

УДК 657.1 (075.8)

## СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА У РОЗСЛІДУВАННІ СХЕМ УХИЛЕННЯ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ

### FORENSIC-ECONOMIC EXPERTISE IN INVESTIGATING TAX EVASION SCHEMES

**Мищенко Т.М.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,  
Університет державної фіскальної служби України

*У статті обґрунтовано необхідність використання судово-економічної експертизи для формування доказової бази у кримінальних провадженнях із питань ухилення від сплати податків. Визначено особливості предмета, об'єктів, напрямів та завдань експертного дослідження в процесі розслідування схем ухилення від оподаткування з використанням фіктивного підприємництва.*

**Ключові слова:** ухилення від оподаткування, податки, експертиза, кримінальне провадження.

*В статье обоснована необходимость использования судебно-экономической экспертизы для формирования доказательной базы по уголовным производствам по вопросам уклонения от уплаты налогов. Определены особенности предмета, объектов, направлений и задач экспертного исследования в процессе расследования схем уклонения от налогообложения с использованием фиктивного предпринимательства.*

**Ключевые слова:** уклонение от налогообложения, налоги, экспертиза, уголовное производство.

*The article substantiates the necessity of using forensic economic expertise to form evidence base in criminal proceedings on tax evasion. The peculiarities of the subject, objects, directions and tasks of expert research in the process of investigation of tax evasion schemes with the use of fictitious business are determined.*

**Key words:** tax evasion, taxes, expertise, criminal proceedings.

**Постановка проблеми.** Процеси глобалізації та кризові явища сучасної економіки України значно ускладнюють умови функціонування суб'єктів господарювання. Це має вияв у збільшенні економічних правопорушень, значна частина яких пов'язана з ухиленням від сплати податків. Практика розслідування такого виду економічних злочинів свідчить про постійне вдосконалення способів та механізмів їх здійснення, набуття ними масового характеру і більш витончених форм. Тому в процесі досудового розслідування злочинів із питань ухилення від сплати податків органи слідства ДФС використовують знання спеціалістів у галузях науки, мистецтва, техніки, товарознавства та найчастіше – з питань бухгалтерського обліку, фінансового контролю та економічного аналізу. Такими спеціалістами є фахівці у сфері судово-економічної експертизи, спеціалізація знань яких полягає в умінні вивчити бухгалтерську та іншу інформацію, об'єктивно оцінити її на предмет законності та достовірності, розпізнати в ній ознаки протиправних дій, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.

Реалізація експертом спеціальних економічних знань залежить від поставлених слідством

завдань, які повинні враховувати особливості використаних інструментів (схем) ухилення від оподаткування. Це вимагає чітких дій як у власній діяльності експерта, так і в його взаємодії зі слідчими органів ДФС, що сприяє формуванню повної та якісної доказової бази для всебічного й об'єктивного дослідження обставин справи щодо умисного ухилення від сплати податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у формування теоретичних, організаційних та методичних засад судово-економічної експертизи здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені, такі як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.І. Камлик, О.Р. Шляхов. Питаннями аналізу найбільш актуальних для України інструментів (схем) ухилення від сплати податків, оцінки їх наслідків, перспектив і способів подолання займалися такі науковці, як Ю. Дроговоз, В. Дубровський, І. Лещух, М. Мельник, Р. Семко, В. Черкашин. Особливості використання судових експертів в оподаткуванні досліджували вчені Л.М. Духновська, В.Д. Понікаров, В.В. Федчишина, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко.

Однак поява нових інструментів ухилення від сплати податків та трансформація наявних вимагає удосконалення методик розслі-

дування цих злочинів шляхом посилення їх обов'язкового складника – судово-економічної експертизи – через урахування особливостей механізму їх вчинення.

**Метою статті** є визначення особливостей проведення судово-економічної експертизи для формування доказової бази у кримінальних провадженнях із питань ухилення від сплати податків. А також встановлення предметної сфери дослідження, уточнення об'єктів, завдань та напрямів експертизи з урахуванням специфіки і особливостей механізму вчинення злочину шляхом залучення фіктивного підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Своєрідність податкових злочинів полягає в тому, що їх виявлення можливе за допомогою податкових перевірок, проте розслідування механізму скоєння цих злочинів, встановлення винних осіб та обсягів завданої шкоди вимагають використання спеціальних знань, зокрема у сфері судово-економічної експертизи. Спосіб вчинення податкового злочину є визначальним для розслідування злочинної технології ухилення від сплати податків. Розмаїття цих способів (схем) ухилення у поєднанні з прийомами бухгалтерського маскування вчинених злочинів, зумовлює той факт, що вкрай складним є виявлення ознак таких злочинів звичайними перевірочними, оперативно-розшуковими та слідчими заходами без використання експертно-економічного дослідження.

Для виокремлення особливостей проведення судово-економічної експертизи у разі використання різноманітного інструментарію ухилення від сплати податків насамперед необхідно розглянути саме поняття «ухилення від сплати податків» (табл. 1).

Аналіз джерел, вказаних у таблиці 1, свідчить про єдність науковців у розумінні поняття «ухилення від сплати податків» як дій, спрямованих на порушення чинного законодавства, що привели до фактичного ненадходження коштів до бюджетів чи державних цільових фондів. Проте відсутній єдиний підхід щодо розмежування поняття «ухилення від сплати податків» та «уникнення сплати податків». У деяких джерелах [4; 6; 8; 10] ці поняття неправомірно отожднюють, що приводить до суперечностей, які виникають у практичній площині діяльності слідчих органів ДФС у разі судового оскарження їхніх дій платниками податків. Тим паче що чинне законодавство не містить детального уточнення цих понять, проте Кримінальний кодекс України підкреслює умисність виконання протиправних дій, спрямованих на незаконне зниження податкових зобов'язань.

Уникнення від сплати податків передбачає прагнення платника до їх зменшення без порушення чинного законодавства з використанням неузгодженості законодавства з різних галузей права або «вузьких місць» окремих законодавчих актів. Умисне ухилення від їх сплати – це коли платник має намір взагалі не виконувати

(повністю або частково) покладені на нього податкові зобов'язання. У підсумку в першому разі прагнення платника податків до зменшення податкових платежів – це його право, а в другому – злочин, за який він повинен нести відповідальність.

У процесі розслідування справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, важливим питанням є встановлення схем (інструментів), за допомогою яких здійснюється протиправна дія. Дослідження науковців В. Дубровського, Ю. Дроговоза, В. Черкашина свідчать, що найпоширенішими схемами ухилення від сплати податків є: офшорні схеми, конвертаційні центри, «сірий імпорт», контрабанда та інші. Науковці вказують, що на цих схемах бюджет країни може втрачати від 100 до 150 млрд грн. за рік [13].

За результатами їх досліджень сформовано рейтинг схем відповідно до грошового обігу та втрат доходів бюджету (таблиця 2).

Найбільш масштабні інструменти ухилення від сплати податків (офшорні схеми) масово застосовуються великими та надвеликими підприємствами, які (на відміну від більшості країн світу) домінують у вітчизняній економіці і при цьому завдяки своїм неформальним зв'язкам мають великі можливості для уникання податків, цілком порівнянні з тими, що зазвичай приписують малому бізнесу [13, с. 2]. Майже дві третини експортних операцій в Україні проходять за непрямыми контрактами, через офшори [14]. За приблизними оцінками, 54 млрд грн податків втратила держава в 2017 році через те, що великі компанії ведуть бізнес через офшорні зони [15].

Більшість вказаних схем ухилення від сплати податків є типовими і для інших країн світу, проте структура економіки, особливості правового регулювання, історичні фактори, географічне розташування тощо посилюють впливовість тих чи інших інструментів на економіку конкретної країни. Так, потужна (до 40%) тіньова сторона процесу ринкових трансформацій економіки в нашій державі привела до виникнення економіко-кримінального феномену під умовною назвою «конвертаційний центр» [13, с. 17]. Про розмах функціонування цієї схеми свідчать дані ДФС, відповідно до яких тільки в 2017 році збитки від їхньої діяльності становили 2,5 млрд. грн., а загалом за вказаний період виявлено 480 різноманітних схем ухилення від оподаткування [16, с. 9, 49].

Узагальнення оперативно-слідчої практики органів ДФС показало, що слідчі (розшукові) дії є основними засобами доказування під час розслідування кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків. Проте у слідчих виникають питання, вирішення яких неможливе без залучення до розслідування осіб, що володіють спеціальними економічними знаннями. Крім того, не завжди досить матеріалів документальної перевірки для доведення винуватості

Таблиця 1

**Тлумачення поняття «ухилення від сплати податків»**

№з/п	Джерело	Тлумачення поняття
1.	Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна [1]	Ухилення від сплати податків - нелегальний шлях зменшення податкових зобов'язань, заснований на свідомому використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів і недостовірності бухгалтерської і податкової звітності
2	Фінанси: Оксфордський толковий словник [2]	Ухилення трактується як приховування податкової бази і/або надання в податкові органи завідомо хибної інформації
3	Дж. Стігліц [3]	Ухилення – незаконний відхід від сплати податків
4	Економічна енциклопедія [4, с. 778–779]	Ухилення слід розуміти як сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування.
5	В. Вишневський, А. Веткін [5]	Ухилення від сплати податків – це протиправні дії зі зменшення податкових зобов'язань, наслідками яких у разі їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства.
6	І.В. Александров [6]	Дії платника податків, які дозволяють йому уникнути або тією чи іншою мірою зменшити його обов'язкові платежі до бюджету у вигляді податків, зборів та інших платежів.
7	ст. 212 КК України (редакція від 14.06.2018) [7]	Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах
8	В.Г. Баранова, О.Ю. Дубовик, В.П. Хомутенко [8]	Ухилення від податків – свідомі дії платників податків, спрямовані на несплату податків через заниження відомостей про величину доходів, вартість майна, які підлягають оподаткуванню, або повне їх приховування
9	В. Олійниченко [9, с. 198]	Ухилення від сплати податків є цілеспрямованими діями платників податків, які дають їм змогу зменшити чи повністю виключити сплату до бюджету чи державних цільових фондів податкових зобов'язань.
10	І.А. Майбуров, А.М. Соколовська [10, с. 385]	Ухилення – це форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням норм чинного законодавства
11	Ю.Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А.Я.. Кізіма, В. В. Карпова [11]	Під ухиленням від сплати податків слід розуміти діяння особи, спрямоване на повну або часткову несплату певних податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які мають сплачуватися підприємствами, установами та організаціями різних форм власності, а також фізичними особами. Фактично ухилення характеризується бездіяльністю, тобто невиконанням конституційного обов'язку зі сплати податків, зборів і обов'язкових платежів.

Таблиця 2

**Рейтинг схем ухилення від сплати податків**

Схеми	Обіг (млрд. грн. на рік)	Втрати доходів бюджету (млрд. грн. на рік)
Офшорні схеми	260–320	50–65
Конвертаційні центри	40–50	12–15
«Скрутки»	50–60	10–12
«Сірий імпорт», контрабанда	80–230	25–70
Контрафакт		10
Виведення прибутку через псевдопідприємство фізичних осіб	15–16	до 2,5
ФОП замість найму	10	2,5–5
Заниження оборотів	18	1–1,5

Джерело: [12]

посадових осіб суб'єктів господарювання у вчиненні податкового злочину, їхні висновки можуть суперечити наявним у справі доказам та висновкам документальних перевірок, які проводилися до початку кримінального провадження. У таких ситуаціях, відповідно до статті 84 Кримінально процесуального кодексу України, висновки експерта-економіста є «процесуальним джерелом доказів для доведення винуватості посадової особи платника податків в ухиленні від сплати податків» [17]. Крім того, головною ознакою для притягнення до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків є умисел у діях платника, тому відповідальність він несе не за сам факт несплати в установленний строк податкових платежів, а за умисне ухилення від їх сплати. Отже, доведення умисності в діях платника податків, спрямованих на незаконне зниження податкових зобов'язань, є обов'язковою умовою для притягнення його до кримінальної відповідальності. Для слідчих органів ДФС поряд із доказами умисного ухилення від сплати податків, які отримуються під час досудового розслідування кримінального провадження, важливим є висновок експерта-економіста щодо: відсутності податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неоприбуткування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; ведення подвійного (офіційного та неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено органи ДФС; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [18]. Саме ці факти, підтвержені висновком експерта-економіста, дають змогу слідчому обґрунтувати умисність дій посадових осіб платника податків, які знали вимоги податкового законодавства, правила ведення бухгалтерського обліку і свідомо їх порушували, а внесені спотворення в податкові та бухгалтерські документи зробили навмисно.

Також ключовими обставинами доказування в розслідуванні кримінального провадження з ухилення від сплати податків є використання незаконних схем та методів, встановлення сум ухилення, виявлення організаторів, пособників, виконавців. Більшість схем ухилення від оподаткування всередині країни існують завдяки розвинутій індустрії «конвертаційних центрів», підґрунтям для яких є фіктивне підприємство.

Фіктивним підприємством у розумінні сфери податків є використання контролю над суб'єктом підприємства з метою приховування незаконної діяльності, зокрема для вчинення дій, спрямованих на уникнення або ухилення від сплати податків. Функціонування подібних підприємств, як правило, добре продумано, а мережа клієнтів територіально розгалужена, вони можуть співпрацювати з десятками реальних суб'єктів господарювання. Відповідно, щоб

дослідити ці схеми з економічної позиції, необхідно залучати висококваліфікованих, добре підготовлених фахівців (експертів) у сфері економіки, навіть у тих ситуаціях, якщо слідчий володіє спеціальними навичками на рівні експерта-економіста. Адже він не має права суміщати в одній особі функції органу розслідування та експертизи [19, с. 5].

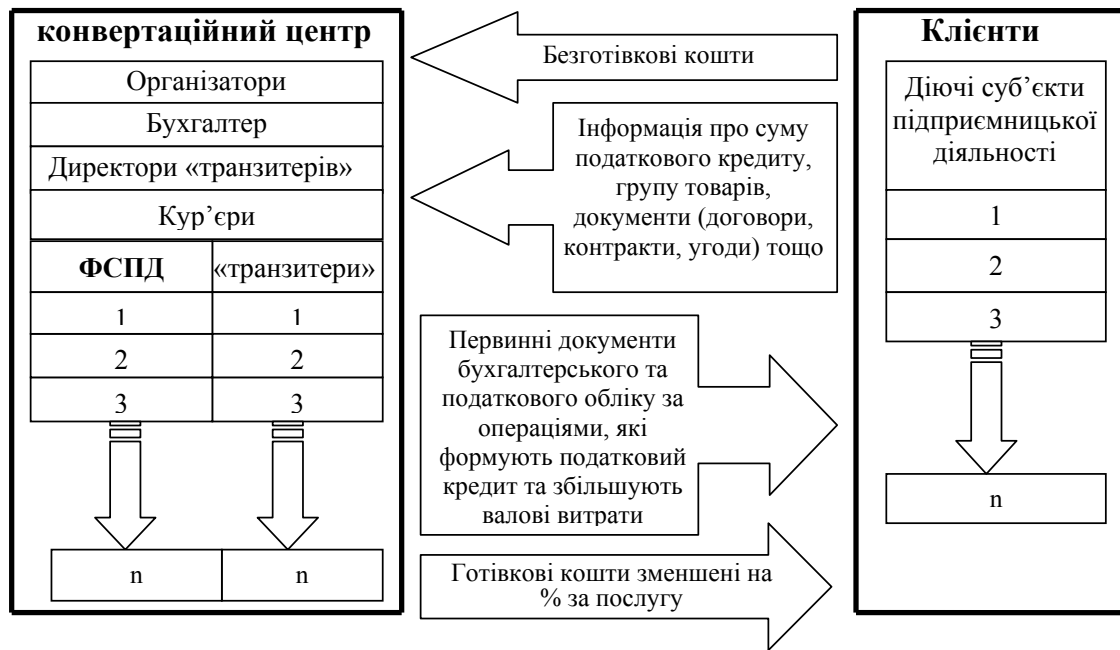
Схема функціонування «конвертаційного центру» з використанням фіктивних підприємств з метою ухилення від сплати податків показана на рис. 1.

Призначенням «конвертаційного центру» є надати послуги реально діючим суб'єктам господарювання у формуванні безпідставного та незаконного податкового кредиту та витрат, перевести податкові зобов'язання з ПДВ на фіктивні підприємства, отримати готівкові кошти й використати їх у нелегальному бізнесі або на власні потреби.

Штучне нарощування податкового кредиту відбувається шляхом здійснення безтоварних операцій, які присутні в офіційному бухгалтерському, податковому обліку та звітності фіктивного підприємства, а також відповідні податкові зобов'язання з ПДВ. У подальшому такий податковий кредит «продається» реально діючим підприємствам з метою зменшення сплати ПДВ, при цьому самі операції існують лише на папері.

Розслідування діяльності «конвертаційного центру» характеризується багатоепізодичністю, великим обсягом матеріалів, які охоплюють значні звітні періоди, тому потребує ретельної побудови доказової бази у доведенні як незаконної діяльності фіктивних підприємств, що входять до його складу, так і протиправних дій клієнтів – реальних суб'єктів підприємницької діяльності. Отримання таких доказів неможливе без документального підтвердження цих фактів, основою якого є висновок, підготовлений відповідним фахівцем-експертом.

Специфіка податкових розслідувань злочинів з використанням фіктивного підприємства визначає особливості проведення судово-економічної експертизи. Зокрема, це стосується визначення пріоритетних напрямів дослідження, встановлення предмета, об'єктів та завдань експертизи. Для підтвердження фактів ухилення від оподаткування недостатньо проводити дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності з метою встановлення інтелектуальних підробок, тобто неправильного відображення в документах руху матеріальних цінностей, грошових коштів, порушення правил обліку, оскільки фіктивне підприємство надає документи клієнту (для незаконного збільшення ПДВ та витрат), які за формальними ознаками не містять слідів фальсифікацій і повністю відповідають вимогам законодавства. Тому необхідним є використання фінансово-економічного напряму дослідження, який ґрунтується на застосуванні прийомів і



**Рис. 1. Загальна схема функціонування «конвертаційного центру» з використанням фіктивних підприємств з метою ухилення від сплати податків**

методів діагностики фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Дослідження за цим напрямом передбачає встановлення документальної обґрунтованості даних про спроможність суб'єктів господарювання фактично здійснювати операції, які відображені в бухгалтерському, податковому обліку, звітності та утворюють підстави для формування незаконного податкового кредиту та витрат. Такі дослідження дають можливість, з одного боку, отримати додаткові докази удаваності операцій підприємств, що входять до складу «конвертаційного центру», а з іншого – підтвердити умисне ухилення від сплати податків його клієнтами.

З огляду на те, що предметом конкретного експертного дослідження є фактичні дані, які необхідно встановити щодо конкретного розслідуваного злочину, предметом судово-економічної експертизи з питань ухилення від сплати податків шляхом використання послуг «конвертаційного центру» є факти безпідставного і незаконного формування податкового кредиту та витрат внаслідок проведення безтоварних операцій, які відображені в первинних документах бухгалтерського обліку та стали об'єктом розгляду слідчими органами ДФС і стосовно яких поставлені питання на вирішення експерта. При цьому головним завданням є документальне підтвердження фактів, які формують предметну сферу експертного дослідження. Вирішення завдання потребує оцінки показників структури майна та джерел його придбання, наявності та інтенсивності використання оборотних та оборотних активів і джерел їх формування, джерел власних коштів, реальності розрахунків із

дебіторами і кредиторами, аналізу економічної доцільності проведення окремих господарських операцій та аналізу інших питань, пов'язаних із предметом дослідження.

Важливим є визначення об'єктів, які впливають на параметри експертного дослідження. Основними об'єктами судово-економічної експертизи є первинні документи, що містять вихідні дані про матеріальні, трудові і фінансові ресурси, процеси господарської діяльності. Водночас джерелами для отримання інформації слугують документи, які містять додаткові дані для вирішення поставлених завдань перед експертом-економістом. Такими документами можуть бути: договірна, статутно-реєстраційна документація, доручення, розрахунково-платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, векселі, звіти матеріально-відповідальних осіб, матеріали інвентаризації, трудові угоди, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси тощо.

Експертно-слідча практика свідчить, що особливу групу об'єктів експертного дослідження з питань ухилення від сплати податків становлять матеріали кримінального провадження, які сформовані під час проведення слідчих (розшукових) дій, а саме: протоколи обшуків, що засвідчують джерела походження відповідних документів, наданих на експертизу, протоколи огляду документів, предметів, складських приміщень та протоколи вилучення готівки, отриманої в результаті незаконної діяльності та без належного відображення в обліку під-

приємства, показання кожного підозрюваного та свідків (бухгалтерських працівників, юристів, секретарів-референтів, посадових осіб підприємств-контрагентів, власників автомобілів, власників складських приміщень, водіїв, працівників) тощо. В окремих ситуаціях експертом-економістом можуть враховуватися матеріали неофіційної документації, так званих «чорнових записів», яка досліджується тільки в межах кількості (обсягу), вилученої і залученої до матеріалів кримінального провадження та є пов'язаною з даними офіційної документації і бухгалтерського обліку по операціях, що розслідуються [20, с. 233].

У процесі проведення судово-економічної експертизи питань, пов'язаних з ухиленням від оподаткування шляхом використання «конвертаційного центру», поряд із бухгалтерськими документами вагоме значення мають документи, отримані під час проведення слідчих (розшукових) дій. Порівняльний аналіз цих документів з наданими на дослідження документами бухгалтерського та податкового обліку дає змогу експерту дійти висновків про характер господарських операцій та можливість фактичного їх проведення. Тим самим на науковій основі об'єктивно та кваліфіковано обґрунтувати кожний факт, виявлений у процесі проведення дослідження, надати відповіді на поставлені питання, сформулювати висновок, доповнивши доказову базу, сформовану під час слідчих (розшукових) дій.

У кожній конкретній ситуації ухилення від сплати податків обсяг експертних досліджень залежить від специфіки справи та тих конкретних питань, які ставить слідчий органів ДФС перед експертом-економістом.

У науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки та призначення експертизи, які затверджені наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5, міститься типовий перелік питань судово-економічної експертизи, які можуть бути використані до будь-якого об'єкта експертного дослідження. Тому вбачається необхідним розширити зазначений перелік питаннями, які б належали до компетенції експерта-економіста і були істотними для справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. На думку В.В. Федчишиної, до основних завдань судово-економічної експертизи під час розслідування справ про ухилення від оподаткування необхідно віднести:

– дослідження відповідності чинному законодавству зображених у податковому обліку податкових зобов'язань;

– встановлення впливу облікових операцій, не передбачених нормами чинного законодавства, на показники бухгалтерської і зміст податкової звітності;

– визначення впливу показників викривленої звітності на фінансові показники суб'єкта господарювання та інші [21, с. 76]

Підґрунтям для вирішення вказаних завдань є дані бухгалтерського та податкового обліку, показники податкової звітності. Проте їх недостатньо, якщо матеріали кримінального провадження пов'язані з ухиленням від сплати податків шляхом використання фіктивного підприємництва. У цьому разі завдання експерта-економіста повинні охоплювати питання фінансово-економічного напрямку експертного дослідження і стосуватися фінансової діяльності підприємства. Адаже ухилення від оподаткування може здійснюватися не тільки шляхом здійснення необґрунтованих облікових записів, а й у процесі здійснення самих господарських операцій під виглядом нібито законних операцій. Тому у висновку експерта недостатньо документального обґрунтування факту безпідставного завищення суб'єктами господарської діяльності податкового кредиту та витрат, важливе значення має те, чи дійсно відбулась операція (факт) придбання товару, відображена в первинних документах бухгалтерського обліку, чи документи, які її фіксують, було складено лише з метою ухилення від оподаткування (безтоварна операція).

Наприклад, для надання експертом висновку стосовно документального обґрунтування реальності та можливості здійснення конкретних господарських операцій як учасником «конвертаційного центру», так і його клієнтом на дослідження можна поставити питання:

– який предмет діяльності суб'єкта господарювання, яку саме діяльність він здійснював (вказати конкретний період) та чи передбачено це статутними документами?

– якими основними та оборотними засобами володіє суб'єкт господарювання та чи досить їх для здійснення досліджуваних господарських операцій (вказати конкретний період)?

– чи достатня наявність найманих працівників (персоналу) для виконання конкретних господарських операцій (випуску, реалізації продукції, зберігання товарів та здійснення інших господарських операцій)?

– чи забезпечували наявні у суб'єкта господарювання основні та оборотні засоби можливість здійснювати конкретні господарські операції, які пов'язані із збільшенням податкового кредиту та витрат?

– чи підтверджується документально взаємозв'язок між утворенням та відображенням в обліку формування податкового кредиту та витрат суб'єкта господарювання з інформацією щодо фінансово-економічних показників його діяльності (вказати конкретний період)?

При цьому питання, що ставляться на вирішення експертизи, повинні бути розташовані в логічній та хронологічній послідовності досліджуваних обставин справи – господарських операцій, що стосуються предмета експертизи, викладені ясно і чітко, що виключає їх різне тлумачення.

Отже, судово-економічна експертиза є одним із засобів доказування у кримінальних провадженнях з питань ухилення від сплати податків. Основне призначення експертних досліджень полягає у формуванні повної доказової бази, що надає сторонам кримінального

провадження значно ширших можливостей у доказуванні. Проведення експертизи в процесі розслідування схем ухилення від оподаткування повинно враховувати їх розмаїття та наявність особливостей у механізмі їх вчинення.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова систем: навч. посібник. Київ: Ліра-К, 2013. 604 с.
2. Фінанси: Оксфордський толковий словник: Англійсько-російський. Москва.: Весь мир, 1997. С. 413–414
3. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора: пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. Київ: Основи, 1998. 703 с.
4. Економічна енциклопедія. Київ.: Академія, 2002, т. 3. С. 778–779.
5. Вишневський В., Веткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика. Донецьк: монографія ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003. 62 с. URL: <http://www.klubok.net/article1889.html> (дата звернення: 14.08.2018)
6. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений : учеб. пособие. Москва : Издательство Юрайт, 2017. 405 с.
7. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (Редакція від 14.06.2018) / Верховна Рада України URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> (дата звернення: 14.08.2018)
8. Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. Податкова система: навч. посібник. / за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.
9. Олійниченко В. Кримінально-правова характеристика ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) // Підприємство, господарство і право. 2018. – № 4. С. 193–200.
10. Майбуrows І.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник. Москва. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
11. Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Кізима А.Я., Карпова В.В. Податковий менеджмент : навч. посібник. Київ : Знання, 2008. 525 с.
12. Дубровський В. Рейтинг схем ухилення від податків: на чому український бюджет «втрачає» найбільше. URL: <https://voxukraine.org/.../rejting-schem-uhilennya-vid-podatk>. Назва з екрану. (дата звернення: 14.08.2018)
13. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні / Інститут соціально-економічної трансформації. 2017. 40 с. URL: <http://www.rpr.org.ua/.../Instrumenty-uhylannya-vid-splaty-podatkiv-2>. (дата звернення: 14.08.2018)
14. У ДФС приголомшили обсягом експортних операцій, які відбуваються через офшори. URL: <https://www.vectornews.net/news/business/36312-u-dfs>. Назва з екрану(дата звернення: 14.08.2018)
15. Контрактівич П. Три кроки відріжуть Україну від офшорів. URL: <http://www.texty.org.ua/pg/article/editorial/read/74721>. Назва з екрану. (дата звернення: 14.08.2018)
16. Звіт державної фіскальної служби України за 2017 рік. URL: <http://www.sfs.gov.ua/diyalnist/plani-ta-zviti-roboti-237691.html>(дата звернення: 14.08.2018)
17. Кримінально процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI (Редакція станом на 10.06.2018). / Верховна Рада України. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2341-14>(дата звернення: 14.08.2018)
18. Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Постанова пленуму Верховного суду України від 08.10.2004 N 15. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2341-14> (дата звернення: 14.08.2018)
19. Лившиц Е. Н. Назначение и проведение экспертизы. Волгоград, 1977. 324 с.
20. Експертизи у судовій практиці. / за ред. В.Г. Гончаренка. Київ.: Юрінком Інтер, 2004. 388 с.
21. Федчишина В. В. Процесуальні аспекти призначення судово-економічних експертиз при розслідуванні податкових правопорушень. Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, 2016. Вип. 1 (3). С. 72–78.