

СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА ТА КРИМІНАЛІСТИКА

УДК 343.98

DOI: [https://doi.org/10.32689/2617-9660-2022-5\(23\)-66-78](https://doi.org/10.32689/2617-9660-2022-5(23)-66-78)

Германюк Ірина Володимирівна,

науковий співробітник, судовий експерт, спеціаліст з Фінансів, Науково-дослідний центр судової експертизи з питань інтелектуальної власності Міністерства юстиції України; бульвар Л. Українки, 26, офіс 501, +38 044 2211245, м. Київ, 01133; e-mail: info@intelect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-7401-9359>

АКТУАЛЬНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ПРИЗНАЧЕННЯ І ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

Анотація. Ефективний розвиток держави забезпечується нормальним функціонування економіки. Одним з інструментів що забезпечує державу необхідними фінансовими ресурсами, сприяє вирішенню першочергових потреб економіки є податкова система. Економічні реформи в Україні супроводжуються зростанням злочинності у фінансово-економічній сфері. На сьогодні однією з актуальних є проблема порушення суб'єктом господарювання податкового законодавства.

Висновки контролюючих органів за наслідками перевірки часто викликають у платника податків питання обґрунтованості встановлених порушень. Суб'єкти господарювання оскаржують обґрунтованість висновків контролюючих органів за результатами проведеної перевірки. Тобто, сучасні умови ведення господарської діяльності зумовлюють потребу у комплексному використанні правових та економічних знань з метою успішного вирішення спорів у сфері оподаткування. Тому використання судово-економічної експертизи, яка здійснюється на основі спеціальних знань з бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, дослідження об'єктів (первинних документів, облікових регістрів і звітності), які містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, є дедалі поширеною практикою.

В сучасних економічних умовах, економічна експертиза відіграє важливу роль у боротьбі з економічною злочинністю та одночасно виступає інструментом захисту прав суб'єктів господарювання.

При проведенні судово-економічної експертизи (експертного дослідження) здійснюється дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності, що містять інформацію про обставини справи та відповідно допомагають досягти об'єктивності у прийнятті рішень на всіх етапах податкових спорів. Тому розглянута актуальність та особливості призначення і проведення судово-економічної експертизи (експертного дослідження) на етапах податкових спорів.

Ключові слова: судово-економічна експертиза, експертне дослідження, податкова перевірка, акт перевірки, податкові правопорушення, податки та збори(обов'язкові платежі).

Germanyuk Irina Volodimirivna,

researcher, forensic expert, specialist with Finance, Research Center for Forensic Examination on Intellectual Property of the Ministry of Justice of Ukraine, L. Ukrainian Boulevard, 26, office 501, Kyiv, 01133; tel.: +38 044 221145, e-mail: info@intellect.org.ua, <https://orcid.org/0000-0002-7401-9359>

RELEVANCE AND FEATURES OF THE APPOINTMENT AND CONDUCT OF A FORENSIC-ECONOMIC EXAMINATION IN THE FIELD OF TAXATION

Abstract. Effective development of the state is ensured by the normal functioning of the economy. The tax system is one of the tools that provides the state with the necessary financial resources and helps to solve the primary needs of the economy. Economic reforms in Ukraine are accompanied by an increase in crime in the financial and economic sphere. Today, one of the urgent problems is the violation of tax legislation by a business entity.

The conclusions of the control bodies as a result of the inspection often cause the taxpayer to question the validity of the established violations. Business entities dispute the validity of the conclusions of the control bodies based on the results of the audit. That is, the modern conditions of conducting economic activity require the complex use of legal and economic knowledge in order to successfully resolve disputes in the field of taxation. Therefore, the use of forensic economic expertise, which is carried out on the basis of special knowledge of accounting, taxation and finance, research of objects (primary documents, accounting registers and reports) that contain information about the actual data and circumstances of the case, is an increasingly common practice.

In modern economic conditions, economic expertise plays an important role in the fight against economic crime and at the same time acts as a tool for protecting the rights of business entities.

When conducting a forensic and economic examination (expert research), a study of accounting, tax accounting and reporting documents is carried out, which contain information about the circumstances of the case and, accordingly, help to achieve objectivity in decision-making at all stages of tax disputes. Therefore, the relevance and peculiarities of the appointment and conduct of forensic economic examination (expert research) at the stages of tax disputes are considered.

Key words: forensic and economic expertise, expert research, tax audit, audit report, tax offenses, taxes and fees (mandatory payments).

Постановка проблеми. Однією з умов нормального функціонування економіки є розвиток підприємницької діяльності та одночасно надходження до бюджетів податків та зборів. З метою здійснення контролюючими органами контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів суб'єктами господарювання, а також дотримання ними податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, проводяться перевірки підприємств, що передбачені Податковим кодексом України.

Висновки Акту Державної податкової служби України за наслідками перевірки часто викликають у платника податків питання обґрунтованості встановлених порушень. Коли податковий та бухгалтерський облік на підприємстві ведуться на належному рівні, платники податків часто заперечують обґрунтованість висновків Акту Державної податкової служби України за результатами проведеної перевірки.

Економічна експертиза (експертне дослідження) проводиться безпосередньо за операціями, описаними в Акті перевірки відповідно до поставлених питань.

На сьогодні, якісний розгляд податкових спорів, що виникає за результатами податкової перевірки потребує допомоги відповідних фахівців, експертів-економістів. Також у судовій практиці виникає чимало питань, що потребують спеціальних знань, пов'язаних з питаннями у сфері оподаткування.

Наявна судова практика показала, що висновки судових експертиз активно використовуються судами у по-

даткових спорах. Тому актуальним є розгляд призначення судово-економічної експертизи на різних етапах спорів у сфері оподаткування.

Аналіз дослідження і публікацій.

Над проблемами дослідження теоретичних основ судово-економічної експертизи приділяли увагу у своїх працях велика кількість науковців, таких як: Г.Г. Мумінова-Савіна, М.Т. Білуха, В.Є. Швець, І.А. Волкова, А.П. Шеремет, Л.М. Головченко, А.І. Лозовий, Е.Б. Сімакова-Єфремян, І.В. Перезовова, О.В. Топоркова, Т.О. Євлаш, О.О. Говоруха, Ф.Ф. Бутинець, О.П. Колісник, Л.В. Дикань, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко, С.Р. Романів, Л.А. Будник, С.І. Савченко, В.А. Єрмоленко, З.Б. Литвин, В.А. Дерій, Д.І. Дема та інші. Дослідженню судовою економічною експертизою питань у сфері оподаткування присвячено праці В.В. Федчишиної, Л.В. Гуцаленко, Л.Г. Михальчишиної, В.М. Сидорчук, І.К. Пентюк та інших.

Мета статті – є розкриття актуальності та особливостей призначення і проведення судово-економічної експертизи (експертного дослідження) у сфері оподаткування, що дасть можливість більш широкого використання судово-(експертного дослідження) та відповідно допоможе досягти об'єктивності у прийнятті рішень на всіх етапах податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Негативні тенденції притаманні сучасним умовам господарювання пов'язані з ростом кількості злочинів економічного характеру. Розкрити їх доволі складно без здійснення економічної експертизи, яку вважають важливим інструментом економіки будь-якого суспільства [1, с.151].

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 [2].

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 [3].

Сьогодні, законодавство, яке регулює питання призначення та проведення експертиз, обмежує коло замовників і виконавців у даній сфері. Зокрема В. В. Федчишина вважає, що часто виникають законодавчі суперечності, а саме, Податковий кодекс України надає можливість для проведення експертиз та визначає, коли це можна зробити, а законодавство із питань призначення й проведення експертиз обмежує коло її замовників та виконавців [2, с. 41].

Згідно із статистичними даними, кількість діючих суб'єктів господарювання 2018-2021 роках [4,5] наведена у Таблиці 1

Таблиця 1

Кількість діючих суб'єктів господарювання 2018-2021 роках

Показник	роки			
	2018	2019	2020	2021
усього, одиниць	1839672	1941701	1973652	1956320
у т.ч.:				
суб'єкти великого підприємства, одиниць	446	516	512	610
суб'єкти середнього підприємства, одиниць, у т.ч.	16476	18129	17946	17811
фізичні особи-підприємці	419	378	344	309
суб'єкти малого підприємства, одиниць, у т.ч.	1822671	1922978	1955119	1937827
фізичні особи-підприємці	1483297	1560650	1599411	1585105

Джерело: за даними [4,5].

Згідно статистичних даних [4,5], переважну більшість діючих підприємств становлять підприємства малого підприємства (у т. ч. фізичні особи підприємці).

Кожне підприємство в процесі своєї господарської діяльності стикається з перевіркою контролюючих органів у сфері оподаткування. Висновки Акту Державної податкової служби України

за наслідками перевірки часто викликають у платника податків питання обґрунтованості встановлених порушень. Платник податків самостійно обирає форму оскарження результатів податкової перевірки. Судове оскарження є ефективнішим інструментом доведення правомірності своєї позиції ніж адміністративне.

Аналіз адміністративних справ зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, що знаходяться на розгляді місцевими загальними та окружними адміністративними судами у 2018-2020 рр. наведено у Таблиці 2.

Таблиця 2

Аналіз адміністративних справ зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, що знаходяться на розгляді місцевими загальними та окружними адміністративними судами у 2018-2020 рр.

Суди	Знаходилося в провадженні справ							
	2018	питома вага %*	2019	питома вага %*	2020	питома вага %*	Динаміка 2019 до 2018, %	Динаміка 2020 до 2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всього, у т.ч.:	35506	24,27	45510	26,14	55641	20,37	28,2	22,26
місцеві загальні суди	281	0,55	379	0,81	328	0,96	34,88	-13,46
окружні адміністративні суди	35225	23,72	45131	25,33	55313	19,41	28,12	22,56

*- питома вага адміністративних справ зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства у загальній кількості адміністративних справ місцевими загальними та окружними адміністративними судами (за категоріями)

Джерело: складено за даними [6, 7, 8].

Як свідчать дані таблиці 2 питома вага справ зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, що знаходяться на розгляді місцевими загальними та окружними адміністративними судами становить 20,37%

у 2020 році, 26,14% у 2019 році та 24,27% у 2018 році. Щодо кількості справ, що знаходиться в провадженні, спостерігається тенденція до збільшення справ у 2019 році в порівнянні з 2018 на 10004 справ (або 28,02%), у 2020 році в порівнянні з 2019 на 1031 справу (або 22,26%).

Кількість закінчених адміністративних справ зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а та-

кож контролю за дотриманням вимог податкового законодавства у 2018-2020 рр. наведено у Таблиці 3.

Таблиця 3

Аналіз кількості закінчених проваджень у адміністративних справах зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства у 2018-2020 рр.

Суди	Закінчено провадження у справах					Відсоток закінчених провадженням справ, %		
	2018	2019	2020	Динаміка 2019 до 2018, %	Динаміка 2020 до 2019, %	2018	2019	2020
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Всього, у т.ч.:	24077	29067	33897	20,7	16,62	67,81	63,87	60,92
місцеві загальні суди	197	252	256	27,92	1,59	70,11	66,49	78,05
окружні адміністративні суди	23880	28815	33641	20,67	16,75	67,79	63,85	60,82

Джерело: складено за даними [6, 7, 9].

Як свідчать дані таблиці 3, кількість розглянутих адміністративних справах зі спорів адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства має тенденцію до збільшення у кількісному виразі від 24077 справ у 2018 році до 33897 справ у 2020 році. Питома вага закінчених справ, що знаходились в провадженні має тенденцію до зниження : від 67,81% у 2018 році до 60,92 у 2020 році.

Основними податковими правопорушеннями, що встановлені за результатами податкової перевірки та оскаржуються суб'єктами господарювання у розрізі податків є:

- завищення суми бюджетного відшкодування,

- завищення від'ємного значення суми податку на додану вартість,
- заниження суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті у бюджет,
- завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток платника податків,
- заниження податку на прибуток платника податків.

Без економічної експертизи неможливе належне функціонування не тільки судової системи, а й застосування відповідних статей кримінального кодексу, законодавчих актів, які регулюють діяльність економічних суб'єктів [1, с.151].

Порядок призначення та проведення судових експертиз та експерт-

них досліджень регламентується Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 №53/5 «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» [10].

Відповідно до чинного законодавства для юридичних і фізичних осіб на договірних засадах експертами проводяться експертні дослідження, що потребують спеціальних знань та використання методів криміналістики і судової експертизи. [10, п.1.3]:

Підставою для проведення експертизи відповідно до чинного законодавства є процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), або договір з експертом чи експертною установою, укладений за письмовим зверненням особи у випадках, передбачених законом, в якому обов'язково зазначаються її реквізити, номер справи або кримінального провадження або посилання на статтю закону, якою передбачено надання висновку експерта, перелік питань, що підлягають вирішенню, а також об'єкти, що підлягають дослідженню.

В інших випадках проводиться експертне дослідження, підставою для якого є договір з експертом чи експертною установою, укладений за письмовою заявою (листом) замовника (юридичної або фізичної особи), з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються.

Результати проведення експертиз та експертних досліджень виклада-

ються у письмовому документі – висновку експерта [10, п.1.8]

Згідно із ч13 ст.101 Кодексу адміністративного судочинства України [11], висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень, зроблені у результаті них висновки та обґрунтовані відповіді на питання, поставлені перед експертом, складений у порядку, визначеному законодавством.

Підставою проведення судової експертизи є відповідне судове рішення чи рішення органу досудового розслідування, або договір з експертом чи експертною установою – якщо експертиза проводиться на замовлення інших осіб. [12, ст. 7¹].

Згідно п.75.1 ст.75 Податкового кодексу України [13], контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Відповідно до п.56.1 ст.56 Податкового кодексу України [13], рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

Таким чином, висновок експерта у сфері оподаткування може бути використано на наступних етапах:

- на етапі проведення податкової перевірки,
- надання заперечень,
- адміністративного оскарження,
- судового оскарження.

Крім того судово-економічна експертиза може бути призначена уповноваженою на те особою (органом) у випадку відкриття кримінального провадження за результатами проведення податкової перевірки відповідно до 212 Кримінального кодексу України.

Ухилення від сплати податків є формою зменшення податкових зобов'язань, при якій платник податків умисно або необережно уникає сплати податків або зменшує розмір своїх податкових зобов'язань з порушенням чинного законодавства [14, ст. 212].

Відповідно до ч.1 ст.242 Кримінального процесуального кодексу України [15], експертиза проводиться експертною установою, експертом або експертами, яких залучають сторони кримінального провадження або слідчий суддя за клопотанням сторони захисту у випадках та порядку, передбачених статтею 244 цього Кодексу, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання. Не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права.

Економічна експертиза (економічне дослідження) проводиться безпосередньо за операціями, описаними в Акті перевірки відповідно до поставлених питань.

Об'єкти судової економічної експертизи – це документи, котрі у своїй сукупності містять інформацію, яка формує предмет дослідження [16].

Разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять вихідні дані для вирішення поставлених питань. [10].

Об'єктом дослідження економічної експертизи виступають документи бухгалтерського, податкового обліку і звітності; документи про економічну діяльність підприємств і організацій. [17]

Слід зазначити, що предметом висновку експерта не можуть бути питання права.

Щодо надання висновку експерта на етапі проведення податкової перевірки.

Згідно пп.20.1.17 п.20.1.ст.20 Податкового кодексу України [13]: *«Контролюючі органи, визначені підпунктом 41.1.1 пункту 41.1 статті 41 цього Кодексу, мають право... залучати у разі потреби фахівців, експертів та перекладачів,...»*

Відповідно до п.83.1. ст.83 Податкового кодексу України [13] передбачено: *«Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є:*

83.1.1. документи, визначені цим Кодексом;

83.1.2. податкова інформація;

83.1.3. експертні висновки, надані відповідно до статті 84 цього Кодексу та інших законів України;

83.1.4. судові рішення;

83.1.6. податкові консультації, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені цим Кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи;

83.1.7. мультимедійна інформація (фото, відео-, звукозапис), отримана (виготовлена) контролюючими органами.»

Податковим кодексом України передбачено проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами [13, ст.84].

Під час здійснення податкового контролю експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за раху-

нок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. [13, ст.84, п.84.1].

Експертиза призначається за заявою платника податків або за рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, в яких зазначаються [13, ст.84, п.84.2]:

- підстави для залучення експерта;
- прізвище, ім'я та по батькові експерта;
- реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль;
- питання, поставлені до експерта;
- документи, предмети та інші матеріали, які подаються на розгляд експерта.

Як передбачено п.84.3 ст.84 Податкового кодексу України [13], контролюючий орган, керівник (його заступник або уповноважена особа) контролюючого органу якого призначив проведення експертизи, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – з висновком експерта.

Згідно п.84.5 ст.84 Податкового кодексу України [13], експерт має право ознайомлюватися з поданими йому матеріалами, які стосуються предмета експертизи, та просити надання додаткових матеріалів. Експерт має право відмовитися від надання висновку, якщо поданих матеріалів недостатньо або такий експерт не володіє необхідними знаннями для проведення зазначеної експертизи.

Також п.84.6 ст. 84 Податкового кодексу України [13] передбачено, що а надання завідомо неправдивого висновку експерт несе відповідальність відповідно до закону.

При призначенні експертизи під час проведення податкової перевірки, питання які можуть бути поставлені експерту :

- Чи підтверджуються документально попередні розрахунки перевірки, яка проводиться на підставі наказу (№, дата, ким виданий) щодо заниження об'єкта оподаткування за період (зазначається період) та заниження до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (зазначається яких) на суму (зазначається сума) ?

- Чи підтверджуються документально попередні розрахунки перевірки, яка проводиться на підставі наказу (№, дата, ким виданий) щодо завищення підприємством заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за певний період?

Виходячи з існуючої практики, більшість суб'єктів господарювання не знають про існування можливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами відповідно статті 84 Податкового кодексу України та відповідно не використовують висновок експерта на етапі безпосередньо проведення перевірки як один із інструментів у податковому спорі.

На етапі надання заперечень суб'єкт господарювання може замовити експертне дослідження та надати висновок експерта разом із запереченням та додатковими документами і поясненнями до контролюючого органу, який проводив перевірку платника податків, протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта (довідки).

На етапі надання скарги суб'єкт господарювання може замовити експертне дослідження та надати ви-

сненок експерта разом із скаргою до контролюючого органу вищого рівня (за потреби – з належним чином засвідченими копіями документів, розрахунками та доказами, які платник податків вважає за потрібне надати з урахуванням вимог пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу) протягом 10 робочих днів, що настають за днем отримання платником податків податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контролюючого органу, що оскаржується.

Щодо призначення судово-економічної експертизи на етапі судового оскарження у податкових спорах.

В судовій практиці виникає чимало питань, пов'язаних з податковими порушеннями, виявленими за результатами податкової перевірки платника податків.

Такі питання потребують використання спеціальних знань, та відповідно актуальним є призначення та проведення судово – економічної експертизи як одного із джерел доказів у сфері оподаткування.

Згідно зі ч.3 ст.101 Кодексу адміністративного судочинства України [11], висновок експерта може бути наданий на замовлення учасника справи або на підставі ухвали суду про призначення експертизи .

Висновок експерта викладається у письмовій формі і приєднується до справи [11, ст.101, ч.4].

У висновку експерта повинно бути зазначено: коли, де, ким (ім'я, освіта, спеціальність, а також, за наявності, свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта, стаж експертної роботи, науковий ступінь, вчене звання, посада експерта), на якій підставі була проведена експертиза, хто

був присутній при проведенні експертизи, питання, що були поставлені експертові, які матеріали експерт використав. Інші вимоги до висновку експерта можуть бути встановлені законодавством. [11, ст.101, ч.6].

Суд за клопотанням учасника справи або з власної ініціативи призначає експертизу у справі за сукупності таких умов [11, ст.102, ч.1]:

1) для з'ясування обставин, що мають значення для справи, необхідні спеціальні знання у сфері іншій, ніж право, без яких встановити відповідні обставини неможливо;

2) жодною стороною не наданий висновок експерта з цих самих питань або висновки експертів, надані сторонами, викликають обґрунтовані сумніви щодо їх правильності.

Крім того, учасник справи має право подати до суду висновок експерта, складений на його замовлення [11, ст.104, ч.1].

У висновку експерта зазначається, що висновок підготовлено для подання до суду та експерт обізнаний про кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок [11, ст.104, ч.6].

Матеріали, необхідні для проведення експертизи, експерту надає суд, якщо експертиза призначена судом, або учасник справи, якщо експертиза проводиться за його замовленням [11, ст.105].

Таким чином, у процесі судового оскарження судово-економічна експертиза може бути призначена:

- судом за клопотанням учасника справи або з власної ініціативи на підставі ухвали суду про призначення експертизи,

• учасниками справи на підставі договору з експертом чи експертною установою, укладеного за письмовим зверненням особи (юридичної або фізичної особи) у випадках, передбачених законом, в якому обов'язково зазначаються її реквізити, номер справи або кримінального провадження або посилання на статтю закону, якою передбачено надання висновку експерта, перелік питань, що підлягають вирішенню, а також об'єкти, що підлягають дослідженню.

Висновки: В сучасних економічних умовах, економічна експертиза відіграє важливу роль у боротьбі з економічною злочинністю та одночасно виступає інструментом захисту прав суб'єктів господарювання.

На сьогодні, якісний розгляд справ у сфері оподаткування потребує допомоги відповідних фахівців, експертів-економістів. В судовій практиці виникає чимало питань, що потребують спеціальних знань, пов'язаних з оподаткуванням. Доцільність призначення судово-економічної експертизи обумовлена спеціальними знаннями експерта щодо дослідження фінансової звітності, бухгалтерських документів, які мають інформацію про обставини справи, що підлягають дослідженню під час проведення податкової перевірки та оскарження (адміністративного чи судового) та допомагають в прийнятті об'єктивних, обґрунтованих рішень. Тому актуальним є застосування судово-економічної експертизи як одного із джерел доказів у податкових спорах.

Отже, економічна експертиза документів бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності в сучасних умовах господарювання стає дедалі

доцільною та актуальною та може використовуватись на всіх етапах податкових спорів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лучко М. Економічна експертиза : теорія, методологія та організація. Монографія. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. 308 с.

2. Федчишина В. В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи // Фінансове право. 2016. – Вип.1 (35). – С. 38–42.

3. Черноус Ю.М., Даніч Є.О. Особливості залучення спеціальних знань до кримінального провадження. Актуальні питання судової експертології, криміналістики та кримінального процесу. Київ : КНДІСЕ Мінюста України, 2019. С. 593–597.

4. Кількість діючих суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва за видами економічної діяльності у 2010-2021 роках / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

5. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2010-2021 роках / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

6. Аналітичні таблиці щодо стану здійснення правосуддя за 2019 рік. / офіційний веб-портал «Судова влада України». URL: https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka /analit_tabl_19 (дата звернення: 11.10.2022).

7. Аналітичні таблиці щодо стану здійснення правосуддя за 2020 рік / офіційний веб-портал «Судова влада України» URL: https://court.gov.ua/inshe/ sudova_statystyka /tabli_2020 (дата звернення: 11.10.2022).

8. Огляд даних про стан здійснення правосуддя у 2019 році / офіційний веб-портал «Судова влада України». URL: https://court.gov.ua/userfiles/media/ new_folder_for_uploads/main_site/ogl_2019.pdf (дата звернення: 11.10.2022).

9. Огляд даних про стан здійснення правосуддя у 2020 році / офіційний веб-портал «Судова влада України». URL: https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/main_site/ogl_2020.pdf (дата звернення: 17.06.2022).

10. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України; Інструкція, Форма типового документа, Картка, Рекомендації від 08.10.1998 № 53/5 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0705-98> (дата звернення: 10.10.2022).

11. Кодекс адміністративного судочинства України : Кодекс України; Кодекс, Закон від 06.07.2005 № 2747-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2747-15> (дата звернення: 12.10.2022).

12. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 № 4038-XII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4038-12> (дата звернення: 11.10.2022).

13. Податковий кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 12.10.2022)

14. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> (дата звернення: 10.10.2022).

15. Кримінальний процесуальний кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 13.04.2012 № 4651-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4651-17> (дата звернення: 14.10.2022).

16. Хомутенко О. В., Кудряшова С.В. Про предмет і об'єкт судової економічної експертизи // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. 2010. – Вип. 10. – С. 553-561.

17. «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз». Міністерство юстиції України. ДНДІСЕ.- реєстраційний код 11.0.08.- 2003.- рішення про державну реєстрацію 03.03.2010р.

REFERENCES:

Luchko M. (2021) Ekonomichna ekspertyza: teoriya, metodolohiya ta orhanizatsiya [Economic expertise: theory, methodology and organization]: Monohrafiia – Monograph. Ternopil. 308 [in Ukrainian].

Fedchyshyna V.V. (2016) Shchodo okremykh aspektiv podatkovoi ekspertyzy [Regarding certain aspects of tax examination]. Finansove pravo-Finance law, 1(35), 38–42 [in Ukrainian].

Chornous Yu.M., Danich Danich Ye.O. (2019) Osoblyvosti zaluchennia spetsialnykh spetsialnykh znan do kryminalnogo provadzhennia [Peculiarities of involvement of special knowledge in criminal proceedings]. Aktualni pytannia sudovoi ekspertologii, kryminlistyky ta kryminalnogo protsesu – Current issues of forensic expertise, criminology and criminal procedure: Proceedings of the All-Ukrainian Scientific and Practical Conference (pp. 593-597). Kyiv: KNDISE [in Ukrainian].

Kilkist diiuchykh subiektiv velykoho, serednoho, maloho ta mikropidpriemnytstva za vydavy ekonomichnoi diialnosti u 2010-2021 rokakh [Number of active entities of large, medium, small and micro-entrepreneurship by type of economic activity in 2010-2021]. (n.d). www.ukrstat.gov.ua Retrieved from : <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

Kilkist diiuchykh subiektiv hospodariuvannia za vydavy ekonomichnoi diialnosti u 2010-2021 rokakh [Number of

active business entities by type of economic activity in 2010-2021]. (n.d). www.ukrstat.gov.ua Retrieved from : <http://www.ukrstat.gov.ua> [in Ukrainian].

6. Analitycyni tablytsi shchodo stanu zdiisnennia pravosyddia za 2019 rik [Analytical tables on the state of justice in 2019]. (n.d). court.gov.ua Retrieved from https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/analit_tabl_19 [in Ukrainian].

7. Analitycyni tablytsi shchodo stanu zdiisnennia pravosyddia za 2020 rik [Analytical tables on the state of justice in 2020]. (n.d). court.gov.ua Retrieved from https://court.gov.ua/inshe/sudova_statystyka/tabli_2020 [in Ukrainian].

8. Oyliad danykh pro stan zdiisnennia pravosyddia u 2019 rotsi [Review of data on the state of justice in 2019]. (n.d). court.gov.ua Retrieved from https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/main_site/ogl_2019.pdf [in Ukrainian].

9. Oyliad danykh pro stan zdiisnennia pravosyddia u 2020 rotsi [Review of data on the state of justice in 2020]. (n.d). court.gov.ua Retrieved from https://court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/main_site/ogl_2020.pdf [in Ukrainian].

10. Nakaz Ministerstva yustytzii Ukrainy "Pro zatverdzhennia Instruksii pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen ta Naukovo-metodychnykh rekomendatsii z pytan pidhotovky ta pryznachennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen" : vid 08.10.98, № 53/5 [Order of the Ministry of Justice of Ukraine On approval of the Instruction on appointment and conduct of forensic examinations and expert research and Scientific and methodological recommendations on preparation and

appointment of forensic examinations and expert research from 08.10.98 № 53/5]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> [in Ukrainian].

11. Kodeks administrativnogo sudochинства Ukraïni [Administrative Judicial Code of Ukraine]. (n.d). zakon.rada.gov.ua Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2747-15> [in Ukrainian].

12. Zakon Ukraini «Pro sudovu ekspertyzu» [The law of Ukraine « About forensic examination «] (n.d). zakon.rada.gov.ua Retrieved from URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/4038-12> [in Ukrainian].

13. Podatkovi kodeks Ukraïni [Tax Code of Ukraine]. (n.d). zakon.rada.gov.ua Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> [in Ukrainian].

14. Kryminalnyi kodeks Ukraïni [Criminal Code of Ukraine]. (n.d). zakon.rada.gov.ua Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> [in Ukrainian].

15. Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukraïni [Criminal Procedure Code of Ukraine]. (n.d). zakon.rada.gov.ua Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/go/4651-17> [in Ukrainian].

16. Khomutenko, O.V., Kudryashova, S.V. (2010). Pro predmet i obekt sudovoi ekonomichnoi ekspertyzy [On the subject and object of forensic economic examination]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky – Theory and practice of forensic science and criminology*, 10, 553-561. [in Ukrainian].

17. Metody, sposoby ta pryiony, yaki vykorystovuie pry provedenni sudovo-ekonomichynji ekspertyz [«Methods, methods and techniques used in forensic economic examinations.»] [in Ukrainian].