

**УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ТА МИТНИХ ЕКСПЕРТИЗ В УКРАЇНІ****IMPROVING OF LEGISLATIVE PROVISIONS ON IMPLEMENTING
OF TAX AND CUSTOMS EXPERTISE IN UKRAINE**

Пунда О.О., д.ю.н., доцент,
провідний науковий співробітник

Університет державної фіскальної служби України

Костирін П.І., начальник управління товарознавчої,
інженерно-технічної та криміналістичної експертизи

*Департамент податкових та митних експертиз
Державної фіскальної служби України*

Стаття присвячена проблематиці нормативно-правового регулювання проведення податкових та митних експертиз в Україні. Практичне значення удосконалення нормативно-правового забезпечення проведення податкових та митних експертиз полягає у сприянні законодавчому закріпленню, визначенню та врегулюванню пріоритетного напрямку діяльності держави, а саме здійсненню податкових та митних експертиз в Україні. Наголошено, що за своїм змістом податкові та митні експертизи є категорією, сумісною з поняттям «судова експертиза». Вказано, що під час здійснення управлінських трансформацій спеціалізований орган з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, не набував статусу установи, що входить до системи судових експертних установ України. Тривалий час в Україні основна кількість проведення судових експертиз припадала на державні судово-експертні установи Міністерства юстиції України, Міністерства внутрішніх справ та Міністерства охорони здоров'я, котрі, власне, були експертними «монополістами». У зв'язку з утворенням Державної фіскальної служби України було створено Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень ДФС, а пізніше її було перейменовано в Департамент податкових та митних експертиз ДФС. Запропоновано внесення змін та доповнень до положення ст. 7 Закону України «Про судову експертизу», зокрема, шляхом виключення словосполучення «кримінальні провадження» та доповнення переліку судово-експертних установ «експертними установами Державної фіскальної служби України». Також запропоновано внести зміни до ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» (Суб'єкти судово-експертної діяльності) та викласти її диспозицію у такій редакції: «Судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а в інших випадках також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань у порядку та на умовах, визначених цим Законом».

Ключові слова: судова експертиза, митна експертиза, податкова експертиза, дослідження, висновок, докази.

The article is devoted to issues of implementing of Tax and Customs Expertise in Ukraine. The practical value of improving of legislative provisions of implementing of Tax and Customs Expertise in Ukraine is included in support of legislative consolidation, determination and regulation of the priority direction of the state's activity such as implementing of Tax and Customs Expertise. There is stressed that the content of Tax and Customs Expertise is equal to category, which is consonant to the concept of "forensic examination". It was stated that in the process of the administrative transformations the specialized Authority for Expertises and Researches of the Central Executive Body, which provides for the formation and implementation of the State Tax and Customs Policy, did not acquire the status of institution that is part of the system of Judicial Expert Institutions of Ukraine. For a long time in Ukraine, the majority of judicial expertise was attributed to state judicial and expert institutions of the Ministry of Justice of Ukraine, the Ministry of Internal Affairs and the Ministry of Health, which were, in fact, expert "monopolists". In connection with the formation of the State Fiscal Service of Ukraine, a Specialized Laboratory for Expertise and Research of the State Fiscal Service was established and later it was renamed the Department of Tax and Customs Expertise of the State Fiscal Service. Amendments to the provision of Art. 7 of the Law of Ukraine "On Judicial Expertise, " in particular, by excluding the phrase "criminal proceedings" and supplementing the list of judicial and expert institutions "expert institutions of the State Fiscal Service of Ukraine" are suggested. It is also proposed to amend Art. 7 of the Law of Ukraine "On Forensic Expertise" (Subjects of Forensic Expertise), and set out its disposition in the following wording: "Forensic expert activity is carried out by state specialized institutions, and in other cases also by judicial experts who are not employees of these institutions, and other experts (experts) in the relevant fields of knowledge in the manner and under the conditions specified by this Law".

Key words: Forensic Expertise, Customs Expertise, Tax Expertise, researches, conclusion, proofs.

Актуальність дослідження нормативно-правового забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні зумовлюється низкою чинників. По-перше, належний рівень правового регулювання впливає на ефективність організації забезпечення проведення податкових та митних експертиз, сприяє забезпеченню публічних інтересів та прав громадян у сфері митних та податкових правовідносин. По-друге, динамічний розвиток господарських відносин міжнародної торгівлі, транзитні можливості України, гостра проблема боротьби з економічною та транснаціональною злочинністю вимагають постійного удосконалення методичних засад організації розслідування протиправної діяльності. При цьому податковим та митним експертизам відведено у всіх цих процесах виключно велике значення, а отже, правові норми в цій сфері мають бути спрямовані на те, щоб коригувати організаційно-правові та оперативні заходи відповідно до вимог сьогодення. Нормативно-правові акти, що визначають порядок організації забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні,

становлять правові засади здійснення такого забезпечення, як форми реалізації одного з головних завдань ДФС України. При цьому правові засади – це «правова основа», джерело, на ґрунті якого будуються різні види діяльності, що стосуються організації як сервісної, так і безпекової діяльності ДФС України. У нашому розумінні зазначені правові засади виступають як вихідні, фундаментальні положення діяльності у сфері організації забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні.

Практичне значення удосконалення нормативно-правового забезпечення проведення податкових та митних експертиз полягає у сприянні законодавчому закріпленню, визначенню та врегулюванню пріоритетного напрямку діяльності держави, а саме здійсненню податкових та митних експертиз в Україні.

Аналіз останніх досліджень. Питання податкових та митних експертиз в Україні досліджували у своїх роботах А. Брачук, В. Дишлова, В. Драганов, А. Дусик, Г. Карпенко, О. Шевчук та інші.

Метою статті є узагальнення теоретичних підходів до удосконалення нормативно-правового забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні.

Вклад основного матеріалу. Дослідження правових актів національного законодавства дало нам змогу виділити такі рівні правового регулювання організації забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні: законодавчий та підзаконно-відомчий. При цьому, порушуючи питання удосконалення нормативно-правового забезпечення проведення податкових та митних експертиз в Україні, необхідно наголосити на такому принциповому положенні: у сучасних умовах можна і необхідно вести мову не стільки про удосконалення, скільки про фактичне створення нормативної бази проведення податкових та митних експертиз. На жаль, від самого часу об'єднання податкової та митної складових частин Міністерства доходів та зборів, а пізніше ДФС України, ці питання залишалися абсолютно невіршеними. Експертна компонента митної та податкової інституцій практично не зазнала суттєвих змін та не перетворилася на дієвий механізм здійснення митного та податкового контролів. Особливо гостро це знаходить свій прояв у контексті виконання правоохоронної та сервісної функцій ДФС України. Йдеться про експертне забезпечення діяльності податкової міліції (у майбутньому, вірогідно, служби фінансових розслідувань).

Станом на 18 травня 2019 року речники команди обраного Президента В. Зеленського заявили, що з метою боротьби з корупцією планують створити окремий орган для розслідування справ про економічні злочини і подати законопроект про Службу фінансових розслідувань. Відповідний пункт є у програмі переможення виборів, та експертне забезпечення митних органів абсолютно логічно можна було об'єднати і реалізовувати через єдину відомчу систему експертних установ.

Свого часу у зв'язку з утворенням Міністерства доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової та Державної митної служб на виконання Указу № 726 відповідно до постанови № 229 було створено Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень Міністерства доходів і зборів України. Спеціалізована лабораторія стала правонаступником Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи Державної митної служби України, створеного наказом № 78 на базі Центральної митної лабораторії (наказ № 83-к).

У зв'язку з утворенням Державної фіскальної служби України відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби» шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів було утворено Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень ДФС відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 № 311 «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України». Наказом ДФС України від 25.01.2017 № 39 «Про перейменування деяких територіальних органів ДФС» Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень ДФС перейменовано в Департамент податкових та митних експертиз ДФС.

Станом на травень 2019 року нормативною основою здійснення експертної діяльності у функціонуючій ДФС України виступає Митний кодекс України, Положення про Департамент податкових та митних експертиз ДФС (затверджено наказом Державної фіскальної служби України від 01.10.2014 № 154 (у редакції наказу ДФС 25.01.2017 № 39), Наказ ДФС України від 31.05.2017 № 394 «Про створення Експертно-кваліфікаційної комісії ДФС» [1].

Вважаємо, що система податкових та митних експертиз в Україні ґрунтується на таких принципах: верховенства права; поваги до прав, свобод, гідності людини;

публічного контролю здійснення податкових та митних експертиз в Україні; об'єктивності і повноти дослідження; врахування балансу інтересів держави, суспільства та окремої особи; незалежності судово-експертної діяльності; соціальної спрямованості, збалансованості, пропорційності, диференційованого підходу, оптимальності, ефективності, сталості та гнучкості. Зазначені принципи цілком корелюються із загальними положеннями судової експертної діяльності в Україні.

Нині основними завданнями Департаменту податкових та митних експертиз ДФС є: забезпечення реалізації державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства; проведення досліджень та здійснення експертної діяльності у податковій та митній сферах; здійснення відповідно до законодавства попередньої оцінки майна, вилученого, конфіскованого за порушення митного та податкового законодавства.

Аналіз зазначених завдань порівняно з поняттям судової експертизи визначено у положеннях відповідного закону. Так, ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» наголошено, що судова експертиза – це дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду. Атестовані відповідно до Закону України «Про судову експертизу» судові експерти включаються до державного Реєстру атестованих судових експертів, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України.

Особа або орган, які призначають або замовляють судову експертизу, можуть доручити її проведення тим судовим експертам, яких внесено до державного Реєстру атестованих судових експертів, або іншим фахівцям з відповідних галузей знань, якщо інше не встановлено законом.

Таким чином, за своїм змістом податкові та митні експертизи є категорією, сумісною з поняттям «судова експертиза». Проте, на жаль, серед джерел нормативно-правового регулювання податкових та митних експертиз ми не можемо виділити положення такого важливого законодавчого акта, як Закон України «Про судову експертизу», та підзаконних нормативно-правових актів, пов'язаних з реалізацією положення цього Закону. Чинний Закон України «Про судову експертизу» було прийнято ще 25 лютого 1994 року [2]. Практика застосування цього Закону підтвердила необхідність та важливість такого основоположного правового регулятора відносин у сфері судово-експертної діяльності.

Проте сформульовані в зазначеному законодавчому акті норми потребують не лише вдосконалення та уточнення, а й формування нової парадигми принципів роботи судових експертів. Насамперед це стосується статей, які закріплюють основні засади здійснення судово-експертної діяльності, визначають статус судових експертів та забезпечують їх самоврядування.

Тривалий час в Україні основна кількість проведення судових експертиз припадала на державні судово-експертні установи Міністерства юстиції України, Міністерства внутрішніх справ та Міністерства охорони здоров'я, котрі за своєю сутністю були *експертними «монополістами»*.

Водночас наголосимо, що у фаховій літературі правове регулювання експертної діяльності традиційно розглядалося переважно у контексті дослідження судової або судово-медичної експертизи. Зокрема, зусилля вчених були спрямовані на вдосконалення нормативних приписів і криміналістичних рекомендацій щодо ефективного використання в процесі доказування в кримінальних справах спеціальних знань.

Водночас зумовлені розвитком суспільних відносин сучасні тенденції застосування спеціальних знань мають своїм наслідком появу нових видів експертиз, висновки яких, хоча і можуть використовуватися у судовому засіданні, не є судовими експертизами за своєю формою. Нині експертна діяльність вийшла за межі традиційного розуміння судової експертизи, як свого часу судова експертиза вийшла за межі криміналістики і набула ознак суспільно значущої діяльності з надання публічних послуг.

Правовідносини, що виникають у процесі організації та здійснення експертної діяльності, регулюються не тільки кримінально-процесуальними нормами та відповідними положеннями Закону України «Про судову експертизу». Нині в країні триває судова реформа, а судова експертиза є однією зі складових частин судової системи. Після зміни процесуального законодавства з'явилася додаткова потреба відрегулювати законодавство у сфері судової експертизи та подати відповідний системний законопроект.

Практика проведення судових експертиз, запити тих, для кого проводиться судова експертиза, вийшли за межі чинного законодавства і регулюються підзаконними актами, рішеннями судів та роз'ясненнями органів виконавчої влади. І найголовніше, дотепер у сфері судової експертизи не подолані тенденції до «публічної централізації» експертної діяльності під організаційно-управлінським впливом Міністерства юстиції. Така ситуація є неприйнятною, враховуючи специфіку роботи експертів у сфері податкових та митних експертних досліджень, та впливає на сам факт незалежності фіскальної системи.

Так, ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» (Суб'єкти судово-експертної діяльності) передбачає, що «судово-експертну діяльність у кримінальному провадженні здійснюють державні спеціалізовані установи, а в інших випадках також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань у порядку та на умовах, визначених цим Законом».

До державних спеціалізованих установ належать:

- науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції України;
- науково-дослідні установи судових експертиз, судово-медичні та судово-психіатричні установи Міністерства охорони здоров'я України;
- експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України та Державної прикордонної служби України.

Виключно державними спеціалізованими установами здійснюється судово-експертна діяльність, пов'язана з проведенням криміналістичних, судово-медичних і судово-психіатричних експертиз.

Таким чином, аналіз змісту цієї правової норми доводить абсолютну відсутність урахування специфіки правоохоронної та сервісної діяльності ДФС України в контексті необхідності проведення експертних досліджень. Зазначене можна пояснити і тим, що на час набуття чинності Закону у далекому 1994 році лише формувалися вітчизняна митна та податкова системи. Проте і надалі спроби зрушити проблему з «мертвої точки» не мали місця.

Нині за відсутності прив'язки до положень Закону України «Про судову експертизу» забезпечення проведення податкових та митних експертиз у сенсі нормативного регулювання спирається насамперед на положення Митного кодексу України та Податкового кодексу України.

Відповідно, питанням забезпечення проведення податкових та митних експертиз приділено положення Глави 50 МК України «Митні експертизи» (що, насправді, складається лише з двох статей):

- стаття 356 «Взяття проб (зразків) товарів»;
- стаття 357 «Операції із взятими пробами (зразками) товарів» [3].

Згідно з частиною другою статті 357 МК України, дослідження (аналізи, експертизи) проводяться експертами спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, чи його відокремленого підрозділу або інших експертних установ (організацій), призначених органом доходів і зборів. Зазначені дослідження (аналізи, експертизи) проводяться з метою забезпечення здійснення митного контролю та митного оформлення і не є судовими експертизами.

Відповідно до частин восьмої та дев'ятої статті 357 МК України за результатами проведених досліджень (аналізів, експертиз) експерт готує висновок за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Таким чином, з метою забезпечення здійснення митного контролю експерти спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу Державної фіскальної служби України мають право проводити дослідження (аналізи, експертизи) та складати за їх результатами відповідний висновок.

Зазначений висновок може бути використано у процесі розгляду судової справи. Так, наприклад, відповідно до статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Ці дані встановлюються такими засобами: 1) письмовими, речовими і електронними доказами; 2) висновками експертів; 3) показаннями свідків. Частиною другою статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України визначено, що обставини справи, які за законом мають бути підтверджені певними засобами доказування, не можуть підтверджуватися іншими засобами доказування.

Водночас питання використання висновків лежить у межах судової дискреції і залежить виключно від позиції суду. Зазначене стає неможливим у разі використання висновків судової експертизи. У разі залучення судового експерта суд зобов'язаний використати у процесі його висновок, а у разі незгоди викласти обґрунтування цього у судовому рішенні.

Тому висновки експертизи є більш «сильними» аргументами у процесі доказування в будь-якому процесі. Найсуттєвішим положенням, що вказує на виключно важливе місце доказів, що містяться у висновках експертів у процесі доказування і безпосередньо в їхній перевірці, є те, що характер вміщених у них даних дає змогу повністю реалізувати завдання, пов'язані з перевіркою їхньої належності, допустимості, достовірності та достатності. Власне, ці елементи і визначають собою характер діяльності, пов'язаної з перевіркою доказів загалом. У цих критеріях перевірки простежується органічний взаємозв'язок таких елементів процесу доказування, як перевірка і оцінка доказів. Належність, допустимість, достовірність та достатність водночас є і змістом оцінки доказів.

Відображена у цих доказах інформація дає можливість з точністю встановити відносність (належність) до розслідуваної справи тих відомостей, що становлять зміст доказів. У сукупності з іншими доказами ці дані точно окреслюють межі достатності одержаного доказового матеріалу з метою проведення оцінки окремої події.

Критерієм оцінки доказів виступає також їхня *достатність*: докази вважаються достатніми, коли у своїй сукупності дають можливість установити всі передбачені законом обставини справи на тому рівні знання про них, який необхідний для прийняття правильного рішення у провадженні у справі. Професор Р.С. Белкін

так трактує достатність: «Достатність – це визначення зібраних доказів достатнім підґрунтям для висновків про доказовість предмета дослідження, іншими словами, визнанням того, що зібраних доказів досить для прийняття рішення у справі» [4, с. 83]. Іншим найсуттєвішим критерієм оцінки висновків експертів виступає встановлення відповідності цих доказів вимогам *допустимості*. Процесуальною наукою допустимість визначається як законність, правомірність використання доказів для встановлення істини у справі. Тому насамперед допустимість доказів визначається допустимістю джерела, у якому міститься доказ [4, с. 84]. У зв'язку з цим найбільш правомірним вважається визначення допустимості як законності джерела, умов і способів одержання доказів. Наголосимо, що лише висновок судового експерта повною мірою відповідає зазначеним вимогам достовірності та допустимості.

Висновки. Підсумовуючи, наголосимо, що щоразу під час здійснення управлінських трансформацій спеціалізований орган з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування

та реалізує державну податкову і митну політику, не набував статусу установи, що входить до системи судових експертних установ України. Таким чином, момент перетворення ДМСУ на Міністерство доходів і зборів України та момент перетворення цього міністерства на ДФС України не було використано для зміни правового статусу експертної установи, підпорядкованої ДФС України.

Вважаємо за необхідне внести зміни та доповнення до положення ст. 7 Закону України «Про судову експертизу», зокрема, шляхом виключення словосполучення «кримінальне провадження» та доповнення переліку судово-експертних установ «експертними установами Державної фіскальної служби України».

Так, вважаємо за необхідне запропонувати зміни до ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» (Суб'єкти судово-експертної діяльності) та викласти її диспозицію у такій редакції: «Судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а в інших випадках також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань у порядку та на умовах, визначених цим Законом».

ЛІТЕРАТУРА

1. Про створення Експертно-кваліфікаційної комісії ДФС : Наказ ДФС України від 31.05.2017 № 394. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0394872-17/conv> (дата звернення: 10.11.2018).
2. Про судову експертизу : Закон України від 25 лютого 1994 року № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12/print>.
3. Митний кодекс України : Закон України від 13 березня 2012 року № 4495-VI // *Верховна Рада України. База «Законодавство України»*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 10.11.2018).
4. Белкин Р.С. Собираение, исследование и оценка доказательств. Москва : Юридическая литература, 1966. 295 с.