ЕКОНОМІЧНА СУДОВА ЕКСПЕРТИЗА ЯК ДОКАЗ У РОЗСЛІДУВАННІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ

ECONOMIC FORENSIC AUDIT AS EVIDENCE IN THE INVESTIGATIONS OF THE TAX CRIMES

УДК 336.225
https://doi.org/10.32843/bses.64-25

Лега О.В.
к.е.н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавська державна аграрна академія
Яловега Л.В.
к.е.н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавська державна аграрна академія
Прийдак Т.Б.
к.е.н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку
та економічного контролю
Полтавська державна аграрна академія

Leha Olha
Poltava State Agrarian Academy
Yaloveha Ludmyla
Poltava State Agrarian Academy
Priydak Tetiana
Poltava State Agrarian Academy

Збільшення кількості порушень податкового законодавства щодо сплати та нарахування податків та зборів в Україні, а також ускладнення форм та засобів скоєння таких порушень зумовлюють необхідність детального вивчення й удосконалення теоретико-методичних засад судово-економічної експертизи. До того ж відсутність методики судово-бухгалтерської експертизи розрахунків, пов'язаних з окремими видами податків та зборів, серед атестованих і рекомендованих до застосування в Реєстрі методик проведення судових експертиз зумовлює актуальність і своєчасність теми дослідження. Метою роботи є: дослідження динаміки податкових злочинів в Україні за останні роки; обґрунтування основних видів податкових порушень, які є об'єктом судово-бухгалтерської експертизи; узагальнення доказової бази, що є підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи розрахунків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів; розроблення загального алгоритму судово-бухгалтерської експертизи розрахунків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів, у розрізі основних етапів. Отримані результати дослідження сприяють удосконаленню теоретико-методичних засад судово-бухгалтерської експертизи розрахунків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів, а також створюють можливості для підвищення достовірності висновків судових експертів.
Ключові слова: *судово-бухгалтерська експертиза, висновок експерта, доказ, доказування, податкові правопорушення, відповідальність, податкові розрахунки.*

Увеличение количества нарушений налогового законодательства по уплате и начислению налогов и сборов в Украине, а также усложнение форм и средств совершения таких нарушений обусловливают необходимость детального изучения и совершенствования теоретико-методических основ судебно-экономической экспертизы. К тому же отсутствие методики судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов, связанных с отдельными видами налогов и сборов, среди аттестованных и рекомендованных к применению в Реестре методик проведения судебных экспертиз обусловливает актуальность и своевременность темы исследования. Целями работы являются: исследование динамики налоговых преступлений в Украине за последние годы; обоснование основных видов налоговых нарушений, которые являются объектом судебно-бухгалтерской экспертизы; обобщение доказательной базы, которая является основанием для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов, связанных с уплатой налогов и сборов; разработка общего алгоритма судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов, связанных с уплатой налогов и сборов, в разрезе основных этапов. Полученные результаты исследования способствуют совершенствованию теоретико-методических основ судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов, связанных с уплатой налогов и сборов, а также создают возможности для повышения достоверности выводов судебных экспертов.
Ключевые слова: *судебно-бухгалтерская экспертиза, заключение эксперта, доказательство, доказывание, налоговые правонарушения, ответственность, налоговые расчеты.*

The increase in the number of violations of tax legislation on the payment and settlements of taxes and fees in Ukraine, as well as the complication of the forms and means of committing such violations, necessitate a detailed study and improvement of the theoretical and methodological foundations of forensic audit. In addition, the lack of a forensic audit of settlements related to certain types of taxes and fees, among the certified and recommended for use in the Register of forensic audit methods, determines the relevance and timeliness of the research topic. The purpose of this article is to substantiate theoretical and methodological provisions and develop practical recommendations for the forensic audit of settlements related to the payment of taxes and fees. The article uses the following research methods: induction and deduction, analysis and synthesis, abstract-logical, cause-and-effect relationship. The results of the study are: study of the dynamics of tax crimes in Ukraine in recent years; substantiation of the main types of tax violations that are objects of forensic audit; determination of the features of the methodology of forensic audit of settlements related to the payment of taxes and fees; generalization of the evidence base, which is the basis for a forensic audit of settlements related to the payment of taxes and fees; development of a general algorithm for forensic accounting expertise of settlements related to the payment of taxes and fees, in the context of the main stages: preparatory, organizational, research, final. Attention should be paid to the generalization of the main procedures used at the research stage, in the context of the main types of tax settlements during conducting an expert study of adjusted tax revenues, tax expenses; calculation and payment of value added tax, personal income tax, and environmental tax. The results of the study should contribute to the further development and improvements of the theoretical and methodological foundations of forensic audit of settlements related to the payment of taxes and fees, a full and comprehensive study of the actual circumstances of the case, and also aim to create opportunities to increase the certainty of the conclusions of forensic auditors.
Key words: *forensic accounting expertise, expert opinion, evidence, proving, tax offenses, responsibility, tax calculations.*

Постановка проблеми. Однією з головних умов економічного розвитку України є поступова, продумана та ефективна боротьба з правопорушеннями у фіскальній сфері. Злочини у сфері оподаткування не є очевидними чи резонансними, вони потребують ретельного та якісного досудового розслідування: допитів свідків, здійснення обшуків, оглядів документів та інших доказів, виконання слідчих (розшукових) дій та заходів забезпечення кримінального провадження [1].

Реформи податкової системи та еволюція злочинності зумовили актуальність подальшого

теоретичного розроблення питань щодо призначення і проведення експертиз у ході розслідування податкових злочинів в економіці. Важливу роль при цьому відіграє податкова та облікова інформація. Спеціалізація знань у сфері бухгалтерського обліку для правоохоронних органів, насамперед, полягає в умінні вивчати бухгалтерську інформацію, об'єктивно оцінювати її законність, достовірність, економічну доцільність, виявляти ознаки протиправної чи не протиправної діяльності. Тому дослідження сутності судово-бухгалтерської експертизи, визначення її завдань у податкових правопорушеннях уможливлять забезпечити ефективне використання податкової інформації для вирішення низки питань, поставлених органами дізнання, попереднього слідства чи суду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у формування теоретичних та практичних засад судово-бухгалтерської експертизи здійснювали вчені юридичного та економічного напрямів. Окремі питання організації та методики судово-бухгалтерської експертизи відображено у працях О.М. Бандурки, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Н.Я. Дондика, Г.Г. Мумінової-Савіної, М.І. Камлика, В.Д. Понікарова, В.Є. Швєця, В.О. Шевчука та ін. Особливості дослідження недоброякісних (фіктивних) первинних документів з урахуванням висновків комплексних експертиз документів вивчалися у працях О.О. Шушко, Л.М. Попова та В.Д. Понікарова. Проте недостатня увага з боку науковців до питань організації судово-бухгалтерської експертизи у ході розслідування податкових злочинів призвела до виникнення низки проблемних питань, що потребують додаткового дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи у ході розслідування податкових злочинів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Будь-яка підприємницька діяльність пов'язана з нарахуванням та сплатою податків та зборів, а діяльність податкових органів пов'язана зі збиранням, пошуком, перевіркою інформації, передаванням її третім особам, захистом та охороною персональних даних платників податків чи інших відомостей конфіденційного характеру тощо.

Суб'єкти господарювання нерідко застосовують як нелегальні, так і законні шляхи скорочення податкових платежів. Ухилення від сплати податків (Tax evasion) – нелегальне зменшення податкових зобов'язань за податковими платежами, засноване на свідомій, кримінально карній дії згідно з Кримінальним кодексом України.

Так, упродовж січня-березня 2021 р. (станом на 01.04.2021) на розгляді у судах різних інстанцій перебувало 55 тис справ на суму 242,1 млрд грн. Розглянуто 6,34 тис справ на суму 24,71 млрд грн, із них: на користь органів ДПС – 4,22 тис справ (у т. ч. немайнові спори) на суму 20,05 млрд грн та на користь платників податків – 2,12 тис справ на 4,66 млрд грн [2].

Із загальної кількості справ, що у звітному періоді перебували (перебувають) на розгляді в судах різних інстанцій, одну з ключових категорій становили справи за позовами платників податків до органів ДПС про визнання податкових повідомлень-рішень недійсними/нечинними – 23,8 тис справ на суму 167,2 млрд грн. Розглянуто 2,16 тис справ на загальну суму 12,9 млрд грн.

Станом на 06.04.2021 на супроводженні знаходиться 11 644 судові справи у частині врегулювання спорів щодо відмови у реєстрації податкових накладних за період 2019–2021 рр., з яких: 4 729 – перебувають на розгляді окружних адміністративних судів; 3 627 – оскаржуються в апеляційному порядку; 3 021 – набрали законної сили [2].

Згідно зі Звітом про виконання Плану діяльності Державної податкової служби України на друге півріччя 2020 р., за результатами аналізу баз даних ДПС та опрацювання ризиків було визначено 207 СГ, які у 2019 р. та першому півріччі 2020 р. реалізували пальне у значних розмірах, але при цьому не були зареєстровані платниками акцизного податку за даними Реєстрів платників акцизного податку з реалізації пального та спирту етилового. Проведено фактичні перевірки 61 такого СГ, за результатами яких прийнято податкові повідомлення – рішення про застосування штрафних санкцій на суму 31,4 млн грн та очікується прийняття ППР ще на суму 13,7 млн грн.

Із метою підвищення ефективності податкового контролю над сплатою «роздрібного» акцизного податку СГ, що реалізують алкогольні напої та/або тютюнові вироби, проведено фактичні перевірки 51 СГ, за результатами яких прийнято податкові повідомлення-рішення про застосування штрафних санкцій на суму 1,4 млн грн за порушення порядку обліку ТМЦ, порядку застосування РРО, відсутність ліцензій, незабезпечення зберігання первинних документів тощо [2].

У частині кримінальних справ проаналізовано інформацію Державної фіскальної служби України за останні роки, результати представлено в табл. 1.

Динаміка кримінальних проваджень, у яких закінчено досудове розслідування, у частині податкових порушень показало, що впродовж досліджуваних років найбільшу частку становлять порушення з підакцизними товарами (у середньому за досліджуваний період 266 справ, або 35%), фіктивного підприємництва (197 справ, 26%), ухилення від сплати податків (107 справ, 14%).

Юридична практика характеризує основні способи скоєння податкових злочинів: використання кількох розрахункових рахунків в установах банків; декларування одного виду діяльності із заняттям іншими видами підприємницької діяль-

Таблиця 1

Динаміка кримінальних проваджень, у яких закінчено досудове розслідування

Показники	Роки				
	2015	2016	2017	2018	2019
Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів	265	269	283	284	227
Фіктивне підприємництво	176	233	203	208	164
Підроблення документів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців	-	-	-	170	178
Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом	6	6	9	14	16
Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)	157	86	92	104	95
Ухилення від сплати ЄСВ	5	4	2	3	2
Доведення до банкрутства	-	2	-	-	-
Інші кримінальні правопорушення	64	153	191	39	40
Всього	673	753	780	822	722

Джерело: узагальнено на підставі [3]

ності; навмисне відображення виконаних операцій і розрахунків податків пізніше звітного періоду; оформлення фіктивних документів про передання товарів на збереження; заниження якості й ціни товару, прийнятого для реалізації; фальсифікація даних про кількість реалізованих товарів і отриманих коштів (неоприбуткування отриманої виручки); приховування об'єктів оподаткування шляхом надання зведень про тимчасове припинення виробництва і господарських операцій; виплата заробітної плати за фіктивними договорами, угодами; оформлення фіктивних документів про оплату робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням та реалізацією продукції; завищення даних про матеріальні витрати; ухиляння від сплати акцизного збору і податку на додану вартість за допомогою фальсифікації ввізних митних документів; ухиляння від оподаткування шляхом оформлення постачань устаткування через фіктивні фірми; використання фіктивних структур для одержання марок акцизного збору; ухиляння від оподаткування шляхом оформлення документів на купівлю товарів за завищеними цінами через фіктивні фірми тощо [4].

На етапі оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу у судовому порядку виникає потреба у проведенні судової експертизи. Експертні дослідження можна провести і на стадії податкової перевірки.

Застосування в податкових спорах експертиз, які здійснюють спеціалісти, що мають спеціальні знання, є світовою практикою, а експерти відповідної кваліфікації працюють у багатьох країнах. Також і чинне законодавство (Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-XII) передбачає, що в разі коли для усунення протиріч між різними точками зору необхідне спеціальне знання, призначається експертиза із залученням носія таких знань – експерта – фахівця в тій чи іншій галузі.

Наприклад, справу № 826/26522/15 із посиланням на висновок експертів Київського науково-дослідного інституту судових експертиз було вирішено на користь платника податків (постанова ВС у складі колегії суддів КАС від 18.06.2020) [5].

У справі № 826/781/18 під час розгляду скарги підприємства «А» про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень доказова база включала висновок експерта за результатами проведення судово-почеркознавчої експертизи, згідно з яким підписи від імені ОСОБИ_1 у наданих на дослідження документах (договір, додаткові угоди, листи, податкові накладні) виконано не ОСОБА_1, а іншою особою; висновок № 2206 судової економічної експертизи у кримінальному провадженні № 32018100070000008. У результаті, касаційну скаргу комунального підприємства «А» задовольнили [5].

У кримінальній справі 640/3526/16-к (категорія – ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів) згідно з висновком судово-економічної експертизи підтвердження донарахування податку на прибуток в частині взаємовідносин з ТОВ «А» та ТОВ «Б» у сумі 2 266 501,00 грн [5].

Отже, експертиза податкових правопорушень являє собою спеціальне дослідження з метою збору доказів, сутність якого полягає у тому, що уповноважена процесуальним законом особа (слідчий, прокурор, суд) доручає судовому експерту вирішити поставлені перед ним питання, а судовий експерт, користуючись своїми спеціальними знаннями, проводить дослідження наданих йому матеріалів і надає висновок, який використовується як джерело доказів [6].

Суд призначає експертизу у справі за сукупності таких умов: 1) для з'ясування обставин, що

мають значення для справи, необхідні спеціальні знання у сфері іншій, ніж право, без яких установити відповідні обставини неможливо; 2) сторонами (стороною) не надані відповідні висновки експертів із цих самих питань або висновки експертів викликають сумніви щодо їх правильності.

Між тим серед практичних працівників існує думка, що окремі види експертиз можна проводити до винесення постанови про порушення справи. Однак у такому разі відсутні реальні гарантії достовірності експертного висновку й істотно ускладнюється реалізація права обвинуваченого на захист. Але більшість учених-процесуалістів, відстоюючи чистоту судочинства, стверджує, що експертне дослідження може бути проведене лише особою, призначеною експертом у встановленому законом порядку, і що акти або довідки про результати відомчого дослідження якоїсь обставини не можуть розглядатися як висновок експерта [7].

Питання, з яких має бути проведена експертиза, що призначається судом, визначаються судом. Учасники справи мають право запропонувати суду питання, роз'яснення яких, на їхню думку, потребує висновку експерта. Орієнтовний перелік питань включає таке: чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі зарплати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначила експертизу (залучила експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання зарплати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені; чи обґрунтовано відшкодовано витрати на відрядження (в якій сумі); чи підтверджуються документально висновки перевірки у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз; чи відповідають визначені та задекларовані підприємством доходи (витрати) за період наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України; чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями із цінними паперами і корпоративними правами за період у розмірі тощо [8].

Наприклад, у справі № 916/1910/19 перед судово-економічною експертизою поставлено питання: 1) чи підтверджується документально чистий фінансовий результат ТзДВ «А» за 20_р., вказаний у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 20_ р. у рядку: код 2355 «Чистий фінансовий результат: збиток» у розмірі 8 113 тис. грн? Якщо не підтверджується, вказати документально підтверджений чистий фінансовий результат ТзДВ «А» за 20_ р.

У справі № 910/17515/19 призначено судову експертизу та поставлено питання: 1. Чи виконано підпис у: договорі поставки №хх від хх; специфікації №хх, зроблений у графі «Покупець»; видатковій накладній №РН-0000010 від хх; зроблений у графі «Отримав(ла)»; Акту звіряння взаєморозрахунків за період з хх по хх у графі «Від ТОВ «А»; Особа_3 (особою, що була директором ТОВ «А» на дату складання цих документів)? 2. Чи нанесено відтиск печатки в наданих документах однією і тією самою печаткою, у той час, яким датовано документи?

Організація економічної експертизи податкових правопорушень включає комплекс взаємопов'язаних етапів її проведення.

На *підготовчому* етапі, насамперед, визначається предмет судово-бухгалтерської експертизи: помилки в обчисленні податків, порушення у сплаті та інші зловживання та характер завдань, що вирішуються у процесі судово-економічної експертизи правопорушень, пов'язаних із нарахуванням і сплатою податків. Зокрема, такими можуть бути:

– встановлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухиляння від сплати податків загалом і окремо за зборами та іншими податками до бюджету та їх аналіз;

– встановлення впливу виявлених правопорушень податкового законодавства на оподатковувані об'єкти в розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів;

– класифікація порушень загального характеру (наприклад, порушення у сфері ліцензування, веденні податкового та бухгалтерського обліку тощо);

– встановлення обставин, що спричинили ухиляння від сплати податків;

– підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню, з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету [9];

– встановлення осіб, відповідальних за повноту та правильність нарахування і сплати податків до бюджету, а також які допустили вказані правопорушення;

– встановлення взаємозв'язку різних порушень на окремих об'єктах оподаткування та їх впливу на податковий і бухгалтерський облік [9]. і

З огляду на характер та зміст завдань, здійснюється підбір та призначення фахівця-експерта. Відбувається вивчення предмету економічної експертизи, постанов правоохоронних органів, ухвал суду, нормативно-правових актів із поставлених завдань (нормативно-правова інформація, загальнодержавні нормативні акти, затверджені органами державного управління, а також нормативно-довідкова інформація, затверджена органами управління і відомчими нормативними документами, які регулюють операції з нарахування та сплати податків і зборів).

На *організаційному* етапі вивчаються зміст та повнота матеріалів справи, які подані на експертизу.

Матеріали або джерела інформації, що направляються для дослідження експерту-бухгалтеру, поділяються на основні та додаткові [4; 9; 10].

До основних джерел інформації належить: оригінал акта про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи податковими органами з усіма додатками; письмові пояснення керівника, головного бухгалтера та інших посадових осіб щодо висновків перевірки; вилучені оригінали документів (видаткові накладні, податкові накладні, рахунки-фактури, акти приймання виконаних робіт, платіжні доручення, касові книги, касові звіти, інвентаризаційні описи, акти інвентаризації тощо), облікових регістрів (оборотно-сальдові відомості, журнали-ордери тощо); форми фінансової та податкової звітності, що підтверджують факти порушень зі сплати податків; дані про майно підприємства, наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку; інші матеріали справи (договори; документи, розрахунки, фінансові звіти, які свідчать про ухиляння від податків або про приховування прибутків від оподаткування; висновок інспектора податкової інспекції про згоду з поясненнями осіб, причетних до корисливих зловживань, або спростування цих пояснень; аудиторський висновок чи звіт; акт проведення документальної ревізії; висновки інших судових експертиз тощо).

Наприклад, доказова база, що може бути використана для ідентифікації фіктивності господарських операцій, включає:

– під час дослідження існування активу в суб'єкта господарювання – наявність товару в натурі, отриманого від контрагента, та місце його перебування, документи, які підтверджують фактичне надходження товару (накладні, складські квитанції), за споживання товару – інформація та документи, що підтверджують факти використання у відповідному технологічному процесі (накладні, лімітно-забірні картки та інші документи про переміщення), інформація про осіб, які відвантажували товар, надавали дозвіл на використання (споживання);

– для з'ясування процесу виконання господарських операцій – інформація про форму замовлення товарів (послуг), способи передачі даних (телефон, факс, електронна пошта, особиста зустріч) для перевірки фактичної процедури здійснення замовлення;

– для з'ясування процесу виконання операцій купівлі-продажу: договори, акти приймання-передачі товарів, накладні, видаткові накладні на подальше списання або накладні, акти про самостійне використання, витяги із журналу обліку виданих довіреностей, товарно-транспортні накладні, копії довіреностей уповноважених представників, які отримували матеріальні цінності, податкові декларації за період, який підлягає перевірці, квитанції № 2 про реєстрацію податкових накладних, належно засвідчені виписки банку, оборотно-сальдові відомості тощо.

На підставі вивчених матеріалів визначається спосіб проведення експертизи (вибір певних методик, методів дослідження). Судовий експерт, проводячи експертизу або експертне економічне дослідження, залежно від обставин конкретної справи використовує такі методи та способи дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності: документальної перевірки (формальна, нормативна, арифметична, хронологічна); зіставлення; моделювання документальних даних [11].

Далі складається план-графік, де вказують підготовчі роботи в експертній установі, ознайомлення з матеріалами справи, поданими на дослідження експертизи та відповідними з нормативно-правовими документами; дослідження бухгалтерських та інших документів тощо. Строки проведення експертизи встановлюється залежно від складності дослідження з урахуванням експертного навантаження фахівця.

Основним етапом є дослідний, оскільки передбачає виконання конкретних процедур, передбачених методикою дослідження, для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених перед експертизою. Основні процедури про дослідженні податкових правопорушень представлено в табл. 2.

На етапі узагальнення здійснюється групування та систематизація недоліків господарських операцій, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податків та зборів, які стали об'єктом економічної експертизи, формується експертний висновок з узагальненням результатів експертизи.

Висновки з проведеного дослідження. Ґрунтовний аналіз структури та динаміки показників злочинів в оподаткуванні показав їх високу та стабільну динаміку. Розслідування податкових злочинів потребує ретельного та якісного досудового розслідування. Судові експертизи є особливим видом діяльності, спрямовані на забезпечення судово-слідчих органів, юридичних та фізичних осіб незалежними, кваліфікованими та об'єктивними висновками. Запропоновані алгоритми дій експертів щодо проведення експертного дослідження розрахунків, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податків, у розрізі етапів мають сприяти подальшому розвитку і вдосконаленню методики судової експертизи, повному й усебічному дослідженню фактичних обставин справи.

Таблиця 2

Основні процедури під час дослідження податкових правопорушень

Характеристика основних процедур експертного дослідження	Джерела інформації
Дослідження скоригованого податкового доходу: перевірка наявності первинних документів, які підтверджують факти виникнення доходів (накладні, акти виконаних робіт-послуг, виписки банку тощо) та правильність їх оформлення; дослідження складу доходів, які отримувало підприємство протягом звітного податкового періоду: їх зміст (від реалізації товарів, надання послуг, оренди тощо), форма отримання (готівкові, безготівкові, безоплатні), напрям отримання (в Україні, експортні, від операцій із пов'язаними особами); відповідність складу податкових доходів чинному законодавству; відповідність застосовуваних правил визнання різних груп доходів вимогам податкового законодавства; відповідність застосовуваних підходів щодо оцінки різних груп доходів відповідно до вимог податкового законодавства, перевірка правильності класифікації доходів у показниках декларації з податку на прибуток; відповідність даних податкового обліку даним додатків до податкової декларації з податку на прибуток.	Договори, які діяли протягом звітного податкового періоду: оренди (в яких підприємство є орендодавцем); з покупцями (вітчизняними); з покупцями (експорт); інші договори, за якими підприємство отримувало доходи; перелік здійснюваних операцій протягом звітного податкового періоду, які мають пільгу з ПДВ; перелік здійснюваних операцій протягом звітного податкового періоду, доходи від яких визнаються за касовим методом; аналітична інформація щодо існуючої дебіторської заборгованості; перелік судових справ, за якими підприємство є позивачем та відповідачем, які не закінчені на останню звітну дату; перелік судових справ, за якими підприємство є позивачем та відповідачем, з яких прийнято судове рішення протягом звітного року; копії судових рішень щодо підприємства, прийняті протягом звітного року; реєстри бухгалтерського обліку; Податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї, інші документи.
Дослідження скоригованих податкових витрат: правильність формування податкових витрат за звітний податковий період і встановлюється наявність підтверджувальних документів; з'ясовується повнота відображення всіх витрат у обліку; відповідність застосовуваних правил визнання різних груп витрат вимогам податкового законодавства; відповідність застосовуваних підходів до оцінки різних груп витрат відповідно до вимог податкового законодавства, правильність:класифікації витрат у показниках декларації з податку на прибуток.	Договори, які діяли протягом звітного податкового періоду: з постачальниками (вітчизняними); з постачальниками (імпорт); з підрядниками; кредитні; оренди (в яких підприємство є орендарем); застави; інші договори, за якими у підприємства виникають витрати; перелік та вартість запасів, за якими не було руху понад один рік; документи, на підставі яких: проводилася переоцінка (уцінка) запасів та товарів; списання запасів у межах норм природного убутку; аналітична інформація щодо існуючої кредиторської заборгованості; реєстри бухгалтерського обліку; податкова декларація з податку на прибуток та додатки до неї, інші документи.
Експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на додану вартість: перевірка того, чи є підприємство платником ПДВ, що підтверджується наявністю Свідоцтва платника ПДВ; правильності відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ; правильності визначення та відображення в обліку податкового зобов'язання; арифметичної точності розрахунків; своєчасність реєстрації податкових накладних; правильності відображення та розкриття інформації у податковій декларації з податку на додану вартість; перевірка регістрів аналітичного та синтетичного обліку податку; перевірка наявності зареєстрованих податкових накладних від постачальників, які дають право на податковий кредит платнику податку, правильність їх складання та відображення в ЄРПН; перевірка наявності зареєстрованих податкових накладних, які відображають зобов'язання платника податку зі сплати ПДВ, правильність їх складання і відображення в ЄРПН; відповідність записаних сум декларації з ПДВ за період, що перевіряється; перевірка декларацій з ПДВ, правильність їх заповнення і достовірність; перевірка перерахувань до бюджету ПДВ, їх повноти та вчасності; перевірка правильності застосування ставки податку (20%, 14%, 7%, 0%) на окремі види продукції, товарів, робіт, послуг.	Дані аналітичного обліку розрахунків із ПДВ, податкові накладні, розрахунки коригування ПДВ та вантажно-митні декларації; договори, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, інша первинна документація; Єдиний реєстр податкових накладних; дані синтетичного обліку з ПДВ; облікові дані щодо оборотів між рахунками 641, 643, 644, 36, 37, 63, 68; Головна книга, Журнали-ордери; Податкова декларація з ПДВ з додатками; Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів.
Експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: дослідження формальних юридичних підстав для виплат; визначення доцільності додаткових послуг від фізичних осіб – працівників підприємства або третіх осіб на підряді; перевірка звичайних цін при оренді (лізингу); перевірка правильності нарахування доходів за посадовими окладами, тарифними ставками, відрядними розцінками у розрахунковій відомості по заробітній платі; перевірка віднесення до доходів оплати за невідпрацьований час: лікарняних, щорічних та додаткових відпусток тощо, перевірка правильності оподаткування доходів фізичних осіб; перевірка доходів (за їх видами), перелічених у ст. 170 ПКУ, перевірка доходів, отриманих у негрошовій формі, які оподатковуються та які не підлягають оподаткуванню, перевірка даних форми № 1ДФ.	Наказ на зарахування на посаду, наявність трудового контракту або договору, наявність наказів про сумісництво тощо, штатний розпис, накази по кадрах, табелі, розрахункова відомість із заробітної плати, документи, що підтверджують відрядні роботи, відрядні розцінки, листки непрацездатності, заяви працівників, рішення керівництва, Заява працівника, документи, що підтверджують право на пільги, розрахункова відомість, розрахункова відомість із заробітної плати, договори цивільно-правового характеру, акти прийому-здачі результатів робіт (послуг), рішення власників, колективна угода, видаткові накладні, регістри синтетичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку 30; 31; 37; 64; 65; 66; 67; 68; регістри аналітичного обліку за рахунками бухгалтерського обліку 301; 302; 371; 372; 373; 375; 376; 641; 642; 652; 656; 661; 662; 663; 671; 672; 682; форма № 1ДФ.

Джерело: узагальнено на підставі [4; 10; 12; 14]

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Скриль О. Кримінальні провадження у сфері оподаткування. URL: https://ov-partners.com/kryminalni-provadzhennya-u-sferi-opodatkuvannya/ (дата звернення: 28.04.2021).
2. Державна податкова служба України. URL: https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/462366.html (дата звернення: 28.04.2021).
3. Державна фіскальна служба України. URL: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dosudove-slidstvo/ (дата звернення: 28.04.2021).
4. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 352 с. URL: http://194.44.152.155/elib/local/sk767327.pdf (дата звернення: 28.04.2021).
5. Реєстр судових рішень. URL: https://reyestr.court.gov.ua. (дата звернення: 28.04.2021).
6. Муляр Г.В., Ховпун О.С. Використання висновків експерта як доказів при розслідуванні економічних злочинів. *Часопис Київського університету права.* 2018. № 4. С. 265–269.
7. Експертизи в судовій практиці : навчальний посібник / В.Г. Гончаренко та ін. Київ : Либідь, 1993. URL: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/EKSPERTUZU_1993.htm#стр_11 (дата звернення: 28.04.2021).
8. Експертна спеціальність 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності». Експертна служба МВС України. URL: https://dndekc.mvs.gov.ua/експертна-спеціальність-11-1-досліджен/ (дата звернення: 28.04.2021).
9. Методичні прийоми та організація експертних досліджень окремих аспектів діяльності підприємств та організацій. URL: https://arm.naiau.kiev.ua/books/sud_buh/files/Tema_19.pdf (дата звернення: 28.04.2021).
10. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 84 с.
11. Дмитренко Є. Експертні економічні дослідження та судова експертиза податкового обліку. *Вісник. Офіційно про податки.* 2015. № 33. URL: ttp://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8743 (дата звернення: 28.04.2021).
12. Аудит оподаткування підприємств : навчальний посібник / О.А. Петрик та ін. ; за заг. ред. О.А. Петрик. Київ : Акад. фін. управління, 2012. 352 с.
13. Лісовий Г. Податкова злочинність як загроза податковій безпеці України. *Публічне право.* 2017. № 2(26). С. 113–121.
14. Крівцова Т.О. Судово-економічна експертиза розрахунків, пов'язаних із податком на доходи фізичних осіб: теоретико-методичні аспекти. *Економіка розвитку (Economics of Development).* 2015. № 1(73). С. 46–53.

REFERENCES:

1. Skryl O. Kryminalni provadzhennia u sferi opodatkuvannia [Criminal proceedings in the field of taxation]. Available at: https://ov-partners.com/kryminalni-provadzhennya-u-sferi-opodatkuvannya/ (accessed 28 April 2021).
2. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy [State Tax Service of Ukraine]. Available at: https://tax.gov.ua/diyalnist-/rezalt/462366.html (accessed 28 April 2021).
3. Derzhavna fiskalna sluzhba Ukrainy [State Fiscal Service of Ukraine.]. Available at: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dosudove-slidstvo/ (accessed 28 April 2021).
4. Hutsalenko L.V., Mykhalchyshyna L.H., Sydorchuk V.M., Pentiuk I.K. (2011) Sudovo-bukhhalterska ekspertyza [Forensic accounting]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury (in Ukrainian).
5. Reiestr sudovykh rishen [Register of court decisions]. Available at: https://reyestr.court.gov.ua (accessed 28 April 2021).
6. Muliar H.V., Khovpun O.S. (2018) Vykorystannia vysnovkiv eksperta yak dokaziv pry rozsliduvanni ekonomichnykh zlochyniv [Using expert conclusions as evidence in the investigation of economic crimes]. *Chasopys Kyivskoho universytetu prava* [Journal of Kyiv University of Law], vol. 4, pp. 265–269.
7. Honcharenko V.H., Berher V.Ye., Bulyha L.P. ta in. (1993) Ekspertyzy v sudovii praktytsi [Examinations in judicial practice]. Kyiv : Lybid (in Ukrainian). Available at: http://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/EKSPERTUZU_1993.htm#str_11 (accessed 28 April 2021).
8. Ekspertna spetsialnist 11.1 «Doslidzhennia dokumentiv bukhhalterskoho, podatkovoho obliku i zvitnosti». Ekspertna sluzhba MVS Ukrainy [Expert specialty 11.1 «Research of accounting, tax accounting and reporting documents». Expert service of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine]. Available at: https://dndekc.mvs.gov.ua/ekspertna-spetsialnist-11-1-doslidzhen/ (accessed 28 April 2021).
9. Metodychni pryiomy ta orhanizatsiia ekspertnykh doslidzhen okremykh aspektiv diialnosti pidpryiemstv ta orhanizatsii [Methodical techniques and the formation of expert researches of separate aspects of activity of the enterprises and the organizations]. Available at: https://arm.naiau.kiev.ua/books/sud_buh/files/Tema_19.pdf (accessed 28 April 2021).
10. Volkova I.A. (2009) Sudovo-bukhhalterska ekspertyza [Forensic accounting]. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury (in Ukrainian).
11. Dmytrenko Ye. (2015) Ekspertni ekonomichni doslidzhennia ta sudova ekspertyza podatkovoho obliku [Expert economic research and forensic examination of tax accounting.]. *Visnyk. Ofitsiino pro podatky* [Herald. Officially about taxes], vol. 33. Available at: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8743 (accessed 28 April 2021).
12. Petryk O.A., Davydov H.M., Redko O.Yu. ta in. Audyt opodatkuvannia pidpryiemstv [Audit of enterprise taxation]. Kyiv : DNNU «Akad. fin. upravlinnia».
13. Lisovyi H. (2017) Podatkova zlochynnist yak zahroza podatkovii bezpetsi Ukrainy [Tax crime as a threat to tax security of Ukraine]. *Publichne pravo* [Public law], vol.2 (26), pp. 113–121.
14. Krivtsova T.O. (2015) Sudovo-ekonomichna ekspertyza rozrakhunkiv, poviazanykh iz podatkom na dokhody fizychnykh osib: teoretyko-metodychni aspekty [Forensic economic examination of settlements related to personal income tax: theoretical and methodological aspects]. Ekonomika rozvytku (Economics of Development) [Economics of Development], vol. 1 (73), pp. 46–53.