги у розмірі 1051,00 грн [57].

Умови застосування податкової соціальної пільги з прийняттям Податкового кодексу не змінилися та містять наступний перелік:

- «Згідно з пп. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу податкова соціальна пільга застосовується до доходу, що нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового місяця, як заробітна плата, якщо його розмір не перевищує суму, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. (у 2020 р. — 2940,00 грн.» [57]).
- «Податкова соціальна пільга застосовується до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з моменту отримання роботодавцем заяви працівника про застосування пільги та надання відповідних підтверджуючих документів» [57].
- «Якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги більшої, ніж передбачено пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 цього Кодексу (загальна 100-відсоткова пільга), працівник повинен зазначити це у заяві.

Перелік таких документів і порядок їх подання визначено постановою № 1227» [57].

- Виняток у загальному правилі в застосуванні податкової соціальної пільги складають держслужбовці. Так, застосування податкової соціальної пільги до їх заробітної плати передбачено Податковим кодексом в момент початку нарахування заробітної плати та до його завершення без подання відповідних заяв, а лише з наданням підтверджуючих документів задля встановлення розміру пільги [57].

Таким чином, з 01.01.2020 р. усім фізичним особам (окрім держслужбовців) — платникам податку, що мають підстави скористатися правом на податкову соціальну пільгу, тобто заробітна плата яких, не перевищує розмір 2940 грн., повинні подати роботодавцю (тільки за одним місцем роботи) заяву на отримання такої податкової соціальної пільги.

Підпунктом 169.4.2 п. 169.4 ст. 169 Податкового кодексу встановлено, що «роботодавець платника податку повинен здійснити перерахунок суми доходів до бюджету, нарахованих такому платнику податку у вигляді заробітної плати, а також суми наданої податкової соціальної пільги:

- при виплаті авансового розрахунку та чергової заробітної плати, щорічних основних відпусток та ін;
- під час проведення остаточного розрахунку з платником податку, що припиняє трудові відносини з таким роботодавцем» [57].

В умовах Податкового кодексу України необхідно подавати податковий розрахунок за формою № 1ДФ. Тобто податкові агенти повинні подавати щоквартальний розрахунок про нараховані (виплачені) фізичним особам доходи та нараховані (сплачені до бюджету) суми податку на доходи фізичних осіб [28].

Порядок та строки подання розрахунку за формою № 1ДФ залишається аналогічним, як в умовах дії Закону про ПДФО, а саме подання звіту здійснюється не пізніше ніж за 40 днів після завершення податкового звітного періоду [28].

Виходячи з цього варто розглянути питання, пов'язане з правильністю нарахування та сплати ПДФО. При цьому, базою оподаткування буде

розглядатись заробітна плата найманого працівника. Адже, саме ця категорія платників ПДФО в Україні є основною та в ній налічується найбільша кількість судово-економічних експертиз [28].

У зв'язку з цим, робота експерта переважно спрямована на вивчення документів, як об'єктів економічної експертизи.

Так, основні документи, які судові та правоохоронні органи мають надавати на дослідження експерту-економісту, яке пов'язане з розрахунками ПДФО з найманих працівників, є наступні:

- податковий розрахунок суми доходу, що нарахований та сплачений на користь платника податку, а також суму триманого з них податку;
- розрахунково-платіжна відомість працівника;
- виписка банку [31].

Окрім цього, додатково досліджуються реєстри обліку, видаткові касові ордери, записи в касовій книзі, акти перевірок та висновки експертів з інших галузей.

Загальний алгоритм економічної експертизи розрахунків, пов'язаних з податком на доходи фізичних осіб, відображено на рис. 4 [26].

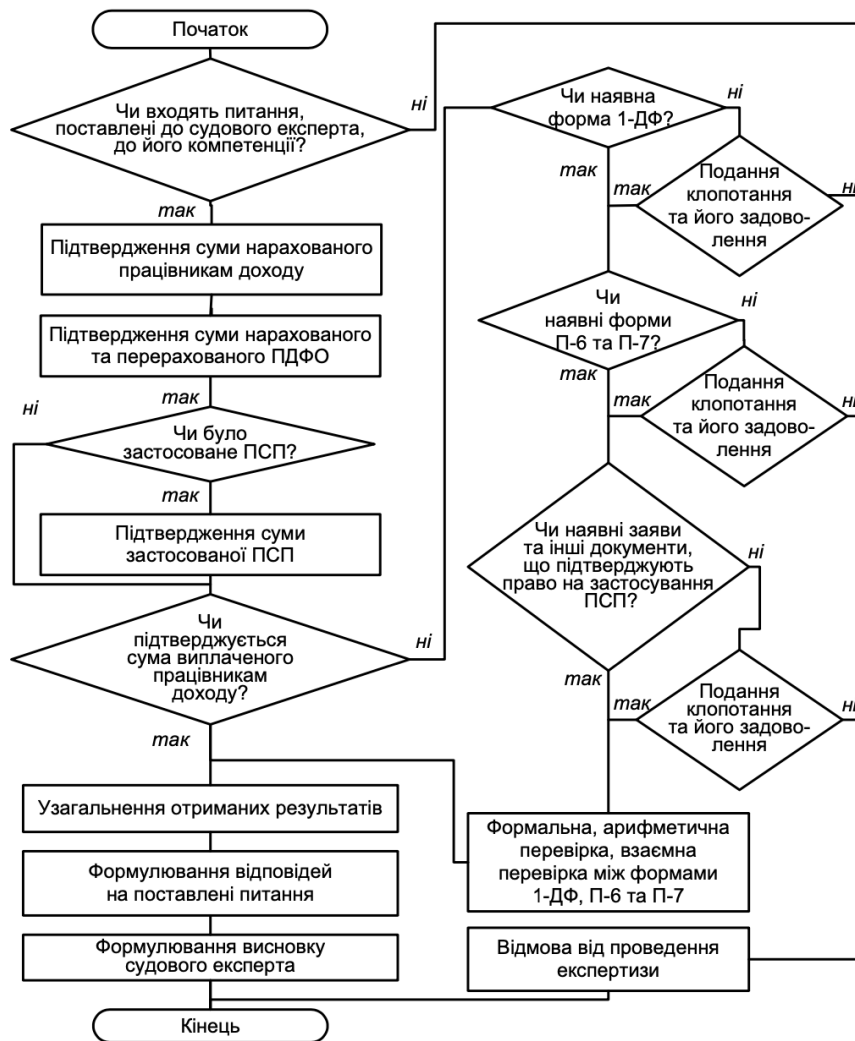


Рис.4. Загальний алгоритм економічної експертизи розрахунків, що пов'язаний з ПДФО [26].

Економічна експертиза, яка стосується розрахунків, що пов'язані з ПДФО, розпочинається з перевірки питань, які належать до компетенції експерта-економіста та звернені до нього судовими та правоохоронними органами.

Наступним етапом у роботі експерта-економіста є визначення факту застосування податкової соціальної пільги (далі – ПСП), для розгляду правильності нарахування та сплати ПДФО, стосовно доходів найманих працівників [61].

Далі, з боку експерта-економіста важливо перевірити та підтвердити суми виплаченого найманим працівникам за допомогою перевірки наявності поданої звітності: 1-ДФ. У випадку, якщо дана звітність не надана експерту для розгляду,

складається клопотання, що передається до суб'єкта призначення судово-економічної експертизи [61].

Із вищенаведеного можна узагальнити, що суть формальної перевірки полягає у вивченні звітності та документа, що підтверджує таку звітність, у процесі якого потрібно визначитись з:

- правильністю оформлення документів;
- наявністю обов'язкових реквізитів;
- наявність виправлень у документі, які не відповідають вимогам законодавства [62].

Тобто, у разі, якщо в документі не вказано обов'язкові реквізити або це було зроблено не коректно, тоді даний документ не матиме юридичної сили (в разі, якщо форму такого документа вже закріплено на законодавчому рівні).

Також експерт-економіст повинен звернути увагу, на наявність таких обов'язкових реквізитів, як:

- «назва документа;
- дата і місце складання документа;
- назва підприємства, від якого складено документ;
- зміст господарської операції;
- посади осіб, які відповідальні за здійснення господарської операції;
- правильність оформлення документа;
- особистий підпис чи інші дані, які дають можливість ідентифікувати особу, що здійснювала участь у господарській операції (згідно із Законом України від 16.07.1999 р. № 40 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України", ст.365)» [53].

Також варто перевірити наявність та можливу фальсифікацію підписів.

Якщо в судового експерта виникли сумніви у справжності підписів, в такому разі, йому необхідно подати клопотання для проведення почеркознавчої експертизи.

У разі задоволення клопотання на основі висновку почеркознавчої експертизи, експерт може сформулювати думку стосовно стану документа.

В протилежному ж випадку, експерт повинен відмовитися від проведення експертизи, оскільки він не зможе сформулювати правильні відповіді на поставлені питання у зв'язку із браком необхідної інформації [61].

У разі ж, якщо документ містить підчистки або виправлення, які не відповідають вимогам чинного законодавства, судовий експерт вимушений подати клопотання задля проведення криміналістичної експертизи. Але якщо, таке клопотання не задовільняється, експерт повинен відмовитися від проведення економічної експертизи [4].

Наступний етап дослідження документів, що пов'язаний з розрахунком ПДФО, є арифметична перевірка, алгоритми проведення якої, запропоновано на рис. 5 [26].

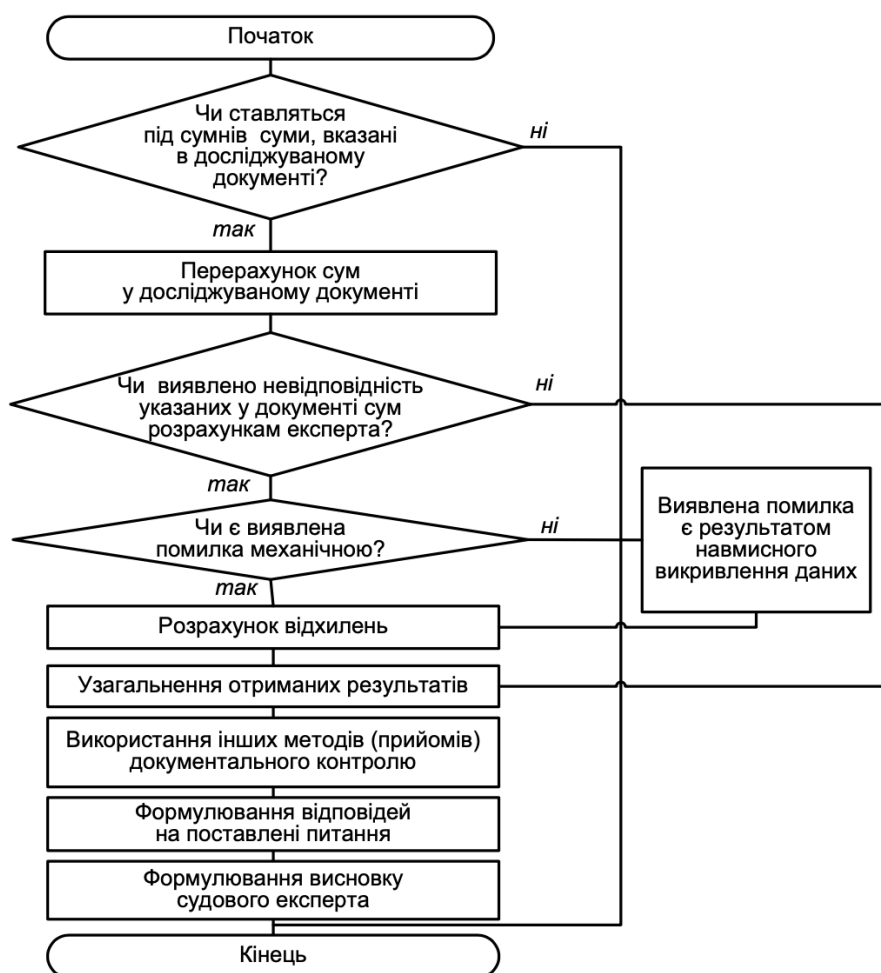


Рис. 5. Алгоритм арифметичної перевірки документів, що пов'язані з розрахунком ПДФО [26].

Арифметична перевірка є одним з основних прийомів дослідження в процесі судово-економічної експертизи справ, що пов'язані з нарахуванням та

сплатою ПДФО. Це пов'язано з тим, що переважна більшість питань, має відношення саме до правильності визначення сум, які підлягають сплаті до відповідного місцевого бюджету .

Також важливе значення у процес експертного дослідження набуває взаємна перевірка. Така перевірка полягає саме в зіставленні однакових показників, які наведені в різних документах, але при цьому пов'язані лише з однією операцією [61].

Тому, якщо експерт вирішує, що йому бракує наданих для дослідження документів, він повинен подати клопотання про надання додаткових документів. Якщо таке клопотання не буде задоволене, тоді експерт надалі не зможе надати змістовні відповіді і повинен відмовитися від проведення експертизи [4].

Запропонований алгоритм взаємної перевірки документів, що пов'язаний із розрахунком ПДФО, наведено на рис. 6 [26].

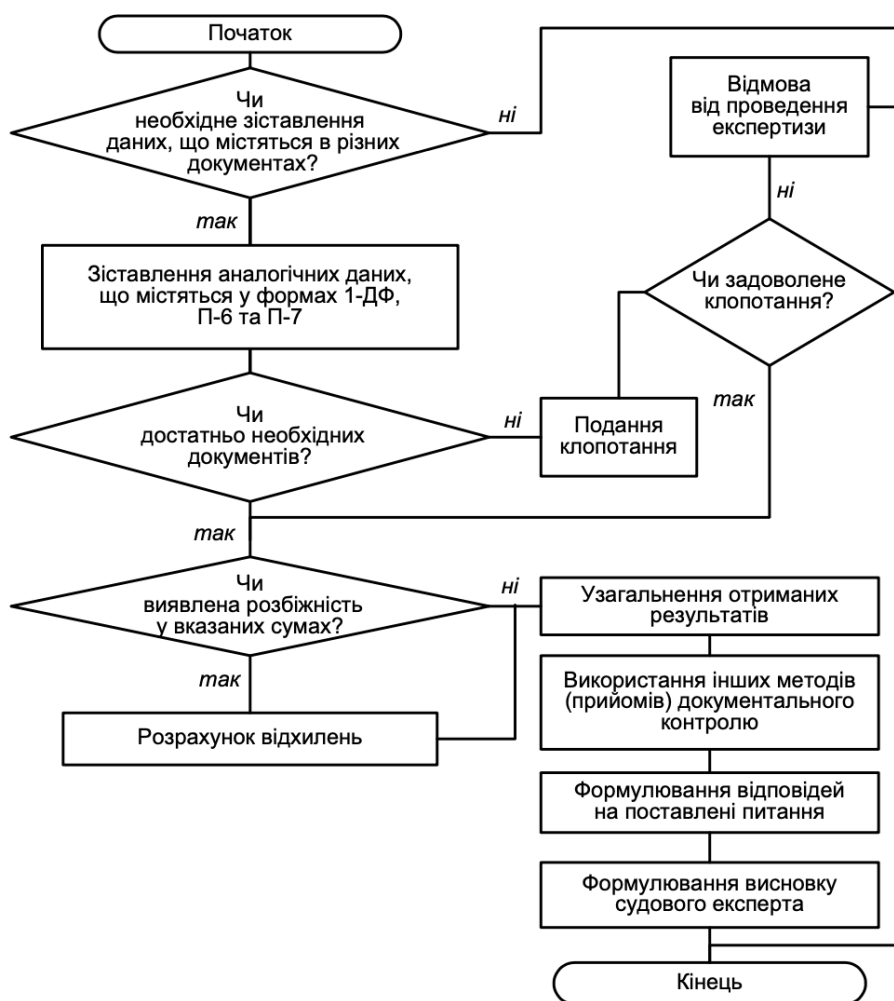


Рис.6. Алгоритм взаємної перевірки документів, пов'язаних із розрахунком ПДФО [26].

Виходячи з рис.6, у разі виявлення розбіжностей у документах, економічний експерт повинен розрахувати відхилення, узагальнити та обґрунтувати у висновку отриману інформацію [26].

Таким чином, слід зазначити, що методикою судово-економічної експертизи є сукупність методів та способів, що застосовуються судовим експертом-економістом з метою дослідження об'єкта експертизи та вирішення експертного завдання.

Це спричинено тим, що усі запитання, що постають перед експертом-бухгалтером саме в процесі розгляду таких справ, в будь-якому випадку ґрунтуються на показниках податкової звітності.

ПДВ- це непрямий податок, який є важливою складовою будь-якого підприємства. Базою податку виступає, договірна вартість будь-якого товару [58].

Рекомендована методика дослідження документальної бази показує, що основою певного дослідження, що пов'язане з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, що виступають джерелом первинної документації.

Залежно від поставлених питань вибираються тактика дослідження, тобто ними можуть бути будь-які прийоми документального контролю [4].

Провідне місце в процесі такого аналізу належить перевірці показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними за рахунками.

Також, доцільно було б запропонувати певні напрями вдосконалення механізму коригування ПДВ, а саме:

- 1) встановити диференційні ставки податку на додану вартість;
- 2) зменшити перелік пільг та залишити виключно лише ті, що мають відношення до предметів першої необхідності;

3) в аналітичному обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит» варто відкривати аналітичні рахунки для підтвердженого та непідтвердженого податкового кредиту [57].

Форма податкової накладної (ПН) регламентується наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307 [37]. Додаток А наводить перелік змін стосовно заповнення певних граф податкової накладної, що подана в новій редакції.

Створення податкових накладних за окремими операціями зумовлює конкретизацію стосовно витримування загальної форми та підступи до заповнення усіх розділів та граф податкової накладної, що потребує дотримання встановлених вимог по даних операціях, а саме таких як, постачання товарів/послуг неплатнику ПДВ, пільгові постачання, вивезення та ввезення товарів (експорт/імпорт), надання товарів філією підприємства, або ж для філії, умовні постачання, постачання на колишніх платників ПДВ, а також розрахунки коригування (РК) [57].

Кожна із перелічених вище операцій має ряд своїх особливостей у відображеннях обов'язкових реквізитів, видів причин, які вказуються в певних здійснюваних операціях стосовно надання або ненадання замовнику, зазначення кодів ЗЕД та пільг відповідно до затвердженої класифікації та ін. [26].

Крім того, задля схвалення операцій, які відносяться до надання права на податковий кредит замовникам товарів/послуг з ПДВ, важливо дотримуватись термінів реєстрації податкових накладних, для того, щоб вчасно відобразити зазначені операції в податковому обліку та оминати підстави для припинення реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних [47].

Перелік документації, яку необхідно надавати для проведення економічної експертизи стосовно дослідження нарахування податку на додану вартість:

- видаткові накладні на відпуск товарів;
- акти виконаних робіт;
- документи, які підтверджують транспортування і одержання товару (ТТН, довіреності на одержання товару);
- документи, які підтверджують проведення (банківські виписки, касова документація, квитанції про сплату, чеки та векселі);

- подакові накладні;
- реєстр виданих та одержаних податкових накладних;
- податкова декларація з ПДВ в т.ч. додаток 5;
- інші документи (акти звірки з контрагентами, пояснення та ін.) [31].

Державна податкова служба сформовує та проводить у відкритому доступі Реєстр ПН / РК, реєстрація яких є зупиненою, згідно Додатку А та кожного дня висвітлює його на офіційному сайті [57].

Ризикові критерії платника податку, щодо здійснення операцій, а також список показників, згідно яких податкова історія платника податку вважається вдалою, визначає Державна Податкова Служба та відправляє на погодження Міністерства Фінансів в електронній формі за допомогою системи електронної взаємодії органу виконавчої влади. Міністерство фінансів у період двох днів, узгоджує або ж відправляє документи ДПС на додаткове опрацювання [57].

Про ризикові критерії та про критерії здійснення операцій платника податку, а також перелік показників, згідно з якими визначається позитивна податкова історія платника податку, ДПС проінформовує Комітет Верховної Ради України стосовно питань митної та податкової політики.

ДПС оголошує на офіційному сайті вже затверджені критерії ризиковості платника податку, ризиковості відображення операцій, а також перелік показників, згідно яких відображається позитивна податкова історія платника податку. ДПС вираховує показники для визначення позитивної податкової історії платника податку кожного календарного місяця до 10 числа місяця, що настає за звітним. Обчислені показники відображаються для платника податку в електронному кабінеті [57].

Задля забезпечення роботи цієї норми Податкового кодексу стосовно зупинення податкових накладних були прийняті певні нормативно- правові документи, що будуть регулювати такі питання:

- поновлений механізм реєстрації ПН/РК в ЄРПН;
- перевірки, що відбуваються в автоматичному режимі при надсиланні ПН/РК на реєстрацію;
- алгоритми зупинення реєстрації [37].

Розрахунок коригування, що складається постачальником товарів/послуг до податкової накладної, що створена на отримувача — платника ПДВ, а у разі передбачення заміни сум товару/послуг більше ніж вдвічі та/або заміна номенклатури товарів/послуг (для кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД — заміна перших чотирьох цифр коду, а для послуг, як результат, до ДКПП — перших двох цифр кодів). Якщо в результаті моніторингу буде зазначатись, що РК відповідає будь-якій із умов, які наведено в критеріях ризикованості платника, реєстрацію даного розрахунку буде припинено [47].

Вказаний критерій, узгоджений Міністерством фінансів України відповідно до листа від 06.08.2019 № 26010 та стосовно нього одразу формується квитанція щодо припинення реєстрації ПН / РК. Дана квитанція водночас буде надіслана продавцю та замовнику — платнику податку.

Вказана квитанція є підтверджуючим документом про зупинення даної реєстрації (пп. 201.16.1 п. 201.16 ст. 201 Податкового кодексу) [48].

В квитанції про припинення реєстрації ПН/РК вказують:

- порядковий номер та дату складання ПН/РК;
- визначення критерію(ів), на підставі яких було припинено їх реєстрацію;
- пропозиція стосовно надання платником податку пояснення та/або копії документів, необхідних задля прийняття контролюючим органом рішення щодо реєстрації зазначених ПН/РК у ЄРПН [48].

Також поширена економічна експертиза розрахунку податку на прибуток, що підлягає перевірці нарахування та сплати такого податку до бюджету [26].

Податок на прибуток є одним із загальнодержавних податків, розрахунок якого, що стягується з прибутку організації за ставкою 18% [49].

Об'єктом оподаткування податку на прибуток, виступає прибуток, що є джерелом походження з України та за її межами [49].

Із веденням змін до ПКУ, були внесені зміни до принципів визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств. Основною зміною була відмова від конкретизації валових доходів та валових витрат згідно

принципу «першої події» –одержання грошових коштів, або відпуск продукції чи надання послуг [49].

На сьогодні, згідно пункту 137.1 ст. 137 розд. III ПК дохід від реалізації товарів розраховується за датою переходу покупцеві права власності на даний товар/продукцію, а от отримання доходу від надання послуг та виконання робіт здійснюється відповідно до дати формування акту або ж іншого документу, що оформлений згідно вимог законодавства та який стверджує виконання робіт або ж надання послуг [49].

У п. 137.4 ПК визначено дату отримання доходу без залежності до фактичного надходження грошових коштів [49].

Згідно статті 138 ПК - витрати, що обґрунтовують об'єкт оподаткування, визначаються згідно первинних документів, що стверджують понесення таких витрат. Витрати, що формують собівартість продукції та реалізованих товарів чи виконаних робіт / наданих послуг, визнаються витратами саме того звітного періоду, у якому було визнано доходи від реалізації даних товарів, виконаних робіт, наданих послуг [49].

Виходячи з вищевказаного, певним чином змінені підходи щодо проведення судово-економічних експертиз, що призначаються судами в результаті розгляду податкових спорів [31].

Це відноситься до переліку об'єктів дослідження, відповідно експерту не потрібно досліджувати документи, які мають відношення до грошових розрахунків операцій між суб'єктами підприємницької діяльності. Проте, є важливість надання на визначення первинних документів, що підтверджують здійснення витрат платником податку та їх оцінювання експертом з точки зору правильності їх оформлення. Але без дослідження регістрів синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку, встановити зв'язок документально підтверджених витрат, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг буде неможливо [63].

Традиційно безліч спорів виникає стосовно винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що одержує платник податку задля забезпечення своєї господарської діяльності.

Прогнозуючи майбутні підходи стосовно визначення витрат платників податків, варто звернути увагу на такі важливі аспекти, які впливають особливо на якість, строки експертизи та ступінь категоричності висновків експертів, а саме:

- долучення до матеріалів експертизи, первинних документів, на які є відповідні посилання в актах перевірок ДПС та у заявах платників податків;
- оцінка судом іншої документації, що має відношення до взаємозв'язку одержаних підприємствами послуг інформаційного та консультаційного характеру з доходами від реалізації товарів, робіт та послуг [62].

Також у експертів виникає питання, стосовно визначення сум валового доходу.

«В бухгалтерському обліку відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід», дохід від реалізації продукції визначається при наявності переліку таких умов:

- покупцеві передано ризики та вигоди, що зв'язані із правом власності на продукцію;
- підприємство не здійснює надалі контроль за відвантаженою продукцією;
- сума доходу (виручка) може бути визначена;
- є впевненість у тому, що в результаті такої операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, що пов'язані з такою операцією, можуть бути достовірно визначені»[27].

Отже, з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток умови визначення доходу від реалізації товарів обмежуються виключно фактом переходу покупцеві права власності на даний товар. Такий перехід права власності повинен бути документально підтверджений первинною документацією, а саме накладною, товарно-транспортною накладною, або іншим первинним документом, що буде доречним.

2.3. Особливості проведення судово-економічної експертизи при виявленні та розслідуванні правопорушень, що пов'язані з ухиленням від сплати податків

Судово-економічна експертиза є економічним дослідженням конфліктних ситуацій в господарській діяльності, що стали об'єктами розслідування з боку правоохоронних органів, з метою усунення та запобігання таких конфліктів у майбутньому [55].

Судово-економічна експертиза широко застосовується в судах, насамперед у позовах стосовно скасування актів податкових органів, про застосування і стягнення фінансових санкцій. Саме в таких ситуаціях, висновки експертів-бухгалтерів є ефективними засобами доведення, що штрафи, які застосовуються податковими органами, є переважно завищеними, або ж не мають законних підстав [33].

На думку провідних юристів, котрі захищають в судах інтереси суб'єктів підприємницької діяльності, висновки експертів, складені в процесі судово-бухгалтерської експертизи, є універсальним засобом доведення та, відповідно, захисту своїх інтересів у спорах з податковими органами [62].

Для суб'єктів господарювання важливим фактором є те, що економічна експертиза у "податкових" справах може ініціюватися як особою, що приймає постанову, так і самими підприємцями, які виступають у ролі сторони в арбітражному процесі і підозрюваних, обвинувачених або підсудних [62].

Таким чином, відсутність належного правового регулювання дає можливість податківцям "працювати на замовлення" та виживати з ринку підприємців за бажанням конкурента.

Згідно зі статтею 65 Кримінального процесуального кодексу України «доказом у кримінальній справі є будь-які фактичні дані, на підставі яких у визначеному законом порядку органи дізнання, слідчий і суд можуть встановити наявність або ж відсутність суспільно небезпечного діяння, винність особи, що здійснила таке діяння, та інші обставини, що мають вагомe значення для вирішення справи» [4].

Такі фактичні дані можуть встановлюватись:

- свідченнями свідків,
- свідченнями потерпілого,
- свідченнями підозрюваного,
- свідченнями обвинуваченого,
- висновками експерта,
- речовими доказами,
- протоколами слідчих і судових дій та іншими документами [4].

При розслідуванні ухилянь від сплати податків та інших обов'язкових платежів (ст. 148-2 Кримінального кодексу України), судово-бухгалтерська експертиза являється найефективнішим засобом захисту від необгрунтованого обвинувачення при скоєнні злочину [23].

Але необхідно вказати, що слідчі податкової міліції, які ведуть розслідування у категоріях даних справ, із своєї ініціативи, зазвичай, експертизи не призначають. Тому, задля захисту власних інтересів, підозрюваний (обвинувачений) або його адвокат повинні подати клопотання про її проведення, яке слідчий повинен задовільнити.

З боку практики, експерт, зазвичай, виявляє порушення з боку податкової служби, в момент складання актів перевірки та приголошенні рішень про застосування та стягнення фінансових санкцій, а в більшості випадках і просто зводить нанівець усі зусилля слідства, що були спрямовані на висунення звинувачення. Тобто, слідству доводиться погодитися, що в діях особи немає правопорушення. Тому, відповідно до п. 2 ст. 6 Кримінального процесуального кодексу України, «кримінальна справа підлягає припиненню у зв'язку з відсутністю в діях особи складу злочину» [55].

Якщо клопотання буде відхилено, то в такому разі, адвокат на підставі ст. 48 Кримінального процесуального кодексу України «має право отримати письмовий висновок від фахівця-бухгалтера і клопотатися про залучення його до матеріалів такої справи» [54]. Важливо, аби такий фахівець був атестований, як експерт. І хоча, такий висновок не буде повноцінним доказом, та все ж матиме позитивні аспекти.

При винесенні постанови, слідчий повинен керуватися положеннями Інструкції про призначення і проведення судових експертиз, що затверджена наказом Міністерства юстиції України від 8 жовтня 1998 року №53/5, яка містить науково-практичні рекомендації з питань підготовки і проведення судових експертиз [31].

З боку захисту інтересів громадян і юридичних осіб, судово-бухгалтерська експертиза виступає важливим інструментом, що виконує низку важливих завдань.

Відповідно до зазначеної Інструкції, це встановлення:

- «документальної обґрунтованості недостачі або надлишків товарноматеріальних цінностей і коштів, а також розміру заподіяного матеріального збитку;
- правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху коштів;
- відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансовогосподарських операцій вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності;
- кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимоги нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і контролю;
- документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів;
- правильність визначення оподаткованого прибутку (доходу) підприємств різних форм власності й обчислення розмірів податків;
- документальної обґрунтованості вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується ціни позову (зустрічного позову);
- недоліків в організації бухгалтерського обліку, які сприяли або могли сприяти спричиненню матеріальної шкоди або перешкоджали їй своєчасному виявленню» [31].

Встановлення факту порушення податкового законодавства, відбувається за законодавчою процедурою, а саме шляхом проведення податкової перевірки, за результатами якої складаються визначені податковим кодексом документи: акт перевірки (у разі встановлення порушень податкового законодавства) та довідка (у разі відсутності порушень податкового законодавства) [62].

Основним джерелом встановлення обставин, що можуть свідчити про несплату податків внаслідок здійснення податкового правопорушення, являється акт перевірки, щоскладений за її результатами.

Для підтвердження наявності кримінального правопорушення стосовно ухилення від сплати податків, окрім акту перевірки, експерти встановлюють також й інші обставини, що необхідні для визначення складу даного кримінального правопорушення [41].

Несплата та несвоєчасна сплата податків кваліфікується як шкода, що заподіяна державі, а тому її розмір і характер, відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України (ККУ), який набув чинності з 01.09.2001, передбачає:

1. «умисне ухиляння від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, уведених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, — карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років»[42];
2. «ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб або, якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, — караються

штрафом від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або позбавленням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років»[42];

3. «діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше засудженою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у особливо великих розмірах, — караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна»[42];
4. «особа, яка вперше скоїла дане правопорушення, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо перед притягненням до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, а також відшкодувала збиток державі»[42].

«Під значним розміром грошових коштів слід розуміти таку суму податків, зборів та інших обов'язкових платежів, яка в тисячу і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під великим розміром — суми податків, зборів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; під особливо великим розміром — суми податків, зборів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян» [42].

З огляду на вищевказане, основними завданнями, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, є:

- установлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до зниження або ухилення від сплати податків у цілому, зборів та інших платежів у бюджет;

- підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки;
- установлення обставин, які сприяли ухилянню від сплати податків;
- підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету;
- установлення осіб, які несуть відповідальність за повноту і правильність нарахування і сплати податків до бюджету та які допустили вказані правопорушення [41].

Матеріали та джерела інформації, які досліджуються експертом-бухгалтером та направляються на перевірку, поділяються на основні та додаткові.

Основні джерела інформації:

- оригінал акту про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи державною податковою адміністрацією з усіма додатками;
- письмові пояснення керівника, головного бухгалтера та інших посадових осіб щодо висновків перевірки;
- вилучені оригінали документів, облікових реєстрів, форми фінансової та податкової звітності, що підтверджують факти порушень за сплати податків;
- дані про майно підприємства, наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку;
- інші матеріали справи (договори, аудиторські висновки, акти ревізій, висновки інших судових експертиз тощо) [62].

Додатковими джерелами інформації є свідчення працівників податкової служби, які безпосередньо здійснювали контроль за виконанням податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності [62].

Окрім того, експерт-бухгалтер, як джерело інформації може використовувати свідчення, що зафіксовані в протоколах певних категорій працівників підприємств та організацій, де здійснювались правопорушення [31].

До таких категорій працівників, належать: робітники бухгалтерій, складів, секретарі, водії, охоронатош.

Із свідчень таких працівників, можна отримати дані про порядок ведення на підприємстві бухгалтерського обліку, умови здійснення окремих бухгалтерських операцій, місця зберігання матеріальних цінностей, грошових коштів, бухгалтерських та інших документів, які підтверджують факти правопорушень.

Характерною особливістю правопорушень, які пов'язані з ухилянням від сплати податків, є те, що вони всі віддзеркалюються в первинних документах, облікових регістрах і звітних формах, які досить часто складені з порушенням вимог щодо організації і ведення фінансового, управлінського, податкового обліків та звітності [41].

Дані таких документів є підґрунтям у висновку бухгалтера-експерта в такій справі.

До зазначених документів відносять:

- установчі документи підприємства (статут, установчий договір, свідоцтво про реєстрацію як платника податків і зборів);
- документи з обліку касових і розрахункових документів (прибуткові й видаткові касові ордери, касові звіти, книги обліку розрахункових операцій, платіжні доручення, виписки банку, картки зі зразками підписів осіб, які мають право розпоряджатись грошовими коштами підприємства);
- документи з обліку матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, рахунки фактури, картки складського обліку тощо);
- накази, розпорядження, протоколи загальних зборів, службове листування;
- бухгалтерські регістри та фінансова звітність;
- документи і регістри податкового обліку (податкові накладні, книги обліку придбання і продажу товарів);
- податкові декларації та додатки до них [54].

Якщо експерт-бухгалтер виявив, що ухиляння від сплати податків відбулося через внесення у відповідні документи змін, поправок або доповнень,

а також у спосіб виправлення, підробки підписів, внесенням додаткового тексту в заповнений документ, то він має право направити слідчому клопотання про призначення криміналістичної експертизи документів [41].

Можливості застосування судово-бухгалтерської експертизи в цивільному процесі не так широкі, як у кримінальному судочинстві, та все ж, необхідність її призначення може виникнути, насамперед, у зв'язку з обчисленням податку з доходів фізичних осіб [4].

Таким чином, серед економічних злочинів особливе місце належить злочинам у сфері оподаткування. До яких відносять, приховування прибутків та ухилення від сплати податків. Саме тому судово-економічна експертиза у справах, що пов'язані з ухиленнями від сплати податків, потребує часу та значних витрат грошових коштів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Найпоширенішим видом СЕЕ, що призначаються у кримінальних провадженнях є судово-економічні експертизи. Задля якісного проведення судово-економічної експертизи та формування висновків, необхідне інформаційне забезпечення.

Організація інформаційного забезпечення економічної експертизи являє собою збір, опрацювання та накопичення інформації стосовно діяльності підприємства.

Основні завдання щодо організації інформаційного забезпечення інформування учасників СЕЕ стосовно стану об'єктів, що досліджувались, відповідність нормативно-правовим актам та інформування щодо питань, які стосуються розслідуваних справ.

Основу такого забезпечення для роз'яснення податкових правопорушень становлять податкові дані.

У процесі експертного дослідження в період вчинення правопорушення, мають враховуватися усі діючі нормативно-правові документи.

Також податкове законодавство визначає порядок та терміни сплати податків та платежів.

На платників податків покладається відповідальність щодо правильності обчислення та сплати податків.

Посеред економічних правопорушень основне місце належить злочинам у сфері оподаткування. До яких належать: приховування доходів та ухилення від сплати податку.

Саме тому СЕЕ в справах, що пов'язані з ухиляннями від сплати податків, потребує часу та великих витрат.

В період розслідування ухилень від сплати податку, судово-бухгалтерська експертиза являється найефективнішим засобом від необгрунтованого звинувачення при вчиненні злочину.

Основним джерелом встановлення обставин, які можуть свідчити про несплату податків через створення податкового правопорушення, є акт перевірки, який складається за її результатами.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

3.1. Організація та особливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної фіскальної служби

Проведення судово-економічної експертизи ґрунтується на нормативно-правових актах, які ухвалюються Верховною Радою України, Міністерством юстиції України, Міністерством внутрішніх справ та Службою безпеки України [56].

Норми нормативних актів передбачають порядок проведення судово-економічної експертизи, в тому числі її призначення, права, обов'язки та відповідальність учасників експертизи. Окрім цього, вказується перелік документів, якими оформляється процес проведення експертизи з конкретними завданнями для вирішення. Разом з цим узгоджується процес інформаційно-фінансового забезпечення проведення експертизи [56].

Судово-експертну діяльність в Україні провадять державні спеціалізовані установи і відомчі служби, а саме:

- науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров'я України;
- експертні служби Міністерства внутрішніх справ та Міністерства оборони та Служби безпеки України [62].

Організація судово-експертної діяльності покладається на Міністерство юстиції України, яке у свою чергу веде Реєстр атестованих економічних експертів державних та підприємницьких структур, а також громадян.

Організацію науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності здійснюють ті міністерства та відомства, до числа яких входять відповідні спеціалізовані установи і заклади, які здійснюють відповідний вид судової експертизи, у тому числі й судово-економічну [62].

Нормативним документом, що регламентує організаційно-фінансове забезпечення судово-економічної експертизи є Закон України «Про судову експертизу». Саме він прийнятий врегулювати питання державного фінансування здійснення науково-дослідними установами судових експертиз щодо організації і методики експертизи [59].

Якщо виконання судових експертиз відбувається іншими спеціалізованими установами і відомчими службами, то виплата проводиться коштами, що виділяються їм з відповідних бюджетів, а саме: державного та місцевого, в той час як науково-дослідні установи оплачуються за рахунок замовника.

Оплата за інші види робіт, що виконуються переліченими установами, проводиться на умовах госпрозрахунку.

Перелік усіх платних послуг, що можуть бути надані науково-дослідними інститутами для суб'єктів господарювання та фізичних осіб на договірних засадах, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 07.08.1999 за №1432 [58].

Також в Україні здійснюється атестація судових експертів задля забезпечення високого професійного рівня спеціалістів, що залучаються до проведення економічних експертиз. Згодом, зважаючи на спеціалізацію експерта та рівень його підготовки, відбувається присвоєння кваліфікації, яка в подальшому надає можливість, та власне й право, проводити експертизи певного виду.

Черговість проведення атестації визначається на державному рівні міністерствами і відомствами, до системи яких входять спеціалізовані установи і служби, що проводять економічні експертизи [63].

Мета атестації спрямована на забезпечення професійного рівня економічних експертів, адже підтверджуватиме їх кваліфікацію за спеціальностями.

Також досить часто кримінальні справи, такі як, економічні злочини та спори розглядаються судами без залучення до таких справ економічних експертів, що не завжди дозволяє повноцінно висвітлити причини економічних правопорушень [63].

У випадку, коли проведення економічної експертизи доручається працівнику підприємства, суд або орган, який призначив експертизу, зобов'язаний перевірити, чи є в такого спеціаліста свідоцтво про кваліфікацію експерта з відповідної спеціальності [63].

Проведення економічної експертизи за разовим договором використовується у випадку, коли за інших умов провести її не можливо. За такої згоди, саме в договорі повинні вказуватись граничні терміни виконання експертизи, розмір оплати експерту, а також порядок її виплати [59].

Терміни проведення економічної експертизи залежать від обсягу виконуваної роботи, тобто експертного навантаження в наступних часових межах:

- 10 календарних днів - для тих матеріалів, котрі містять не значну кількість питань, які потрібно вирішити і простих досліджень за характером;
- 30 календарних днів - для матеріалів так званої «середньої складності» щодо вирішуваних питань і досліджень;
- 60 календарних днів - для тих матеріалів, котрі містять багато питань, що необхідно вирішити чи складних за характером досліджень;
- більше 60-ти календарних днів - для матеріалів з більш ніж десяти питаннями для вирішення, що потребує набагато більших часових витрат з боку експерта.
- понад 90 календарних днів – у випадку, якщо експертиза є особливо складною чи багатооб'єктною і потребує вирішення більше десяти складних питань, та в яке необхідно залучити експертів з абсолютно інших установ, підприємств та організацій (у тому числі судово-медичних) [31].

Лише після ознайомлення з усіма матеріалами справи та їх вивчення експертом, встановлюється більший термін проведення експертизи за письмовою домовленістю з органом, що її призначив. У випадку якщо експерт задіяний над дукількома експертизами одночасно (тобто 10-ма і більше), в тому числі й комплексними чи комісійними, то зазначені терміни на виконання експертизи можуть переглядатись та встановлюватись з урахуванням додаткового часу [31].

Попереднє вивчення документації, що надається в роботу для проведення досліджень (простих та середньої складності), не повинно перевищувати 5-10 робочих днів, а при складних та особливо складних дослідженнях – термін сягатиме 15-20 робочих днів.

Термін проведення експертизи розпочинається на наступний день, опісля того, як до експертної установи надійдуть матеріали дослідження, а завершується в день складання висновку експерта, або ж повідомлення про відмову у його наданні. У випадку, якщо завершення терміну припадатиме на вихідний день, то останнім днем вважатиметься, наступний календарний день [31].

Водночас не включаються до вищезазначених термінів виконання роботи строки на виконання клопотань експерта та на усунення недоліків.

Натомість, важливим аспектом діяльності держави під час здійснення податкового контролю є проведення експертизи та своєчасність податкових надходжень до бюджету. Адже саме від сплати податків в повному обсязі залежить і наповнення бюджетів усіх рівнів, в тому числі й виконання функцій держави, місцевого самоврядування та фінансування потреб громадян. Тому очевидно, що податкові платежі здійснюють вплив в першу чергу на економічний розвиток і соціальне забезпечення держави [30].

Провідне місце серед заходів, що мають на меті забезпечити надходження податкових платежів до бюджетів різних рівнів, в тому числі й за рахунок вимушеного стягнення з платників коштів, прихованих від оподаткування, без сумніву є податковий контроль [30].

У Податковому кодексі України податковий контроль трактується, як: «система заходів, що вживаються контролюючими податковими органами з метою контролю повноти, правильності нарахування та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [50].

Непоодинокими є випадки виявлення в ході перевірки суб'єктів господарювання необґрунтованих підстав щодо донарахування податків та штрафних санкцій з боку представників контролюючих органів, зокрема, Державної фіскальної служби чи державної аудиторської служби. Такі перевірки проводяться фахівцями в сфері аудиту і фінансового контролю щодо результатів роботи економістів – бухгалтерів та інших фахівців з бухгалтерського і податкового обліку [56].

Тобто, очевидно, може виникати спірність стосовно правильності певних бухгалтерських даних або ж об'єктивності податкових донарахувань, адже це фахівці є майже на одному рівні в сфері аудиту і бухгалтерського обліку.

Проте, з іншого боку, чинне законодавство України, а саме Закон України «Про судову експертизу» передбачає, що «зادля усунення протиріч між відмінними точками зору, необхідне залучення додаткових знань»

[33], що власне і має наслідком залучення носія цих знань, тобто експерта - фахівця відповідної галузі для проведення експертизи.

Якщо ж в процесі проведення планової чи позапланової податкової перевірки в представників підприємства, що перевіряється, появляються сумніви щодо обґрунтованості чи об'єктивності претензій (у вигляді підстав для донарахування податків), то законодавство передбачає (ст.84 Податкового кодексу України) : «можливість залучення фахівців вищої категорії для роз'яснення спірних питань, а саме незалежних експертів, до яких відносяться експерти із відповідною кваліфікацією та атестацією Міністерства юстиції України» [51]. Але переважна більшість суб'єктів господарювання не знають про можливість захисту своєї компанії шляхом застосування існуючої норми.

Варто відзначити, що в кожному конкретному випадку залучення експерта відбувається на договірних засадах і за кошти тієї сторони, яка ініціювала його залучення.

Тому для захисту від необґрунтованих донарахувань, в платників податків є досить вагомий та ефективний інструмент, а саме проведення економічної (податкової) експертизи, що ініціюється суб'єктом господарювання під час податкової перевірки [62].

Експертиза, у свою чергу, призначається на підставі заяви чи за рішенням керівника (заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та у ній обов'язково зазначаються:

- підстави для залучення експерта, а також його прізвище, ім'я та по батькові;
- реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль;
- запитання експерту;
- документи, предмети та інші матеріали, які додаються на розгляд експерта [31].

Контролюючий орган, що призначив проведення експертизи, також зобов'язаний надати для ознайомлення платнику податків (його представнику) рішення про проведення експертизи, а в результаті її завершення – ознайомити з висновком експерта [31].

Під час проведення експертизи, експерт має право ознайомлюватися з наданими та потрібними йому матеріалами, які відносяться до предмета експертизи, а також за необхідності - вимагати надання додаткових матеріалів. Якщо ж наданих матеріалів чи експертних знань виявляється недостатньо для проведення експертизи, то експерт має право відмовитися від надання висновку, а за надання не вірного висновку - несе відповідальність згідно чинного законодавства [31].

3.2. Профілактика податкових правопорушень в сфері оподаткування

Все більше в умовах податкового планування набуває актуальності діяльність податкових органів, що виконують функції з реалізації державної політики у сфері оподаткування. В той же час, реформування правової системи, постійна зміна чинного законодавства та періоди, які його супроводжують, створюють умови для збільшення податкових правопорушень. Тому пріоритетним напрямом від протиправних посягань в сфері оподаткування, тим паче в умовах сьогодення, безперечно є захист державних інтересів [33].

Основним нормативно-правовим актом з питань правового регулювання профілактики податкових правопорушень безумовно є Конституція України, Кримінальний кодекс України, Кримінальний процесуальний кодекс України, Кодекс України про адміністративні правопорушення, Податковий кодекс України, а також інші нормативно-правові акти, що регулюють податкові правовідносини. Однак, аналіз нормативно-правової бази, що регулює діяльність правоохоронних органів щодо запобігання і профілактики злочинності вказує на те, що цим проблемним питанням не приділяється належної уваги [59].

Податковий кодекс України є першим законодавчим актом, який спрямований на комплексне врегулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням і застосуванням профілактики правопорушень у цій галузі. Саме даний кодифікований акт забезпечує встановлення єдиного механізму реалізації державної податкової політики і забезпечує уникнення колізійних норм, що регулюють відносини у сфері оподаткування та здійснення профілактики податкових правопорушень [58].

Профілактику щодо вчинення податкових правопорушень здійснюють структурні підрозділи Міністерства доходів і зборів України. Наприклад, одним із основних завдань діяльності Головного оперативного управління є запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування. Загалом серед провідних завдань податкових органів варто виокремити наступні:

- забезпечення рівності серед платників податків;
- недопущення проявів дискримінації;

- не відворотність притягнення до відповідальності у випадку порушення податкового законодавства [59].

Зважаючи на те, що усунення наслідків вчинення податкових правопорушень та профілактика їх вчиненню є пріоритетним напрямом діяльності в податковій сфері, варто розуміти, що боротьба з податковими правопорушеннями не буде ефективною та успішною без попереднього аналізу умов та причин їхнього вчинення [59].

Наприклад, однією з умов, що сприяє вчиненню правопорушень є навколишня обстановка.

В юридичній літературі умови прийнято поділяти на суб'єктивні та об'єктивні. До суб'єктивних відносять негативні моральні та психологічні якості людей, які оточують порушника. Наприклад, прагнення людей до швидкого збагачення чи правового нігілізму (проявляється в усвідомленому ігноруванні вимог законодавства, цінності права, зневажливому ставленні до правових принципів та традицій, виключаючи злочинний намір). В сфері економічній, до суб'єктивних умов також належать недоліки в роботі державного апарату [59].

Усунення ж суб'єктивних умов, що сприяють вчиненню злочину, можливе шляхом притягнення до відповідальності осіб, які сприяли вчиненню правопорушення та шляхом проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків.

Серед об'єктивних умов вчинення податкових правопорушень виокремлюють соціальні протиріччя, що безпосередньо не залежать від свідомості населення [59].

Термін «профілактика правопорушень» в літературі розуміють як «різновид соціального управління, систему соціально-економічних, суспільно-політичних, організаційних, правових заходів, спрямованих на виявлення та усунення або нейтралізацію причин і умов вчинення правопорушень» [55].

У свою чергу, профілактика правопорушень зіставляється із суміжними поняттями, а саме: протидією та попередженням та зазвичай науковці вважають ці категорії синонімічними та не схильні їх розрізняти [55].

Також часто поряд з «профілактикою» використовуються терміни

«запобігання» та «припинення».

Попередження правопорушень розглядають як здійснення економічних, правових, політичних та інших заходів з протидії злочинності; або ж діяльність щодо виявлення, усунення причин злочинності, окремих видів та груп злочинів [55].

Причини та умови ухилення від сплати податків є різними за мотивом.

У свою чергу, вищевказані причини поділяються на такі групи:

- економічні (відсутність ефективного механізму ціноутворення, розбалансованість банківської системи);
- нормативно-правові (зміни в законодавстві та в системі і структурі звітності, що ускладнює процедуру сплати податків та контролю за нею);
- соціально-психологічні (наприклад, втрата моральних та історичних традицій);
- організаційні (неналежна організація бухгалтерського обліку, звітності на підприємствах; некомпетентність посадових осіб; незадовільний стан організації перевірок господарської діяльності) [41].

Однак є науковці, котрі навпаки вважають, що першочерговими причинами вчинення податкових правопорушень є негативне морально-психологічне ставлення більшості громадян до існуючої податкової системи та корислива мотивація [4].

Також поширення порушень податкового законодавства розглядають у взаємозв'язку з результатом певного кола обставин. Наприклад недоліками соціально-економічного, організаційно-управлінського і нормативно-правового характеру.

Найбільш поширеними умовами, які сприяють вчиненню податкових правопорушень, є:

- недосконалість нормативно-правової бази;
- недостатній відомчий контроль;
- недостатня ефективність роботи державних контролюючих органів;
- недоліки в підборі, розстановці і вихованні кадрів;
- недоліки в обліку, зберіганні та охороні товарно-матеріальних цінностей;

- вади технологічних процесів;
- недостатньо ефективна робота правоохоронних органів у галузі профілактики злочинів [54].

Також податкове планування часто виступає податковим правопорушенням, з боку платників податків, що направлене не лише на попередній розрахунок суми податків, а й на зменшення, та ухилення від їх сплати, в результаті.

Тому як правило, підприємства порівнюють податкове планування із застосуванням легальних методів зменшення податкового навантаження.

Хоча, вивчення, аналіз та оцінка сучасних напрямів податкового планування та визначення його ефективності є надзвичайно актуальним питанням для кожного платника податку. Адже саме внаслідок здійснення податкового планування можна суттєво покращити ефективність підприємства для його більшої функціональності [55].

З теоретичної точки зору визначають три основних напрями запобігання сплаті податків:

1. Ухилення від сплати податків (taxavoidance) – проявляється в незаконному використанні податкових пільг підприємством чи фізичною особою, в несвоєчасній сплаті податків, приховуванні, зменшенні існуючих доходів, відсутності обов'язкових документів, потрібних для обчислення та сплати податків.

2. Обхід податків (taxavoidance) – діяльність, доходи якої не обкладаються податками або ж ненараховуються податки підприємством чи фізичною особою. В цьому випадку, підприємство може працювати за відсутності реєстрації і обліку об'єктів оподаткування.

3. Податкове планування (taxplanning) - діяльність юридичних та фізичних осіб з сформованою податковою політикою, яка скеровується на зменшення негативного впливу оподаткування, що не суперечать законодавству.

Метою такого податкового планування є вчинення дій при яких податкові платежі були б мінімальними [52].

Для досягнення ефективності податкового планування рекомендується на

постійній основі створювати проектні групи (з фахівцями відповідних підрозділів) на підприємстві та систематично делегувати їм додаткові повноваження.

Джерела інформації також поділяють на гласні та негласні, що у свою чергу, дає можливість своєчасно виявляти умови сприятливі для вчинення податкових правопорушень.

У структурі оперативного управління до джерел інформації належать:

- повідомлення громадян, службових осіб і громадських організацій;
- дані різних документів;
- матеріали перевірок, рейдів, спецоперацій;
- матеріали кримінальних справ і слідчих дій;
- статистичні дані;
- матеріали органів контролю, засобів масової інформації;
- повідомлення осіб;
- матеріали перевірок первинної інформації;
- матеріали оперативно-розшукових справ (у тому числі архівних);
- результати проведення оперативнорозшукових і оперативно-технічних

заходів з викриття, профілактики злочинів [55].

Важливим етапом під час збирання такої інформації є використання оперативних обліку. Окрім зазначених вище, проводяться також оперативно-розшукові та інші заходи щодо схиляння осіб до відмови від протиправних намірів.

Методи профілактичного впливу обирають в залежності від характеристик особи та її оточення. Такими методами можуть являтися переконання та примус [60].

Метод переконання полягає у повідомленні даних з метою викликати певну думку або дію особи, яка підлягає профілактичному впливу.

У даному випадку здійснюють вплив на емоційну та інтелектуальну сферу особи, для того, щоб активувати всі її позитивні якості [60].

Профілактичні заходи, що ґрунтуються на переконанні, можна проводити у формі профілактичних, ознайомлюваних та виховних бесід.

У разі застосування методу переконання, що не дає позитивних результатів застосовують метод примусу, суть якого полягає у виключенні можливості здійснення особою певних дій, які не залежать від неї [60].

Отже, профілактичний вплив може виражатися у заходах: правового, виховного, адміністративного та оперативно-розшукового характеру та громадсько-правового впливу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Організація судово-економічної експертизи здійснюється правовими актами, які затверджуються: Верховною Радою, Міністерством юстиції, Міністерством внутрішніх справ та Службою безпеки України.

Також в Україні здійснюється атестація економічних експертів задля забезпечення професійного рівня фахівців, які залучаються до проведення економічних експертиз.

Метою атестації економічних експертів є забезпечення їх професійного рівня, який зможе підтвердити кваліфікацію за їх спеціальностями.

Терміни проведення економічної експертизи залежать від обсягу виконаної роботи та складають: 10, 30, 60, більше 60-ти та понад 90 календарних днів.

Проведення експертизи розпочинається наступного дня, одразу після надходження матеріалів дослідження до експертної установи.

Якщо завершення терміну припадає на вихідний день, тоді останнім днем вважають наступний за ним календарний день.

Строки усунення недоліків та виконання клопотань не включаються до термінів виконання роботи експерта.

Отже, з метою вирішення спірних питань в період проведення податкових перевірок, ст. 84 ПКУ передбачає проведення економічної експертизи.

Така експертиза призначається згідно заяви платника податку або за рішенням керівника такого контролюючого органу.

Також, при проведенні експертизи, експерт може ознайомлюватися з отриманими матеріалами, які стосуються предмета експертизи, та вимагати отримання додаткових матеріалів від замовника.

А також має право відмовитися від надання висновку, та завершення експертизи, якщо наданих матеріалів йому недостатньо або він не має необхідних знань для проведення такої експертизи.

Якщо експерт надає не вірний висновок, тоді він несе повну відповідальність згідно чинного законодавства за не достовірність наданої інформації.

Здійснення профілактики стосовно вчинення податкових правопорушень покладається на Міністерство доходів і зборів України.

Запобігання злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування є основним завданням в діяльності Головного оперативного управління.

Зважаючи на те, що основним напрямом діяльності в податковій сфері є профілактика та усунення наслідків від вчинення податкових правопорушень, необхідно розуміти, що ефективність боротьби з податковими правопорушеннями залежить від попереднього аналізу умов та причин їх скоєння.

ВИСНОВКИ

Боротьбу щодо ефективного запобігання правопорушенням здійснює судова економічна експертиза. У свою чергу, це така процесуальна дія, що проводиться експертом із залученням його фахових знань та спрямована на одержання доказів.

Предметом СЕЕ виступають господарські операції, які також відображають результати економічної діяльності.

Об'єктом СЕЕ виступають дослідження, що формують той же предмет.

Основною метою СЕЕ являється задіяність експерта задля допомоги слідству при вирішенні певних питань, які потребують фахових знань в галузі економіки, бухгалтерського чи податкового обліку.

Завданням СЕЕ є здійснення контролю та ведення справ стосовно вчинення правопорушень, які потребують залучення експерта, із знаннями та досвідом роботи.

Економічний експерт являється учасником процесу, який самостійно здійснює діяльність, а також вплив на якого, є прямо забороненим.

Перешкоджати здійсненню такої діяльності не можливо та це загрожує понесенням відповідальності за втручання в таку діяльність.

Саме з таких причин, економічний експерт самостійно повинен обирати методи, засоби і способи дослідження. Письмовий висновок експерта, що формується після завершення дослідження, базується на результаті проведення такого дослідження.

З метою формування якісних висновків, та проведення цілісного дослідження, економічному експерту необхідне відповідне інформаційне забезпечення.

Організація інформаційного забезпечення включає в себе накопичення та опрацювання такої інформативної бази для діяльності підприємства.

Основу даного інформаційного забезпечення складають податкові дані підприємства задля з'ясування фіскальних правопорушень.

В перебіг експертного дослідження в терміни вчинення такого правопорушення, повинна включатись уся нормативно-правова документація.

Також законодавством визначено порядок та періоди оплати податкових платежів.

Платники податків мають відповідальність стосовно правильності застосування, обчислення та сплати податків.

У сфері оподаткування, основне місце серед економічних правопорушень належить злочинам. До них приналежать: приховування власних доходів та ухилення від оплати податку.

До наймоширеніших податків в Україні, що налічують масову злочинність, належать: податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, а також податок на прибуток підприємств.

В свою чергу, СЕЕ - така діяльність, що спрямована на роз'яснення питань щодо ухилення від сплати вищевказаних податків, відповідно, вимагає значного часу та великих витрат.

В період проведення розслідувань щодо ухилення від сплати податку, СЕЕ є потужним засобом від необгрунтованого звинувачення у разі вчинення такого злочину.

Акт перевірки являється основним джерелом встановлення обставин, що може вказувати на несплату податків в результаті утворення податкового правопорушення.

Організація економічної експертизи натомість, здійснюється такими правовими актами, що затверджуються: Верховною Радою, Міністерством юстиції, Міністерством внутрішніх справ та Службою безпеки України.

Задля наявності фахівців та забезпечення їх професійного рівня, що залучаються до проведення економічних експертиз, в Україні здійснюється атестація економічних експертів.

В залежності від відповідної спеціалізації експерта-економіста та безпосередньо його рівня підготовки, їм видається кваліфікація, що втілює можливість проводити експертизи різного виду.

Метою зазначеної атестації економічних експертів є встановлення та забезпечення їх професійного рівня, що дає змогу підтвердити кваліфікацію експерта за спеціальністю.

Призначення експертизи здійснюється, згідно подання заяви платника податку або за рішенням керівника контролюючого органу. А проведення економічної експертизи відбувається у визначені законодавством терміни та складають: 10, 30, 60, більше 60-ти та понад 90 календарних днів, тривалість якої, залежить від обсягу виконуваної експертом роботи.

При цьому, терміни щодо усунення виявлених помилок та на виконання клопотань, не входять до виконуваної роботи експерта-економіста.

Проведення експертизи розпочинається одразу ж наступного дня, після отримання експертною установою, матеріалів щодо дослідження.

У випадку, якщо завершення терміну експертизи, призначено на вихідний день, тоді останнім днем її проведення, вважають, наступний календарний день.

Отже, економічна експертиза здійснюється з метою вирішення спірних питань в ході проведення податкової перевірки згідно ст. 84 ПКУ.

Також, в ході проведення експертизи, експерт може вимагати або ознайомлюватися з додатковими матеріалами, що надані замовником, та мають пряме відношення до предмета експертизи.

А також за відсутності необхідних для проведення експертизи фахових знань експерта та матеріалів справи, він може відмовитися від завершення експертизи та безпосередньо від надання висновку, адже несе відповідальність згідно чинного законодавства за надання інформації.

Профілактичний вплив на податкові правопорушення в сфері оподаткування може проявлятися у правовому, виховному, адміністративному та оперативно-розшуковому заходах, а також заходах громадсько-правового впливу.

Профілактичний вплив щодо податкових правопорушень у сфері оподаткування проявляється в таких заходах: правовому, виховному, адміністративному, а також оперативно-розшуковому та заходах громадсько-правового впливу.

Профілактика правопорушень, зазвичай ототожнюється із спорідненими поняттями, а саме: протидією та попередженням.

Попередження правопорушень розглядають з боку: економічних, політичних, правових та інших заходів щодо здійснення протидіяння злочинності, або ж з боку – виявлення та усунення певних видів і груп злочинів. Методи профілактичного впливу являються переконання та примус.

Метод переконання здійснюється задля створення певної позитивної думки або дії на особу, шляхом впливу на емоційну та інтелектуальну сферу.

Профілактичні заходи, що ґрунтуються на переконанні, проводяться у формі профілактичних, ознайомлюваних та виховних бесід.

У випадку, відсутності позитивних результатів від методу переконання, застосовується метод примусу, мета якого полягає у виключенні можливості здійснення особою певних дій, що не залежать від неї.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баранов А. А. Інформаційна інфраструктура: проблеми регулювання діяльності: монографія, дiм Дмитра Бураго: Київ. 2012. 352 с.
2. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Інвестиції: практика та досвід № 12: 2016. 102–106 с.
3. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку. Монографія: Київ. 2010. 14 с.
4. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.: Центр учбової літератури: 2009. 84 с.
5. Головченко Л.М., Лозовий А.І., Сімакова - Євремян Е.Б. Основи судової експертизи: навчальний посібник для фахівців, які мають намір отримати або підтвердити кваліфікацію судового експерта: Харків. 2016. 928 с.
6. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорук В.М., Пентюк І.К. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.: Центр учбової літератури. 2011. 350 с.
7. Давтян Л. Г. Правоохоронні органи як суб'єкти запобігання податковій злочинності: Науковий вісник Херсонського державного університету. Вип.6: 2014. 40–44 с.
8. Данілі'ян В. О. Інформаційне суспільство та перспективи його розвитку в Україні (соціально-філософський аналіз): 2008. – 184 с.
9. Дікань Л.В., Понікаров В.Д., Кожушко О.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. Харків: ХНЕУ, 2014. 431 с.
10. Дубов Д. В., Ожеван О.А., Гнатюк С.Л. Інформаційне суспільство в Україні: глобальні виклики та національні можливості : НІСД. 2010. 64 с.
11. Дубова Д.В. Інформаційні технології, як фактор суспільних перетворень в Україні : зб. аналіт. доп. за ред.: НІСД. 2011. 96 с.
12. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-ХІІ (зі змінами і доповненнями).
13. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України: Відомості Верховної Ради України (ВВР)№40: 1999 р. Ст. 365.

14. Закон України «Про основні засади провадження діяльності у сфері судово-економічної експертизи»: Відомості Верховної Ради України (ВВР) № 29: 2007. ст. 3.

15. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб»: Відомості Верховної Ради України (ВВР) № 37: 2003. ст. 308.

16. Іванова В. Г. Правова інформація та комп'ютерні технології в юридичній діяльності: навч. посіб. за заг. ред.: 2012. 240 с.

17. Кабінет Міністрів України: Постанова від 07.08.1999 р. №1432.

18. Колісник О. П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи: фінанси, облік і аудит: 2009. 256–263 с.

19. Крамаренко О. А. Способи ухилення від сплати податків в Україні: Наук. записки нац. університету «Острозька академія»: 2013. 165–168 с.

20. Кримінальний кодекс України: Затверджений Законом від 28.12.60 (2000-05); (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1961. N 2. ст. 384, 385.

21. Кримінальний кодекс України: Затверджений Законом від 28.12.60 (2000-05); (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1961. N 2. ст. 212.

22. Кримінальний кодекс України: Затверджений Законом від 28.12.60 (2000-05); (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1961. N 2. ст. 65.

23. Кримінальний кодекс України: Затверджений Законом від 28.12.60 (2000-05); (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1961. N 2. ст. 148-2.

24. Кримінальний процесуальний кодекс України: Затверджений Законом від 01.04.1961; (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2013. № 9-10, № 11-12, № 13, ст.48.

25. Кримінальний процесуальний кодекс України: Затверджений Законом від 01.04.1961; (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2013. № 9-10, № 11-12, № 13, ст. 6.

26. Махова З. Вплив податків на довготривале економічне зростання як

актуальна проблема фіскальної політики. Актуальні проблеми економіки: 2014. 418–428 с.

27. Міністерство фінансів України: Наказ про затвердження П(с)БО 15 «Дохід»: 1999. № 860/4153, наказ № 290.

28. Міністерство фінансів України: Наказ про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма 1 ДФ): 2015. №111/26556, наказ №4.

29. Міністерство фінансів України: Наказ про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: 2015. №137/28267, наказ №1307.

30. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч.-метод. посіб: КНЕУ, 2012. 268 с.

31. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертів та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України №9 53/5 від 08.10.1998 (у редакції Наказу Міністерства юстиції України № 1350/5 від 27.07.2015).

32. О. В. Петришин. Правопорушення: Загальна теорія права: Велика юридична українська енциклопедія : 2017. 574 с.

33. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспектива розвитку : Вісник Хмельницького національного університету, серія «Економічні науки»: 2014. 233-237 с.

34. Онищук Н.Ю. Податкове правопорушення за Податковим кодексом України: Державне будівництво та місцеве самоврядування, збірник наукових праць, випуск 22: Харків, 2011. 192-201 с.

35. Пасмор Ю. В. Напрями консолідації в інформаційному забезпеченні правової науки України: соціально-комунікативний аспект, монографія: 2013. 272 с.

36. Пашинська. Концептуальні основи судово-економічної експертизи: Вісник Житомирського державного технологічного університету: 2013. 296-298 с.

37. Писаренко Т.В., Кваша Т.К., Березняк Н.В., Прудка О.В. Інформаційне забезпечення інноваційного розвитку: світовий та вітчизняний досвід: Київ. 2015. 8-10 с.

38. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 111.

39. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.

40. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 109.

41. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 113.

42. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 94.

43. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 78.

44. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 164.

45. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 163.

46. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 169.

47. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI

(із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 198.

48. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 201.

49. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 133-142.

50. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 61.

51. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (із змінами та доповненнями). Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. N 13-14, № 15-16, № 17. ст. 84.

52. Понікаров В.Д., Попова С.М., Попова Л.М. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. центр учбової літератури : 2008. 271 с.

53. Постанова: Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах(із змінами, внесеними згідно з Постановою Пленуму Верховного Суду України N 15 від 25.05.98).

54. Пчеліна О. В. Причини та умови, що сприяють учиненню економічних злочинів: Право і безпека: Харків. 2009. 141–146 с.

55. Цимбал П.В. Попередження, виявлення, розкриття та розслідування податкових злочинів: Ірпінь. 2010. 91-114 с.

56. Романів С.Р., Голяш І.Д. Економічна експертиза: її сутність і роль у сфері контролю : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові економічні дослідження : теорії та пропозиції»: Запоріжжя, 2016. 76-78 с.

57. Серебрянський Д. М., Соколовська О.В., Стадник М.В. Аналіз реверсивного механізму сплати ПДВ: науково-аналітична доповідь: Ірпінь. 2015. 54 с.

58. Сідельникова Л.П., Сідельникова Т.П., Костіна Н.М. Податкова

система: 2013. – 424 с.

59. Федчишина В.В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи: фінансове право: 2016. 38-42 с.

60. Хандусенко Д.І. Профілактика податкових правопорушень: 2017. 157-161 с.

61. Хомутенко О. В. Основні положення щодо елементів податку на доходи фізичних осіб і проблеми, які можуть виникнути при проведенні судових експертиз. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики вип. 11.: 2011. 591–598 с.

62. Чижова Т. В. Податки на доходи фізичних осіб: наукові постулати та практичні аспекти функціонування: Науковий вісник Херсонського державного університету Вип. 6, ч. 5.: 2014. 103–106 с.

63. Чорноус Ю.М., Даніч Є.О. Особливості залучення спеціальних знань до кримінального провадження. Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу: Київ. 2019. 593–595 с.

ДОДАТКИ

Кваліфікація правопорушень за ст. 212 ККУ в 2018-2020рр.

здійснювалась за наступними показниками:

ГРН	2018 рік	2019 рік		2020 рік
		до 25.09.2019 року	з 25.09.2019 року	
Прожитковий мінімум для працездатної особи (встановлений Законом України «Про державний бюджет України»)	1 762	1 921	1 921	2 102
Податкова соціальна пільга (50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи)	881	960,50	960,50	1 051
Кваліфікація за ч. 1 ст. 212 ККУ	881 000 (1000*881)	960 500 (1000*960,50)	2 881 500 (3000*960,50)	3 153 000 (3000*1051)
Кваліфікація за ч. 2 ст. 212 ККУ	2 643 000 (3000*881)	2 881 500 (3000*960,50)	4 802 500 (5000*960,5)	5 255 000 (5000*1051)
Кваліфікація за ч. 3 ст. 212 ККУ	4 405 000 (5000*881)	4 802 500 (5000*960,5)	6 723 500 (7000*960,5)	7 357 000 (7000*1051)

Табл. 2. Кваліфікація правопорушень

Адміністративна відповідальність за порушення в сфері оподаткування, соцстрахування та бухгалтерського обліку:

Склад адміністративного порушення	Хто складає протокол про адмінпорушення (ст. 255 КпАП)	Хто розглядає справу та накладає стягнення	Розмір адмінштрафу		Стаття КпАП
			у разі вчинення правопорушення вперше	у разі повторного вчинення протягом року одного і того ж правопорушення	
<ul style="list-style-type: none"> • Відсутність податкового обліку; • Порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій^{1*} встановленого законом порядку ведення податкового обліку, у тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України <p> (аналітика)</p>	Посадові особи органів державної податкової служби	Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді)	5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.)	10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.)	Ст. 163 ¹ КпАП
<ul style="list-style-type: none"> • Неподання або несвоєчасне подання посадовими особами підприємств, установ та організацій платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів) <p> (аналітика)</p>	Посадові особи органів державної податкової служби	Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді)	5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.)	10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.)	Ст. 163 ² КпАП
<ul style="list-style-type: none"> • Невиконання керівниками та іншими посадовими особами підприємств, установ, організацій, включаючи установи НБУ, комерційні банки та інші фінансово-кредитні установи, законних вимог посадових осіб органів державної податкової служби 	Посадові особи органів державної податкової служби	Районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді)	5 – 10 нмдг (85 – 170 грн.)	10 – 15 нмдг (170 – 255 грн.)	Ст. 163 ³ КпАП

Табл. 3. Адміністративна відповідальність за правопорушення

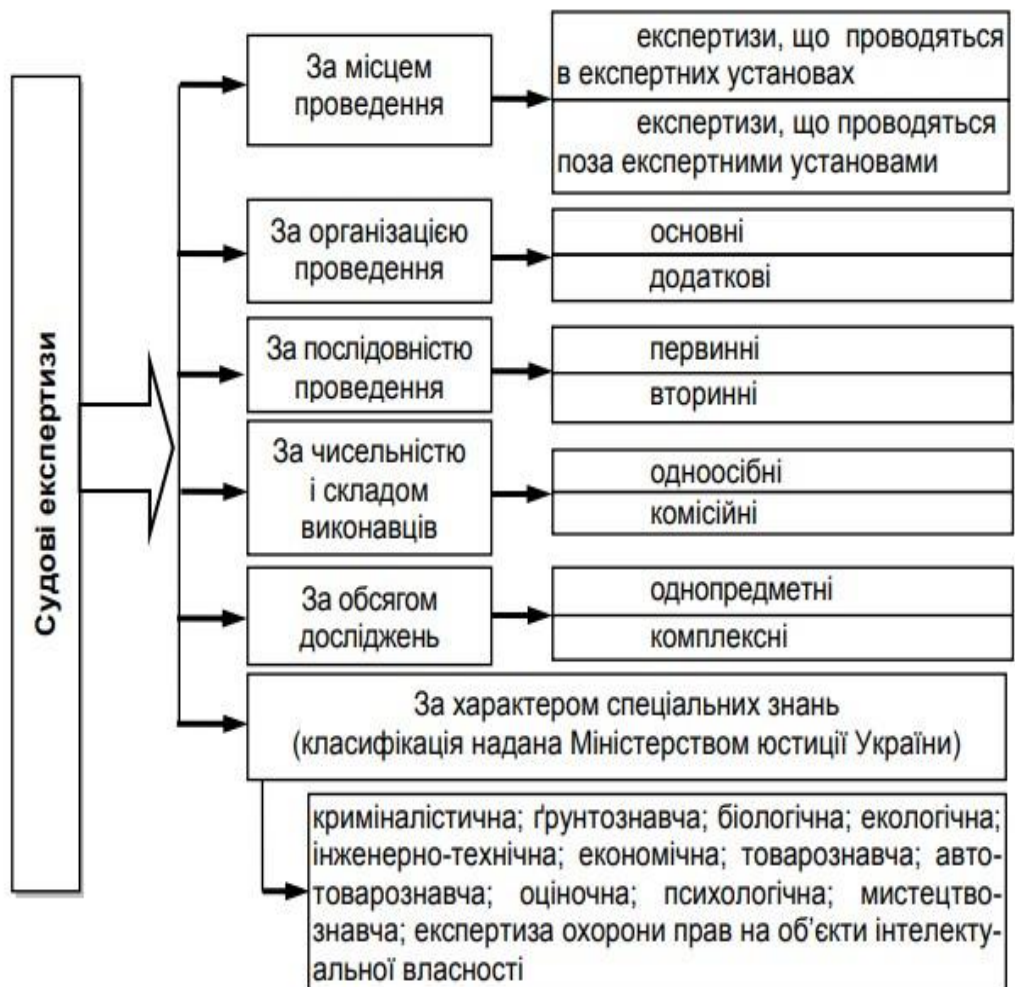


Табл. 4. Класифікація судових експертиз

Кваліфікаційні класи судових експертів Науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України:

Кваліфікаційні класи	Посада
Судовий експерт вищого кваліфікаційного класу	Директор, заступник директора, завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, головний науковий співробітник, провідний науковий співробітник
Судовий експерт першого кваліфікаційного класу	Директор, заступник директора, завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, головний науковий співробітник, провідний науковий співробітник, старший науковий співробітник
Судовий експерт другого кваліфікаційного класу	Завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, провідний науковий співробітник, старший науковий співробітник
Судовий експерт третього кваліфікаційного класу	Старший науковий співробітник, науковий співробітник
Судовий експерт четвертого кваліфікаційного класу	Науковий співробітник, молодший науковий співробітник
Судовий експерт п'ятого кваліфікаційного класу	Молодший науковий співробітник

Табл. 5. Кваліфікаційні класи судових експертів НДІСЕ

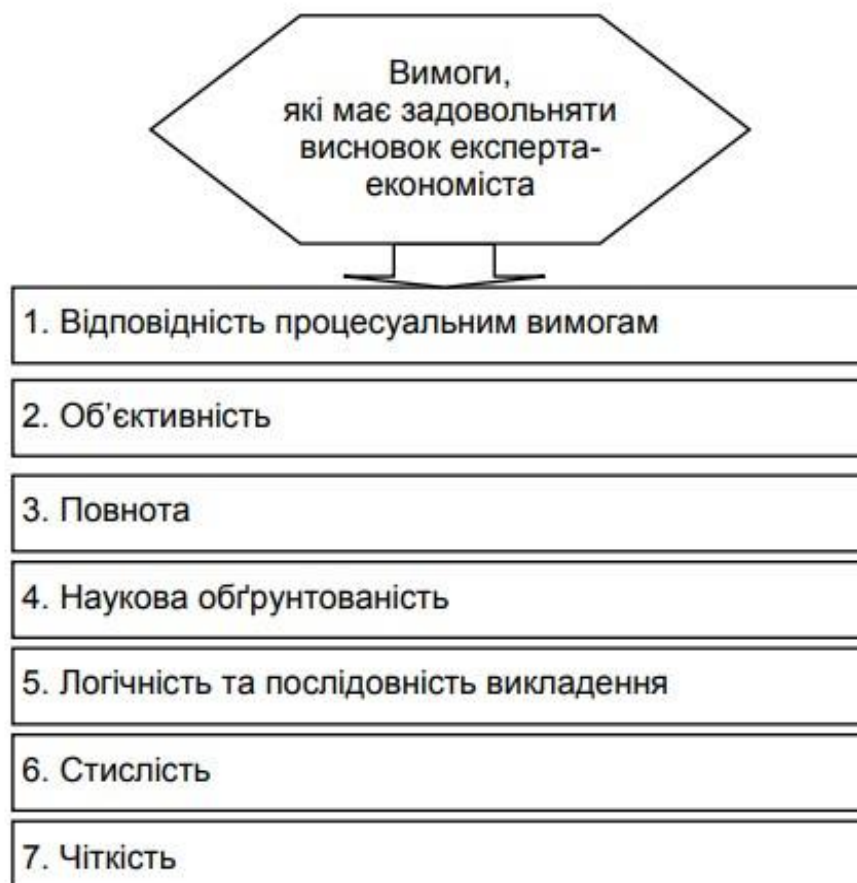


Табл. 6. Вимоги щодо висновку експерта-економіста



Табл. 7. Стадії процесу судово-економічної експертизи