

DOI: <https://doi.org/10.32353/khrife.2.2020.38>

УДК 343.98:33

**О. С. Фесенко,**

старший судовий експерт відділу товарознавчих, гемологічних, економічних, будівельних, земельних досліджень та оціночної діяльності Запорізького науково-дослідного експертно-криміналістичного центру Міністерства внутрішніх справ України, м. Запоріжжя, Україна,  
e-mail: fesenko\_o.s.1703@ukr.net

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ ПІД ЧАС ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ (оглядова стаття)**

*Розглянуто проблемні питання, з якими стикається судовий експерт на практиці під час проведення судової економічної експертизи щодо підтвердження порушень, визначених актами документальних перевірок контролюючих органів України (у частині завищення податкового кредиту), які за своєю сутністю мають правовий характер і потребують знань не лише у сферах економіки, бухгалтерського, податкового обліку і звітності, а й у сфері юриспруденції.*

*Метою статті є висвітлення та шляхи вирішення проблемних питань, що виникають під час проведення судової економічної експертизи, наведено приклади з експертної практики.*

Проаналізовано судову практику й за результатами дослідження зроблено відповідні висновки.

Ключові слова: економічна експертиза, судовий експерт, податок на додану вартість, податковий кредит, податкова накладна, рішення суду, почеркознавча експертиза, первинний документ, акт документальної перевірки.

**Постановка наукової проблеми.** Податок на додану вартість (далі — ПДВ) є основним джерелом наповнення Державного бюджету України й одним з найбільш суперечливих і проблемних податків.

Станом на сьогодні суб'єкти господарської діяльності занижують або взагалі не сплачують ПДВ до бюджету, тому порушення суб'єктами господарської діяльності вимог податкового законодавства в частині нарахування і сплати ПДВ є однією з актуальних проблем, яка негативно впливає на економіку України, адже від правильності відображення в бухгалтерському та податковому обліку підприємства сум податкового зобов'язання й податкового кредиту залежать повнота, своєчасність розрахунків з бюджетом за цим податком.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню нарахування та сплати податку на додану вартість присвячено чимало наукових і публіцистичних праць як в Україні, так і за її межами.

У світовому економічному просторі систему податку на додану вартість уперше запропонував застосувати в Німеччині 1919 р. Вільгельм фон Сименс. Тоді цей податок мав назву «облагороджений податок з обігу», або «облагороджений обіговий податок». 1954 р. Франція замінила податок з обігу на податок на додану вартість. Згодом ПДВ набув неабиякого поширення: спочатку в країнах Європи, а згодом — у країнах Азії, Африки й Латинської Америки <sup>1</sup>.

Проблему адміністрування ПДВ досліджували багато науковців, зокрема О. Василик <sup>2</sup>, Ю. Іванов <sup>3</sup>, А. Крисоватий <sup>4</sup> та ін. Вагомий внесок у розвиток організації та методики обліку розрахунків за ПДВ здійснили вітчизняні дослідники О. Адамик <sup>5</sup>, В. Бабіч, С. Сагова <sup>6</sup>, М. Коцупатрий <sup>7</sup>, К. Уллубієва <sup>8</sup>, М. Шигун та ін. <sup>9</sup>

**Мета статті:** висвітлення проблем та пропозиції шляхів їх вирішення, з якими судовий експерт стикається під час проведення судової економічної експертизи щодо підтвердження порушень, визначених актами документальних перевірок (у частині завищення податкового кредиту), які за своєю сутністю мають правовий характер і потребують знань не лише у сферах економіки, бухгалтерського, податкового обліку та звітності, а й у сфері юриспруденції.

---

<sup>1</sup> Цит. за: Книшек О., Дяченко Є. Оптимальна ставка податку на додану вартість — основа успішних податкових надходжень//*Економічний аналіз: зб. наук. пр.* Тернопіль, 2012. Т. 10 (1). С. 410. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esan\\_2012\\_10\(1\)\\_88](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esan_2012_10(1)_88) (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Василик О. Д. Податкова система України: навч. посіб. Київ, 2004. 478 с.

<sup>3</sup> Іванов Ю. Н. Экономическая статистика: учебник/под ред. Ю. Н. Иванова. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2002. С. 480.

<sup>4</sup> Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: навч. посіб. Тернопіль, 2004. 331 с.

<sup>5</sup> Адамик О. Доходи суб'єктів державного сектору: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація//*Бухгалтерський облік і аудит.* 2012. № 1. С. 29—36.

<sup>6</sup> Бабіч В. В., Сагова С. В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. Київ, 2006. 282 с.

<sup>7</sup> Коцупатрий М. М., Ковач С. І., Безверхий К. В. Облік і звітність в оподаткуванні у схемах і таблицях: навч. посіб. Київ, 2015. 196 с.

<sup>8</sup> Уллубієва К. К. Шляхи удосконалення методики внутрішнього контролю розрахунків за податком на додану вартість на основі ризик-орієнтованого підходу//*Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки.* 2014. Вип. 6 (5). С. 201—204.

<sup>9</sup> Цит. за: Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року//*Бухгалтерський облік і аудит.* 2016. № 12. С. 18. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/903> (дата звернення: 03.06.2019).

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Упродовж 1997—2010 рр. ПДВ нараховували та сплачували до бюджету відповідно до вимог Закону України «Про податок на додану вартість»<sup>1</sup>.

Починаючи з січня 2011 р. й до сьогодні відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів (зокрема, вичерпний перелік та порядок адміністрування податків і зборів, які слід справляти в Україні), регламентовано Податковим кодексом України (далі — ПКУ) та іншими законодавчими й нормативними актами.

Відповідно до норм чинного ПКУ, ПДВ — це загальнодержавний, непрямий податок, який є складовою ціни товару (послуги) та який сплачує покупець, але до бюджету його перераховує продавець. Нараховують і сплачують ПДВ згідно з нормами розд. V ПКУ<sup>2</sup>.

Контроль за здійсненням і дотриманням суб'єктами господарської діяльності своєчасного нарахування та сплати ПДВ покладено на Державну податкову службу України.

Так, відповідно до вимог п. 75.1 ст. 75 ПКУ, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Згідно з п/п. 75.1.2 ПКУ своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків і зборів (зокрема, ПДВ), а також дотримання валютного й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, перевіряють контролюючі органи під час документальної перевірки.

Документальній перевірці підлягають податкові декларації (розрахунки), фінансова, статистична й інша звітність, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинні документи, які використовуються в бухгалтерському й податковому обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отримані в зумовленому законодавством порядку контролюючим органом документи й податкова інформація, зокрема за результатами перевірок інших платників податків<sup>3</sup>.

Результати документальних перевірок слід оформлювати у формі акта документальної перевірки або довідки документальної перевірки. У разі

---

<sup>1</sup> Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР (утратив чинність). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-вр> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змін. та допов.)//*Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2011. № 13—14, 15—16, 17. Ст. 112. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>3</sup> Там само.

визначення під час перевірки порушень складають акт документальної перевірки <sup>1</sup> та виносять податкове повідомлення-рішення.

Найчастіше платники податків оскаржують податкові повідомлення-рішення, винесені Державною податковою службою за результатами проведення документальної перевірки, — через незгоду з висновками, викладеними контролюючим органом в акті документальної перевірки.

У разі звернення платника-податків з позовом, до набрання законної сили рішенням суду, податкове зобов'язання вважають неузгодженим. Тому представники контролюючих органів і слідчі мають докласти максимальних зусиль для доведення правомірності порушень, викладених в акті документальної перевірки й захисту інтересів держави в суді.

Як свідчать експертна практика й дані Єдиного державного реєстру судових рішень (далі — *ЕДРСУ*) <sup>2</sup>, розгляд судами справ щодо порушень податкового законодавства, визначених упродовж 2012—2016 рр., триває дотепер.

Одним зі способів підтвердження порушень вимог податкового законодавства платниками податку, який сприяє всебічному, повному й об'єктивному дослідженню обставин справи, ухваленню законних та обґрунтованих судових рішень, і водночас одним з найбільш затребуваних видів судових експертиз є судова економічна експертиза.

Найчастіше судово-економічну експертизу щодо підтвердження порушень суб'єктами господарської діяльності вимог податкового законодавства призначають слідчі органи, слідчий суддя або суд уже після проведення контролюючим органом документальної перевірки, оскільки проведення ревізійних дій (визначення судовими експертами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи <sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків — юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 20.08.2015 р. № 727 (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Єдиний державний реєстр судових рішень — автоматизована система збирання, зберігання, захисту, обліку, пошуку та надання електронних копій судових рішень (див.: Про доступ до судових рішень: Закон України від 22.12.2005 р. № 3262-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3262-15> (дата звернення: 14.06.2019)). До Реєстру занотовують усі рішення судів України у цивільних, адміністративних, господарських справах, справах про адміністративні правопорушення та кримінальних провадженнях.

<sup>3</sup> Інформаційний лист Державного НДЕКЦ МВС України від 18.11.2014 р. № 19/15-8533 (дата звернення: 14.06.2019).

Однією з актуальних проблем, з якою стикається судовий експерт під час проведення судової економічної експертизи, на вирішення якої ставляться питання щодо підтвердження висновків актів документальних перевірок контролюючих органів (у частині завищення податкового кредиту, заниження суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету), є відсутність у контролюючого органу та в ініціатора призначення економічної експертизи рішення суду про визнання недійсними документів, укладених між підприємствами.

З першого погляду, підтвердження порушень, зазначених в акті документальної перевірки щодо завищення податкового кредиту та (як наслідок) заниження суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, належить до завдань економічної експертизи. Проте, здебільшого висновки ґрунтуються на тому, що під час перевірки, проведеної податковим органом, не було визначено факт здійснення постачання, а отже, ці операції є безтоварними; у первинних документах підприємства або фізичної особи-підприємця зазначено господарські операції, яких фактично не відбувалося, через що податкові, видаткові та прибуткові накладні, договори не мають юридичної сили первинних документів тощо.

Досліджувані порушення потребують не лише знань експерта у сфері бухгалтерського, податкового обліку та звітності, а й визнання недійсними документів, укладених між підприємствами. Процесуальним документом, що підтверджує наявність або відсутність цих фактів, є рішення суду про визнання недійсними договорів і первинних документів, укладених між підприємствами, яке ухвалюють винятково в судовому порядку. Адже відповідно до ст. 204 Цивільного кодексу України (далі — ЦКУ): правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлено законом або якщо його не визнано судом недійсним<sup>1</sup>.

Тобто визнання первинних документів недійсними (без попереднього винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта, оскільки за своєю сутністю має правовий характер. У ст. 242 Кримінального процесуального кодексу України<sup>2</sup> чітко зазначено, що не допускається проведення експертизи для з'ясування питань права.

Для того щоб залишатися в межах своїх спеціальних знань, судовий експерт досліджує документи реалізації й отримання товару, послуг (видаткові, прибуткові та товарно-транспортні накладні; акти здачі-приймання, надання послуг, виконання робіт тощо), касові й банківські документи на отримання грошових коштів, перевіряє наявність усіх обов'язкових

---

<sup>1</sup> Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змін та допов.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n1163> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI (зі змін та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n2256> (дата звернення: 03.06.2019).

реквізитів, зокрема наявність підписів і печаток. Потім він порівнює дані, зазначені в первинних документах, з даними обігово-сальдових відомостей і податкових накладних, а також перевіряє включення податкових накладних до реєстру виданих та отриманих податкових накладних і порівнює з даними, зазначеними у податковій декларації з ПДВ та в додатку 5 до податкової декларації з ПДВ.

Усі названі операції дають змогу судовому експертові з'ясувати відповідність наданих на дослідження первинних документів визначеній сумі податкового кредиту, податкового зобов'язання з ПДВ, суми ПДВ, що підлягає сплаті за звітний період.

*Розглянемо деякі приклади порушень, зазначених в актах документальних перевірок контролюючих органів, щодо завищення податкового кредиту та шляхи вирішення проблемних питань, які виникають на практиці під час судової економічної експертизи з цих порушень.*

*Так, на вирішення судової економічної експертизи поставлено питання щодо документального підтвердження висновків акта документальної перевірки в частині завищення податкового кредиту підприємством «А» (покупцем) у відносинах з підприємством «Б» (продавцем).*

На дослідження судовому експертові надано всі первинні документи відносин між підприємствами «А» і «Б»: видаткові накладні, прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, договір, специфікації, податкові накладні, документи, що підтверджують оплату товару (рахунки на оплату, платіжні доручення), обігово-сальдові відомості за субрахунками 631 «Розрахунки з постачальниками», 644 «Податковий кредит з ПДВ» тощо. Первинні документи підписано у двосторонньому порядку (з боку покупця без зазначення П. І. Б.), підписи скріплено печатками сторін.

Порівняння судовим експертом даних, зазначених у видаткових і прибуткових накладних, податкових накладних, реєстрі виданих та отриманих податкових накладних, додатку 5 до податкової декларації з ПДВ та даних аналітичного обліку розбіжностей не виявило, оплату підприємство «А» здійснило в повному обсязі, заборгованість перед контрагентом «Б» відсутня.

Тобто на дослідження судовому експертові надано всі належно оформлені документи, що відповідають вимогам первинного документа та підтверджують здійснення господарських операцій між підприємствами «А» і «Б».

*Порушення із завищення податкового кредиту підприємством «А» (покупцем) у відносинах з підприємством «Б» (продавцем) могло виникнути, наприклад, унаслідок наведених далі обставин.*

1. В акті документальної перевірки контролюючий орган зазначає, що підприємство «А» у відносинах з підприємством «Б» до складу податкового кредиту внесло суми ПДВ, але факт здійснення товарних операцій постачальником підприємством «Б» на адресу підприємства «А» перевіркою не підтверджено. У наданих видаткових накладних неможливо

ідентифікувати особу (підпис у рядку «Отримав» здійснено від імені директора підприємства «А» без зазначення П. І. Б. та посади особи, що поставила цей підпис), яка фактично отримала товар, і відсутній обов'язковий реквізит — «місце складання». Крім того, у первинних документах контрагента (підприємства «Б») зазначено господарські операції, яких фактично не відбувалося. За таких обставин податкові накладні, видаткові та прибуткові накладні, договори не мають юридичної сили первинних документів, і підприємство «А» неправомірно формувало реєстри бухгалтерського обліку й податкову звітність на підставі таких первинних документів.

Визнання первинних документів недійсними (без попередньо винесеного судом рішення) виходить за межі спеціальних знань судового експерта.

Під час дослідження первинних документів судовий експерт перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів, і в разі їх відсутності (або наявності недоліків чи несуттєвих помилок) може зазначити про це у своєму висновку. Проте, стверджувати та заносити до висновку, що в первинних документах підприємства «Б» зазначено господарські операції, яких фактично не відбувалося, судовий експерт не має права.

Формальне складання або складання не з дотриманням вимог ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»<sup>1</sup> первинних документів контролюючі органи здебільшого тлумачать як ознаку безтоварності господарських операцій.

Однак, суд у своїх рішеннях дотримується дещо іншої позиції.

Наприклад, у постанові Запорізького окружного адміністративного суду від 21.09.2016 р. у справі № 808/1968/16 суд зазначив, що, враховуючи наявність у підприємства «А» первинних бухгалтерських документів, які підтверджують наявність витрат на придбання товару, беручи до уваги, що зазначені документи не визнано недійсними, контрагент підприємство «Б» на момент здійснення операцій зареєстрований в обумовленому законом порядку як платник ПДВ, тому підприємство «А» цілком правомірно задекларувало суми податкового кредиту з ПДВ<sup>2</sup>.

Такої самої думки у справі № 808/1968/16 дотримується і Вищий адміністративний суд України (далі — ВАСУ; ухвала від 26.01.2017 р.): *«Крім того, документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції — умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надають, тощо. При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так*

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Постанова Запорізького окружного адмінсуду від 21.09.2016 р. у справі № 808/1968/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/61733121> (дата звернення: 03.06.2019).



само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податку у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце»<sup>1</sup>.

Подібну правову позицію викладено і в ухвалах Вищого адміністративного суду України від 17.02.2015 р. у справі № 804/10323/13-а<sup>2</sup>, від 12.07.2016 р. у справі № 826/10030/15<sup>3</sup>, у Постанові Верховного Суду України (далі — ВСУ) від 18.12.2018 р. у справі № 816/1118/17<sup>4</sup>.

У Постанові ВСУ від 05.02.2019 р. у справі № 816/652/15-а суд також зазначив: «Наявність або відсутність окремих документів, як і деякі помилки чи неточності у їх оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних випливає, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце (відбулися), а певні недоліки в заповненні первинних документів мають оціночний характер»<sup>5</sup>.

Отже, для того щоб судовий експерт не виходив за межі своїх спеціальних знань під час проведення судової економічної експертизи та підтвердження актів документальних перевірок щодо порушень податкового законодавства (зокрема, щодо завищення податкового кредиту, які за своєю сутністю мають правовий характер), доцільно надати на дослідження судовому експертові рішення суду про визнання недійсними документів, укладених між підприємствами «А» і «Б» (видаткових накладних, актів приймання-передачі, податкових накладних тощо), що набуло чинності.

2. В акті документальної перевірки контролюючий орган зазначив порушення — завищення податкового кредиту, тому що видаткові й податкові накладні виписано від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагента платника податків. Наприклад, усі первинні документи підписано гр. «Д», який значиться як засновник і директор підприємства «Б», проте, фактично жодного відношення до цього підприємства

<sup>1</sup> Ухвала ВАСУ від 26.01.2017 р. у справі № 808/1968/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64624451> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Ухвала ВАСУ від 17.02.2015 р. у справі № 804/10323/13-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42842592> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>3</sup> Ухвала ВАСУ від 12.07.2016 р. у справі № 826/10030/15. URL: <https://www.uacourt.openregister.info/administrativni-spravy-do-01-01-2019-3000/spravy-zi-sporiv-z-pryvodu-realizatsiyi-podatkovoyi-polityky-ta-za-zvernennyamy-podatkovykh-organiv-iz-deyakumu-vydamy-vymog-zokrema-zi-sporiv-shhodo-5610/administruvannya-okremykh-podatkov-zboriv-platezhiv-u-tomu-chysli-5617/podatku-na-dodanu-vartist-krim-byudzhetnogo-vidshkoduвання-z-podatku-na-dodanu-vartist-11691?document=58953707> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>4</sup> Постанова ВСУ від 18.12.2018 р. у справі № 816/1118/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78773797> (дата звернення: 13.06.2019).

<sup>5</sup> Постанова ВСУ від 05.02.2019 р. у справі № 816/652/15-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79638539> (дата звернення: 13.06.2019).



гр. «Д» не має, фінансово-господарської діяльності не здійснює, адміністративно-розпорядчих функцій керівника підприємства не виконує.

У цьому разі судовий експерт досліджує надані первинні документи, перевіряє наявність усіх обов'язкових реквізитів, порівнює дані у пов'язаних між собою документах.

Обов'язок визначати й доводити, що відомості, які містяться в належно оформлених первинних документах, є недостовірними, суперечливими діям осіб і є наслідком укладення нікчемних правочинів, перебуває за межами спеціальних знань судового експерта, оскільки це питання належить до категорії правових.

У ст. 234 ЦКУ зазначено, що фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, що обумовлювалися цим правочинном. Фіктивний правочин визнається судом недійсним<sup>1</sup>.

Відповідно до ст. 205 Кримінального кодексу України, фіктивне підприємництво — це створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких діє заборона<sup>2</sup>.

У постановах від 16.01.2018 р. у справі № 2а-7075/12/2670<sup>3</sup> та від 27.04.2018 р. у справі № 2а-4901/12/1070<sup>4</sup> ВСУ зазначає, що статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку.

Відповідно до Постанови ВСУ від 06.02.2018 р. у справі № 826/6986/14: *«Ця обставина не може залишатися неврахованою судами, оскільки статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю навіть за формального підтвердження її первинними документами та дає підстави для висновку про те, що первинні документи, які стали підставою для формування податкового кредиту та валових витрат, виписані контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставними»*<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Цивільний кодекс України: ... . URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n1163> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>2</sup> Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III (зі змін та допов.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1382> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>3</sup> Постанова ВСУ від 16.01.2018 р. у справі № 2а-7075/12/2670. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71630425> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>4</sup> Постанова ВСУ від 27.04.2018 р. у справі № 2а-4901/12/1070. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73764158> (дата звернення: 03.06.2019).

<sup>5</sup> Постанова ВСУ від 06.02.2018 р. у справі № 826/6986/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72089405> (дата звернення: 03.06.2019).

Водночас існує протилежна позиція ВСУ. Так, у Постанові від 29.03.2018 р. у справі № 826/3498/15 суд зауважив: «Факт наявності вироку, ухваленого на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, унаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій, з врахуванням обставин, встановлених у вирокі, який набрав законної сили». У постанові суд також зазначив, що вироком суду встановлено, що обвинувачені ОСОБА\_1, ОСОБА\_2, ОСОБА\_3 вчинили фіктивне підприємництво, зокрема придбали суб'єкта підприємницької діяльності (підприємство «Б») з метою прикриття незаконної діяльності. Проте, жодних фактів, які б свідчили про здійснення цим підприємством нереальної господарської діяльності, зокрема за правовідносинами з підприємством «А», цим вирокі не встановлено. Зокрема, цим вирокі не встановлено вини уповноваженої особи контрагента позивача — підприємства «Б» (І. І. Іванові), яка підписувала первинні документи<sup>1</sup>.

Тобто для підтвердження висновків податкового органу експертові необхідно надати вирок суду не лише про визнання підприємства «Б» фіктивним, а й про визначення факту фіктивності господарської діяльності підприємства «Б» (зокрема, з підприємством «А»).

3. Ще однією, не менш вагомою, проблемою, з якою на практиці судовий експерт стикається під час проведення економічної експертизи щодо підтвердження зазначених в акті документальної перевірки порушень (у частині завищення податкового кредиту), є відсутність призначення економічної експертизи в ініціатора та контролюючого органу, який проводив документальну перевірку, результатів почеркознавчої експертизи.

Так, наприклад, порушення податкового законодавства в частині завищення податкового кредиту, занотоване в акті документальної перевірки, ґрунтується на тому, що податкові, видаткові накладні підписано не посадовими особами, зазначеними в Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб — підприємств, а невідомою особою, або підписано нібито від імені відповідальних осіб, але посадові особи стверджують, що не підписували цих документів.

У цьому разі (для з'ясування істини) перед призначенням судової економічної експертизи доцільно, щоб слідчі органи отримали висновки почеркознавчої експертизи й технічної експертизи документів, результати яких судовий експерт використовує, складаючи висновок, або призначити комплексну судову почеркознавчу й економічну експертизу. Адже під час дослідження первинних документів судовий експерт не має права самостійно визначати особу, яка дійсно підписала документи.

<sup>1</sup> Постанова ВСУ від 29.03.2018 р. у справі № 826/3498/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73081934> (дата звернення: 03.06.2019).

Слід звернути увагу, що почеркознавчу та технічну експертизи документів варто проводити винятково за тими первинними документами, які стосуються господарських відносин підприємств, мають безпосередній стосунок до них, та саме за той період, за який виявлено порушення.

В експертній практиці є випадки, коли податковий орган в акті документальної перевірки у разі виявлення порушення щодо завищення податкового кредиту посилається на висновок почеркознавчої експертизи, за результатами якої визначено, що підписи від імені директора підприємства «Б» громадянина «С» у первинних бухгалтерських документах виконав не громадянин «С», а інша особа (особи). Однак, замість первинних документів (видаткових, прибуткових накладних, податкових накладних), які мають безпосереднє відношення та впливають на формування податкового кредиту, на дослідження судовому експертові надають лише рахунки на оплату або договір з додатковими угодами.

Як свідчить судова практика (справа № 808/1968/16), суд не приймає посилання податківців на висновок почеркознавчої експертизи, оскільки після його докладного вивчення суд доходить висновку, що на експертизу було надано первинні документи контрагента, а саме рахунки на оплату, проте, ці документи не стосуються господарських відносин підприємств «А» і «Б»<sup>1</sup>.

Інший приклад: досліджуючи акт документальної перевірки, судовий експерт з'ясував, що завищення податкового кредиту виявлено за період червень-грудень 2014 р. (звітні податкові періоди, коли платник податків міг подати податкові накладні в паперовому вигляді), а почеркознавчу експертизу, на яку наведено посилання в акті документальної перевірки, проведено за податковими й видатковими накладними лише за період червень-липень 2014 р.

**Висновки.** Підсумовуючи зазначене вище, для вирішення проблемних питань, які виникають під час проведення судової економічної експертизи, та підтвердження актів документальних перевірок щодо порушень податкового законодавства (у частині завищення податкового кредиту), які за своєю сутністю мають правовий характер, на дослідження судовому експертові необхідно надати не лише належно оформлені первинні документи (підписані особами, відповідальними за здійснення господарських операцій, або засвідчені відповідно до вимог чинного законодавства), а й рішення суду про визнання недійсними документів, укладених між підприємствами, яке набуло чинності.

Перед призначенням економічної експертизи доцільно провести почеркознавчу або технічну експертизу документів — саме тих документів і саме за той період, за який виявлено порушення податкового законодавства, — або призначити комплексну почеркознавчу й економічну експертизу (у разі підписання податкових, видаткових накладних неуповноваженою особою).

<sup>1</sup> Постанова Запорізького окружного адмінсуду від 21.09.2016 р. у справі № 808/1968/16 ...

## References

- Adamyk, O. (2012). Dokhody subiektiv derzhavnoho sektoru: ekonomichna sutnist, vitchyzniana ta mizhnarodna interpretatsiia. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. № 1 [in Ukrainian].
- Babich, V. V., Sahova, S. V. (2006). *Finansovyi oblik (oblik aktyviv)*: navch. posib. Kyiv [in Ukrainian].
- Informatsiinyi lyst Derzhavnoho NDEKTS MVS Ukrainy vid 18.11.2014 r. № 19/15-8533 (data zvernennia: 14.06.2019) [in Ukrainian].
- Ivanov, Iu. N. (2002). *Ekonomicheskaiia statistika*: uchebnik. Ed.: Iu. N. Ivanova. 2-e izd., pererab. i dop. Moscow [in Russian].
- Knyshek, O., Diachenko, Ye. (2012). Optymalna stavka podatku na dodanu vartist — osnova uspishnykh podatkovykh nadkhodzen. *Ekonomichnyi analiz*. T. 10 (1). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan\\_2012\\_10\(1\)\\_88](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_10(1)_88) (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Kotsupatryi, M. M., Kovach, S. I., Bezverkhyi, K. V. (2015). *Oblik i zvitnist v opodatku-vanni u skhemakh i tablytsiakh*: navch. posib. Kyiv [in Ukrainian].
- Kryminalnyi kodeks Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 r. № 2341-III (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (data zvernennia: 27.06.2019) [in Ukrainian].
- Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 13.04.2012 r. № 4651-VI (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#n2256> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Krysovatyi, A. I., Desiatniuk, O. M. (2004). *Podatkova systema*: navch. posib. Ternopil [in Ukrainian].
- Podatkovi kodeks Ukrainy*: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VCU vid 06.02.2018 r. u spravi № 826/6986/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72089405> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VCU vid 29.03.2018 r. u spravi № 826/3498/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73081934> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VSU vid 05.02.2019 r. u spravi № 816/652/15-a. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79638539> (data zvernennia: 13.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VSU vid 16.01.2018 r. u spravi № 2a-7075/12/2670. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71630425> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VSU vid 18.12.2018 r. u spravi № 816/1118/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78773797> (data zvernennia: 13.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova VSU vid 27.04.2018 r. u spravi № 2a-4901/12/1070. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73764158> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Postanova Zaporizkoho okruzhnoho adminsudu vid 21.09.2016 r. u spravi № 808/1968/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/61733121> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Pro bukhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini*: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].
- Pro podatok na dodanu vartist*: Zakon Ukrainy vid 03.04.1997 r. № 168/97-VR (utragiv chinnist). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/168/97-vr> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].

- Pro zatverdzhennia Poriadku oformlennia rezultativ dokumentalnykh perevirok dotrymannia zakonodavstva Ukrainy z pytan derzhavnoi mytnoi spravy, podatkovoho, valiutnoho ta inshoho zakonodavstva platnykamy podatkov — yurydychnymy osobamy ta yikh vidokremlenymy pidrozdilamy: nakaz Minfinu Ukrainy vid 20.08.2015 r. № 727 (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*
- Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV (zi zmin. ta dopov.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n1163> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*
- Ukhvala VASU vid 12.07.2016 r. uspravi № 826/10030/15. URL: <https://www.uacourt.openregister.info/administratyvni-spravy-do-01-01-2019-3000/spravy-zi-sporiv-z-pryvodu-realizatsiyi-podatkovoyi-polityky-ta-za-zvernennymy-podatkovykh-organiv-iz-deyakymy-vydamy-vymog-zokrema-zi-sporiv-shchodo-5610/administruvannya-okremykh-podatkov-zboriv-platezhiv-u-tomu-chysli-5617/podatku-na-dodanu-vartist-krim-byudzhetnogo-vidshkoduvannya-z-podatku-na-dodanu-vartist-11691?document=58953707> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*
- Ukhvala VASU vid 17.02.2015 r. u spravi № 804/10323/13-a. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42842592> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*
- Ukhvala VASU vid 26.01.2017 r. u spravi № 808/1968/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64624451> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*
- Ullubiieva, K. K. (2014). Shliakhy udoskonalennia metodyky vnutrishnoho kontroliu rozrakhunkiv za podatkom na dodanu vartist na osnovi ryzyk-orientovanoho pidkhodu. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*. Serii: Ekonomichni nauky. № 6 (5) [in Ukrainian].*
- Vasylyk, O. D. (2004). *Podatkova systema Ukrainy*. Kyiv [in Ukrainian].*
- Pro dostup do sudovykh rishen: Zakon Ukrainy vid 22.12.2005 r. № 3262-IV (zi zmin. ta dopov.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3262-15> (data zvernennia: 14.06.2019) [in Ukrainian].*
- Yurchenko, O. (2016). Podatok na dodanu vartist: analiz podatkovoi reformy 2016 roku. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. № 12. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/handle/123456789/903> (data zvernennia: 03.06.2019) [in Ukrainian].*

*Е. С. Фесенко*

**ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ  
ПРИ ИССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВОГО КРЕДИТА  
ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ  
(обзорная статья)**

*В статье рассмотрены проблемные вопросы, с которыми сталкивается судебный эксперт-экономист на практике при проведении судебной экономической экспертизы относительно подтверждения нарушений, определённых актами документальных проверок Государственной налоговой службы Украины (в части завышения налогового кредита), которые по своей сути носят правовой характер и нуждаются в знаниях не только в сфере экономики, бухгалтерского, налогового учёта и отчётности, но и в сфере юриспруденции.*

Целью статьи является освещение и определение путей решения проблемных вопросов, возникающих при проведении судебной экономической экспертизы; приведены примеры из экспертной практики. Проанализирована судебная практика и определена роль наличия у следственных органов при назначении судебной экономической экспертизы решения суда о признании недействительными документов, заключённых между предприятиями, а также результатов почерковедческой экспертизы.

По результатам проведённого исследования сделаны выводы, что для подтверждения актов документальных проверок о нарушениях налогового законодательства (в части завышения налогового кредита), которые по своей сути носят правовой характер, для исследования судебному эксперту-экономисту необходимо предоставить не только надлежащим образом оформленные первичные документы, но и решение о признании недействительными документов, заключённых между предприятиями, приговор суда о фиктивности субъекта хозяйственной деятельности, вступивший в законную силу. Перед назначением экономической экспертизы целесообразно провести почерковедческую экспертизу (в случае подписания налоговых, расходных накладных неуполномоченным лицом).

В вопросах, поставленных на решение судебному эксперту-экономисту, целесообразно указывать о судебном решении и заключении почерковедческой экспертизы. Всё перечисленное увеличит количество раскрытия экономических преступлений и наполнит бюджет страны.

Ключевые слова: экономическая экспертиза, судебный эксперт, налог на добавленную стоимость, налоговый кредит, налоговая накладная, решения суда, почерковедческая экспертиза, первичный документ, акт документальной проверки.

**O. Fesenko**

**PROBLEMATIC ISSUES AND WAYS FOR THEIR RESOLUTION  
WHILE RESEARCH ON TAX CREDIT OF VALUE-ADDED TAX  
(Review Article)**

*The article deals with problematic issues faced by a forensic economist in practice when conducting a forensic economic examination in relation to confirmation of violations established by tax audit reports of the State tax service of Ukraine, particularly tax credit overstatement, which in their essence are legal in nature and require not only knowledge in the field of economics, accounting, tax accounting and reporting, but also legal knowledge.*

*The Article purpose is to highlight a number of challenging issues that arise during forensic economic examination; ways to resolve them are suggested, at the same time examples from forensic practice are offered.*

*The analysis of judicial practice and the role of availability of a court judgment concluded between enterprises on invalidation of documents, of the results of handwriting analysis for investigative bodies while appointment of forensic economic examination is substantiated.*

*According to the results of the carried out research, it was concluded that, in order to verify tax audit reports on violations of tax legislation, in terms of tax credit overstatement which in its essence are of a legal nature, a forensic expert should be provided not only with properly executed primary documents, but also judgment concluded between enterprises on recognition of invalid documents, court verdict on fictitious nature of the entity of economic activity, which became legally binding. Prior to appointment of forensic economic examination, it is expedient to conduct handwriting analysis (in case of signing of tax and expenditure invoices by a non-authorized person).*

*In questions addressed to a forensic expert-economist, it is useful to take into consideration court judgment and handwriting analysis forensic report. All the above will increase the number of disclosure of economic crimes and provide money to the budget of a country.*

*Keywords: forensic economic examination, forensic expert, value added tax, tax credit, tax bill, court judgment, handwriting analysis, primary document, tax audit report.*

Надійшла до редколегії 25.06.2020

Фесенко О. С. Проблемні питання та шляхи їх вирішення під час дослідження податкового кредиту з податку на додану вартість (оглядова стаття). *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики* : зб. наук. пр. / редкол.: О. М. Ключев, В. Ю. Шепітько та ін. Харків : Право, 2020. Вип. 22. С. 473—487. DOI: <https://doi.org/10.32353/khrife.2.2020.38>.