

## МЕТОДИКА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ У СПРАВАХ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

*Узагальнено практику судово-бухгалтерської експертизи у справах, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість та згруповано проблемні питання у сфері обліку ПДВ, що дозволило виявити спектр питань, необхідних для побудови методики дослідження експерта-бухгалтера*

**Постановка проблеми.** Розглянуті у попередніх статтях сутність методики судово-бухгалтерської експертизи [12] та методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи у справах з ПДВ [13] є основою методики загального дослідження, адже характеризує всі методи та прийоми, що використовуються з метою виявлення фактичних обставин справи. Проте дослідження експерта-бухгалтера передбачає не лише правильне їх застосування, а й врахування всіх питань, що можуть бути поставлені у процесі судово-бухгалтерської експертизи відповідного спрямування.

**Мета дослідження:** розробити методику дослідження документальної бази, у справах, пов'язаних зі сплатою податку на додану вартість, що дасть змогу розкрити послідовність використання методичного інструментарію з метою підвищення ефективності роботи експерта-бухгалтера.

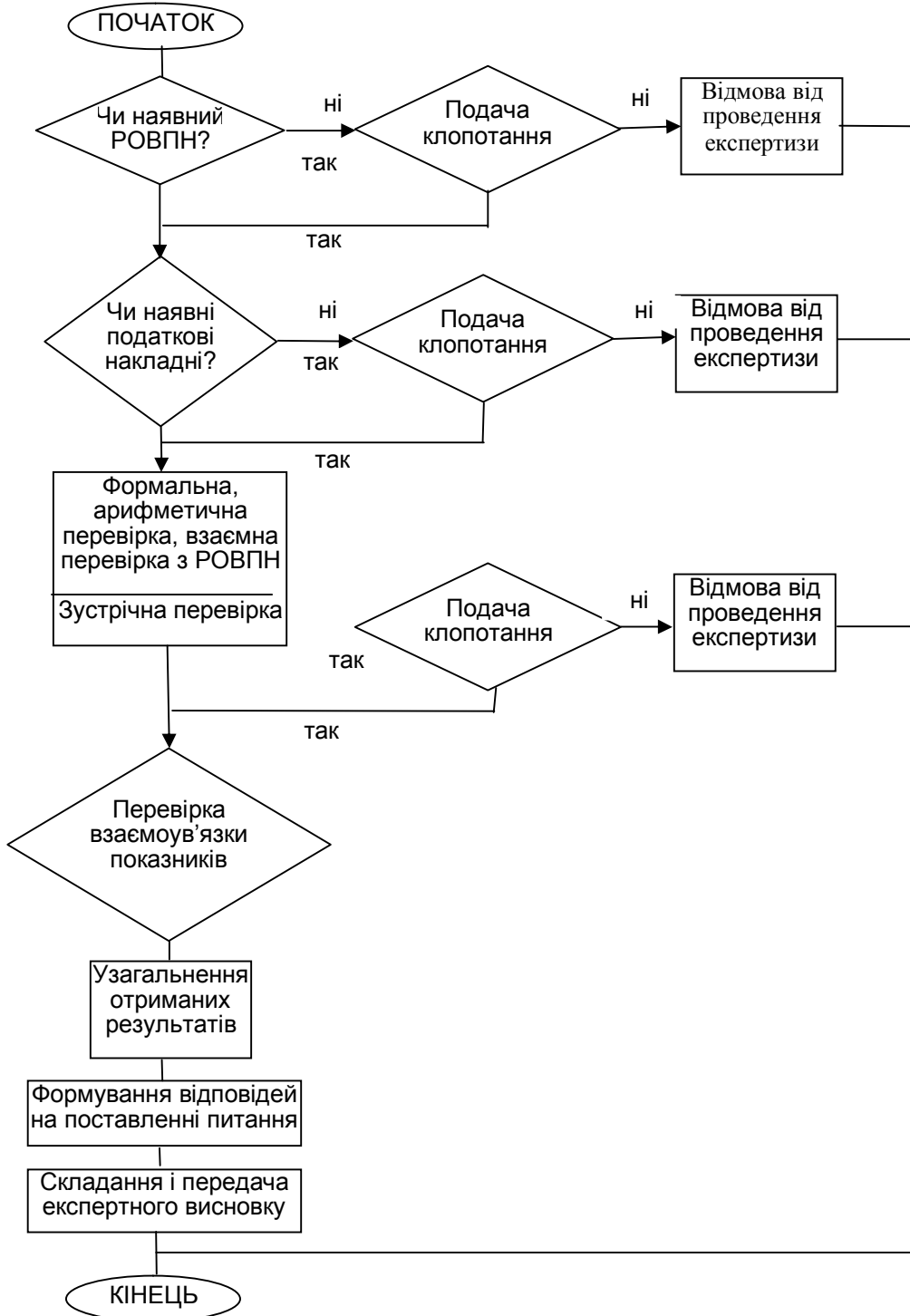
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням методики судово-бухгалтерської експертизи присвятили свої праці такі автори як М.Т. Білуха [1], Л.І. Бочкова, О.Є. Новак, С.В. Савінов [2], Ф.Ф. Бутинець [11], І.А. Волкова [3], Є.С. Дубоносів [4], М.І. Камлик [5], І.А. Каштанова [6], Ж.А. Кєворкова, А.А. Савін [7], В.С. Рудницький [8], М.Ф. Сафонова, О.І. Швирьова [9], Є.Р. Россінська [10], але до сих пір не присвячено досліджень, щодо групування проблемних питань з обліку ПДВ та узагальнення методик судово-бухгалтерської експертизи в частині справ пов'язаних з нарахування і сплати ПДВ.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Вивчаючи судову практику розгляду справ, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на додану вартість, дійшли висновку, що побудова методики такого дослідження повинна обмежуватись статтями податкової декларації з ПДВ. Це обумовлюється тим, що всі питання, які були поставлені перед експертом-бухгалтером у процесі розгляду таких справ, так чи інакше ґрунтуються на показниках податкової звітності. Зазвичай, сторонами у таких спорах виступають суб'єкти господарської діяльності та податкові органи, які мають різні позиції щодо прийнятих заходів останніми. Так, підприємці або представники підприємницьких структур, які переважно виступають у судовому процесі як позивачі, оспорувають прийняті перевіряючими органами податкові повідомлення-рішення щодо застосування штрафних санкцій, в яких, у свою чергу, обґрунтовуються порушення у визначенні показників податкової декларації з податку на додану вартість. Таким чином, при побудові методики дослідження справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, декларація виступає певною межею, яка охоплює всі питання цієї тематики.

У результаті дослідження судової практики розгляду справ, пов'язаних зі сплатою ПДВ, було виділено три групи питань, які становлять основу методики дослідження експерта-бухгалтера, зокрема:

- питання, пов'язанні з формуванням, обліком і сплатою суми податкового зобов'язання з ПДВ;
- питання, пов'язані з формуванням, обліком та відшкодуванням суми податкового кредиту з ПДВ;
- питання, пов'язані з нарахуванням, сплатою або відшкодуванням податку на додану вартість.

Для вирішення наведених вище питань застосовуватиметься єдина послідовність дослідження експерта-бухгалтера, що представлено на рисунку 1.



Умовні позначення: **РОВПН** – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних

**Рис. 1.** Загальний алгоритм дослідження справ, пов'язаних з ПДВ

Початок дослідження залежить від того, чи наявний реєстр отриманих і виданих податкових накладних, адже цей документ є основою формування податкової декларації, оскільки в ньому містяться зведені дані щодо сум податкових зобов'язань з ПДВ. При відсутності реєстру експерт складає клопотання та передає його до суб'єкта призначення судово-бухгалтерської експертизи. Якщо клопотання не задоволене,

експерт може відмовитись від проведення експертизи, обґрунтовуючи це недостатністю документів для встановлення фактичних обставин справи.

Якщо клопотання задоволено, або ж реєстр отриманих і виданих податкових накладних міститься у матеріалах справи, експерт перевіряє правильність його заповнення ґрунтуючись на даних, що містяться у податкових накладних за відповідний період. За їх відсутності, експерт-бухгалтер формує клопотання до слідчого або суду. Якщо клопотання не задоволене, він має право відмовитись від проведення експертизи. При умові наявності податкових накладних, або задоволення клопотання на їх передачу, розпочинається процес їх дослідження, у ході якого використовуються різноманітні прийоми документального контролю.

Таким чином основою будь-якого дослідження, пов'язаного з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, які виступають джерелом первинних даних. В залежності від поставлених питань обираються прийоми дослідження, зокрема ними можуть бути будь-які прийоми документального контролю. Проте слід пам'ятати про особливості використання деяких з них, наприклад, зустрічної та експертної перевірки. Зустрічна перевірка застосовується у разі необхідності підтвердження достовірності надання податкової накладної одним підприємством іншому. Тут компетенція експерта-бухгалтера обмежується, оскільки він не має права на здійснення запити документа самостійно. У цьому випадку формується клопотання до суб'єкта призначення експертизи з метою проведення такої перевірки. Якщо клопотання не задоволено, то експерт-бухгалтер має право на відмову від проведення експертизи. У протилежному випадку він отримує акт проведення зустрічної перевірки, дані якого використовує у процесі подальшого дослідження. Щодо експертної перевірки, то вона частіше всього виступає доповненням формальної. Наприклад, у процесі візуального дослідження податкової накладної, експертом було виявлено підчистки, або ж невідповідність підписів у порівнянні із аналогічними документами. У цьому випадку експерт формує клопотання щодо проведення криміналістичної експертизи, висновки якого впливатимуть на подальший процес судово-бухгалтерської експертизи.

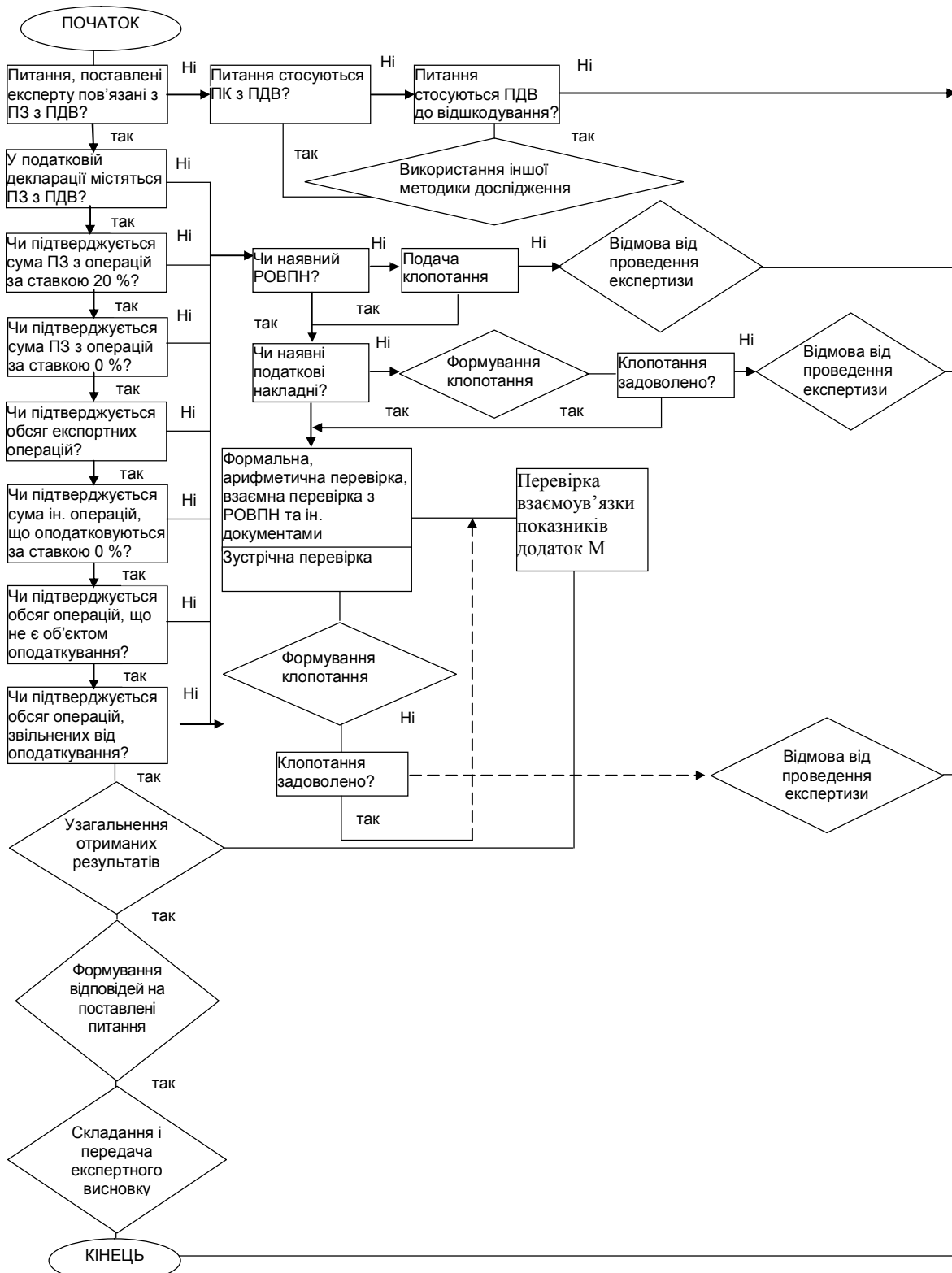
Поміж вище зазначеним використовуються й інші прийоми документального контролю. Звернемо увагу на взаємну перевірку, яку можна розглядати у наступних розрізах:

– порівняння даних, зазначених у податкових накладних з реєстром отриманих і виданих податкових накладних;

– встановлення відповідності показників податкових накладних із додатковими документами (накладними, актами приймання-здачі виконаних робіт, квитанціями тощо).

У процесі використання прийомів документального контролю, експерту слід враховувати і дані, що містяться у розпорядчих документах, контрактах, ліцензіях на ведення окремих операцій тощо. Важливе місце у процесі такого дослідження належить перевірці взаємоув'язки показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними по окремих рахунках.

Представимо застосування запропонованої вище методики у процесі дослідження питань, пов'язаних з формуванням, обліком і сплатою суми податкового зобов'язання з податку на додану вартість (рис. 2).



Умовні позначення: **РОВПН** – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних; **ПЗ** – податкові зобов'язання; **ПК** – податковий кредит; **ПДВ** – податок на додану вартість;  
**Рис. 2.** Алгоритм дослідження справ, пов'язаних з податковими зобов'язаннями з ПДВ

Основою вище наведеного алгоритму становлять статті податкової декларації з податку на додану вартість у розрізі податкових зобов'язань. Для початку слід визначити, чи пов'язані з податковими зобов'язаннями питання, поставлені перед експертом-бухгалтером. Якщо питання, стосуються податку на додану вартість, проте зовсім не пов'язані з податковими зобов'язаннями, а стосуються, наприклад, податкового кредиту, або ПДВ до відшкодування, то експерту слід застосовувати іншу методику дослідження, яка буде представлена нижче.

Надалі послідовність використання запропонованого алгоритму залежатиме від специфіки поставлених питань. Так, наприклад, якщо питання буде стосуватися лише правильності відображення у реєстрі отриманих і виданих податкових накладних податкових зобов'язань з експортних операцій, то експерту слід обмежити дослідження вивченням відображення в обліку операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, особливо у розрізі вивезення товарів закордон, або ж виконання робіт чи надання послуг за межами митної території України.

Таким чином в алгоритмі представлені всі можливі напрями дослідження питань, пов'язаних із зобов'язаннями з податку на додану вартість. Зокрема це:

- підтвердження сум податкових зобов'язань з ПДВ з операцій, що оподатковуються за ставкою 20 %;

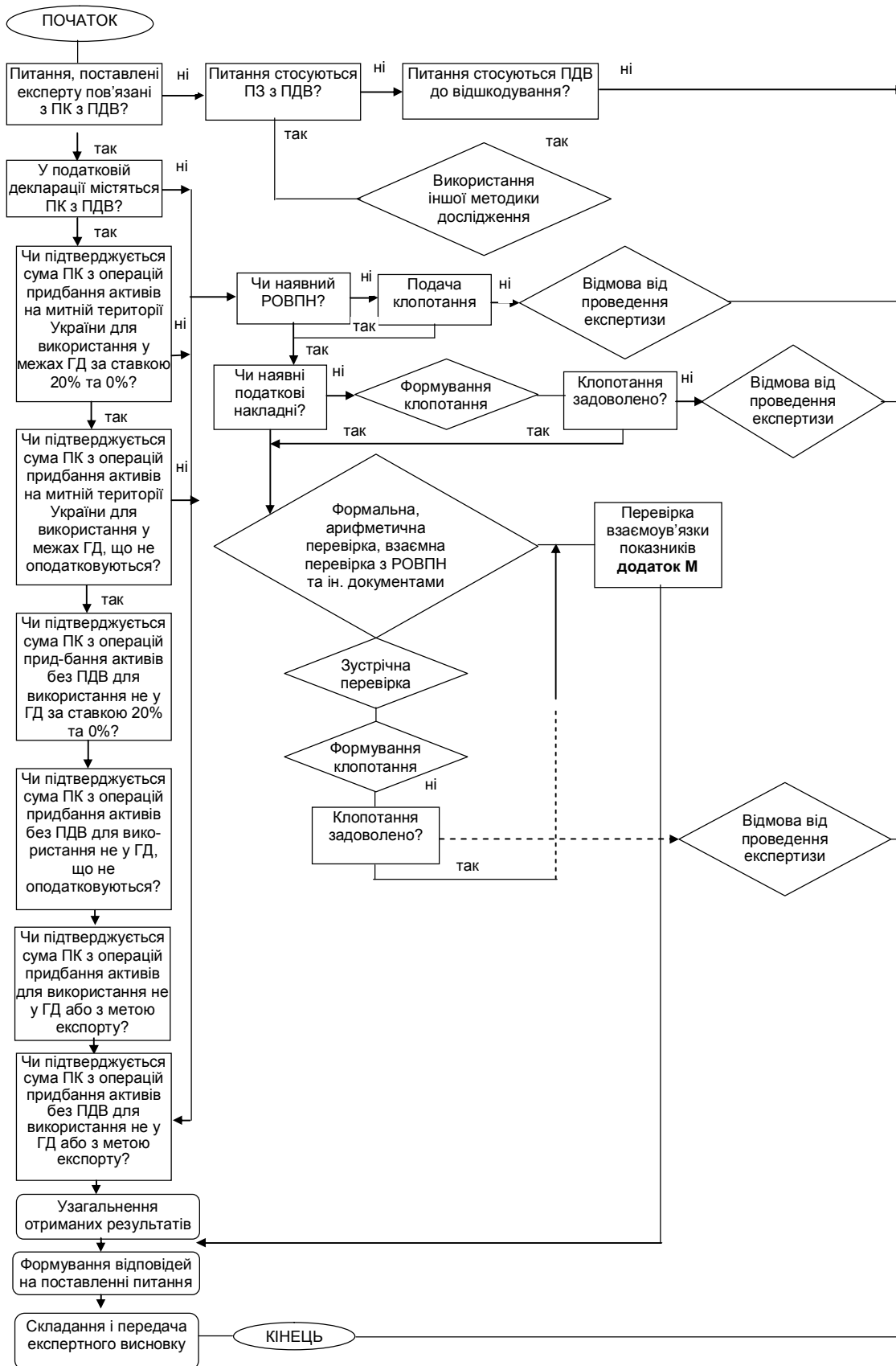
- відповідність сум зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що оподатковуються за нульовою ставкою: експортних та інших операцій, що оподатковуються за ставкою 0 %;

- правильність визначення сум податкових зобов'язань з ПДВ за операціями, що не є об'єктом оподаткування;

- відповідність сум зобов'язань з податку на додану вартість за операціями, що звільнені від оподаткування.

Виходячи із специфіки поставлених питань, експертом обирається певний напрям дослідження. Не зважаючи на їх диференціацію, загальна методика дослідження буде однаковою.

Представимо методику судово-бухгалтерської експертизи справ, пов'язаних з правильністю визначення податкового кредиту з податку на додану вартість (рис. 3).



Умовні позначення: **РОВПН** – Реєстр отриманих і виданих податкових накладних; **ПЗ** – податкові зобов'язання; **ПК** – податковий кредит; **ПДВ** – податок на додану вартість; **ГД** – господарська діяльність

Рис. 3. Алгоритм дослідження справ, пов'язаних з податковим кредитом з ПДВ

Представлений вище алгоритм дослідження питань, пов'язаних з визначенням правильності розрахунку податкового кредиту з податку на додану вартість є майже ідентичним до алгоритму дослідження податкових зобов'язань з ПДВ. Особливістю є лише сфера питань, що характерні для судової практики, які представлені у формі статей декларації, а саме:

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою;

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню або/та звільнені від оподаткування;

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню за ставкою 20 відсотків та нульовою ставкою;

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість на митній території України товарів (послуг) та основних фондів з метою їх використання у межах господарської діяльності платника податку для здійснення операцій, які не підлягають оподаткуванню або/та звільнені від оподаткування;

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) з податком на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України;

– придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) без податку на додану вартість вітчизняних товарів (послуг) та основних фондів, імпорт товарів та отримання від нерезидента на митній території України послуг, які не призначаються для їх використання у господарській діяльності, або з метою їх використання для поставки послуг за межами митної території України.

Наведені вище статті податкової декларації з податку на додану вартість включають питання, що постають перед експертом-бухгалтером у судовій практиці дослідження справ такої специфіки.

Якщо на розгляд експерту-бухгалтеру поставлені питання, що пов'язані з правильністю визначення загальних сум податку на додану вартість, або його бюджетним відшкодуванням, то методика виявлення фактичних обставин справи буде об'єднувати дві вище обґрунтовані методики. Це пояснюється тим, що будь-яке питання, що стосується ПДВ так чи інакше вимагає вивчення правильності визначення як суми податкового кредиту, так і суми податкового зобов'язання, оскільки вони є складовими податку на додану вартість та безпосередньо впливають на його розмір.

Поряд із запропонованою методикою, звернемо увагу на те, що обсяг дослідження експерта-бухгалтера досить часто залежить від правильності оформлення акту податкової перевірки. Зокрема, Порядком оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства передбачено: "за кожним відображеним в акті фактом порушення податкового законодавства необхідно:

– висвітлити показники, які відображаються суб'єктом господарювання у податковій та іншій звітності, та фактичні показники, виявлені у ході перевірки на підставі первинних документів податкового та бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання у розрізі періодів у грошових одиницях, передбачених звітністю;

– у разі виявлення розбіжностей чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті нормативно-правових актів, що порушені платником податків, зазначити період (місяць, квартал, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків, в якому дане порушення здійснено, при цьому додати до акта письмові пояснення посадових осіб суб'єкта господарювання щодо встановлених порушень;

– зазначити первинний документ, на підставі якого вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку (навести кореспонденцію рахунків операцій), та інші докази, що достовірно підтверджують наявність факту порушення;

– у разі відсутності первинних документів або ненадання для перевірки первинних та інших документів, що підтверджують факт порушення, зазначити перелік цих документів. При цьому до акта перевірки додаються пояснення посадових осіб або інших працівників суб'єкта господарювання (у межах їх компетенції), що перевіряється, щодо відсутності первинних та інших документів;

– у разі відмови посадових осіб суб'єкта господарювання надати перевіряючим письмові пояснення щодо встановлених порушень та/або причин ненадання первинних та інших документів, що підтверджують встановлені порушення, факти відмови відобразити в акті”.

Практика показує, що досить часто порушення, виявлені податковими органами, не знаходять достатнього обґрунтування у зазначеному документі, що вимагає від експерта-бухгалтера самостійного пошуку сфери виникнення порушення, – це є значно трудомістким процесом. Таким чином, недосконалість виконання обов'язків одних фахівців призводить до розширення обсягу роботи інших.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Вивчаючи судову практику розгляду спорів, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податку на додану вартість, дійшли висновку, що побудова методики такого дослідження повинна обмежуватись статтями податкової декларації з ПДВ. Це обумовлюється тим, що всі питання, які були поставлені перед експертом-бухгалтером у процесі розгляду таких справ, так чи інакше ґрунтуються на показниках податкової звітності. Запропонована методика дослідження документальної бази відображає, що основою будь-якого дослідження, пов'язаного з податком на додану вартість є перевірка податкових накладних, які виступають джерелом первинних даних. В залежності від поставлених питань обираються прийоми дослідження, зокрема ними можуть бути будь-які прийоми документального контролю. Важливе місце у процесі такого дослідження належить перевірці взаємоув'язки показників податкової декларації з фінансовою звітністю, регістрами обліку та даними за окремими рахунками.

#### **Література:**

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія “Воля” – 2004. – 656 с.
2. Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие. – М.: Издательство-торговая корпорация “Дашков и К”; Саратов: ООО “БизнесВолга”, 2007. – 320 с.
3. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І.А. Волкова – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 84 с.
4. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие / Е.С. Дубонос. – М.: Книжный мир, 2006. – 252 с.
5. Камлик М.І. Судова бухгалтерія / М.І. Камлик. – К.: Атіка, 2003. – 592 с.
6. Каштанова І.А. Судебная бухгалтерия: учеб. Пособие для студентов специальности “Правоведение” учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / И.А. Каштанова. – Минск: ИВЦ Минфина, 2006. – 132 с.
7. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 129 с.
8. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень / Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.
9. Сафонова М.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 377 с.
10. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / [Е.Р. Россинская и др.]; под. Ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 383 с.
11. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, - Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
12. Федчишина В.В. Методика судово-бухгалтерської експертизи: підходи до визначення / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Економічні науки. – 2009. – № 4(50). – С. 173.
13. Федчишина В.В. Методичне забезпечення експерта-бухгалтера у справах з ПДВ / В.В. Федчишина // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Економічні науки. – 2010. – № 2(52).