

Інформація за іншими предметними напрямками досліджень за спеціалізаціями в галузі знань 08 – “Право”

УДК 342.743:347.948+342.9

СВІНЦИЦЬКИЙ А.В., директор Українського науково-дослідного інституту спеціальної техніки та судових експертиз СБ України.

ПАДАЛКА А.М., кандидат юридичних наук, головний науковий співробітник Українського науково-дослідного інституту спеціальної техніки та судових експертиз СБ України.

ПОНЯТТЯ ТА ЗНАЧЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ У РОЗКРИТТІ Й РОЗСЛІДУВАННІ ОРГАНІЗОВАНОЇ ЗЛОЧИННОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. У статті розглядаються завдання і предмет судово-економічних експертиз, висвітлюються їх можливості в практиці з розкриття й розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкові злочини, організована злочинність, судова експертиза, судово-економічна експертиза, податкова експертиза.

Summary. The article considers the tasks and subject of forensic economic expertise, highlights its capabilities in practice for the disclosure and investigation of organized crime in the field of taxation.

Keywords: tax crime, organized crime, forensic expertise, forensic economic expertise, tax expertise.

Аннотация. В статье рассматриваются задачи и предмет судебно-экономических экспертиз, освещаются их возможности в практике раскрытия и расследования организованной преступной деятельности в области налогообложения.

Ключевые слова: налоговые преступления, организованная преступность, судебная экспертиза, судебно-экономическая экспертиза, налоговая экспертиза.

Постановка проблеми. Як відомо, податкові злочини вчиняються суб'єктами у процесі здійснення ними професійної управлінської або фінансово-господарської діяльності й мають вираз в недотриманні норм і правил, що їх регламентують. У зв'язку із цим сліди злочинної діяльності знаходять своє відображення у відповідних документах, котрими ця діяльність оформлюється й супроводжується. Податкові злочини відносяться до групи латентних, доволі часто вони маскуються зовнішньо звичайними і на перший погляд законними господарськими угодами. Зокрема, однією зі специфічних властивостей зазначеної діяльності є функціональне розмежування, тобто виділення у ній певних видів діяльності та виконання її окремими особами чи групами осіб. У свою чергу ця властивість зумовлюється своєрідністю даного виду злочинної діяльності як такої, що розрахована на тривалий період і виявляється у неодноразовості вчинення злочинів, причому вчиненні їх колективно, відносно стабільним складом учасників.

При розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування особливе значення мають судово-економічні експертизи, що дозволяють встановити на основі документів бухгалтерського обліку фактичні дані про вчинені фінансово-господарські операції, економічні показники, наявність або відсутність грошових коштів.

В зв'язку з цим неабияке місце в кримінальних провадженнях про податкові злочини, вчинені організованими злочинними групами, мають експертні дослідження, що засновані на використанні прийомів та методів діагностики фінансово-господарського стану підприємства.

Результати аналізу наукових публікацій. Різні аспекти призначення судових експертиз досліджували такі вчені, як Бахін В.П., Бірюков В.В., Волобуєв А.Ф., Галаган В.І., Гора І.В., Іщенко А.В., Карпов Н.С., Клименко Н.І., Лисенко В.В., Лукашевич В.Г., Є.Д. Лук'янчиков, Пиріг І.В., Салтевський М.В., Федчишина В.В., Чернявський С.С., Чеберяк П.П., Чорноус Ю.М., Шепітько В.Ю., Шрамко О.М., Щербаковський М.Г. та ін. Однак питання щодо значення судових експертиз та використання спеціальних економічних знань під час розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування ґрунтовно розглянуто не було.

Метою статті є визначення завдань і предмета судово-економічних експертиз й висвітлення їх можливостей в практиці з розкриття й розслідування організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. З криміналістичної точки зору, спеціальні економічні знання слід вважати засобом виявлення та розпізнавання ознак взаємодії осіб, що вчиняють злочин з економічною системою та її окремими ланками. Адаптація окремих положень конкретних економічних галузей знань, таких як бухгалтерський облік, банківська справа, ревізія, аудит до потреб розслідування злочинів, а також інтеграція економічних та криміналістичних знань є обов'язковою передумовою підвищення ефективності боротьби з організованою злочинною діяльністю у сфері оподаткування. З цього приводу Чернявський С.С. цілком слушно зазначає, що, наприклад, спеціальні економічні знання експерта, які використовують для вирішення ключових питань у справах про злочини у сфері банківського кредитування, не можуть бути зведені винятково до бухгалтерських, а вимагають застосування можливостей усього класу економічних експертиз [1, с. 15].

Своєрідність податкових злочинів полягає в тому, що їх виявлення можливе за допомогою податкових перевірок, проте розслідування механізму скоєння цих злочинів, встановлення винних осіб та обсягів завданої шкоди вимагають використання спеціальних знань, зокрема у сфері судово-економічної експертизи.

При розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування слідчим, прокурором, судом використовується допомога як спеціаліста, так і експерта, до того ж, і спеціалісти, і експерти можуть бути фахівцями, що обізнані в тій самій галузі економічних знань. Зокрема, експертом можна залучати ту саму особу, що брала участь в провадженні як спеціаліст, оскільки вітчизняне кримінально-процесуальне законодавство не містить будь-якої заборони. Відмінності між спеціалістом і експертом можуть розглядатись в різній площині вирішуваних завдань. Це може стосуватися мети залучення спеціаліста або експерта до досудового розслідування чи судового розгляду кримінального провадження; кола завдань, які ними розв'язуються; форм участі в кримінальному процесі; застосованих методів досліджень; фактичних підстав для прийняття рішення; процесуального статусу результатів роботи спеціаліста чи експерта.

Відповідно до п. 1 ст. 242 КПК України експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання [2].

Ключовим завданням судово-економічної експертизи при розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є встановлення фактичних обставин фінансово-господарської діяльності, а саме:

- виконання (невиконання) вимог законодавства про бухгалтерський облік при відображенні фінансово-господарської діяльності або окремих фінансово-господарських операцій в бухгалтерському обліку і звітності підприємств і організацій;

- відображення (невідображення) в бухгалтерському обліку і звітності підприємств і організацій фінансово-господарської діяльності або окремих фінансово-господарських операцій;

- виконання (невиконання) вимог законодавства про податки і збори щодо обчислення підприємствами і організаціями податків та інших обов'язкових платежів;

- цільовий характер використання коштів, тощо.

Судово-економічна експертиза, як і будь-яка інша судова експертиза, призначається органами досудового розслідування чи судом для вирішення завдань, які пов'язані з предметом доказування. Експертні завдання, що витікають з завдань кожного конкретного злочину, перебувають у певній безпосередній або опосередкованій залежності від сукупності ознак, які характеризують злочин [3, с. 162].

Питання класифікації судово-економічних експертиз є доволі актуальним, оскільки має не лише теоретичне значення для розроблення і вдосконалення теорії судової експертизи, але й слугує основою для розроблення експертних методик, робить об'єктивним процес експертного дослідження і слугує основою для формулювання висновку експерта та його оцінки органами розслідування й судом як джерела доказів. Практика розслідування та розгляду судами податкових злочинів вказує на те, що слідчі, а в багатьох випадках і судді не достатньо інформовані щодо класів, родів судово-економічної експертизи. Доволі часто питання, які ставлять на її вирішення, виходять за межі спеціальних знань експерта, що вказує на проблемність визначення особою, яка призначає експертизу, роду та виду судово-економічної експертизи [4, с. 83]. Немає єдності в підходах до визначення роду судово-економічної експертизи і серед науковців, що зумовлено відсутністю єдиного науково-обґрунтованого підходу до класифікації експертиз, наявністю розбіжностей у формулюванні предмета та об'єкта судової економічної експертизи.

На нашу думку, критерієм класифікації судово-економічних експертиз є галузь економічних знань. Залежно від цього критерію економічні експертизи можна розділити на наступні види:

- а) судово-бухгалтерська експертиза, предметом якої є операції фінансово-господарської діяльності, що відображаються в документах бухгалтерського обліку та звітності;

Судово-бухгалтерську експертизу, наприклад, за кримінальними провадженнями про злочини, пов'язані з розкраданням грошових коштів під час розрахунково-касових операцій призначають з метою не лише підтвердити або спростувати обґрунтованість висновків ревізії чи аудиторської перевірки, але й для визначення розміру фактично завданих матеріальних збитків, кола осіб, що причетні до їх завдання, недоліків в організації бухгалтерського обліку і контролю, які мали місце в діяльності підприємства чи установи і сприяли вчиненню злочину. Експертному дослідженню підлягають бухгалтерські документи, які були джерелом аудиторської перевірки чи ревізії, а також встановлені після їх проведення факти і записи в обліку, що мають значення для кримінального провадження. Експерт-бухгалтер використовує формальну, нормативну, арифметичну перевірку, взаємний контроль, зустрічні перевірки взаємопов'язаних

касових операцій. Зустрічною перевіркою прибуткових касових ордерів і квитанцій до них досліджують записи за конкретними фізичними чи юридичними особами, датами, сумами, підписами, штампами з надписами “отримано” або “погашено”, звертаючи при цьому увагу на наявність підписок, дописок або виправлень [4, с. 84].

Залежно від конкретної ситуації і сутності обставин, що досліджуються під час кримінального провадження, на вирішення експерту-бухгалтеру можуть бути поставлені різноманітні питання, наприклад: чи правильно відображені касові операції з формування засновниками статутного капіталу; чи мали місце в діяльності організації порушення порядку ведення касових операцій з приймання і повернення грошових коштів; чи правильно відображені в касових документах операції з обліку і реалізації акцій; чи правильними є висновки ревізії щодо суми виявленої в касі підприємства нестачі або надлишків і щодо винних у їх завданні особах; які недоліки в організації бухгалтерського обліку, звітності, контролю сприяли утворенню і приховуванню збитків і заважали їх своєчасному виявленню тощо [5, с. 39].

В такому випадку для комплексного дослідження зазначених документів і встановлення фактів зловживання, розкрадання та винних осіб, а також встановлення точної суми викрадених грошей доцільно призначати ревізії, а після їх проведення судово-бухгалтерські і почеркознавчі експертизи. На важливість своєчасного призначення зазначених ревізій та експертиз і використання спеціальних бухгалтерських знань вказує і Федчишина В.В., звертаючи увагу на ймовірність втрати можливості з'ясування певного або іншого питання [5, с. 40].

б) фінансово-економічна експертиза, що включає:

- дослідження ознак і способів спотворення даних про фінансові показники, що впливають на фінансовий результат і розрахунки за зобов'язаннями господарюючого суб'єкта;

- розрахунок пайової участі засновників (акціонерів) в майні і розподіленого прибутку господарюючого суб'єкта;

Чеберяк П.П. вважає, що предмет фінансово-економічної експертизи – це відображена в документах інформація щодо фінансово- економічних показників діяльності підприємства, акціонування, банкрутства, орендних відносин, цільового використання бюджетних коштів, які стали об'єктом розгляду судово-слідчими органами і відносно яких поставлені питання на вирішення експерта. Предметом фінансово-кредитної експертизи є відображені в документах господарські операції банків і підприємств при взаємовідносинах з банками, що стали об'єктом розгляду судово- слідчими органами, відносно яких поставлені питання на вирішення експерта. Від правильного визначення предмета експертизи залежить практична діяльність експерта, межі його компетенції в аспекті визначення кола питань, які він може вирішувати. Предмет експертизи – її суттєва ознака, котрою визначаються природа та джерела знань експерта будь-якої спеціальності [4, с. 85].

На нашу думку, всі різновиди судово-економічних експертиз досліджують один об'єкт – обліково-економічні операції. За такої ознаки судово-економічні експертизи можна класифікувати на експертизу облікового процесу та експертизу економічних операцій. Предметом експертизи облікового процесу виступають закономірності інформаційного відображення економічної діяльності в системі бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності суб'єктів господарювання, котрі досліджуються для вирішення завдань, які виникають при розслідуванні злочинів економічної спрямованості. Об'єктами такої експертизи виступають факти господарської діяльності та облікова процедура. Предметом експертизи економічних операцій виступають

закономірності інформаційного відображення економічної діяльності в системі економічних показників та іншої обліково-економічної інформації, яка розкриває зміст економічних операцій, що досліджуються для вирішення завдань з розкриття й розслідування економічних злочинів. Об'єктами такої експертизи є економічні операції [6, с. 181].

в) фінансово-кредитна експертиза, в ході якої проводиться дослідження ознак і способів спотворення даних про фінансові показники, що характеризують платоспроможність, кредитоспроможність, використання і повернення кредитів господарюючого суб'єкта.

З урахуванням зазначених видів економіко-експертних досліджень, всі питання, які вирішує експерт-економіст, можна розділити на наступні групи:

- питання, пов'язані з відображенням або невідображенням в бухгалтерському обліку господарських операцій;
- питання, пов'язані з правильністю відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій;
- питання, пов'язані з повнотою і правильністю обчислення податків;
- питання, пов'язані з розрахунком грошових потоків;
- питання, пов'язані з розрахунком товарних потоків;
- питання, пов'язані з правильністю витрачання отриманих коштів.

Також ключовими обставинами доказування в розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування є використання незаконних схем та методів, встановлення сум ухилення, виявлення організаторів, пособників, виконавців. Більшість схем ухилення від оподаткування всередині країни існують завдяки розвинутій індустрії "конвертаційних центрів", підґрунтям для яких є фіктивне підприємництво. Фіктивним підприємництвом у розумінні сфери податків є використання контролю над суб'єктом підприємництва з метою приховування незаконної діяльності, зокрема для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухилення від сплати податків. Функціонування подібних підприємств, як правило, добре продумано, а мережа клієнтів територіально розгалужена, вони можуть співпрацювати з десятками реальних суб'єктів господарювання.

Відповідно, щоб дослідити ці схеми з економічної позиції, необхідно залучати висококваліфікованих, добре підготовлених фахівців (експертів) у сфері економіки, навіть у тих ситуаціях, якщо слідчий володіє спеціальними навичками на рівні експерта-економіста. Адже він не має права суміщати в одній особі функції органу розслідування та експерта. Схема функціонування "конвертаційного центру" з використанням фіктивних підприємств з метою ухилення від сплати податків полягає в наданні послуги реально діючим суб'єктам господарювання у формуванні безпідставного та незаконного податкового кредиту та витрат, переведення податкових зобов'язань з ПДВ на фіктивні підприємства, отримання готівкових коштів й використання їх у нелегальному бізнесі або на власні потреби. Штучне нарощування податкового кредиту відбувається шляхом здійснення безтоварних операцій, які присутні в офіційному бухгалтерському, податковому обліку та звітності фіктивного підприємства, а також відповідні податкові зобов'язання з ПДВ. У подальшому такий податковий кредит "продається" реально діючим підприємствам з метою зменшення сплати ПДВ, при цьому самі операції існують лише на папері.

Розслідування діяльності організованої злочинності характеризується багатоепізодністю, великим обсягом матеріалів, які охоплюють значні звітні періоди, тому потребує ретельної побудови доказової бази у доведенні як незаконної діяльності

фіктивних підприємств, що входять до його складу, так і протиправних дій клієнтів – реальних суб'єктів підприємницької діяльності. Отримання таких доказів неможливе без документального підтвердження цих фактів, основою чого є висновок, підготовлений відповідним фахівцем-експертом. Специфіка податкових розслідувань злочинів з використанням фіктивного підприємництва визначає особливості проведення судово-економічної експертизи. Зокрема, це стосується визначення пріоритетних напрямів дослідження, встановлення предмета, об'єктів та завдань експертизи. Для підтвердження фактів ухилення від оподаткування недостатньо проводити дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності з метою встановлення інтелектуальних підробок, тобто неправильного відображення в документах руху матеріальних цінностей, грошових коштів, порушення правил обліку, оскільки фіктивне підприємство надає документи клієнту (для незаконного збільшення ПДВ та витрат), які за формальними ознаками не містять слідів фальсифікацій і повністю відповідають вимогам законодавства. Тому необхідним є використання фінансово-економічного напряму дослідження, який ґрунтується на застосуванні прийомів і методів діагностики фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Дослідження за цим напрямом передбачає встановлення документальної обґрунтованості даних про спроможність суб'єктів господарювання фактично здійснювати операції, які відображені в бухгалтерському, податковому обліку, звітності та утворюють підстави для формування незаконного податкового кредиту та витрат. Такі дослідження дають можливість, з одного боку, отримати додаткові докази удаваності операцій підприємств, що входять до складу організованої злочинності, а з іншого – підтвердити умисне ухилення від сплати податків його клієнтами.

Звертаючи увагу на те, що предметом конкретного експертного дослідження є фактичні дані, які необхідно встановити щодо конкретного розслідуваного злочину, предметом судово-економічної експертизи з питань ухилення від сплати податків організованою злочинною групою є факти безпідставного і незаконного формування податкового кредиту та витрат внаслідок проведення безтоварних операцій, які відображені в первинних документах бухгалтерського обліку та стали об'єктом розгляду слідчими органами ДФС і стосовно яких поставлені питання на вирішення експерта. При цьому головним завданням є документальне підтвердження фактів, які формують предметну сферу експертного дослідження. Вирішення завдання потребує оцінки показників структури майна та джерел його придбання, наявності та інтенсивності використання необоротних та оборотних активів і джерел їх формування, джерел власних коштів, реальності розрахунків із дебіторами і кредиторами, аналізу економічної доцільності проведення окремих господарських операцій та аналізу інших питань, пов'язаних із предметом дослідження.

Отже можемо стверджувати, що судові експертизи є специфічним засобом встановлення доказів у кримінальному судочинстві. Вони характеризуються такими основними ознаками: використання спеціальних знань; проведення дослідження з метою встановлення обставин, які мають важливе значення для вирішення провадження; процесуальна форма призначення та проведення експертизи; оформлення результатів у спеціальному процесуальному документі; безпосереднє дослідження об'єктів експертизи [7, с. 517].

Якщо в обґрунтуванні поділу судової експертизи на різні види можна визначити певні критерії (вид спеціальних знань, предмет, об'єкти і методи), то поділ щодо економічної експертизи має іншу природу. Судово-економічна експертиза, як підкреслюється в літературі, з одного боку, виступає як спеціальна наука, а з іншого –

як загальна наука (щодо галузевих економічних дисциплін). При цьому, по суті, відіграє роль загальнотеоретичної методологічної науки, виступає як засіб, інструмент пізнання конкретних економічних дисциплін, їх інститутів, окремих норм права. Теорія судово-економічної експертизи не повинна давати готових рецептів щодо окремих економічних дисциплін. Вона має розробляти методику вирішення окремих проблем і, у свою чергу, вирішувати загальні для ряду економічних наук питання, зокрема про критерії їх розмежування. При цьому, беручи до уваги специфіку окресленої проблеми та появу нових схем злочинності у сфері оподаткування і трансфертного ціноутворення, потрібно враховувати, що вирішення питань з оподаткування зумовлює необхідність у виділенні податкової експертизи у самостійний вид експертиз.

І тому на сьогодні для України значимим є вирішення питань, безпосередньо пов'язаних із судовою податковою експертизою та використанням спеціальних знань з питань правильності нарахування і сплати податків. Визнаючи самостійне існування судової податкової експертизи як виду, необхідно встановити її предмет, об'єкти, відмежувавши її від судово-економічних експертиз. Хоча нормами Податкового кодексу України (далі – ПК України) визначено порядок узгодження термінології та правил податкового обліку із правилами бухгалтерського обліку та документування операцій відповідно до правил бухгалтерського обліку та фінансової звітності, однак, під впливом багатьох факторів, перш за все появи нових ускладнених схем злочинів у сфері оподаткування, вирішувати питання оподаткування в межах судово-економічних експертиз стає дедалі важче. І саме такі обставини суттєво обмежують можливості проведення економічних експертиз і дають поштовх до проведення самостійного виду економічних експертиз – податкової експертизи, яка передбачає потребу в отриманні експертом широких знань у сфері оподаткування як самостійного напрямку економічної науки. Тобто необхідно розглядати питання застосування спеціальних знань експерта в оподаткуванні, а не в економічній науці взагалі.

Судово-податкова експертиза, досліджуючи первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку і фінансової звітності, проводитиме дослідження щодо підтвердження або не підтвердження повноти і правильності нарахування податків і зборів, порушення вимог податкового законодавства. На нашу думку, виділення окремого виду податкової експертизи процесуального значення не має, проте має велике практичне значення.

Висновки.

З вище викладеного можемо стверджувати, що судово-економічна експертиза є одним із засобів доказування у кримінальних провадженнях з питань ухилення від сплати податків. Основне призначення експертних досліджень полягає у формуванні повної доказової бази, що надає сторонам кримінального провадження значно ширших можливостей у доказуванні. Проведення експертизи в процесі розслідування схем ухилення від оподаткування повинно враховувати їх розмаїття та наявність особливостей у механізмі їх вчинення.

У теорії судово-економічної експертизи є багато напрямів, які, гарантуючи кваліфіковане, науково і методично забезпечене дослідження об'єктів, мають значення для встановлення обставин злочину. У більшості з них уже є своя історія, наукова основа та емпірична база. Тому при розслідуванні організованої злочинної діяльності у сфері оподаткування нами пропонується виділити самостійний вид судових експертиз – “податкова експертиза”. Виконуючи поставлені завдання, податкова експертиза могла б більш точно досліджувати питання, пов'язані з дослідженням об'єктів –

первинних бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, встановлюючи обґрунтованість застосування норм податкового права суб'єктами господарювання, виконання ними зобов'язань, підтверджуючи факти ухилення від сплати податків.

Використана література

1. Чернявський С.С. Методика розслідування злочинів у сфері банківського кредитування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09. Київ, 2002. 20 с.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.12 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 27.07.2020).
3. Шрамко О.М. Можливості судово-економічних експертиз при розслідуванні окремих корупційних злочинів. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. Вип. 1. С. 162-165.
4. Чеберяк П.П. Завдання судових експертиз при розкритті й розслідуванні злочинів, вчинених в економічній сфері України. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2013. Вип. 10. С. 83-88.
5. Федчишина В.В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи. *Фінансове право*. 2016. № 1 (35). С. 38-42.
6. Давиденко В.С. Спеціальні знання в розслідуванні економічних злочинів. *Юридичний часопис Національної академії внутрішніх справ*. 2016. № 2. С. 178-188.
7. Федчишина В.В. Місце спеціальних економічних знань в інституті судової експертизи України. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки*: зб. тез Податкового конгресу, м. Ірпінь, 12 грудня 2019 р.. Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 517-520.

~~~~~ \* \* \* ~~~~~