

## Трибуна Молодого Вченого

УДК 343.983

DOI <https://doi.org/10.51989/NUL.2021.5.17>

### ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ У СПРАВАХ, ПОВ'ЯЗАНИХ З УХИЛЯННЯМ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

**Богомолова Олена Сергіївна,**

судовий експерт відділу економічних досліджень лабораторії товарознавчих, гемологічних, економічних, будівельних, земельних, досліджень та оціночної діяльності Харківського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру Міністерства внутрішніх справ України

**Лук'яненко Світлана Василівна,**

судовий експерт відділу економічних досліджень лабораторії товарознавчих, гемологічних, економічних, будівельних, земельних, досліджень та оціночної діяльності Харківського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру Міністерства внутрішніх справ України

У статті розглянуто особливості проведення судово-економічного дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, встановлено пропорційний зв'язок між розміром штрафів і обсягом податкових ухилень, визначено мету дослідження, наведено завдання експертизи, вказані об'єкти, які надаються експерту для дослідження. Проведено аналіз досліджень і публікацій вітчизняних науковців, американських учених із питань податкових ухилень. Визначено предмет дослідження та питання, які ставляться експертові для проведення дослідження операцій, пов'язаних із податковими ухиляннями, наданий перелік матеріалів, які даються експерту для дослідження, виокремлено обов'язкове надання основного матеріалу, а також документів на підтвердження та додаткових документів. Також наведені варіанти, якими користуються платники податків для використання незаконних прийомів зменшення розміру податкового зобов'язання. Розглянуто методи боротьби з ухилянням від сплати податків, наведено протидію податковим ухиленням та способи запобігання податковим ухиленням, зазначено важливу передумову протидії ухилянням від сплати податків запровадженням обов'язкового декларування доходів усіх верст населення та створення сприятливих умов для обов'язкового загального декларування доходів, запропоновано зняття обмежень щодо застосування податкової соціальної пільги громадян. Зазначено особливість щодо вимог певного періоду часу дослідження операцій з ухилянням від сплати податків. Наведені негативні наслідки ухилення від сплати податків як для економіки, так і для держави загалом, через недоотримання коштів, що призводить до скорочення витрат бюджету, негативно впливає на реалізацію та скорочення державних програм, невіплата заробітних плат, порушення законів конкуренції, матиме серйозні економічні наслідки.

**Ключові слова:** кримінальна й адміністративна відповідальність, податкові ухилення, податкова база, доходи, бухгалтерські реєстри, звітні документи, акти перевірки, зустрічна документація, звітна податкова декларація, комплексні експертизи, платники податків, методи боротьби, протидія.

#### **Bohomolova Olena, Lukianenko Svitlana. Features of realization of judicial-economic analysis of operations in matters with avoiding tax payment**

*In this article, the peculiarities of conducting forces of operations in cases related to tax evasion are considered, a proportional link between the size of penalties and the scope of tax evasion is established, the purpose of the study is determined, the objectives of the examination are given, these objects of research provided expert for research. An analysis of research and publications of domestic scientists and American scientists on tax evasion has been carried*

out. The subject of research and issues related to the study of transactions related to tax evasion are determined, a list of material that is sent to the research expert is identified, the mandatory provision of the main material, as well as supporting and additional documents, is outlined. There are also options used by taxpayers to use illegal receipts to reduce the amount of tax liability. The methods of combating tax evasion shall be considered as follows by tax evasion and in which it is possible to minimize cases of tax evasion, in particular, an important prerequisite for combating tax evasion by introducing a mandatory declaration of income of all layout of the population and creating favorable conditions for compulsory general Declaration of income, delayed restrictions on the application of tax social privileges. The feature of the requirements of a certain period of time of investigation of tax evasion periods is indicated. The negative consequences of tax evasion, both for the economy and for the state as a whole, due to lack of funds, which leads to a reduction in budget expenditures, negatively affects the implementation and reduction of state programs, non-payment of wages, violations of competition laws will have serious economic consequences.

**Key words:** Criminal and administrative responsibility, tax evasion, tax base, income, accounting registers, reporting documents, acts of inspection, counter documentation, reporting tax return, comprehensive examination, taxpayers, methods of struggle, counteraction.

**Постановка проблеми.** Ухилення від сплати податків – використання незаконних прийомів зменшення розміру податкового зобов'язання. За ухилення від сплати податків законодавством різних країн передбачена адміністративна відповідальність, а в окремих випадках і кримінальна відповідальність. Особливою характерною рисою правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є прихований характер, який відображається в первинних бухгалтерських документах, облікових реєстрах, податковій та фінансовій звітності, складених з порушеннями (інколи не навмисно) вимог чинного законодавства, нормативно-правових актів, вимог бухгалтерського обліку та звітності.

За свідченнями міжнародних експертів, причиною поширення ухилення від сплати податків у країнах, що розвиваються, на відміну від промислово розвинених країн світу, є саме економічна нестабільність. Основним предметом наукових дискусій у цьому контексті є боротьба з податковим офшорами та більш жорстокий контроль державних податкових і органів контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

**Результати аналізу наукових публікацій.** Одним із фундаментальних теоретичних досліджень податкових ухилень є аналіз простої статистичної моделі М. Елінгхема й А. Сандмо, проведений у 1972 р. Ці автори дослідили, як на податкові ухилення впливають розмір штрафів та податкові перевірки, та довели, що

вища ймовірність проведення перевірки, то меншою є схильність індивідів до податкових ухилень, а розмір їхнього оподаткованого доходу є вищим. Окрім того, було встановлено пропорційний зв'язок між розміром штрафів і обсягом податкових ухилень: що вищий розмір штрафних санкцій у разі викриття, то вищою є свідомість платників податків [2, с. 326]. Багато сучасних робіт ґрунтуються на результатах досліджень, проведених М. Елінгхемом і А. Сандо стосовно аналізу податкових ухилень.

Вітчизняними науковцями, які вивчають питання ухилення від сплати податків, є такі провідні вчені, як: В. Вишневський, А. Веткін, В. Мельник, А. Соколовська й інші.

В. Мельник обстоює ідею, що для добровільної сплати податків необхідно налагодити «атмосферу довіри та партнерства у взаєминах між платниками податків та органами контролю» [5. с. 15].

Так, А. Соколовська й І. Майбуров дійшли висновку, що для скорочення податкових ухилень велике значення має «висока ймовірність виявлення податкових ухилень» [4. с. 10].

**Метою** проведення судово-економічного дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є встановлення об'єктивної істини щодо сум отриманого доходу, податкових пільги та інших преференцій, а також установлення достовірності та правильності відображення цих сум у бухгалтерському обліку, фінансовій та податковій звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Останнім часом збільшення кількості кримінальних справ, пов'язаних із податковими злочинами, викликало суттєве зростання кількості експертиз, предметом дослідження яких є спосіб ухилення від сплати податків, інших обов'язкових платежів та зборів до бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів.

Основним завданням судово-економічної експертизи під час дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є:

- установлення спотворення (фальсифікацій) у бухгалтерському та податковому обліку, його вплив на величину оподаткованої бази;

- установлення відповідності формування оподаткованої бази та сум податкових відрахувань згідно із чинним законодавством.

Згідно із традиційним тлумаченням, податкові ухилення – це форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань, із порушеннями норм чинного законодавства [1, с. 385].

Із цього визначення випливає, що виникнення податкових ухилень, які призводять до порушень податкового законодавства, зумовлені також ненавмисними діями платників податків. Насамперед це пов'язано з недоліками самої системи оподаткування, через непрозорість податкових норм, часті зміни в податковому законодавстві, які ускладнюють правильне розуміння податкових норм та викликають непорозуміння під час заповнення податкових декларацій та проведення відповідних розрахунків, а отже, стають причиною ненавмисних податкових ухилень [3, с. 6, 17].

У разі навмисних податкових ухилень має місце спотворення (фальсифікація) платниками податків сум отриманих доходів, але дії порушників зазначаються в первинних бухгалтерських документах, облікових регістрах, податкових та бухгалтерських звітах. Відомості із цих документів є основою для складання висновку експерта-економіста під час дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухиленням

від сплати податків. До таких документів (об'єктів) експертного дослідження цих операцій відносять:

- установчі та розпорядчі документи (статут підприємства, установчий договір, свідоцтва про реєстрацію, зокрема і свідоцтва реєстрації як платника різного виду податків і зборів, заяви на відкриття рахунків у банку, договори на розрахункове – касове обслуговування в банку, картки зі зразками підписів осіб, які мають право розпоряджатись коштами підприємства, накази, розпорядження, протоколи загальних зборів, службове листування тощо);

- первинні документи: прибуткові та видаткові касові ордери; платіжні доручення, вимоги-доручення, чекові книжки та корінці використаних і анульованих чеків, рахунки-фактури, інвойси, прибуткові та видаткові накладні, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні, акт інвентаризації наявних грошових коштів, акти внутрішніх ревізій каси і попередніх перевірок, акти інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, акти інвентаризації зобов'язань, доручення, картки складського обліку;

- облікові регістри: банківські виписки з поточного, валютного тощо рахунків, касові книги, книги обліку надходження та вибуття товарно-матеріальних цінностей, звіти касира, журнали-ордери, відомості з нарахування та виплати заробітної плати, книгу обліку доходів та витрат, головну книгу, податкові реєстри;

- звітні документи: книги обліку розрахункових операцій (КОРО), розрахункову книжку й авансові звіти, баланс підприємства, фінансові та податкові звітності з додатками, податкові та митні декларації та додатки до них, статистичну звітність.

Але основними матеріалами, які направляються експерту-економісту для дослідження таких операцій, є:

1. Акт перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи податковими органами з усіма додатками. Акт має бути оформлений належним чином.

2. Письмові пояснення, заперечення керівника, головного бухгалтера й інших посадових осіб за висновками перевірки.

3. Інші матеріали справи (договори, угоди, аудиторські висновки, висновки інших судових експертів тощо).

Також під час дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, слідчим органам необхідно залучати документацію інших економічних суб'єктів як вільні зразки, залучати ті документи, які володіють більшою мірою достовірності, а саме зустрічну документацію комерційних, некомерційних організацій, кредитних / банківських установ, податкових органів та інших економічних суб'єктів, тому що іноді в первинні облікові документи можуть бути внесені підробки, складені цілком фальшиві документи. Тому облікові та звітні дані, отримані на підставі використання таких документів, будуть недостовірними та непридатними для судово-економічної експертизи. У такому разі необхідне зіставлення даних між організацією, що перевіряється, та іншою фізичною або юридичною особою – контрагентом з економічних відносин, в основу якого закладені договірні стосунки.

У дослідженні всіх вищезазначених матеріалів у справах, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, експерту необхідно враховувати, що податкове законодавство України постійно змінюється як у частині об'єкта оподаткування, так і в частині надання податкових пільг окремим категоріям платників податку. Необхідно встановити, який законодавчий акт діяв у період, коли мало місце податкове ухиляння. Якщо порушення мало місце в період дії як одного, так і іншого закону, то суму несплачених податків обчислюють окремо за кожен період, у якому діяв той чи інший закон.

Окрім того, украй важливі правильно поставлені питання слідчими органами, які вирішуються експертом-економістом під час дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, як-от:

Чи відповідає вимогам нормативно-правових актів величина податкової бази з податку на прибуток за звітний період? Якщо ні, то який розмір нарахованого податку?

Чи відповідає вимогам нормативно-правових актів порядок нарахування податку,

застосований економічним суб'єктом за операціями, пов'язаними з передачею права вимоги?

Чи підтверджуються документально доходи, отримані підприємством за вказаний період?

Чи відображені в документах бухгалтерського обліку операції із продажу товарно-матеріальних цінностей за відповідний період? Якщо ні, то як це змінило розмір вирахованого податку?

Чи підтверджуються документально висновки акта в частині нарахування та сплати податку з фізичних осіб та ЄСВ за період, що перевіряється?

Чи підтверджується документально донарахування сплати податків і зборів?

Предмет судово-економічної експертизи становлять встановлені для цілей судочинства на основі використання спеціальних знань відомості про факти, що характеризують правильність і економічну обґрунтованість розміру оподаткованої бази, належних, обчислених, сплачених податків і зборів, тобто елементів оподаткування за аналізований період.

Варто зазначити, що натепер є декілька варіантів ухиляння від сплати податків, які здійснюються платниками податків, шляхом заниження податкової бази з того чи іншого податку (податок на додатну вартість, податок на прибуток, податок із доходів фізичних осіб) та шляхом поділу (дроблення) бізнесу взаємозалежними особами, шляхом завищення матеріальних витрат на виконання робіт, послуг, виробництво продукції (також економічно необґрунтоване віднесення прямих витрат до непрямих), неподання чи неповне подання документів, необхідних для обчислення податку, незаконне отримання податкових пільг та інших преференцій, що суперечать закону. У такому разі сума нарахованого податку буде нижчою, ніж повинна буди на справді. Отже, платник податків подає звітну податкову декларацію із завідомо неправдивими висновками, за що особа ризикує бути притягнутою до кримінальної відповідальності згідно зі ст. 212 Кримінального кодексу України.

Під час дослідження операцій у справах, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, нерідко постає необхідність у призначенні

комплексних (долучаються експерти інших спеціальностей) експертиз. Пов'язаними з такими дослідженнями можуть бути такі експертизи: судово-почеркознавчі, техніко-криміналістичні експертизи документів, комп'ютерно-технічні, будівельно-технічні тощо, залежно від способу здійснення податкового діяння.

В останні десятиліття багато промислово розвинених країн світу розробили різні методи боротьби з ухилянням від сплати податків, серед яких податковий контроль та штрафні санкції, які є одними з найпоширеніших. Під час проведення контролю доходів та витрат використовуються також додаткові джерела інформації, зокрема документи публічного характеру, податкові декларації за попередні роки та звітність третіх осіб.

Роботодавці в Україні показують виплачену заробітну плату й утримані податки з кожного найманого працівника, також проводиться перерахунок розміру оподаткованого доходу завдяки вирахуванню неоподаткованого мінімуму доходів (податкова соціальна пільга) та певних видів витрат, що підлягають вирахуванню з бази оподаткування (податкові знижки).

**Висновки.** Важливою передумовою протидії податковим ухилянням в Україні має стати запровадження обов'язкового декларування доходів фізичних осіб. Натеper в Україні декларуванню підлягають лише платники податків, що мають декілька джерел доходів, а також працівники державної сфери та державні службовці. Для покращення податкової свідомості подавати декларацію повинні всі без винятку громадяни, навіть ті, які отримують доход, який не підлягає оподаткуванню, зокрема пенсіонери, студенти, безробітні, ті, що отримують допомогу по безробіттю тощо. Такий підхід забезпечить більш прозорий повний податковий контроль за доходами

у країні та дозволить мінімізувати випадки ухилень від сплати податків, неподання податкових декларацій.

Також важливим кроком для вдосконалення системи оподаткування в Україні, а саме в частині створення привабливих, сприятливих умов в Україні для проведення обов'язкового декларування доходів, є зняття обмежень щодо застосування податкової соціальної пільги щодо громадян із вищими доходами, а також розширення списку переліку видів доходів, з яких може проводитись вирахування витрат. Доцільно також збільшити розмір податкової соціальної пільги до рівня прожиткового мінімуму, що буде сприяти соціальному захисту малозабезпечених верст населення.

Судово-економічне дослідження операцій з ухилення від сплати податків вимагає певного періоду часу та пов'язано з витратами значних коштів, тому призначається в кінці розслідування. Дана експертиза дозволяє встановити допущені платником податків приховування об'єктів оподаткування та спосіб, яким учинене це приховування, відповідність ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві вимогам чинного законодавства, як вплинули виявлені порушення у веденні обліку на вираховані суми податків, що підлягають оподаткуванню.

Ухилення від сплати податків спричиняє негативні наслідки для економіки держави. Державний бюджет недоотримує кошти, які йому належать, що призводить до обмеження витрат бюджету та негативно впливає на реалізацію та скорочення державних програм, а також призводить до невиплат заробітних плат працівникам бюджетної сфери, до скорочення бюджету, може також мати серйозні економічні наслідки у вигляді порушень законів конкуренції.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Майбуrow И., Соколовская А. Теория налогообложения. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет», «Анализ и аудит». Москва : Юнити-Дана, 2011. 591 с.
2. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion : A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*. 1972. № 1. P. 323–338.
3. A Report on Improving Voluntary Compliance, Internal Revenue Service. *Reducing the Federal Tax Gap*. U.S. Department of the Treasury, August 2007. 98 p.

4. Майбуров И., Соколовская А. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий. *Вестник Уральского федерального университета : научно-аналитический журнал. Серия «Экономика и управление»*. 2012. № 3. С. 4–15.

5. Мельник В. Податковий кодекс та фіскальне партнерство: обумовленість та суперечності. *Фінанси України*. 2011. № 5. С. 14–20.