

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ**

**ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ОДЕСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ
ЕКСПЕРТНО-КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР МВС УКРАЇНИ**

**ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА
ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ЗА НАПРЯМКОМ
ІНЖЕНЕРНИХ, ЕКОНОМІЧНИХ, ТОВАРОЗНАВЧИХ ВИДІВ
ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ОЦІНОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Монографія

За редакцією Хомутенко В. П., Костіна О. Ю.

Одеса
2018

ББК 67.311.1

Рекомендовано Вченою радою Одеського національного економічного університету (протокол № 2 від 24 жовтня 2017 р.)

Рецензенти:

О.М. Цільмак, д.ю.н., професор, професор кафедри криміналістики, судової медицини та психіатрії факультету №3 Одеського державного університету внутрішніх справ

В.В. Немченко, д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Одеської національної академії харчових технологій

Автори:

Костін О.Ю. (розділ 1 п.1.1, п.1.3), Авімов Я.А., (розділ 5, 5.2.), Брусенська Г.І. (розділ 3 п.3.1, розділ 5, п.5.4), Єштокін В.І. (розділ 3 п.3.1), Мотигін Д.В. (розділ 1 п.1.1, п.1.3), Карандюк Д.В. (розділ 4, п.4.1, п.4.2, розділ 5. п.5.3), Кунділовська Т.А., (розділ 3 п.3.2, п.3.3), Коцієвська К.В. (розділ 3 п.3.2), Луценко І.С. (розділ 1 п.1.2, п.1.3, розділ 2, п.2.2 розділ 5 п.5.1), Хомутенко В.П. (розділ 1 п.1.2, розділ 2 п.2.4, розділ 5 п.5.1), Хомутенко А.В. (розділ 2, п.2.1, п.2.3, п.2.4), Шушман С.А. Кеосак І.П., Заярченко О.О. (розділ 4. п.4.3., п.4.4)

Теорія та практика проведення судових експертиз за напрямками інженерних, економічних, товарознавчих видів досліджень та оціночної діяльності / Монографія. За редакцією проф. Хомутенко В.П., к.ю.н. Костіна О.Ю. – Одеса, 2017р. – 274с.

ISBN

У монографії розглянуто питання теоретичного та прикладного характеру судової експертизи. Особливу увагу приділено визначенню теоретичних і правових засад призначення та проведення судової експертизи, розглянуто науково-методичні підходи до проведення судово-економічних, товарознавчих експертиз та оціночної діяльності, розкрито базові алгоритми в проведенні інженерно-транспортних експертиз.

Підготовлено монографію на основі узагальнення експертної практики й наукових праць співробітників Одеського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України та викладачів Одеського національного економічного університету.

Монографія буде корисною як для науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів, студентів так і стане в нагоді досвідченим фахівцям та здобувачам кваліфікації судового експерта.

ISBN 978-617-7503-12-4

ББК
© ОНДЕКЦ МВС України
© ОНЕУ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ.....	8
1.1. Ідентифікація понятійного апарату судових експертиз.....	8
1.2. Нормативно-правове регулювання відносин, пов'язаних із призначенням та проведенням судових експертиз.....	35
1.3. Актуальні питання реформування законодавства у сфері судово- експертної діяльності в Україні.....	51
РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ.....	61
2.1. Актуалізація судово-економічних експертиз в умовах тіньової економіки.....	61
2.2. Особливості вирішення експертних завдань під час дослідження зовнішньоекономічних операцій з переробки матеріальних ресурсів.....	72
2.3. Судово-економічна експертиза з питань оподаткування господарських операцій у разі припинення корпоративних правовідносин.....	95
2.4. Проблематика та дослідження спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів, отриманих від фінансових операцій в Україні.....	105
РОЗДІЛ 3. СУДОВА ТОВАРОЗНАВЧА ЕКСПЕРТИЗА ТА ОЦІНОЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ.....	119
3.1. Ідентифікація якості ювелірних виробів на основі сплавів із золота....	119
3.2. Проблемні питання визначення рівня якості продовольчої сировини.....	129
3.3. Алгоритм проведення ідентифікаційної експертизи продовольчих товарів.....	139
РОЗДІЛ 4. ПРАКТИЧНІ ДОМІНАНТИ ІНЖЕНЕРНО- ТРАНСПОРТНИХ ЕКСПЕРТИЗ.....	146
4.1. Причини виникнення пошкоджень у приміщеннях, внаслідок проведення капітального ремонту чи реконструкції будівель і споруд XIX століття та особливості їх дослідження.....	146
4.2. Методичні підходи до встановлення порушень при виконанні будівельних робіт, реконструкції приміщень у будівлях XIX століття.....	152
4.3. Базові алгоритми в дослідженні ідентифікаційних номерів транспортних засобів іноземного виробництва, нанесених помилково на заводі–виробнику.....	162
4.4. Особливості дослідження ознак нестандартного нанесення маркування номерів двигунів транспортних засобів іноземного виробництва.....	171

РОЗДІЛ 5. ПРАКТИКА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ЗА НАПРЯМКАМИ ІНЖЕНЕРНИХ, ЕКОНОМІЧНИХ, ТОВАРОЗНАВЧИХ ВИДІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОЦІНОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	177
5.1 Практика проведення судової експертизи з питання урахування податкових збитків минулих років при визначенні податкових зобовязань з податку на прибуток підприємств.....	177
5.2. Практика проведення транспортно-трасологічної експертизи.....	214
5.3.Визначення оціночної вартості будівельних об'єктів та споруд.....	230
5.4. Специфіка товарознавчих досліджень взуття та телефонів стильникового зв'язку	251

ВСТУП

Протягом останніх років в Україні триває масштабний процес реформування в усіх суспільних сферах. Існує чимала кількість напрацювань як з боку уряду, так і з боку експертного середовища, які стосуються розробки стратегії реформування судово-експертної діяльності, про що свідчить кількість зареєстрованих на сьогодні у Верховній Раді України законопроектів щодо судово-експертної діяльності.

Одним із провідних напрямів забезпечення реформ як в економічній, соціальній, політичній, так і у правовій сферах української держави має бути обґрунтування всіх проектів незаперечними науковими положеннями.

Проблематиці реформування судово-експертної діяльності в Україні присвячено праці: А. І. Лозового з питань реформування законодавства у сфері судово-експертної діяльності, однією із яких є необхідність погодження норм базового закону із чинним законодавством з питань призначення та проведення судової експертизи в усіх видах судочинства, Ю.М. Грошевого та А.О. Селіванова, які розробляли питання правової експертизи, Є. Сімакової-Єфремян – проблемі відповідальності судового експерта, М.Л. Цимбала – реформування системи судово-експертних установ, А.А. Кравченко – питанням удосконалення методичного забезпечення судово-експертної діяльності, В.М. Бараняк – проблемні питання підготовки судових експертів у вищих навчальних закладах України тощо.

Дослідженню загальної теорії судової експертизи присвячено наукові роботи М.Я. Сегая «Судова експертологія – наука про судово-експертну діяльність», І.А. Алієва, Т.В. Аверьянова «Концептуальные основы общей теории судебной экспертизы», С. Бичкова „Становлення і тенденції розвитку науки про судову експертизу”, О.І. Жеребко «Судово-експертна діяльність: сутність, принципи, організаційні вимоги», А. М. Зінін, Н.П. Майліс «Судебная экспертиза», Е.Р. Росинська «Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе» та праці інших

науковців. Проте й нині є всі підстави вважати, що процес розвитку науки про судову експертизу не завершений. Діалектика наукового пізнання з очевидністю свідчить про нескінченність цього процесу, а нові дослідження в галузі судової експертизи лише підтверджують цю істину.

Дослідження теоретико-правових засад призначення та проведення судових експертиз з визначенням понятійного апарату судових експертиз, проблематики нормативно-правового регулювання відносин, пов'язаних із призначенням та проведенням судових експертиз, аналізу законопроектів щодо судово-експертної діяльності склали зміст першого розділу монографії.

Другий розділ присвячено зростанню значення судово-економічних експертиз в умовах тіньової економіки, установленню особливостей вирішення експертних завдань під час дослідження зовнішньоекономічних операцій з переробки матеріальних ресурсів та проведення судово-економічних експертиз з питань оподаткування господарських операцій, у разі припинення корпоративних правовідносин. Розглянута проблематика дослідження спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів отриманих від фінансових операцій в Україні.

У третьому розділі розглянуто актуальні питання судової товарознавчої експертизи та оціночної діяльності при ідентифікації якості ювелірних виробів на основі сплавів із золота та визначення рівня якості продовольчої сировини.

Практичні домінанти інженерно-транспортних експертних досліджені в четвертому розділі монографії. Зокрема, проаналізовані особливості дослідження причини виникнення пошкоджень у приміщеннях, внаслідок проведення капітального ремонту чи реконструкції будівель та споруд XIX століття, розглянуті методичні підходи до встановлення порушень при виконанні будівельних робіт, реконструкції приміщень в будівлях XIX століття, встановлені базові алгоритми в дослідженні ідентифікаційних номерів транспортних засобах іноземного виробництва нанесених помилково на заводі – виробника та особливості дослідження ознак нестандартного

нанесення маркування номерів двигунів транспортних засобів іноземного виробництва.

У п'ятому розділі узагальнено експертну практику Одеського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України за останні роки з проведення автотехнічної, будівельно-технічної та оціночно-будівельної експертизи, судово-економічної й товарознавчої експертиз та оціночної діяльності.

Колектив авторів висловлює велику подяку рецензентам даної монографії: доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри обліку та аудиту ОНАХТ Немченку Віктору Володимировичу та доктору юридичних наук, професору, професору кафедри криміналістики, судової медицини та психіатрії факультету №3 Одеського державного університету внутрішніх справ Цільмак Олені Миколаївні.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

1.1. *Ідентифікація понятійного апарату судових експертиз*

Судова експертиза є самостійним науковим напрямом, у межах якого розроблено загальну теорію і визначено її місце в системі наукового знання. З урахуванням сучасних тенденцій розвитку судової експертології як науки та тривалих дискусій у наукових колах криміналістики й судової експертизи щодо єдиного визначення та конкретизації понять, які вживаються у цій галузі, існує нагальна потреба в однозначному термінологічному визначенні понятійного апарату базового Закону України «Про судову експертизу»¹.

Доцільно зауважити, що поняття судова експертиза є одним із визначальним. У ст.1 Закону України «Про судову експертизу» визначено, що «судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду»². Таким чином, «під судовою експертизою треба розуміти дослідження, що проводиться судовим експертом із застосуванням спеціальних знань на виконання завдання сторін обвинувачення й захисту, слідчого судді, суду, та має значення для правильного розслідування кримінального провадження, судового розгляду цивільної, господарської, адміністративної справи, справи про адміністративне правопорушення та виконавчого провадження»³.

1

Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

² Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями- Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

³ Основи судової експертизи : навчальний посібник для фахівців, які мають намір отримати або підтвердити кваліфікацію судового експерта / авт.-уклад.: Л. М. Головченко, А. І. Лозовий, Е. Б. Сімакова-Сфремян та ін. – Х. : Право, 2016. – 928 с

У словнику української мови дано тлумачення «знань» як «обізнаність у чому-небудь, наявність відомостей про кого-, що-небудь», «сукупність відомостей з якої-небудь галузі, набутих у процесі навчання, дослідження», «пізнання дійсності в окремих її проявах і в цілому», «наука», «із знанням справи — уміло, маючи досвід у чому-небудь»⁴. Разом з тим, щодо застосування знань під час проведення експертом досліджень вживається термін «спеціальні знання». Так, цей термін використано в Кримінальному процесуальному кодексі України (ст.69, ст.71)⁵, у Цивільно-процесуальному кодексі України (ст.53,ст.54)⁶, у Законі України «Про судову експертизу»⁷, однак чітке тлумачення його в українському законодавстві відсутнє. Варто зазначити, що і серед науковців відсутнє єдине тлумачення цього терміна (таблиця 1.1) .

Таблиця 1.1

Визначення науковцями дефініції «спеціальні знання»

Науковці	Визначення сутності дефініції
В.Д. Арсеньєва В.Г. Заблоцький	Спеціальні знання – це система відомостей, одержаних у результаті наукової та практичної діяльності в певних галузях (медицина, бухгалтерія, автотехніка тощо) і зафіксованих у науковій літературі, методичних посібниках, настановах, інструкціях тощо
В. Г. Гончаренко	Спеціальні знання – це як знання й навички, отримані в результаті фахової освіти та/або практичної діяльності в будь-якій галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла, використовувані визначеними законом учасниками процесу в межах наданих кожному з них повноважень для розв’язання за певною процедурою процесуальних завдань.
П.П. Іщенко	Спеціальні знання - це будь-які професійні знання, що

⁴ ⁴ Словник української мови: в 11 томах. – Том 3, 1972. – Стор. 641

⁵ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/ed20120413/page17>

⁶ Цивільно-процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-IV Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15/ed20040318/page8>

⁷ Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

	можуть сприяти у виявленні, фіксації та вилученні доказів.
Н.М. Косміна	Спеціальні знання — це систематизовані наукові та практичні знання, уміння й навички в певній сфері людської діяльності (за винятком знань у сфері матеріального і процесуального права), отримані в результаті цілеспрямованої професійної підготовки і досвіду роботи, які використовуються для встановлення обставин, що мають значення для справи.
Г.М. Надгорний	Спеціальні знання – це знання, що не належать до загальновідомих і утворюють основу професійної підготовки в наукових, інженерно-технічних та виробничих спеціальностях, а також не загальновідомі знання, необхідні для заняття якими-небудь іншими видами діяльності.
В.М. Махов	Спеціальні знання – це знання, притаманні різним видам професійної діяльності, за винятком знань, які є професійними для слідчого і судді, що використовуються під час розслідування злочинів і розгляду кримінальних справ у суді для сприяння встановленню істини у справі у випадку і порядку, установлених кримінально-процесуальним законодавством.
В. Ю. Шепітько	Спеціальні знання – це система наукових даних (відомостей) або навичок об'єктивного характеру, отриманих у результаті вищої професійної підготовки, наукової діяльності, досвіду практичної роботи, що відповідають сучасному рівню.
З.М. Соколовський	Спеціальні знання – це сукупність відомостей, одержаних у результаті професійної підготовки, що створюють для тих, хто ними володіє, можливість вирішення питань у якій-небудь галузі.
А.А. Ейсман	Спеціальні знання – це знання не загальновідомі, не загальнодоступні, які не мають масового розповсюдження, це знання, якими володіє обмежене коло спеціалістів.

Джерело: складено автором за даними⁸.

⁸ Арсеньев В.Д. Использование специальных знаний при установлении фактических обстоятельств уголовного дела/В.Д. Арсеньев, В.Г. Заблочкин - Красноярск: Изд-во Красн. ун-та, 1986– 43 с.

Гончаренко В. Г. Спеціальні знання: генезис, предмет, рівні, форми використання в доказуванні / В. Г. Гончаренко, В. В. Курдюков, К. В. Легких // Вісник Академії адвокатури України. – 2007. – № 2(9). – С. 22–34

Доцільно зауважити, що у ч.10 ст.1 проекті Закону України «Про судово-експертну діяльність» надано таке визначення спеціальних знань: «спеціальні знання – професійні знання та вміння, якими володіють спеціалісти в тій чи іншій галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо, отримані у процесі навчання та практичної діяльності за тією чи іншою спеціальністю (фахом) і необхідні для вирішення питань, які виникають у процесі досудового, судового слідства, виконавчого провадження».

На підставі наведених дефініцій можна зробити висновок, що спеціальні знання – це сукупність відомостей з якої-небудь галузі, набутих у процесі навчання та досвіду практичної роботи, якими володіє обмежене коло спеціалістів, які використовуються для отримання доказової інформації, необхідної для встановлення істини в адміністративних, цивільних, господарських та кримінальних справах, що перебувають у провадженні органів досудового слідства, суду, державної виконавчої служби. Таким чином, судові експертизи призначаються у випадках, коли для вирішення питань у справі необхідні спеціальні знання, тобто ті, що не є загальновідомими – знання, якими володіє обмежене коло фахівців.

Спеціальні знання формуються на стадіях отримання майбутнім експертом другого (магістерського) рівня вищої освіти, спеціальної освіти за певними експертними спеціальностями, самоосвіти та професійного досвіду.

Ищенко, П.П. Специалист-криминалист в следственных действиях: уголовно-процессуальные и криминалистические аспекты / П.П. Ищенко. - М.: Юрид. лит., 1990. - 158 с.

Косміна Н.М. Спеціальні знання обізнаних осіб під час розслідування незаконного обігу наркотиків та їх структура/ Н.М.Косміна// Криміналістичний вісник № 1 (19), 2013. с.23-31

Надгорный Г.М. Гносеологические аспекты понятия "специальные знания"/Г.М.Надгорный // Криминалистика и судебная экспертиза. - К., 1980. - Вып. 21.

Махов, В.Н. Использование знаний сведущих лиц при расследовании преступлений: монография / В.Н. Махов. - М.: РУДН, 2000. - 296 с

Шепітько В. Ю. Проблеми використання спеціальних знань крізь призму сучасного кримінального судочинства в Україні / В. Ю. Шепітько // Судова експертиза. – 2014. – № 1. – С. 11–18

Соколовский З.М. Понятие специальных знаний // Криминалистика и судебная экспертиза. - К., 1969. - Вып. 6.

Эйсман А.А. Заключение эксперта (структура и научное обоснование). - М.: Юрид. лит., 1967. – 152 с

Доцільно зазначити, що відповідно до ч.1 ст.5 Закону України «Про вищу освіту», другий (магістерський) рівень вищої освіти відповідає сьомому кваліфікаційному рівню Національної рамки кваліфікацій і передбачає здобуття особою поглиблених теоретичних та/або практичних знань, умінь, навичок за обраною спеціальністю (чи спеціалізацією), загальних засад методології наукової та/або професійної діяльності, інших компетентностей, достатніх для ефективного виконання завдань інноваційного характеру відповідного рівня професійної діяльності⁹.

Стосовно отримання спеціальної освіти за певними видами експертних спеціальностей, то варто зазначити, що підготовка та стажування фахівців здійснюються Інститутом права та післядипломної освіти Міністерства юстиції України; за програмами підготовки з відповідних експертних спеціальностей – НДУСЕ та на відповідних факультетах підготовки експертів-криміналістів Київського національного університету внутрішніх справ. А в системі Міністерства охорони здоров'я експертів судово-медичної та судово-психіатричної експертизи готують у тих же навчальних закладах, але за спеціалізацією на останніх курсах навчання на відповідних кафедрах. У системі Міністерства внутрішніх справ України стажування, присвоєння та підтвердження кваліфікації судового експерта працівникам Експертної служби, здійснюється відповідно до Положення про Експертно-кваліфікаційну комісію МВС та атестацію судових експертів Експертної служби МВС, затвердженого наказом Міністерства внутрішніх справ України від 08.02.2017 № 102, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 1 березня 2017 р. за № 275/30143.

Доцільно зазначити, що ст. 17 Закону України «Про судову експертизу», визначено, що для присвоєння та позбавлення кваліфікації судового експерта створюються експертно-кваліфікаційні комісії при міністерствах та інших

⁹ Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII «Про вищу освіту» із змінами та доповненнями- Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>

центральної влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність. До складу експертно-кваліфікаційних комісій входять найбільш досвідчені фахівці та науковці, які мають кваліфікацію судового експерта і стаж практичної роботи за спеціальністю не менше п'яти років. Серед них має бути не менше двох фахівців тієї експертної спеціальності і того класу, з яких комісія проводить атестацію, присвоює кваліфікацію судового експерта або кваліфікаційний клас, а також фахівець із процесуальних питань судової експертизи¹⁰. Однак, на нашу думку, чинна редакція статті 17 Закону України «Про судову експертизу», фактично унеможлиблює запровадження нових видів експертиз, оскільки для присвоєння кваліфікації судового експерта з нових питань треба обов'язково мати не менше двох фахівців тієї експертної спеціальності і того класу зі стажем експертної роботи не менше 5 років.

Правові межі використання спеціальних знань в адміністративному, господарському, кримінальному та цивільному судочинстві визначаються законом і судом з урахуванням правил належності, допустимості, достовірності й достатності доказів для вирішення конкретної справи або кримінального провадження¹¹.

Залежно від характеру застосування спеціальних знань суб'єктом доказування, який використовує в доказуванні ці знання, їх форми поділяються на форми безпосереднього застосування суб'єктами доказування спеціальних знань та форми опосередкованого застосування¹².

¹⁰ Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

¹¹ Експертизи у судочинстві України// Навчальні матеріали онлайн-Електронний ресурс – Режим доступу: http://pidruchniki.com/74875/pravo/spetsialni_znannya_formi_vikoristannya_

¹² Прокопанич Г. К Використання спеціальних знань в кримінальному, цивільному та господарському процесі України/Г.К. Прокопанич// Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского Серия «Юридические науки». Том 26 (65). 2013. № 1. С. 266-271.

Класифікація спеціальних знань за формами їх застосування в господарському, адміністративному, цивільному та кримінальному процесі надає можливість виділити суб'єктів, що ними володіють: експерта, спеціаліста і в окремих випадках безпосередньо особою, що проводить розслідування¹³. На нашу думку, такий поділ за суб'єктами застосування спеціальних знань у кримінальному процесі є найбільш правильним і можливим.

Варто зазначити, що відповідно до ст.1 Закону України «Про судову експертизу», судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. Крім того, ст.10 цього Закону визначено, що судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності» та внесені до «державного Реєстру атестованих судових експертів» (ч.2 ст.9 Закону про судову експертизу)¹⁴.

Доцільно зауважити, що поняття «судовий експерт» було запроваджено в 1994 році Законом України «Про судову експертизу», а до цього часу в Господарському процесуальному кодексі та Кримінально-процесуальному кодексі УРСР воно було відсутнє. Процесуальне право радянської України оперувало лише терміном «експерт». Жодного окремого закону, окрім кодексів, який би встановлював права та статус експерта, також не було. На сьогодні, згідно зі ст. 69 Кримінального процесуального кодексу України¹⁵, ст.

¹³ Гончаренко В.И. Использование данных естественных и технических наук в уголовном судопроизводстве (Методологические вопросы): Монография. – К.: Вища школа, 1980. – С. 11, 112–115.

¹⁴ Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

¹⁵ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/ed20120413/page17>

53 Цивільного процесуального кодексу України¹⁶, ст. 66 Кодексу адміністративного судочинства України¹⁷, ст.41 Господарського процесуального кодексу України¹⁸, є визначення «експерта» як особи, що володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями та має право відповідно до Закону України «Про судову експертизу» на проведення експертизи і якій доручено проводити дослідження об'єктів, явищ і процесів, що містять інформацію про обставини справи, і дати висновок з питань, які виникають під час розгляду справи і стосуються сфери її спеціальних знань. На наш погляд, таке визначення поняття експерта є найбільш повним та всебічним. Термін «судовий експерт», на наш погляд, є недоречним, зокрема при залученні експерта в кримінальному провадженні.

Ще однією особою, яка володіє спеціальними знаннями та навичками застосування технічних або інших засобів і може надавати консультації під час досудового розслідування і судового розгляду з питань, що потребують відповідних спеціальних знань і навичок, є спеціаліст.

Характеризуючи спеціаліста як суб'єкта застосування спеціальних знань, слід зазначити, що він не може бути суб'єктом доказування. У межах, передбачених законом, спеціаліст сприяє роботі з доказами, звертає увагу на окремі обставини і дає пояснення щодо спеціальних питань, а також може сам ставити запитання і робити заяви, пов'язані з виявленням, закріпленням, вилученням та дослідженням доказів¹⁹.

На думку О. В. Фролова, до складу осіб, що володіють спеціальними знаннями і інших фахівців окремих галузей можна віднести: лікаря (участь

¹⁶ Цивільно-процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-IV
Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15/ed20040318/page8>

¹⁷ Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV -
Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

¹⁸ Господарський-процесуальний кодекс України- Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>

¹⁹ Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково - практичний коментар : у 2 т. : Т. 1 / О. М. Бандурка, Є. М. Блажівський, Є. П. Бурдоль [та ін.] ; за заг. ред. В. Я. Тація, В. П. Пшонки, А. В. Портнова – Х. : Право, 2012. – 768 с. с. 226–227

якого в окремих випадках дозволяє замінити участь судово-медичного експерта, педагога та психолога²⁰.

Таким чином, основною різницею між експертом та спеціалістом, які володіють однаковими спеціальними знаннями, є лише їхній процесуальний статус. Крім того, експерт як суб'єкт судочинства, виконує доручення органів розслідування і судів на проведення судової експертизи²¹.

На відміну від спеціаліста незалежність експерта та правильність його висновку забезпечуються: процесуальним порядком призначення експерта; заборонаю під загрозою передбаченої законом відповідальності втручатися будь-кому в проведення судової експертизи; існуванням установ судових експертиз, незалежних від господарського суду; створенням необхідних умов для діяльності експерта, його матеріальним і соціальним забезпеченням; кримінальною відповідальністю експерта за дачу свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків; можливістю призначення повторної судової експертизи; присутністю учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи²².

Варто зазначити, що експерти застосовують свої спеціальні знання при здійсненні судово-експертної діяльності. У ч.1 ст.7 Закону України «Про судову експертизу» визначено, що судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а також у випадках і на умовах, визначених цим Законом, судові експерти, які не є працівниками зазначених установ. Однак у чинному Законі України «Про судову експертизу» відсутнє визначення поняття «судово-експертна діяльність».

²⁰ Фролов О.В. Суб'єкти застосування спеціальних знань у кримінальному провадженні на стадії досудового розслідування /О.В. Фролов// Часопис Академії адвокатури України, том 7, №4 (25) 2014, с.77-83

²¹ Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол. Ю.С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. - К.: «Укр. енцикл.», 1998. - Т. 2. -741 с.

²² Степанова Т.В. Щодо розмежування статусу експерта та спеціаліста в господарському судочинстві України/Т.В. Степанова //Науковий вісник Ужгородського національного університету ,2013 випуск 22, частина 1, том 2 с.43-46

Уперше визначення цього поняття надано у проекті Закону України «Про судово-експертну діяльність в Україні» (реєстраційний номер 6264), «судово-експертна діяльність – діяльність держави, юридичних і фізичних осіб з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою й об'єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки, техніки, мистецтва та ремесла». Крім того, авторами проекту цього закону визначено сферу судово-експертної діяльності, що включає: 1) виконання судовими експертами на основі використання спеціальних знань в галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла судових експертиз у кримінальних, цивільних, господарських, адміністративних справах, справах про адміністративні правопорушення та у виконавчому провадженні; 2) організацію проведення судових експертиз; 3) проведення наукових досліджень та узагальнень у галузі судової експертизи (планування, проведення, апробація наукових робіт та впровадження їх результатів в експертну практику); 4) науково-методичне та інформаційне забезпечення; 5) профілактику правопорушень засобами судової експертизи; 6) добір, професійну підготовку та процедури надання, підвищення та позбавлення кваліфікації судових експертів.

Варто зазначити, що не всіма напрямками судово-експертної діяльності, визначеної у проекті Закону №6264, можна погодитись. Так, зокрема з п.5 ч.2 ст.3 проекту Закону, а саме з тим, що в судово-експертну діяльність входить профілактика правопорушень засобами судової експертизи. Оскільки у проекті Закону відсутнє тлумачення терміна профілактичних засобів судової експертизи. Крім того, чинне законодавство не відносить судово-експертні установи і їх співробітників до суб'єктів профілактичної діяльності.

Судово-експертна діяльність базується, як визначено у ст. 3 Закону України «Про судову експертизу» на принципах. Слово «принцип» походить від латинського «*principium*», що розуміється як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які впливають із нього. У

науковій праці В.П. Кохановського «Философия и методологические науки» визначено, що принцип – це «...фундаментальна теоретична основа, що відображає найістотніші характеристики реальної дійсності і є одночасно способом (методом) її пізнання». Крім того, В.П. Кохановський зазначає також, що «принцип виражається за допомогою тих чи інших понять і законів (різного ступеня загальності), взятих у їх субординальному зв'язку і як система методологічних вимог, що регулюють пізнавальну та практичну діяльність людей»²³.

Приписами ст.3 Закону України «Про судову експертизу» передбачено також наступні принципи, як «законність, незалежність, об'єктивність і повнота досліджень»²⁴. Принципи становлять систему, а отже, порушення будь-якого з них автоматично є порушенням і всіх інших. Наприклад, необ'єктивна експертиза водночас є незаконною, її не можна вважати неупередженою, тобто незалежною, кваліфікованою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки.

На думку О. О. Зайцев, принципи судової експертизи не є чимось застиглим, стійким, вони існують і розвиваються відповідно до розвитку науки кримінального процесу із змінами індивідуальної правосвідомості, що відображується в актах законотворчості²⁵. Зокрема, практики – судові експерти вважають, що їх діяльність має ґрунтуватися на принципах: законності, об'єктивності, всебічності і повноти дослідження, незалежності експерта, персональної відповідальності експерта, науковості дослідження,

²³ Кохановский В.П. /В.П. Кохановский Философия и методология науки. – М.: БЭКМ, 1999. – С. 213

²⁴ Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

²⁵ Репешко П. И. Принципы уголовного процесса в стадии судебного разбирательства уголовного дела в суде первой инстанции Украины/П.И. Репешко – Николаев, 2001. – С. 130, 131-258 с.

самостійності експерта, загальнодоступності результатів, пізнавальної цінності, активності експерта, динамічності дослідження²⁶.

Ми погоджуємось із запропонованими принципами діяльності експерта, однак вважаємо, що принцип «активності експерта» та «динамічності дослідження» є незрозумілими та недоречними, із урахуванням дії ч.4 ст.69 КПК України та ч.5 ст.53 ЦПК України, якими передбачена заборона експертові за власною ініціативою збирати матеріали для проведення експертизи та спілкування з особами, які беруть участь у справі. Більше того, у процесуальному законодавстві України передбачено право експерта подати клопотання щодо змісту та обсягу доручення на проведення дослідження за поставленими питаннями (п.2, п.7 ч.3 та ч.7 ст.69 КПК, ч.7 10, ст. 553 ЦПК, ч.4 ст.31 ГПК, ч.7 10 ст.66 КАС, ч.1 ст.13 Закону України «Про судову експертизу»). Інші форми «активності експерта» не передбачені чинним законодавством і потребують змін у процесуальному законодавстві.

Варто зазначити, що до аналізу принципів судово-експертної діяльності звертались як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Так, на думку Н. І. Клименко, принцип законності в судово-експертній діяльності має декілька аспектів. Зокрема, це забезпечення та захист прав і свобод громадян під час здійснення державної судово-експертної діяльності як з боку самих судово-експертних закладів, так і посадових осіб – експертів, які працюють у цих закладах. В організаційному плані режим законності означає сувору регламентацію діяльності судово-експертних закладів²⁷. Як пояснює д.ю.н. В.Г. Гончаренко, «принцип законності» означає, що будь-які дослідження, засновані на використанні спеціальних знань судового експерта, навіть коли

²⁶ Шерстюк В.М. Принципи судово-експертної діяльності/В.М.Шерстюк Теорія та практика судової експертизи і криміналістики: Збірник наукових праць / Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого; Ред. кол.: М. Л. Цимбал, В. Ю. Шепітько, Л. М. Головченко та ін. — Х.: Право, 2008. — Вип. 8. — 656 с

²⁷ Клименко Н. І. Судова експертологія: курс лекцій : навч. посібник / Н. І. Клименко. — К. : Видавничий Дім "Ін Юре", 2007. — 521 с. //Проблеми правоохоронної діяльності Правова позиція, № 1 (16), 2016. 12

вони спираються на сучасні досягнення науки і техніки, не мають доказового значення, якщо порушені процесуальні приписи призначення чи проведення судової експертизи»²⁸.

Таким чином, принцип законності полягає в тому, що посадові особи, які є суб'єктами експертної діяльності, зобов'язані виконувати вимоги законодавства в точній відповідності їхньому змісту.

Е.Р. Росинська зазначає, що принцип незалежності експерта слід розуміти як відсутність його залежності від суб'єкта, який призначив судову експертизу по кримінальній, цивільній справі, справі про адміністративне правопорушення. Експерт не залежить від суду, слідчого, дізнавача, прокурора, особи чи органу, які розглядають справу, сторін, їх представників та інших осіб, зацікавлених у результатах справи²⁹.

Таким чином, принцип незалежності експерта слід розуміти як відсутність втручання в його діяльність будь-яких інших осіб.

На думку науковця О.І Жеребко, до визначення такого принципу експертної діяльності, як „незалежність”, у вітчизняному законі варто додати уточнення: „процесуальної незалежності експерта”, оскільки конкретизація процесуальної складової незалежності експерта має важливе значення. Має йтися не про незалежність діяльності як такої, а про незалежність експерта як процесуальної особи, що проводить дослідження за таких умов, які виключають будь-яке втручання в її діяльність як з боку осіб, що призначили експертизу, чи інших учасників процесу, так і з боку безпосереднього керівництва експертної служби чи підрозділу³⁰.

Одним із законодавчо визначених принципів експертної діяльності є об'єктивність. Це поняття філософське, що означає характеристику предмета,

²⁸ Експертизи у судовій практиці / за заг. ред. В. Г. Гончаренка. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 388 с

²⁹ Россинская Е. Р. Комментарий к Федеральному закону «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». — М., 2002. — С. 43–47

³⁰ Жеребко О.І. Судово - експертна діяльність: сутність, принципи, організаційні вимоги. /О.І. Жеребко Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. Запоріжжя, 2010. — С. 22

зміст знання чи спосіб існування дійсності, яка полягає в їх незалежності від свідомості суб'єкта пізнання. Об'єктивність по відношенню до характеристики експертної діяльності можна визначити як здатність експерта дати відповіді на поставлені запитання, незалежно від особистих уподобань, прихильностей чи вигоди. На думку В. М. Шерстюк, цей принцип має бути доповнений ще й всебічністю, оскільки судовий експерт надає об'єктивні висновки, які повинні ґрунтуватися на всебічних і повних дослідженнях³¹.

Що стосується всебічності та повноти досліджень, то вони пов'язані, по-перше, з необхідністю вирішення усіх питань, поставлених експерту; по-друге, з дослідженням усіх об'єктів, наданих на експертизу; по-третє, з використанням усіх чинних на цей момент апробованих і рекомендованих для практичного застосування методик експертного дослідження речових доказів³².

Виходячи з наведених визначень, на нашу думку, поняття «принцип» необхідно розуміти як підсумковий результат певного дослідження, а також набутого людьми досвіду, сформульованих у вигляді правил, норм і вимог, якими необхідно користуватися в процесі пізнання природних, економічних явищ і процесів у суспільстві. А для експерта принцип насамперед означає непорушне правило, норму, якою він має користуватися при пізнанні матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду, державного виконавчого провадження.

Таким чином, принципи виступають теоретико-практичними засадами, якими слід керуватися у процесі здійснення відповідної діяльності, —

³¹ Шерстюк В.М. Принципи судово-експертної діяльності, с.18-23. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики: Збірник наукових праць / Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз ім. Засл. проф. М. С. Бокаріуса; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого; Ред. кол.: М. Л. Цимбал, В. Ю. Шепітько, Л. М. Головченко та ін. — Х.: Право, 2008. — Вип. 8. — 656 с.

³² Россинская Е. Р. Комментарий к Федеральному закону «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». — М., 2002. — С. 43–47

основними правилами її проведення. Дотримання останніх є підґрунтям забезпечення якісних характеристик отриманих результатів.

Під об'єктами наукового пізнання розуміють «предметний світ, матеріальне буття з його властивостями і закономірностями»³³.

Об'єктами експертизи є ті джерела відомостей про встановлювані факти, ті носії інформації, які піддаються експертному дослідженню й за допомогою яких експерт пізнає обставини, які входять до предмету експертизи. Таким чином, якщо факти, які створюють предмет експертизи, є метою та результатом досліджень, то властивості об'єкта є засобом пізнання цих фактів.

Під час дослідження експерт пізнає певні матеріальні та нематеріальні об'єкти, що існують незалежно від його свідомості. При цьому потрібно виходити із властивостей самого об'єкта, а не думки експерта про нього, тобто не об'єкт повинен підпорядковуватися мисленню, а навпаки. Усі об'єкти мають розглядатись у взаємозв'язку окремих їх властивостей. Якщо об'єкти експертних досліджень мають єдину матеріальну природу, то досліджуються експертами за єдиними методиками, незалежно від того, для забезпечення потреб якого виду судочинства призначено експертизу.

На основі спеціальних наукових знань і дослідження матеріалів кримінальної або цивільної справи встановлюються фактичні дані (факти, обставини), які є предметом судової експертизи. У теоретичному плані правильне розуміння предмета експертизи важливо для класифікації судових експертиз за видами.

Таким чином, поняття «об'єкта» та «предмета» судової експертизи мають дуже тонку межу, та все ж вона існує. «Об'єкт», — визначає філософська енциклопедія, — від латинського «objektum», що перекладається як «річ», «предмет»³⁴, а «предмет пізнання» — це зафіксовані в досвіді та вміщені у процес практичної діяльності людини сторони, властивості та

³³ Бояринцев В. И. Вера и мораль в творчестве ученого - Электронный ресурс – Режим доступу: http://www.iai.donetsk.ua/_u/iai/dtp/CONF/6/articles/sec2/s2a1.html).

³⁴ Филосовский энциклопедический словарь,-М.: ИНФРА –М.,2000.-576с.

обставини³⁵, с.379]. Отже, «предмет» можна розглядати як окремі властивості «об'єкта» дослідження, тобто ті явища та процеси, що включаються до об'єкта дослідження.

У практичному плані, щоб правильно і чітко визначити підстави, за якими призначається і проводиться експертиза конкретного роду (виду), здійснити належний підбір об'єктів дослідження і надати експертові матеріали справи, які стосуються предмета експертизи (ст. 82 КПК України)³⁶.

Під видовим об'єктом розуміється категорія предметів, що володіють загальними ознаками. Видовий (родовий) об'єкт грає істотну роль при розмежуванні окремих видів експертиз. На думку вчених, дроблення існуючих і створення нових видів експертиз нерідко відбувається за ознакою родового об'єкта³⁷.

Під конкретним об'єктом розуміється певний предмет, який використовується в процесі експертного дослідження. Даний об'єкт має індивідуальними рисами, які визначають специфіку кожного експертного дослідження.

Доцільно зауважити, що у судовій експертизі об'єкти розрізняють за процесуальною формою. Згідно з цією підставою класифікації об'єкти поділяються на: речові докази; документи, живі особи; зразки; відомості щодо об'єктів, відображені в матеріалах справи; об'єкти, що не мають визначеного процесуального статусу (об'єкти, які не фігурують у справі як речові докази чи з морально-етичних міркуваннях (трупи), чи зважаючи на фактичну

³⁵ Философский словарь/под ред. И.Т.Фролова.-5-е изд, -М.: Политиздат,1986,- 590с., с.379

³⁶ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/ed20120413/page17>

³⁷ Російська Е. Р. Сучасні проблеми використання спеціальних знань у кримінальному та цивільному судочинстві // Судова реформа в Україні: проблеми оновлення процесуального законодавства: матеріали науково-практичної конференції. М., 2001. С. 32-41.

неможливість поширити на них режим речових доказів (будівлі, споруди)³⁸. Так, наприклад, у судово-економічній експертизи експерт досліджує не реальні об'єкти, а їх формальне відображення в різних матеріальних носіях - документах, виконаних на паперовому носії або у вигляді електронного документа. А в судовій експертизі інтелектуальної власності об'єктами (джерелами інформації) в є: нематеріальні об'єкти (результати творчої діяльності); процеси створення цих об'єктів; процеси їх функціонування (використання); процеси відображень нематеріальних об'єктів; матеріальні носії інформації про об'єкти інтелектуальної власності³⁹.

Оснoву дослідження в процесі виконання судової експертизи, складає обрана дослідником методологія. У перекладі з грецької «методологія» означає вчення про структуру, методи й засоби діяльності⁴⁰. Головною метою методології є вивчення засобів, методів і прийомів дослідження, за допомогою яких устанoвлюється предмет дослідження судової експертизи. Розвиток методології дослідження пов'язаний з розвитком методів наукового пізнання дійсності. Під час проведення експертиз (експертних досліджень) для виконання певного експертного завдання експертами застосовуються відповідні методи дослідження.

Визначення способу проведення експертизи методів дослідження належить до компетенції експерт. Однак експерт не має права використати лише прийоми, які призводять до руйнування чи знищення об'єктів, що досліджуються. Якщо без руйнування чи знищення об'єкта вирішити поставлене питання неможливо, експерт повинен одержати на це згоду слідчого (судді)¹.

³⁸ Прохоров-Лукін Г. Судова експертиза: поняття та види об'єктів інтелектуальної власності/Г. Прохоров-Лукін // Теорія і практика інтелектуальної власності - 6/2016. - С.17-24

³⁹ Прохоров-Лукін Г. Судова експертиза: поняття та види об'єктів інтелектуальної власності/ Г. Прохоров-Лукін // Теорія і практика інтелектуальної власності 6/2016. С.17-24

⁴⁰ Грабченко А. І. Методи наукових досліджень : навч. посібник / А. І. Грабченко. — Х. : НТУ «ХПІ», 2009. — 142 с.

У широкому значенні метод — це спосіб пізнання, сукупність прийомів та способів практичного або теоретичного дослідження об'єктів, явищ, процесів. У кожному науковому дослідженні можна виділити два рівні: емпіричний, на якому відбувається процес накопичення фактів; теоретичний — досягнення синтезу знань (у формі наукової теорії)⁴¹.

Варто зазначити, що судово-експертне дослідження є особистим видом пізнавальної діяльності у специфічній галузі, тому в його основі лежать і явище, тотожність і відмінність тощо. Методом судової експертизи є сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом.

Питанням класифікації методів судової експертизи присвячені роботи Т.В. Авер'янової, Ф.Ф. Бутинець, Н.К. Болдова, А.А. Голубєва, В.І. Гурєєва Н.І. Клименко, Е.Р. Росинської, М.Ф. Сафанова, О.Р. Шляхова та інших науковців. Однак у наукових працях із судово-експертної діяльності відсутня єдина думка щодо сучасної класифікації методів, які використовуються в судовій експертизі (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Види класифікації методів, які використовуються у судовій експертизі

Науковці	Класифікація методів судової експертизи
Т.В. Авер'янова	1) всеохопний метод – матеріалістична діалектика; 2) загальні методи: спостереження, порівняння, опис, вимірювання, експеримент, моделювання, історичний; 3) окремо наукові; 4) спеціальні (монооб'єктні).
Н.К. Болдова, А.А. Голубєва, В.І. Гурєєв	1) загальнонаукові; 2) специфічні: – прийоми загальної методики; – прийоми часткової методики.

⁴¹

Филосовский энциклопедический словарь, -М.: ИНФРА –М.,2000.-576с

Ф.Ф. Бутинець, М.І. Камлик	1) загальнонаукові; 2) спеціальні (часткові); – розрахунково-аналітичні; – документальні.
Н.І. Клименко	1) діалектичний; 2) загальнонаукові; 3) спеціальні: – окремі наукові методи; – монооб’єктні методи; – загально експертні методи.
Е.Р. Росинська	1) методи логіки; 2) загальнонаукові методи, що застосовуються під час провадження експертиз; 3) загальноекспертні методи (монометоди) та комплекси методів; 4) окремі експертні методи.
М.Ф. Сафанова, О.І. Швирьова, В.В. Шадрін	1) діалектичний; 2) загальнонаукові; 3) інструментальні, аналітичні та ін. додаткові (застосовуються в декількох науках); 4) спеціальні.

Джерело: складено автором за даними⁴².

Останні досягнення науки та узагальнення досвіду практики свідчать, що в розв'язанні проблеми класифікації методів судової експертизи слід керуватися загальноприйнятою класифікацією з урахуванням рівнів

⁴² Клименко Н. І. Судова експертологія: курс лекцій : навч. посібник / Н. І. Клименко. – К. : Видавничий Дім “Ін Юре”, 2007. – 521 с. Проблеми правоохоронної діяльності ISSN 2310-4708 Правова позиція, № 1 (16), 2016. 12

Криминалистика. Учебник для вузов. / Под ред. Заслуженного деятеля науки Российской Федерации, профессора Р.С. Белкина. - М.: Издательская группа НОРМА-ИНФРА·М, 1999. – 990

Судебно-бухгалтерская экспертиза: Справочник / [Болдова Н.К., Голубева А.А., Гуреев В.И. и др.]. – М.: Экономика, 1993. – 239 с.

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

Камлик М.І. Судова бухгалтерія / М.І. Камлик. – К.: Атіка, 2003. – 592 с.

Российская Е.Р. Концептуальные основы теории неразрушающих методов исследования вещественных доказательств/Е.Р.Российская Автореф дис... д-ра юрид. наук. - М., 1993. - С. 14

Сафонова М.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д: Феникс, 2008. – 377 с

Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно- бухгалтерской экспертизы: Учебник для юридических вузов. / В.В. Шадрин. – М.: Юрист, 2000. – 463 с

загальності дослідження та поділяти методи на всезагальний діалектико-матеріалістичний метод, загальнонаукові методи, конкретно-наукові методи та спеціальні.

Така класифікація методів пізнання загальноновизнана, вона поділяється більшістю вчених, відображена в підручниках та наукових працях. Звичайно, наведена класифікація методів не є вичерпною, оскільки класифікація методів може бути створена за умовами їх застосування, стадіями експертного дослідження та іншими засадами. Так, на думку А.М. Зініна, Н.П. Майліс класифікація методів експертизи передбачає розподіл методів за різними підставами, зокрема за ступенем їхньої спільності й взаємозалежності в ході реалізації⁴³.

Доцільно зауважити, що кожен метод, який використовується під час провадження судової експертизи, має свої особливості та специфіку, зумовлені експертним завданнями і метою конкретної експертизи.

Професор М. Г. Щербаковський стверджує, що експертне завдання, як категорійне поняття, посідає важливе місце в загальній теорії судової експертизи. І тому, розглядаючи поняття завдань через призму теорії судових експертиз, можна зауважити, що «мета завдання» є вимогою, яка формулюється в питанні, що ставиться на вирішення експерта; «умовами вирішення» завдання є надані експерту об'єкти, матеріали й вихідні дані, а «правилами перетворення» виступають розроблені для цього виду завдань методи та методики⁴⁴.

Питанню методичного забезпечення судово-експертної діяльності в Україні останнім часом приділяється значна увага. Так, різним аспектам методики судово-експертного дослідження тією чи іншою мірою приділяла увагу велика кількість авторів, які вивчили й експертну методику як таку, і

⁴³ Зинин А.М., Майлис Н.П. Судебная экспертиза. - Учебник. - М. : Право и закон, 2002. - 320 с

⁴⁴ Щербаковський М. Г. Типові завдання судово-експертного дослідження/М.Г.Щербаковський// Право і безпека. – 2016 - № 4 (63) -С. 6-11

конкретні роди або види судових експертиз. Із наведеного питання існують праці Т. В. Авер'янової, Р. С. Белкіна, М. Є. Бондар, А. І. Вінберга, В. П. Колмакова, О. Ю. Костіна, В. С. Мітричева, В. Ф. Орлової, Ю. Г. Плесовских, І. В. Пиріг, Е. Р. Росинської, І. О. Савченко, М. Я. Сегая, Я. І. Слободян, О. Р. Шляхова та інших авторів.

Актуальність методичного забезпечення судово-експертної діяльності в Україні пов'язана з необхідністю оптимізації використання спеціальних знань у судочинстві для уникнення можливих експертних помилок і, як наслідок, виключення помилкових судових рішень. Разом з тим, експертні методики специфічні і визначаються природою досліджуваних об'єктів і питаннями, які ставляться на вирішення експертам певної спеціальності.

У науковій літературі та нормативних актах використовують різні дефініції «методики експертного дослідження». На основі дослідження інформаційних джерел нами виділено окремі визначення дефініції «методики експертного дослідження» (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення дефініції «методика експертного дослідження»

Науковець	Визначення сутності дефініції
Т.В. Авер'янова	Експертна методика – це система приписів (категоричних чи альтернативних) на вибір і застосування в певній послідовності й у певних існуючих або створюваних умовах методів і засобів вирішення експертного завдання.
Р. С. Белкін	Методика експертного дослідження -це система рекомендацій щодо вибору та застосування методів дослідження об'єктів даного роду (виду) судової експертизи та формування необхідної матеріально-технічної бази дослідження.
М.Є. Бондар	Експертна методика — це програма вирішення експертного завдання, що складається з послідовних практичних і розумових операцій, які спрямовані на пізнання властивостей і зв'язків досліджуваних об'єктів та припускають застосування для цього системи методів і засобів дослідження”.
А.І. Вінберг	Під методикою судової експертизи розуміється система науково обґрунтованих методів, прийомів і технічних

	засобів (приладів, апаратури, пристосувань), упорядкованих і цілеспрямованих на вивчення специфічних об'єктів і вирішення питань, що стосуються предмета експертизи.
О.Р. Росинська	Методика судово-експертних досліджень – це система категорійних та/або альтернативних науково обґрунтованих приписів щодо вибору і застосуванню у визначеній послідовності при визначених умовах методів, прийомів і способів для вирішення експертних задач.
О.Г. Рувін	Експертна методика як видання – документ, який визначає детально регламентовану програму вирішення експертної задачі (експертних задач), яка складається з послідовних практичних та розумових операцій, що спрямовані на пізнання властивостей і зв'язків досліджуваних об'єктів (матеріальних об'єктів, явищ, подій) та передбачають для цього застосування системи методів та засобів, а також правил під час проведення експертного дослідження.
Ю.Г. Плесовских	Методика або ж техніка експертного дослідження – це набір процедур, які забезпечують отримання одноманітних та достовірних емпіричних матеріалів ... Це рівень високоспеціалізованого методологічного знання, у силу притаманних йому функцій безпосередньої регламентації наукової діяльності, методика завжди повинна мати чітко виражений нормативний характер.
О. Р. Шляхов	Методика кожного виду судової експертизи — це система методів, прийомів і технічних засобів, що застосовуються для вирішення конкретних завдань у певній послідовності та враховують специфіку вирішуваних питань і досліджуваних речових доказів.
ДСТУ ISO 9000:2007 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів»	Методика або процедура – установлений спосіб виконання роботи чи процесу, а процес – сукупність взаємопов'язаних або взаємодійних робіт (операцій), що перетворює входи на виходи.

Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 року № 595	Методика проведення судової експертизи, під якою слід розуміти результат наукової роботи, що містить систему методів дослідження, які застосовуються в процесі послідовних дій експерта для виконання певного експертного завдання.
---	---

Джерело: складено автором за даними⁴⁵.

На підставі аналізу наукових доробок ми дійшли до висновку, що експертна методика – це насамперед система нормативних вказівок або приписів на виконання дослідження, визначеними методами, прийомами, способами об’єктивних закономірностей руху досліджуваних об’єктів, для вирішення експертних задач.

На сьогодні в Реєстрі методик проведення судових експертиз Міністерства юстиції України налічується 1119 методик, які розподілені за 15 класами: почеркознавча та авторознавча – 69 методик, інженерно-технічні – 122, економічні – 64, товарознавчі – 20, експертизи інтелектуальної власності – 4, психологічні – 68, мистецтвознавчі – 2, технічні експертизи документів –

⁴⁵ Аверьянова Т.В. Судебная экспертиза. Курс общей теории / Т.В. Аверьянова. — М.: Норма, 2007. — 479 с.

Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия / Р.С. Белкин. — М.: Издательство БЕК, 1997. — 342 с

Бондарь М.Е. О понятии “экспертная методика” / М.Е. Бондарь // Криминалистика и судебная экспертиза: сб. науч. тр. — К., 1990. — Вып. 40. — С. 13–19

Винберг А.И. Общая характеристика методов экспертного исследования / А.И. Винберг, А.Р. Шляхов // Общее учение о методах судебной экспертизы: сб. науч. тр. — М.: ВНИИСЭ, 1977. — Вып. 28. — С. 87–90.

Россинская Р.Н. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе – М.: Норма, 2006. - 256 с

Розробка експертних методик : зміст, структура, оформлення (з урахуванням міжнародних стандартів систем управління якістю, адаптованих в Україні): метод. рек./О.Г. Рувін (голова авт.кол.). – Київ: КНДІСЕ, 2014.– 76 с.

Судебно-экспертное исследование: методология, методика, метод / Ю. Г. Плесовских // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2005. – № 3–4. – С. 77–79

Шляхов А.Р. Предмет и система криминалистической экспертизы / А. Р. Шляхов // Труды ВНИИСЭ. — 1971. — Вып. 3. — С. 16—21.

Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів.- ДСТУ ISO 9000:2007. – К.: Держспоживстандарт України, 2008

Про Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз: постанова Кабінету міністрів України від 02 лип. 2008 року № 595 // Офіційний вісник України. 2008. — № 49. — 1585 с.

123, балістичні – 39, трасологічні – 97, вибухово-технічні – 25, фото-технічна і портретна – 11, відеозвукозапису – 24, матеріалів, речовин і виробів – 402, біологічні – 33, комплексні – 16⁴⁶. Разом з тим, більшість учених у своїх наукових працях надають іншу класифікацію методичного забезпечення експертних досліджень, поділяючи їх на родові (видові), типові, конкретні (окремі)⁴⁷. Так, професор І.В. Пиріг у своїй науковій праці «Методики і проблеми їх використання в експертній практиці» висловлює думку, що експертні методики поділяються на чотири класи.

Методики з родовими ознаками, на думку професора І.В. Пиріг повинні мати назву “загальних (або родових)”. Відповідно до родових ознак експертизи він поділяє їх на: дактилоскопічні; трасологічні; холодної зброї; балістичні; технічні експертизи документів; почеркознавчі та авторознавчі; портретні; фототехнічні; матеріалів, речовин і виробів; вибухотехнічні; економічні; товарознавчі; інженерно-технічні; інженерно-технологічні; фармацевтичні і фармакологічні; експертизи харчових продуктів; ґрунтознавчі; біологічні; екологічні; ветеринарні; медичні; психологічні; психіатричні; мистецтвознавчі; експертизи інтелектуальної власності. Другий клас експертних методик, за класифікацією проф. І.В. Пиріг, – це видові (або типові) методики, що стосуються вирішення більш конкретних експертних завдань у межах зазначених родів експертиз. Третій клас – окремі (або

⁴⁶ Офіційний сайт Міністерство юстиції України Електроний ресурс: Режим доступу: <https://minjust.gov.ua/>

⁴⁷ Пиріг І.В. Методики і проблеми їх використання в експертній практиці Електроний ресурс: Режим доступу: [file:///C:/Users/User/Downloads/krise_2013_58\(1\)_13.pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/krise_2013_58(1)_13.pdf)

Савченко І.О. Проблемні питання при застосуванні в експертній практиці методик проведення судово-економічних експертиз / І. О. Савченко, С. І. Глущенко // Електроний ресурс: Режим доступу: file:///www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgjirbis_64.exe

Савченко І. О. Актуальні аспекти змінення методик проведення судових експертиз / І.О. Савченко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. - 2013. - Вип. 13. - С. 443-451

Паєнтко Т. В. Недоліки методики судової економічної експертизи з питань нарахування і сплати податку на прибуток та напрями їх усунення / Т. В. Паєнтко, І. В. Бандура // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 24. - С. 28-31

часткові) методики, які створено для виконання підзавдань у межах виду. Четвертий клас – методика розв’язання конкретного експертного завдання: або результат пристосування, зміни типової експертної методики, або плід творчого підходу експерта до виконання експертного завдання⁴⁸.

Ми приєднуємося до такої класифікації методик та вважаємо, що за окремими експертизами, зокрема економічними, зростає значення конкретних методик, оскільки постійні зміни законодавчих та нормативних актів унеможливають використання типових методик, які внесені до Реєстру методик проведення судових експертиз Міністерства юстиції України.

Питання втрати актуальності окремих типових методик, у зв’язку зі зміною законодавства, неодноразово розглядалося на науково-методичних семінарах та наукових конференціях і в наукових доробках українських науковців та практиків. Так, судові експерти І.О. Савченко, С.І. Глущенко у статті «Проблемні питання при застосуванні в експертній практиці методик проведення судово-економічних експертиз» аргументовано стверджують, що внаслідок внесення змін до законодавчих актів іншим стає й алгоритм проведення експертних досліджень, змінюється перелік об’єктів дослідження⁴⁹.

Яскравим прикладом застарілості наявних у Реєстрі методик проведення судових експертиз Міністерства юстиції України є методики з проведення економічних експертиз, які у своїй більшості розроблені на підставі норм законодавчих та правових актів, чинних на час створення методики. Однак зміни податкового законодавства щодо порядку розрахунку податку на прибуток, порядку визначення грошових зобов’язань із податку на додану вартість та інших податків, зборів (обов’язкових платежів) унеможливають

⁴⁸ Піріг І.В. Методики і проблеми їх використання в експертній практиці Електроний ресурс: Режим доступу: file:///C:/Users/User/Downloads/krise_2013_58(1)_13.pdf]

⁴⁹ Савченко І.О. Проблемні питання при застосуванні в експертній практиці методик проведення судово-економічних експертиз / І. О. Савченко, С. І. Глущенко //Електроний ресурс: Режим доступу: file:///www.irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe

використання методик під час проведення експертних досліджень. Тому гостро постає питання щодо розроблення механізму внесення змін до нинішніх методик відповідно до чинного законодавства та створення єдиного алгоритму, що дозволить коригувати ці методики, адже в умовах необхідності застосування спеціальних знань виникає питання не тільки щодо оцінювання експертного висновку, його повноти та процесуального порядку отримання джерела доказів, а й стосовно його наукової обґрунтованості⁵⁰.

Разом з тим, ми поділяємо думку д.е.н. Т.В. Паєнко, що методики досліджень типових об'єктів не повинні істотно відрізнятися за глибиною та всебічністю наукового розроблення, що всі судово-експертні установи зобов'язані здійснювати діяльність з організації та проведення судової експертизи на основі єдиного науково-методичного підходу до експертної практики⁵¹.

На думку А.В. Іщенко, Ю. І. Палеха, Ю. Ю. Ярослава, А. О. Полтавського експертна методика незалежно від її виду повинна включати в себе низку обов'язкових елементів, які утворюють її структуру, а саме: вихідні дані (які повинні включати, зокрема, найменування експертної галузі та методики); зміст (перелік розділів); вступ; основний текст: об'єкти дослідження; експертні завдання (типові питання), що вирішуються методикою; технічні засоби та інструментарій; об'єкти дослідження – порівняльні зразки; умови експертного дослідження; стадії експертного дослідження; предметний показчик; довідково-інформаційні дані (додатки у вигляді таблиць, схем тощо); бібліографічний список⁵². Вони зауважують, що

⁵⁰ Савченко І. О. Актуальні аспекти змінення методик проведення судових експертиз / І. О. Савченко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. - 2013. - Вип. 13. - С. 443-451

⁵¹ Паєнко Т. В. Недоліки методики судової економічної експертизи з питань нарахування і сплати податку на прибуток та напрями їх усунення / Т. В. Паєнко, І. В. Бандура // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 24. - С. 28-31

⁵² Задokumentовані методики експертного дослідження: нові погляди на сталі положення / Іщенко А. В., Палеха Ю. І., Ярослав Ю. Ю., Полтавський А. О. //

інша необхідна інформація, наприклад заходи щодо безпеки, яких треба дотримуватися, можуть регламентуватися як самими методиками експертних досліджень, так і інструкціями, що передбачено зазначеним стандартом⁵³.

Окремими науковцями, зокрема д.ю.н О.Г. Рувіним, перелік обов'язкових елементів, які утворюють структуру експертних методик значно розширено із урахуванням вимог ДСТУ ISO/IEC 17025:2006 «Загальні вимоги до компетентності випробувальних та калібрувальних лабораторій»⁵⁴. Ми погоджуємося з д.ю.н О.Г. Рувіним щодо структури методик, але вважаємо за необхідне ще раз зазначити про необхідність напрацювань у нормативних документах щодо осучаснення методик із урахуванням змін законодавчих та нормативних актів та судово-експертної практики⁵⁵. Оскільки судово-експертна практика вносить певні корективи в методики експертних досліджень з тієї чи іншої категорії справ, що буде розглянуто у наступних розділах цієї монографії.

Підбиваючи підсумки проведеного дослідження, можна зробити висновок щодо наявності низки дискусійних питань з термінологічного визначення понятійного апарату, який використовується в судово-експертній діяльності, що обґрунтовує необхідність прийняття нового регуляторного акта.

Криміналістика XXI століття : мат-ли міжн. наук.-практ. конф. (25–26 листоп. 2010 р.). – Х. : Право, 2010. – С. 639–644

⁵³ Задokumentовані методики експертного дослідження: нові погляди на сталі положення / Іщенко А. В., Палеха Ю. І., Ярослав Ю. Ю., Полтавський А. О. // Криміналістика XXI століття : мат-ли міжн. наук.-практ. конф. (25–26 листоп. 2010 р.). – Х. : Право, 2010. – С. 639–644

⁵⁴ Рувін О.Г. До питання про поняття експертної методики як документа, його уніфікованої структури в світлі міжнародних стандартів систем управління якістю, гармонізованих в Україні //Електронний ресурс: режим доступу: <http://aspirantura.16mb.com/doc/conf2015/s4/Ruvini.do>

⁵⁵ Задokumentовані методики експертного дослідження: нові погляди на сталі положення / Іщенко А. В., Палеха Ю. І., Ярослав Ю. Ю., Полтавський А. О. // Криміналістика XXI століття : мат-ли міжн. наук.-практ. конф. (25–26 листоп. 2010 р.). – Х. : Право, 2010. – С. 639–644

1.2. Нормативно-правове регулювання відносин, пов'язаних із призначенням та проведенням судових експертиз

Судова експертиза є тим процесуальним інститутом, роль і значення якого у процесі розслідування цивільних, адміністративних, господарських та кримінальних справ важко переоцінити. Разом з тим, у суспільстві нерідко постає питання щодо надійності та об'єктивності проведених експертних досліджень та наданих висновків, які повинні забезпечуватися вимогами чинних нормативно-правових актів. Згідно зі ст. 92 Конституції України визначення засад судової експертизи має здійснюватися виключно законами України⁵⁶.

Як відомо, судово-експертна діяльність регламентується переважно нормами Цивільного процесуального кодексу України⁵⁷ (далі –ЦПК України), Господарського процесуального кодексу України⁵⁸ (двлі- ГПК України), Кодексу адміністративного судочинства України⁵⁹ (далі-КАС України) та Кримінального процесуального кодексу України⁶⁰ (далі-КПК України), Митного кодексу України⁶¹ та Закону України «Про судову експертизу» і Закону України від 22 лютого 2000 року «Про психіатричну допомогу», відомчими правилами та інструкціями Міністерства юстиції України,

⁵⁶ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

⁵⁷ Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>

⁵⁸ Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-XII із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>

⁵⁹ Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

⁶⁰ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

⁶¹ Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Міністерства внутрішніх справ України та Міністерства охорони здоров'я України з питань проведення експертиз (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

Засади судової експертизи в кримінальному, адміністративному, господарському й цивільному процесуальному законодавстві України та Митному кодексі України

1) Правовий статус експерта (ст. 69 КПК України, ст.55 ЦПК України, ст. 66 КАС України, ст.502 Митного кодексу України).
2) Відповідальність експерта (ст.70 КПК України).
3) Права та обов'язки експерта (ст.53 ЦПК України; ст. 131 КАС України).
4) Порядок призначення експертизи (ст.143 ЦПК України, ст.41 ГПК України, ст.81КАС України, ст.516 Митного кодексу України).
5) Види експертиз: комісійна експертиза (ст.148 ЦПК України; ст.83КАС України), комплексна експертиза (ст.149 ЦПК України; ст.84КАС України), додаткова та повторна експертиза (ст.150 ЦПК України); (ст.85КАС України).
6) Підстави для відводу експерта (ст.79 КПК України).
7) Підстави проведення експертизи (ст. 242 КПК України).
8) Висновок експерта та його зміст (ст.101, ст.102 КПК України; ст.66 ЦПК України; ст.42 ГПК України, ст. 82 КАС України; ст.515 Митного кодексу України).
9) Порядок залучення експерта (ст. 243 КПК України).
10) Клопотання про залучення експерта (ст.244 КПК України).
11) Випадки обов'язкового призначення експертизи (ст.145 ЦПК України).
12) Участь судового експерта в судовому процесі (ст. 31КАС України).
13) Допит експерта в суді для роз'яснення висновку (ст. 356 КПК України).
14) Визначення розміру сум, що підлягають сплаті за проведення судової експертизи (ст.48 ГПК України; ст.92 КАС України).

Джерело: складено автором

Доцільно зазначити, що значення наведених у таблиці 1.4 кодексів полягає в тому, що саме вони передбачають умови, за дотримання яких забезпечується доказове значення висновку судового експерта за справою, що розслідується або розглядається в суді.

Базовим законом, що регламентує експертну діяльність, є Закон України «Про судову експертизу», який визначає правові, організаційні та фінансові

основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою й об'єктивною експертизою.

Закон України «Про судову експертизу»

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

поняття судової експертизи (ст.1)
законодавство України про судову експертизу (ст.2)
принципи судово-експертної діяльності (ст.3)
гарантії незалежності судового експерта та правильності його висновку (ст.4)
максимальне збереження об'єктів дослідження (ст.5)
забезпечення умов праці судового експерта за місцезнаходженням об'єктів дослідження (ст.6)
суб'єкти судово-експертної діяльності (ст.7)
науково - методичне та організаційно-управлінське забезпечення судово-експертної діяльності (ст.8)
державний Реєстр атестованих судових експертів (ст.9)

СУДОВИЙ ЕКСПЕРТ

особи, які можуть бути судовими експертами (ст.10)
особи, які не можуть бути судовими експертами (ст.11)
обов'язки та права судового експерта (ст.12, ст.13)
відповідальність судового експерта (ст.14)

ФІНАНСОВЕ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

фінансування судово-експертної діяльності (ст.15)
атестація судового експерта (ст.16)
експертно-кваліфікаційні комісії (ст.17)
оплата праці та соціальний захист судових експертів (ст.18)
охорона державних спеціалізованих установ, що проводять судові експертизи (ст.19)
інформаційне забезпечення (ст.20)
кадрове забезпечення (ст.21)

МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО В ГАЛУЗІ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

-проведення судової експертизи за дорученням відповідного органу чи особи іншої держави (ст.22)
-залучення фахівців з інших держав (ст.23)
-міжнародне наукове співробітництво (ст.24)

Рис. 1.1. Основні положення Закону України «Про судову експертизу»

Джерело: складено автором по даним⁶²

Положення Закону України «Про судову експертизу» поширюються на всі види судової експертизи, які існують в Україні. Цей Закон визначає права, обов'язки та відповідальність судових експертів, порядок їх атестації, питання оплати праці та соціального захисту судових експертів, а також питання міжнародного співробітництва в галузі судової експертизи. Основні положення Закону України «Про судову експертизу» наведено на рис. 1.1.

В Україні діє також низка актів нормативно-правового характеру, що регулюють призначення та проведення судових експертиз (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

Перелік та характеристика підзаконних актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз

Назва нормативно-правового акта	Характеристика
Інструкція про призначення й проведення судових експертиз та експертних досліджень і Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз й експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. №53/5, із змінами та доповненнями.	Містить науково-практичні рекомендації з питань підготовки та проведення судових експертиз і визначає порядок призначення судової експертизи в науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, обов'язки, права та відповідальність судового експерта, оформлення матеріалів для проведення експертизи, організацію проведення експертиз і оформлення їх результатів, завдання кожної з видів експертиз.
Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015р. №301/5 «Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію	Визначає організаційні засади, завдання та порядок дії ЦЕКК при Міністерстві юстиції України, порядок підготовки та стажування фахівців, які мають намір отримати або підтвердити кваліфікацію судового експерта;

⁶² Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями - Електронний ресурс – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

судових експертів».	порядок проведення атестацій судових експертів.
Наказ Міністерства юстиції України від 25.06.2015р. «Про затвердження Порядку ведення державного Реєстру атестованих судових експертів» зі змінами.	Регулює порядок створення і ведення Міністерством юстиції України державного Реєстру атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян.
Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затв. наказом Міністерства юстиції України від 27.07.2015р. №1350/5.	Визначено основні завдання по видах експертиз з орієнтовним переліком вирішуваних питань.
Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011р. №3505/5 «Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах» із змінами та доповненнями.	Регламентує здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах та встановлює порядок контролю за дотримання цими експертами вимог нормативно-правових актів, що регулюють питання судово-експертної діяльності.
Пленум Вищого Господарського суду України. Постанова від 26.12.2011 №18 «Про деякі питання практики застосування Господарського процесуального кодексу України судами першої інстанції».	Роз'яснює питання щодо судових експертів як учасників суду.
Пленум Вищого Господарського суду України. Постанова від 23.03.2012 р. №4 «Про деякі питання практики призначення судової експертизи».	Регулює порядок призначення судової експертизи для правильного та однакового застосування господарськими судами законодавства.
Постанова Верховного Суду України від 30.05.1997р. № 8 "Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах".	Розглянуто питання призначення й проведення експертиз, що виникають у практиці судів, а саме: дії суду під час проведення експертизи, способи проведення експертизи, порядок оплати праці експертів.

Інформаційний лист Вищого господарського суду України від 16.11.2011 №018/1227 « Про деякі питання призначення та проведення судової експертизи у зв'язку з прийняттям Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».Визначає акти законодавства, якими слід керуватися при вирішенні питань призначення судової експертизи в арбітражному процесі, регулює окремі питання призначення судової експертизи, визначає суб'єктів судово-експертної діяльності, їх права та відповідальність, випадки призначення додаткової та повторної експертизи. Роз'яснення Вищого господарського суду України від 18.06.2009 № 04-06/8318.06.2009 "Про деякі питання практики призначення судової експертизи".	Рекомендує при призначенні та проведенні судових експертиз урахувати вимоги, передбачені Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».
Роз'яснення Міністерства юстиції України від 18.02.2013 щодо використання спеціальних знань відповідно до нового Кримінального процесуального кодексу України.	Роз'яснення щодо розширення можливостей застосування спеціальних знань учасниками кримінального провадження для забезпечення повноти доказів з метою встановлення істини у справі та захисту особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, охорони прав, свобод та законних інтересів учасників кримінального провадження відповідно до нового Кримінального процесуального кодексу України.

Зазначені в таблиці 1.2 нормативно-правові акти регулюють діяльність експерта як процесуальної особи та визначають взаємодію суб'єктів під час певного процесу.

Таким чином, нормативно-правове регулювання судової експертизи, яка проводиться в межах як кримінального провадження, так і господарського,

цивільного, адміністративного судочинства (а також у справах про адміністративні правопорушення), здійснюється різними нормативно-правовими актами.

Як свідчать результати аналізу актів нормативно-правового регулювання відносин, пов'язаних із призначенням та проведенням судових експертиз, вони містять окремі неузгодженості щодо: проведення судових експертиз; видів судових експертиз; щодо діяльності окремих суб'єктів судово-експертної діяльності; визначення меж державного контролю у сфері судово-експертної діяльності; матеріального та соціального забезпечення судових експертів та інші.

Зокрема, до призначення судової експертизи в кримінальному, адміністративному, господарському й цивільному процесуальному законодавстві України, Митному кодексі України та в Законі України «Про судову експертизу» мають місце неузгодженості, а саме:

1) звернення сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді чи суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання (ч.1 ст.242 КПК України);
2) сторона обвинувачення залучає експерта за наявності підстав для проведення експертизи, зокрема за клопотанням сторони захисту чи потерпілого (ч.1 ст.243 КПК України);
3) необхідності роз'яснення питань, що виникають при вирішенні господарського спору й потребують спеціальних знань. (ст.41 ГПК України);
4) для з'ясування обставин, що мають значення для справи й потребують спеціальних знань у галузі науки, мистецтва, техніки, ремесла тощо, суд може призначити експертизу (ст.81 КАС України);
5) виникнення потреби у спеціальних знаннях з окремих галузей науки, техніки, мистецтва, релігії тощо (ч.1 ст.515 Митного кодексу України);
6) необхідності дослідження на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні, зокрема суду (ст.1 Закону України «Про судову експертизу»).

На нашу думку, у кримінальному, адміністративному, господарському і цивільному процесуальному законодавстві України, Митному кодексі

України та в Законі України «Про судову експертизу» необхідно застосовувати тотожність випадків призначення судової експертизи, а саме: експертиза призначається для з'ясування обставин, які мають значення для справи і потребують спеціальних знань (окрім правових).

Частиною другою ст. 242 КПК України⁶³ передбачено обов'язковість проведення експертизи у шести випадках:

1) встановлення причин смерті;
2) встановлення тяжкості та характеру тілесних ушкоджень;
3) визначення психічного стану підозрюваного за наявності відомостей, які викликають сумнів щодо його осудності, обмеженої осудності;
4) встановлення віку особи, якщо це необхідно для вирішення питання про можливість притягнення її до кримінальної відповідальності, а іншим с Кримінального процесуального кодексу України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями пособом неможливо отримати ці відомості;
5) встановлення статевої зрілості потерпілої особи в кримінальних провадженнях щодо злочинів, передбачених статтею 155 Кримінального кодексу України;
6) визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю, заподіяної кримінальним правопорушенням.

Відповідно до вимог ст.145 ЦПК України⁶⁴, призначення експертизи є обов'язковим лише в разі заявлення обома сторонами клопотання про призначення експертизи, а також за наявності клопотання хоча б однієї із сторін, якщо у справі необхідно встановити:

1) характер і ступінь ушкодження здоров'я;
2) психічний стан особи;
3) вік особи, якщо про це немає відповідних документів і неможливо їх одержати.

Разом з тим, як у цивільному, так і в господарському процесуальному кодексах відсутні норми щодо обов'язковості проведення економічних судових експертиз, за клопотанням сторін.

⁶³ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

⁶⁴ Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV із змінами та доповненнями Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>

На нашу думку, за клопотанням однієї із сторін справи, призначення судом економічної експертизи повинно стати обов'язковим у разі, коли для з'ясування обставин необхідні спеціальні знання.

Аналізуючи чинне кримінально-, адміністративно-, господарсько- і цивільно-процесуальне законодавство України, Митний кодекс України та Закон України «Про судову експертизу», варто зазначити, що за процесуальним критерієм лише ЦПК України та КАС України⁶⁵ виділяють чотири види експертиз: комісійна (ст.148 ЦПК, ст.83 КАС), комплексна (ст.149 ЦПК, ст.84 КАС), додаткова і повторна експертиза (ст.150 ЦПК, ст.85 КАС), які мають особливості щодо їх порядку призначення та проведення, тобто мають процесуальне значення. Однак статус різновиду судових експертиз не передбачений Законом України «Про судову експертизу». Разом з тим, ст.4 Закону України «Про судову експертизу» встановлено, що правильність висновку судового експерта забезпечується можливістю призначення повторної експертизи, яка доручається іншому експерту, експертам.

Єдиний нормативно-правовий акт у цій сфері – наказ Міністерства юстиції «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та судових досліджень та науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень»⁶⁶. Однак власне згаданий наказ не може бути джерелом кримінального процесуального законодавства (відповідно до ст. 1 КПК України⁶⁷).

⁶⁵ Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

⁶⁶ Наказ Міністерства юстиції № 53/5 від 08.10.1998 р. «Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та судових досліджень та науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень» Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

⁶⁷ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

На необхідності передбачити у КПК України та в Законі України «Про судову експертизу» положення щодо різновидів судових експертиз наголошують багато науковців і правників, а саме: А. І. Лозовий та Б. Сімакова-Єфремян⁶⁸, Л. Г. Бордюгов⁶⁹, Н. С. Трофименко⁷⁰, О. С. Саїнчин⁷¹ та інші.

Ми приєднуємось до думки українських науковців щодо внесення змін у відповідне законодавство для узгодженості норм права по статусу різновиду судових експертиз.

Виходячи з положень ст.ст. 242, 243, 244 КПК України, ст. 144 ЦПК України, ст. 81 КАС України та ст. 41 ГПК України, проведення експертизи може бути доручено відповідній державній експертній установі або конкретному експерту (експертам). Так, перелік суб'єктів судово-експертної діяльності визначається ст. 7 Закону України «Про судову експертизу». Зокрема, судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи та у випадках і на умовах, визначених цим Законом, судові експерти, які не є працівниками зазначених установ. Однак у ч.3 ст.7 Закону України «Про судову експертизу» містить виключне право проведення державними спеціалізованими установами проведення криміналістичних, судово-медичних і судово-психіатричних експертиз. Разом з тим, такі обмеження відсутні у процесуальному законодавстві, що свідчить про наявні неузгодженості у сфері судово-експертної діяльності, які потребують вирішення.

⁶⁸ Лозовий А. І. Проблемні питання призначення та проведення судової експертизи в проекті нового кримінального процесуального кодексу України / А. І. Лозовий, Е. Б. Сімакова-Єфремян // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2011. – Вип. 11. – С. 190–200

⁶⁹ Бордюгов Л. Г. Проблеми проведення комплексних судових експертиз / Л. Г. Бордюгов // Образование и наука XXI века – 2010. [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/28_OINXXI_2010/Pravo/72380.do c.htm.

⁷⁰ Трофименко Н. С. Питання призначення та проведення деяких видів судових експертиз (за матеріалами узагальнення експертної практики) / Н. С. Трофименко // Вісник Академії митної служби України. Серія : Право. – 2013. – № 1 (10). – С. 107–112

⁷¹ Саїнчин С. О. Призначення комплексної експертизи при розслідуванні дітовбивства / С. О. Саїнчин // Держава та регіони. Серія : Право. – 2013. – № 2 (40). – С. 163–166

Крім того, відповідно до ч.2 ст. 243 КПК України «сторона захисту має право самостійно залучати експертів на договірних умовах для проведення експертизи, у тому числі обов'язкової». Однак, на сьогодні це право не може бути реалізоване, оскільки розпорядником тимчасово вилученого майна (документів, речей, грошей тощо), яке може бути об'єктом експертизи, є слідчий, прокурор, інша уповноважена особа, чи під контролем слідчого судді чи суду (ст.168, ст.169 КПК України).

Для рішення цієї проблеми необхідно, на думку експертної спільноти, вносити зміни у діюче процесуальне законодавство та передбачити процедуру доступу експерта до об'єктів дослідження в разі самостійного залучення стороною захисту експертів на договірних умовах для проведення експертизи вилученого майна⁷². Разом з тим, лише всебічне дослідження об'єктів експертизи надає можливість до формування висновку експерта. Так, ч.2 ст.101 КПК України, визначено, що висновок експерта дається на підставі матеріалів, які надаються для проведення дослідження, а також відомостях, які експерт сприймав безпосередньо (під час дослідження)⁷³.

Висновок експерта відповідно до ч. 2 ст. 84 КПК України є важливим, самостійним джерелом доказів, яке істотно відрізняється від інших тим, що утворюється в процесі застосування до інших джерел інформації спеціальними суб'єктами (експертами) відповідних фахових знань, наукових та технічних засобів і методів⁷⁴. Особливим є порядок формування цього джерела доказів, перевірки та оцінки його доказового значення.

⁷² Малахова О.В. Проблемні питання залучення експерта стороною захисту / О.В. Малахова // Право і громадянське суспільство: науковий журнал: електронне видання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lcslaw.knu.ua/index.php/item/187-problemni-pytannyazaluchennyaksperta-storonoyu-zakhystu-malakhova-o-v>.

⁷³ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

⁷⁴ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

Висновок експерта є одним із видів доказів, котрим можуть підтверджуватися або спростовуватися певні обставини, на які посилаються сторони.

Доцільно зазначити, що правова природа експертного висновку, його перевірки й оцінки, значення в процесі доказування розглядалися в роботах таких учених: А.І. Вінберга⁷⁵, О. О. Волобуєва, Д. В. Давидова,⁷⁶ Н.І. Клименко⁷⁷, О.М. Моїсєєв⁷⁸, та інших.

Так, на думку науковців О. О. Волобуєвої та Давидова Д.В. «висновок експерта містить синтезовану в межах компетенції експерта та визначеного суб'єктом звернення предмету дослідження інформацію, що була отримана за допомогою спеціальних наукових методів і знань безпосередньо під час проведення самого дослідження та з наданих експерту процесуальних джерел доказів»⁷⁹. Це твердження базується перш за все на процесуальних нормах діючого законодавства. А саме, у частині 1 ст. 101 КПК України зазначається, що «висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень і зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи»⁸⁰. Експертом у кримінальному провадженні

⁷⁵ Вінберг А.И. Судебная экспертология (общетеоретические и методологические проблемы судебных экспертиз) : [учеб.пособие] / А.И. Винберг, Н.Т. Малаховская. – Волгоград: НИиРИО ВСШ МВД СССР, 1997. – 181 с.

⁷⁶ Давидова Д.В. Висновок експерта як процесуальне джерело доказів: окремі аспекти теорії та практики/ Д. В. Давидова, О. О. Волобуєва. // Підприємствоукраїнський правничий часопис №2,2015. с.151-154

⁷⁷ Клименко Н.І. Щодо інституту конкурентної (альтернативної) експертизи / Н.І. Клименко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2011. – Випуск 11. – С. 211-216

⁷⁸ Моїсєєв О.М. Експертні технології: теорія формування і практика застосування: монографія / О.М. Моїсєєв. – Харків.: Вид. агенц. «Апостиль», 2011. – 424 с.

⁷⁹ Давидова Д.В. Висновок експерта як процесуальне джерело доказів: окремі аспекти теорії та практики/ Д. В. Давидова, О. О. Волобуєва. // Підприємствоукраїнський правничий часопис №2,2015. с.151-154

⁸⁰ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

згідно з ч. 1 ст. 69 КПК України є не просто особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, вона повинна мати право відповідно до ЗУ «Про судову експертизу» на проведення експертизи, а також їй має бути доручене таке дослідження.

На думку Н.І. Клименко відміною ознакою висновку експерта є те, що він формується на основі використання спеціальних знань та є вивідним знанням, а не інформативним, як інші особисті докази (показання), знання. У висновку експерта доказове значення передусім має розумовий висновок, якого дійшов експерт за результатами дослідження⁸¹.

Науковцями А.І. Вінберг і Н.Т. Малаховською виокреслена особлива риса висновку експерта, якою є те що він— не просто умовивід, а є додатком до наявного у справі факту⁸².

Слід зазначити, в останні роки в Україні склалася практика, коли адвокат на підставі дії норм ст.20 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність»⁸³, при цьому не маючи жодних аргументів для спростування чи можливості поставити під сумнів висновок судової експертизи, використовують для цього негативну рецензію на цей висновок. Разом з тим, жоден процесуальний закон не містить положень, на підставі яких учасники процесу могли б саме оскаржити конкретний висновок судової експертизи, скасувавши його, визнавши недійсним тощо. Крім того, питання оскарження також ніяк не врегульовані спеціальними нормативно-правовими актами у сфері судових експертиз, зокрема, Законом «Про судову експертизу».

⁸¹ Клименко Н.І. Щодо інституту конкурентної (альтернативної) експертизи / Н.І. Клименко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2011. – Випуск 11. – С. 211-216.

⁸² Вінберг А.И. Судебная экспертология (общетеоретические и методологические проблемы судебных экспертиз) : [учеб.пособие] / А.И. Винберг, Н.Т. Малаховская. – Волгоград: НИИРИО ВСШ МВД СССР, 1997. – 181 с

За результатами перевірки та оцінки висновку експерта суд може визнати його обґрунтованим і достатнім та покласти в основу рішення. Якщо висновок експерта є неповним, як зазначалося, суд може призначити додаткову експертизу, якщо в суду виникають сумніви щодо достовірності висновку експерта, він може призначити повторну експертизу. Крім того, в законодавстві України дефініція терміну «рецензування висновків судових експертиз» відсутня: в жодному процесуальному кодексі, в жодному законі України, і в Законах України «Про адвокатуру і адвокатську діяльність», «Про судову експертизу» зокрема, її немає.

Про неправомірність застосування негативної рецензії на висновок експерта для його оскарження свідчить і зміст п.20 постанови Пленуму Вищого господарського суду України «Про деякі питання практики призначення судової експертизи», у якому наведено, що «висновок судового експерта не є актом державного чи іншого органу і не може бути оскаржений у господарському суді, а тому судам слід відмовляти у прийнятті заяв про таке оскарження (в тому числі про визнання даного висновку недійсним) на підставі п. 1 ч. 1 ст. 62 ГПК України. Однак, учасник судового процесу може викласти господарському суду заперечення щодо висновку експерта, зокрема й апеляційної інстанції, на загальних підставах у письмовій або в усній формі»⁸⁴.

Аналогічна позиція міститься в ухвалі Верховного Суду України від 07 жовтня 2003 року, про визнання недійсним висновку експерта. У цій справі судом було зазначено таке: «Юридичним актом є офіційний письмовий документ державного чи іншого органу (посадової особи), виданий у межах його компетенції, визначеної законом, який має точно визначені зовнішні реквізити та породжує певні правові наслідки, створює юридичний стан, спрямований на регулювання суспільних відносин, має обов'язковий характер

⁸⁴ Постанова № 4 від 23 березня 2012 року Пленуму Вищого господарського суду України «Про деякі питання практики призначення судової експертизи» - [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0004600-12>

для суб'єктів цих відносин, поширює свою чинність на певний час, територію, коло суб'єктів. Як видно з матеріалів справи, оспорюваний висновок судового експерта є результатом практичної діяльності фахівця-оцінювача з визначених питань та не є актом державного чи іншого органу. Таким чином, господарські суди першої та апеляційної інстанції дійшли правильного висновку про невідомість даного спору господарським судам і обґрунтовано припинили провадження у справі»⁸⁵.

Вищенаведене надає нам можливість стверджувати, що висновок судового експерта не повинен бути визнаний недійсним через негативну рецензію на нього.

На нашу думку, необхідно на законодавчому рівні вирішити питання щодо недопустимості використання рецензії на висновок експерта поза процедурою, передбаченою Порядком проведення рецензування висновків судових експертів та висновків експертних досліджень, затвердженого наказом Міністерства юстиції України⁸⁶.

Ще одна проблема, яка вже тривалий час є предметом дискусії, це наявність у кримінальному процесуальному кодексі норм щодо відповідальності судового експерта за надання завідомо неправдивого висновку та за відмову від надання висновку без поважних причин і не виконання інших обов'язків⁸⁷.

Про кримінальну відповідальність експерта за завідомо неправдивий висновок і відмову без поважних причин від виконання покладених на нього

⁸⁵ Ухвала Верховного Суду України від 07 жовтня 2003 року по справі № 18/478(03/158) – [Електроний ресурс]: Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v_478700-03

⁸⁶ Порядок проведення рецензування висновків судових експертів та висновків експертних досліджень», затвердженого наказом Міністерства юстиції України 25.05.2015 р. № 775/5 –[Електроний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0605-15>

⁸⁷ Стаття 70 Кримінально-процесуального кодексу України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями – [Електроний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

обов'язків, йдеться і в ч.1 ст.171 ЦПК України,⁸⁸ що кореспондується із вимогами ст.4 Закону України «Про судову експертизу»⁸⁹, щодо відповідальності експерта. Разом з тим, виходячи із того, що судовий експерт є процесуальною особою, попередження про її кримінальну відповідальність виділяє її серед інших процесуальних осіб, таких як дізнавач, слідчий, суддя, які не попереджаються про відповідальність за необ'єктивне дізнання, досудове або судове слідство.

Слід зауважити, що ст.384 Кримінального кодексу України не містить прямої вказівки про кримінальну відповідальність експерта за надання ним неправдивого висновку на стадії підготовки справи до суду або під час проведення судового слідства у випадках, коли суддя (суд) призначив експертизу для проведення не в суді, а в експертній установі чи за іншим місцем знаходження об'єкта. Це дає підставу для неоднозначного сприйняття норми, що кримінальна відповідальність за завідомо неправдивий висновок у суді передбачена тільки за висновок, зроблений експертом під час судового розгляду в судовому засіданні⁹⁰. Тому, ми поділяємо позицію судових експертів практиків, а саме А.О. Полтавського, М.А. Прокопенко, С.С. Кириленко, що норми кримінального законодавства щодо відповідальності судового експерта потребують уточнення їх положень щодо обстановки та часу вчинення злочину⁹¹.

⁸⁸ Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV із змінами та доповненнями – [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>

⁸⁹ Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

⁹⁰ Сафонова М.Ф. Судебно-бухгалтерская експертиза / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов на Дону: Феникс, 2008. – 377 с.

⁹¹ Актуальні питання вдосконалення методичного забезпечення судово-експертної діяльності. А.О. Полтавський, зав. лабораторії, М.А. Прокопенко, мол. науков. співробітник, С.С. Кириленко, мол. науков. співробітник Київський НДІ судових експертиз .file:///C:/Users/User/Downloads/krise_2013_58(2)__31%20(2).pdf

У випадках недовіри до висновків експерта, який не працює у державній спеціалізованій установі, сторони судового процесу (обвинувачення або захист) мають право, у відповідності до діючого законодавства, призначити повторну експертизу, що також є гарантією незалежності судового експерта та правильності його висновку.

Відповідно до положень ст. 4 Закону України «Про судову експертизу», незалежність судового експерта та правильність його висновку забезпечуються, крім іншого, створенням необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальним і соціальним забезпеченням⁹². Так, ст. 18 Закону України «Про судову експертизу», питання оплати праці та умови соціального захисту судових експертів визначаються КЗпП України та іншими законодавчими актами.

Таким чином, результати дослідження питань з нормативно-правового регулювання судово-експертної діяльності в Україні свідчить про необхідність узгодження норм кримінально-, адміністративно-, господарсько- і цивільно- процесуального законодавства України щодо проведення судових експертиз; видів судових експертиз та діяльності окремих суб'єктів судово-експертної діяльності, визначення меж державного контролю у сфері судово-експертної діяльності шляхом прийняття нового закону про судово-експертну діяльність.

1.3. Актуальні питання реформування законодавства у сфері судово-експертної діяльності в Україні

Становлення України як правової держави та сучасні євроінтеграційні процеси потребують удосконалення нормативно-правового регулювання судової експертизи та гармонізації законодавства України із законодавством

⁹² Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII «Про судову експертизу» зі змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

Європейського Союзу з метою належного та ефективного захисту прав та законних інтересів фізичних і юридичних осіб та держави, усунення неузгоджених положень законодавства щодо проведення судових експертиз. Тому в останні роки в Україні, було зроблено чимало заяв щодо необхідності проведення реформи судової експертизи.

Одним із провідних напрямів забезпечення реформ як в економічній, соціальній, політичній так і правовій сферах української держави має бути обґрунтування всіх проектів незаперечними науковими положеннями. Проблематиці реформування судово-експертної діяльності в Україні присвячені праці: А. І. Лозового з питань реформування законодавства у сфері судово-експертної діяльності, однією із яких є необхідність погодження норм базового закону із чинним законодавством з питань призначення та проведення судової експертизи в усіх видах судочинства⁹³, Ю.М. Грошевого та А.О. Селіванова, які розробляли питання правової експертизи⁹⁴, Є. Сімакової-Єфремян - проблеми відповідальності судового експерта⁹⁵, М.Л. Цимбала - реформування системи судово-експертних установ⁹⁶, А.А. Кравченко - питанням удосконалення методичного забезпечення судово-

⁹³ Лозовий А. І. Актуальні питання реформування законодавства у сфері судово-експертної діяльності в Україні / А. І. Лозовий, Е. Б. Сімакова-Єфремян // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. - 2014. - Вип. 14. - С. 157-166.

⁹⁴ Грошевий Ю.М. Проблеми удосконаленн законодавства, що регулює кримінально-процесуальну діяльність // Вісник Академії правових наук України. -2003. -№ 2-3.-С.686-698

⁹⁵ Сімакова-Єфремян Е. Проблеми судово-експертної діяльності в нормах чинного законодавства України/Е. Сімакова-Єфремян // Право України. -2003. -№11. -С.99-10

⁹⁶ Цимбал МЛ. До питань про вдосконаленн експертної діяльності // Актуальні проблеми криміналістики: Матеріали міжнар. наук-практ. конф., м. Харків, 25-26 верес. 2003 р. /Ред. кол.: М.І. Панов (голов. ред), В.Ю. Шепітько, В.О. Коновалова та ін. -Х.: Гриф, 2003. -С.242- 245

експертної діяльності⁹⁷, В. М. Бараняк- проблемні питання підготовки судових експертів у вищих навчальних закладах України⁹⁸ та інших.

Судова експертиза в багатьох справах є одним з головних джерел доказів. За умов проведення судової реформи процес зміни законодавства у сфері судово-експертної діяльності є закономірним. Практика застосування Закону «Про судову експертизу» підтвердила його необхідність та важливість як основоположного правового регулятора відносин у сфері судово-експертної діяльності.

У 2004 році до Закону «Про судову експертизу» було внесено зміни, спрямовані на поліпшення нинішнього порядку фінансування діяльності державних спеціалізованих науково-дослідних установ, а також більш чітке визначення вимог, що висуваються судовим експертам, які не працюють у державних спеціалізованих установах. В цьому контексті, на нашу думку, потребує узгодження норм базового Закону та процесуального законодавства України.

Поряд із цим необхідний комплексний підхід щодо розв'язання питань однозначного термінологічного визначення понятійного апарату інституту судової експертизи, а також систематизації та конкретизації прав і обов'язків судового експерта, що характеризують його процесуальний статус як учасника відповідного процесу, так і правовий статус експерта як посадової особи державної спеціалізованої установи судових експертиз та професійного судового експерта, що не є працівником такої установи.

Для розв'язання цієї проблеми на сьогодні парламентом зареєстровано декілька законопроектів, які стосуються судово-експертної діяльності, а саме:

⁹⁷ Кравченко А.А. Правовые и организационные проблемы регулирования судебно-экспертной деятельности / А.А. Кравченко // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2013.

⁹⁸ Проблеми підготовки судових експертів у вищих навчальних закладах України / В. М. Бараняк// Вісник Національного університету "Львівська політехника", 2014.- 801(2), с.229-233.

1) проект Закону про внесення змін до Закону України «Про судову експертизу» щодо атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз (реєстраційний номер 5014). Цей законопроект покликаний, на думку авторів, забезпечити законність під час проведення судово-психіатричних експертиз та належний професійний рівень судових експертів. Крім того, автори стверджують, що прийняття законопроекту розповсюдить юрисдикцію Центральної експертно-кваліфікаційної комісії при Міністерстві юстиції України на експертів-психіатрів, що, крім того, дозволить кваліфіковано рецензувати висновки судово-психіатричних експертиз. З цією метою його ініціатором пропонується викласти частину третю статті 8 Закону України «Про судову експертизу» у новій редакції: «Методики проведення криміналістичних, психіатричних судових експертиз підлягають атестації та державній реєстрації в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України».

На нашу думку, запропоновані зміни в законопроекті № 5014 є слушними і можуть бути враховані в новому базовому Законі України «Про судово-експертну діяльність».

3) Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про судову експертизу» щодо уточнення деяких положень (реєстраційний номер 6244). Метою цього проекту Закону є забезпечення принципів незалежності й об'єктивності під час проведення судово-медичних експертиз, належного матеріально-технічного розвитку галузі, підвищення ефективності діяльності судово-медичної експертизи в Україні.

Проектом Закону (№ 6244) передбачається: утворення на базі Державної установи «Головне бюро судово-медичної експертизи Міністерства охорони здоров'я України» державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України з територіальними філіями; утворення територіальних філій державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України на базі майна

бюро судово-медичної експертизи управлінь охорони здоров'я обласних та міських виконавчих комітетів та Республіканського бюро (Автономної Республіки Крим); передача нерухомого обладнання, автомобільного транспорту та іншого належного майна Республіканського бюро судово-медичної експертизи та бюро судово-медичної експертизи управлінь охорони здоров'я обласних та міських виконавчих комітетів у державну власність; врегулювання питань фінансування державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України та її територіальних філій за рахунок Державного бюджету України; удосконалення оплати праці, заохочень, відпусток судових експертів.

На нашу думку, проект Закону України (№ 6244) має вузьку направленість та обмежену сферу дії, що унеможливить усунення чинних на сьогодні неузгодженостей у законодавстві щодо судово-експертної діяльності. Однак окремі положення повинні бути враховані в базовому законі «Про судово-експертну діяльність».

4) Проект закону «Про основні засади провадження діяльності у сфері судово-медичної експертизи» (реєстраційний номер 6285). Метою цього проекту Закону є забезпечення принципів незалежності й об'єктивності при проведенні судово-медичних експертиз, належного матеріально-технічного розвитку галузі, уточнення суб'єктів, що мають право проводити судово-експертну діяльність в Україні, підвищення ефективності діяльності судово-медичної експертизи в Україні.

Проектом цього Закону передбачається: урегулювання на законодавчому рівні правових, організаційних і фінансових основ проведення судово-медичної експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою й об'єктивною судово-медичною експертизою; урегулювання питань здійснення судово-медичної експертної діяльності виключно державною спеціалізованою судово-медичною експертною установою Міністерства охорони здоров'я України; урегулювання

статусу державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України та її територіальних філій як державної установи, яка утворюється Міністерством охорони здоров'я України, належить до сфери його управління та очолює єдину систему державних спеціалізованих судово-медичних експертних установ; утворення на базі Державної установи «Головне бюро судово-медичної експертизи Міністерства охорони здоров'я України» державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України – Державної установи «Національне бюро судово-медичної експертизи Міністерства охорони здоров'я України» із територіальними філіями в Автономній Республіці Крим, місті Києві та областях України; утворення територіальних філій державної спеціалізованої судово-медичної експертної установи Міністерства охорони здоров'я України – Державної установи «Національне бюро судово-медичної експертизи Міністерства охорони здоров'я України» в Автономній Республіці Крим, місті Києві та областях України на базі майна бюро судово-медичної експертизи управлінь охорони здоров'я обласних та міських виконавчих комітетів та республіканського бюро (Автономної Республіки Крим); ліквідація Республіканського (Автономної Республіки Крим) бюро судово-медичної експертизи та бюро судово-медичної експертизи управлінь охорони здоров'я обласних та міських виконавчих комітетів; внесення змін до Закону України «Про судову експертизу» з метою врегулювання питань фінансування судово-експертної діяльності, оплата праці та соціального захисту судових експертів тощо.

5) Проект Закону «Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів» (реєстраційний номер 6232). Метою цього законопроекту є нормативне врегулювання процесуальних механізмів, які мають забезпечити ефективний, справедливий, неупереджений та своєчасний захист прав і свобод особи в суді.

Цим законопроектом передбачається проведення експертизи не тільки на підставі ухвали суду, а й на замовлення учасників справи, розгляд призначення експертизи як способу забезпечення судом доказів.

Цим проектом пропонується доповнити нормами щодо прямого залучення судових експертів справи, а не тільки на підставі ухвали суду, що безумовно сприятиме більш повній реалізації прав сторони захисту, забезпеченню принципу змагальності в судочинстві та рівності сторін у збиранні та наданні доказів.

Разом з тим, на нашу думку, окремі норми цього проекту потребують узгодженості та уточнень. Так, новацією проекту Цивільно-процесуального кодексу є ст.226 ЦПК, у якій передбачено приведення до присяги експерта, а саме:

«1. Головуючий роз'яснює експертові його права та обов'язки, встановлені цим Кодексом, і попереджає експерта під розписку про кримінальну відповідальність за завідомо неправдивий висновок і за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків.

2. Головуючий приводить експерта до присяги: "Я, (прізвище, ім'я, по батькові), присягаю сумлінно виконувати обов'язки експерта, використовуючи всі свої професійні можливості".

3. Текст присяги підписується експертом. Дія присяги поширюється і на ті випадки, коли висновок був складений до її проголошення. Підписаний експертом текст присяги та розписка приєднуються до справи.

4. Якщо експертиза призначається під час судового розгляду, права, обов'язки експертів і їх відповідальність роз'яснюються головуючим відразу після залучення їх до участі в цивільному процесі.

5. Експертам, які працюють у державних експертних установах, роз'яснення прав і обов'язків експерта та приведення його до присяги здійснюються керівником експертної установи під час призначення особи на посаду та присвоєння кваліфікації судового експерта. Підписаний текст

присяги та розписка про ознайомлення з правами і обов'язками експерта та про кримінальну відповідальність за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, за завідомо неправдивий висновок приєднується до особової справи. Засвідчені печаткою експертної установи копії цих документів подаються на вимогу суду». Порядок приведення до присяги експерта міститься також у ст.207 проекту КАС.

Однак, на нашу думку, передбачений правочин ч.5 ст.226 проекту ЦПК та ч.4 ст.207 проекту КАС є незрозумілим та не корелює з частиною першою статті 226 ЦПК та ст.207 КАС, які не містять винятків у приведенні до присяги експертів державних експертних установ.

Доцільно зазначити, що присяга експерта не передбачена в інших проектах процесуального законодавства та у змінах до Закону України «Про судову експертизу», що свідчить про неузгодженість між нормами цих проектів.

Ще однією новацією є поява нового виду експертної діяльності «експерта з питань права», зокрема ст.74 проекту ЦПК України та ст.69 проекту КАС України, у яких визначено, що експертом з питань права «може залучатись особа, яка має науковий ступінь та є визнаним фахівцем у галузі права». З зв'язку з цим виникає питання - яким чином буде визначатися статус визнаності фахівця в галузі права? Бо на сьогодні нормативно встановлені критерії статусу визнаності фахівця відсутні. Однак на практиці про визнаність вченого свідчить індекс цитування або його наукове звання, наявність власної школи.

Дискусійними, на наш погляд, є поправки, внесені народним депутатом А.С. Лозовим про внесення змін до ст. 219, 242-244, 332 КПК України. У разі прийняття змін виключно слідчий суддя зможе доручити проведення експертизи за клопотанням сторін, визначити наявність підстав для проведення експертизи, коло питань та самотійно обрати експерта для сторін. На відміну від чинної редакції вказаних норм КПК України сторони

кримінального провадження позбавляються права самостійно обирати та залучати експерта для проведення експертизи, що є істотним обмеженням права збирати докази.

Викликають стурбованість експертної спільноти і запропоновані правки народного депутата І. С. Алексєєва, зокрема, про внесення змін до ч. 1 ст. 7 Закону України «Про судову експертизу», якими передбачається, що судово-експертну діяльність у кримінальному провадженні здійснюють виключно експерти державних спеціалізованих установ.

На нашу думку, запропоновані народними депутатами зміни мають на меті знищення конкурентності кримінального процесу, спрямовані на створення штучних перешкод для сторін у реалізації їх прав. Передача слідчим суддям права залучати чи відмовляти в залученні експерта і, тим більше, обирати експерта для сторін суперечить їхній функції судового контролю за дотриманням прав учасників кримінального процесу на стадії розслідування.

У випадку прийняття цих змін буде зруйновано принцип змагальності, де кожна сторона має право самостійно залучати обраного експерта, отримувати висновки експертизи та доводити свою позицію перед судом.

Внесені поправки не відповідають Конституції України, суперечать Європейській конвенції про захист прав та основоположних свобод, практиці Європейського суду з прав людини, чинному Кримінально-процесуальному кодексу України та основним засадам судочинства.

6) Проект Закону «Про судово-експертну діяльність в Україні» (реєстраційний номер 6264). Метою законопроекту є врегулювання суспільних відносин щодо здійснення судово-експертної діяльності в Україні, визначення правових, організаційних та фінансових основ судово-експертної діяльності в умовах проведення судової реформи та аналізу багаторічної практики роботи судових експертів, фахівців та судової практики щодо прийняття рішень за результатами проведених судових експертиз та експертних досліджень. У цих

питаннях положень Закону, прийнятому в 1994 р., на сьогодні вже недостатньо.

Цим законопроектом визначаються складові, які закладають основу судово-експертної діяльності в Україні. Проектом Закону пропонується вдосконалити регулювання судово-експертної діяльності на законодавчому рівні, з метою створення умов для належного та ефективного експертного забезпечення правосуддя, зокрема пов'язаних з проведенням судової реформи.

На думку судових експертів-практиків, прийняття цього проекту, дозволить переформатувати підходи до навчання та атестації судових експертів, централізувати роботу експертно-кваліфікаційних комісій, долучити до розробки, написання та апробації методик проведення судових експертиз незалежних (приватних) судових експертів. По суті, прийняття цього законопроекту допоможе перезапустити систему судових експертиз та дозволить працювати судовим експертам держустанов і приватним чесно, прозоро та в умовах професійної конкуренції.

Судові експерти сподіваються на прийняття законопроекту № 6264, який розроблявся фахівцями та містить низку норм, які якісно змінять підходи в роботі судових експертів. За визначенням фахівців, важливо на законодавчому рівні забезпечити рівноправність судових експертів державних і приватних судово-експертних установ, що дозволить на практиці запровадити конкуренцію на цьому ринку і буде гарантувати принцип змагальності судового процесу.

Таким чином, на сьогоднішній день є дві підстави для прийняття нового закону «Про судово-експертну діяльність в Україні». По-перше, судова експертиза - одна із складових судової системи, тому в умовах проведення комплексної реформи цей процес закономірний. По-друге, практика проведення судових експертиз вийшла за межі чинного законодавства і більше регулюється підзаконними актами, рішеннями судів та поясненнями органів виконавчої влади. Наразі важливо в законодавчій площині врахувати зміни, які

відбулися в роботі судових експертів за останні роки та забезпечити розвиток судово-експертної діяльності.

РОЗДІЛ 2. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ

2.1. Актуалізація судово-економічних експертиз в умовах тіньової економіки

В усьому світі сьогодні приділяється особлива увага необхідності подолання тіньового сектора економіки, як складової походження "брудних" коштів та посиленню заходів з протидії легалізації доходів, отриманих в наслідок суспільно небезпечних діянь та фінансування тероризму.

Важливу роль у встановленні заподіяної суспільно-небезпечним діянням матеріальної шкоди та, відповідно, визначенням її розміру є використання спеціальних знань судових експертів як джерела доказу, що надає сторонам кримінального провадження значно ширших можливостей у доказуванні.

Тіньова економіка в Україні являє собою сукупність видів економічної діяльності, заборонених законодавством України (корупція, нелегальний експорт капіталів, відмивання «брудних» грошей (капіталу), продаж наркотиків, торгівля людьми, крадіжки, підробка грошових знаків), або тих, які з різних причин не враховані в офіційній статистиці (підпільні цехи, контрабанда, незареєстрована підприємницька діяльність та тіньові фінансові операції), а також незаконне заволодіння активами держави, приватних підприємств і організацій (рейдерство та інші методи).

За попередніми розрахунками Мінекономрозвитку України, у січні-вересні 2016 року рівень тіньової економіки в Україні склав 35% від офіційного валового внутрішнього продукту ВВП, що на 3% менше порівняно

з показником відповідного періоду 2010 року ⁹⁹, а за дев'ять місяців 2017р. попередньо з минулим роком скоротився ще на два процентних пункти¹⁰⁰.



Рис.2.1. Рівень тіньової економіки в Україні від офіційного валового внутрішнього продукту ВВП, в %

Доцільно зауважити, що на думку економістів, при розмірах тіньового сектора у 30 % ВВП настає критична межа, перевищення якої свідчить про функціонування у країні відтворювальної системи тіньових економічних відносин.

За даними Мінекономрозвитку України, у 2016 році найбільший рівень «тіні» був у фінансовій та страховій діяльності (56% від рівня офіційного ВВП даного ВЕД), у добувній промисловості і розробленні кар'єрів (49% від рівня офіційного ВВП цієї галузі), операції з нерухомим майном (47% від рівня офіційного ВВП цієї галузі), у сфері транспорту, складського господарства, пошти та кур'єрської діяльності (41% від рівня офіційного ВВП цієї галузі), у

⁹⁹ Загальні тенденції тіньової економіки України за 9 місяців 2016 року //Міністерство економічного розвитку і торгівлі України . Тенденції тіньової економіки // [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id>

¹⁰⁰ Загальні тенденції тіньової економіки України за 9 місяців 2017 року //Міністерство економічного розвитку і торгівлі України . Тенденції тіньової економіки // [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id>

будівельній та переробній галузях (34% від рівня офіційного ВВП кожної галузі) та інших сферах української економіки [1].

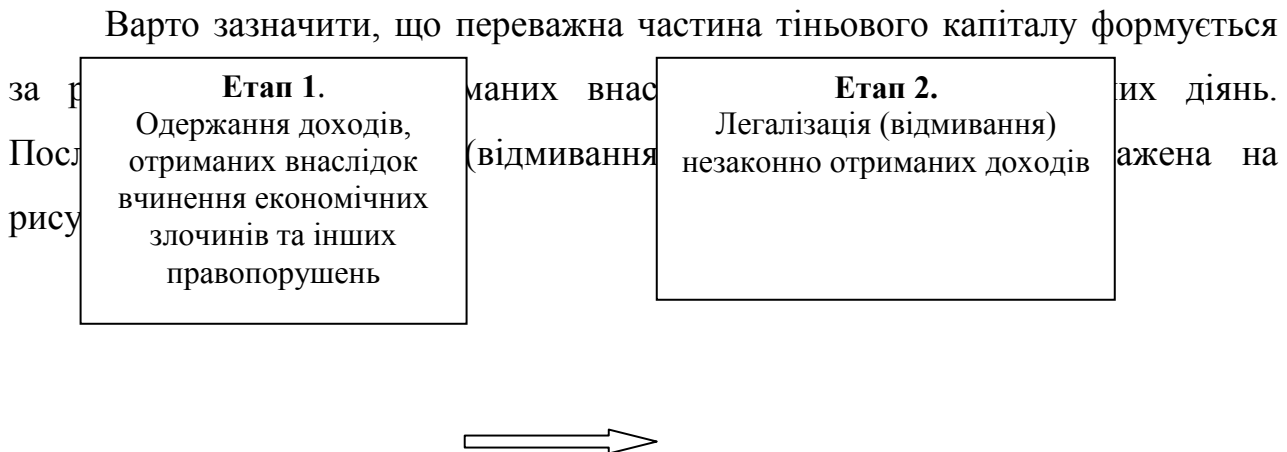


Рис.2.2. Основні етапи тіньових схем в сфері економіки

У ст. 1, 2 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом», наведено визначення терміна «легалізація (відмивання) доходів», а саме – «це дії, спрямовані на приховування чи маскування незаконного походження коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерел їх походження, місцезнаходження, переміщення, а так само набуття, володіння або використання коштів або іншого майна, за умови усвідомлення особою, що вони були доходами, одержаними в результаті суспільно небезпечного протиправного діяння»¹⁰¹.

Отже, легалізація злочинних коштів є складною схемою послідовних дій, спрямованих на приховування істинних джерел походження кримінальних капіталів. Це здійснюється шляхом їх трансформації з одних активів в інші, у

¹⁰¹ Закон України від 14.10.2014р. № 1702-VII «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>

процесі здійснення численних та різноманітних фінансових операцій. Операції по відмиванню – це, як правило, легальні фінансові операції. Втім походження коштів, що в них використовуються, є злочинним¹⁰².

Одержані внаслідок суспільно небезпечних діянь *доходи - це будь-яка вигода, що передусь легалізації (відмиванню) доходів, яка може складатися з рухомого чи нерухомого майна, майнових та немайнових прав, незалежно від їх вартості*¹⁰³.

Доцільно зазначити, що дохід, як економічна категорія, позначає збільшення активів і зменшення зобов'язань певної особи, що призводить до збільшення власного капіталу. Однак отримання доходів внаслідок суспільно небезпечних діянь наносить законним власникам майнових або немайнових благ (державі, приватним підприємствам, організаціям, фізичним особам), збитків.

Визначення поняття збитків надано в ч.2 ст.22 Цивільного кодексу України: 1) втрати, яких особа зазнала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки); 2) доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода)¹⁰⁴.

Реальними збитками, згідно з ч. 1 ст. 225 Господарського кодексу України, є: 1) вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства; 2) додаткові витрати (штрафні

¹⁰² Бугаєнко А.В. Ризики використання банків з метою легалізації кримінальних доходів або фінансування тероризму в системі банківських ризиків / А.В. Бугаєнко // Наукова періодика КНЕУ. – 2010. – № 1. – С. 260–267

¹⁰³ Закон України від 14.10.2014 № 1702-VII «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» змінами та доповненнями-[Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1702-18>

¹⁰⁴ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV із змінами та доповненнями - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків унаслідок порушення зобов'язання другою стороною.¹⁰⁵

Отже, матеріальний збиток – це насамперед, зменшення майнових або немайнових благ, які охороняються законом і мають певну економічну цінність, виражену в грошовому вимірнику.

На підставі вищенаведеного, можна з упевненістю стверджувати, що матеріальний збиток наноситься в результаті злочинних дій на першому етапі тіньових схем у сфері економіки.

Варто зазначити, що Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у сфері державної антикорупційної політики у зв'язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України» частину другу статті 242 Кримінального процесуального кодексу України доповнено пунктом 6 такого змісту: «6) визначення розміру матеріальних збитків, шкоди немайнового характеру, шкоди довкіллю, заподіяної кримінальним правопорушенням»¹⁰⁶.

У зв'язку з цим слідчий або прокурор зобов'язаний звернутися до експерта для проведення експертизи щодо документальної обґрунтованості наявності та визначення розміру матеріальних збитків, які виникають на першому етапі тіньових схем у сфері економіки.

Ураховуючи вищенаведене, на сьогодні актуалізуються питання проведення судово-економічних експертиз щодо документальної обґрунтованості наявності та визначення розміру матеріальних збитків, у

¹⁰⁵ Господарський кодекс України від 16.01.2003р. №436-IV із змінами та доповненнями-[Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

¹⁰⁶ Закон України № 1261-VII від 13.05.2014р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у сфері державної антикорупційної політики у зв'язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України» [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1261-18>

справах, пов'язаних з легалізацією (відмиванням доходів), у розрізі вимог ч.6 ст.242 КПК України¹⁰⁷.

Доцільно зауважити, що відповідно до Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, до завдань економічної експертизи також належить визначення документальної обґрунтованості наявності та розміру матеріальних збитків¹⁰⁸. Однак слід враховувати, що в чинній редакції Науково-методичних рекомендацій міститься заборона визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю, оскільки ревізійні дії не належать до завдань економічної експертизи.

Це обмеження випливає із вимог ст. 69 КПК України, відповідно до яких експерт не має права за власною ініціативою збирати матеріали для проведення експертизи¹⁰⁹.

На відміну від ревізорів, які, здійснюючи контрольні заходи, зобов'язані оцінювати відповідність фінансово-господарської операцій вимогам законодавчо-нормативних актів за допомогою контрольно-ревізійних процедур, що являють собою сукупність методів фактичної і документальної, зустрічної перевірки.

Під час проведення судових економічних експертиз щодо визначення документальної обґрунтованості наявності та розміру матеріальних збитків, відповідно до вимог п. 6 ч.1 ст. 102 та ч. 3 ст. 356 КПК та нормативно-

¹⁰⁷ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями [Електроний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

¹⁰⁸ Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012р. № 1950/5, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.01.2013р. за № 1/22533)

¹⁰⁹ Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI із змінами та доповненнями Електроний ресурс: Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

правових актів з питань судово-експертної діяльності, слід керуватися положеннями Методики вирішення судово-економічною експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків¹¹⁰. Якими зокрема передбачено, що експерт-економіст повинен визначати лише економічну сторону шкоди, тобто розмір збитків у грошовому вимірі, нанесених потерпілій особі (державі, підприємству, організації, фізичній особі), незалежно від підстав їх виникнення.

Надамо характеристику окремих видів легалізаційних схем та розглянемо методику їх експертного дослідження.

*Виведення активів з офіційного фінансово-господарського обігу
(конвертація та інше)*

Одним з найбільш «зручних» способів для цього є переведення коштів у готівкову форму, або, як ще часто кажуть, – їх "конвертація" (від лат. *convertio* — змінюю, перетворюю).

Під час конвертації, як правило, підприємство під різними приводами, відповідно до своїх платіжних доручень (1) отримує готівкою великі суми коштів зі свого банківського рахунку (2) та видає їх фізичним особам (3) або перераховує їх на карткові рахунки фізичних осіб (4) (рисунок 2.4).

Зняття коштів з банківського рахунку може обґрунтовуватися будь-яким чином – для закупівлі сільгосппродукції, оплати різних послуг чи товарів, на господарські потреби і т.п.

Видача отриманої готівки фізичним особам може або взагалі не обґрунтовуватися та не фіксуватися у відповідних документах, або проводитися під виглядом надання грошової позички (Договору про позику, та видаткового касового ордеру, з відображенням операції в Касовій книзі підприємства та у відповідних облікових регістрах), коштів під звіт без подальшого їх повернення (на підставі наказу про службове відрядження по

¹¹⁰ Методика вирішення судово-економічною експертизою питань щодо спричинення матеріальних збитків (реєстраційний код з Реєстру методик проведення судових експертиз 11.0.22)

видатковому касовому ордеру), у вигляді оплати товарів (на підставі накладної М-20, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактури тощо), різних послуг (відповідно до укладених цивільно-правових договорів та актів надання послуг, виконаних робіт тощо).

Можливе перерахування коштів під різними приводами спочатку на банківські рахунки фізичних осіб (наприклад, на банківські картки найманих працівників у вигляді премій чи інших нарахувань заробітної плати, на закордонні депозитні рахунки фізичних осіб, на рахунки підставних осіб, на рахунки фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, знятих з реєстрації), з яких кошти надалі знімаються готівкою.

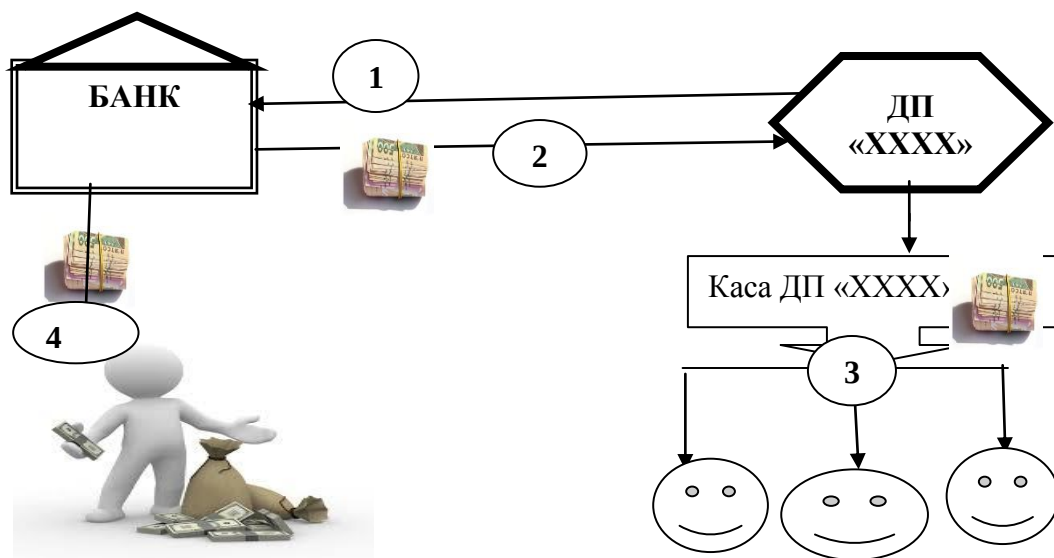


Рис.2.4. Схема виведення активів з офіційного фінансово-господарського обігу(конвертація)

Звичайно виведення активів з офіційного фінансово-господарського обігу підприємства чи організації наносить йому матеріальні збитки та погіршує його фінансовий стан.

Яскравим прикладом виникнення матеріальних збитків від виведення активів із офіційного фінансово-господарського обігу (конвертації) підприємства є операції із надання позики найманим працівникам на придбання квартир чи будинків у значних обсягах, з подальшим їх списанням на фінансовий результат.

Так, на підставі договору про надання безпроцентної позики найманому працівнику, з каси підприємства видані готівкові кошти, відповідно до видаткового касового ордера та/або з поточного рахунку підприємства списані на картковий рахунок працівника безготівкові кошти, на підставі платіжного доручення та згідно виписки банку.

Доцільно зауважити, що жодних обмежень щодо самої суми позики, яку надає позикодавець-роботодавець працівникові-позичальнику, законодавство не встановлює. Тобто сума договору може бути, так би мовити, за згодою сторін.

Ця господарська операція найшла відображення в облікових регістрах підприємства по балансовому рахунку 183 «Довгострокова дебіторська заборгованість» на якому, відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування», обліковуються, зокрема, розрахунки з працівниками за виданими довгостроковими позиками¹¹¹.

На кінець звітного періоду в Балансі (звіт про фінансовий стан) (форма №1) підприємства-позикодавця, така довгострокова дебіторська заборгованість знайде місце в рядку 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість» розділу I «Необоротні активи».

Під час проведення експертизи слід приймати до уваги те, що відносини між працівником та працедавцем регулюються не трудовим¹¹², а цивільним законодавством, а саме параграфом 1 глави 71 Цивільного кодексу України¹¹³.

¹¹¹ Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» (із змінами та доповненнями) - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

¹¹² Згідно п. 3.28 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.2004 р. №5 позики, видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства, не належать до фонду оплати праці.

¹¹³ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV із змінами та доповненнями - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

Так, згідно зі ст. 1046 Цивільного кодексу України, за договором позики одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) кошти або інші речі, визначені родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку саму суму коштів (суму позики) або таку саму кількість речей того самого роду й такої самої якості¹¹⁴.

Однак після звільнення найманих працівників або без цього заборгованість протягом якось часу (як правило, протягом 3-6 місяців після отримання позики) списується на поточну заборгованість (балансовий рахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами») та відображається в рядку 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» Балансу (Звіту про фінансовий стан). Через три роки, як безнадійна заборгованість, вона списується витратами за рахунок прибутку, використаного у звітному році (субрахунок 443), або іншими витратами звичайної діяльності (субрахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності»)¹¹⁵.

Витрати, що обліковуються на субрахунку 977, відображаються на звітну дату в рядку 2270 «Інші витрати» Звіту про фінансові результати (форми №2) та враховуються при визначенні фінансового результату діяльності підприємства.

В облікових регістрах бухгалтерського обліку сальдо субрахунок 977 закривається на субрахунок 793 (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Бухгалтерський облік у підприємства-позикодавця неозвратної позики

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція балансових рахунків	Джерело інформації
-------	------------------------------	------------------------------------	--------------------

¹¹⁴ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV із змінами та доповненнями - [Електронний ресурс]- Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

¹¹⁵ Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» із змінами та доповненнями. - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

		Дебет	Кредит	
1.	Видача безпроцентної довгострокової позики	183	311(301)	Виписка банку, платіжне доручення (видатковий касовий ордер)
2.	Списання довгострокової заборгованості на поточну	377	183	Бухгалтерська довідка, Розпорядження керівника підприємства
3.	Списання поточної заборгованості на витрати звичайної діяльності	977	377	Бухгалтерська довідка, Розпорядження керівника підприємства
4.	Списання витрат на фінансовий результат	793	977	Бухгалтерська довідка, Розпорядження керівника підприємства

Джерело: складено автором по даним¹¹⁶.

Підсумовуючи наведене, слід зазначити, що нанесення матеріального збитку підприємству від виведення активів (грошових коштів) із офіційного фінансово-господарського обігу в цьому прикладі має документальне підтвердження, яке встановлюється результатами судово-економічної експертизи.

Таким чином, високий рівень тіньової економіки в Україні призводить до використання різноманітних схем в отриманні злочинним шляхом доходів. Один із таких шляхів є виведення із офіційного фінансово-господарського обігу готівкових та/чи безготівкових коштів, що призводить до погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання та нанесенню їм матеріального збитку¹¹⁷.

Суттєве значення в розширенні можливостей сторін кримінального провадження в доказуванні матеріального збитку в результаті легалізації

¹¹⁶ Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» із змінами та доповненнями. - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>

¹¹⁷ Хомутенко В.П. Оцінка ефективності та ефективності адміністрування податків і зборів/ В.П.Хомутенко, А.В.Хомутенко // Світ фінансів.- 2012 - №2- С.115-122

доходів, отриманих внаслідок суспільно небезпечних діянь є обов'язкова участь у процесі судових експертів-економістів, які володіють спеціальними знаннями для встановлення розміру матеріальних збитків як у юридичних, так і фізичних осіб.

2.2. Особливості вирішення експертних завдань у процесі дослідження зовнішньоекономічних операцій з переробки матеріальних ресурсів

Зовнішньоекономічні операції з переробки матеріальних ресурсів, що здійснюються резидентами-виробниками України на замовлення резидентів інших країн, займають суттєве місце в експорті послуг нашої країни. Так, частка послуг з переробки матеріальних ресурсів у загальному обсязі українського експорту послуг становила у 2016 р. більш ніж 11% або 1125,7 млн. дол.США порівняно з 8,6 % у 2010 р.¹¹⁸.

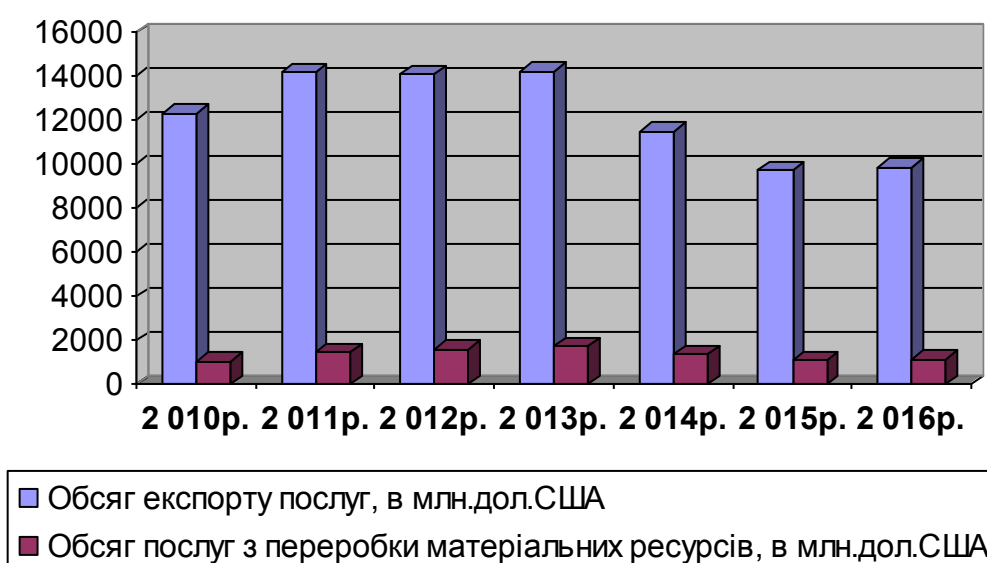


Рис.2.4. Загальний обсяг експорту послуг в Україні та обсяг послуг з переробки матеріальних ресурсів за період з 2010 р. по 2016 р.

¹¹⁸ Офіційний сайт Департаменту статистики та звітності Національного банку України. -[Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=66237>

Слід зазначити, що експортні послуги з переробки матеріальних ресурсів є досить поширеним видом зовнішньоекономічних операцій вітчизняних підприємств окремих галузей економіки України. Так, 80%-90% вітчизняних підприємств легкої та нафтопереробної галузі нашої країни здійснюють операції з переробки матеріальних ресурсів, оскільки вони є основним джерелом їх доходу та способом виходу на зовнішні ринки ¹¹⁹.

Особливості здійснення операцій з переробки, порядок митного оформлення, оподаткування, переваг та недоліків проаналізовано в багатьох наукових працях М.Барни, К.Богомазової, Ю.Гончарова, В.Козики, І.Луценко, В.В.Немченко, О.Г.Мельника, Г.Партина, В.П.Хомутенко¹²⁰ та інші. Проте наукових досліджень питань, що виникають під час проведення судово-економічних експертиз операцій з надання послуг з переробки матеріальних ресурсів на сьогодні недостатньо. Разом з тим, за даними митниці ДФС України у 2012 р. було заведено 23386 справ про порушення митних правил на суму 1,99 млрд.грн., а у 2015 р. кількість справ скоротилась до 17808, однак вартісні показники цих порушень залишаються вражаючими - 1,79 млрд.грн¹²¹. Це й зумовлює актуальність розгляду особливостей проведення судово-економічних експертиз та напрацювання підходів до проведення експертних досліджень операцій з надання послуг з переробки матеріальних ресурсів, з урахуванням постійних змін митного та податкового законодавства.

Варто зазначити, що порядок надання вітчизняними підприємствами послуг з переробки матеріальних ресурсів у зовнішньоекономічній сфері,

¹¹⁹ Офіційний сайт Департаменту статистики та звітності Національного банку України. -[Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=66237>

¹²⁰ Хомутенко В. П. Фінанси зовнішньоекономічної діяльності [навчальний посібник]/ В. П. Хомутенко, В. В. Немченко, І. С. Луценко. – 2009. – 474 с.

¹²¹ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]:– Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

регулюється низкою законодавчих актів: Податковим кодексом України¹²²; Митним кодексом України¹²³; Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність»¹²⁴; Положенням про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України¹²⁵; Положенням про митні декларації¹²⁶, Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів»¹²⁷; Порядком виконання митних формальностей при здійсненні транзитних переміщень¹²⁸, Порядком ведення відомчих класифікаторів

¹²² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹²³ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

¹²⁴ Закон України від 16.04.1991 № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» 450 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

¹²⁵ Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України №201 від 06.09.2001р., зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 вересня 2001 р. за № 833/6024 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

¹²⁶ Положення про митні декларації, затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 21 травня 2012 р. № 450 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/27-2017-%D0%BF>

¹²⁷ Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 461 «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/174-2014-%D0%BF>

¹²⁸ Порядок виконання митних формальностей при здійсненні транзитних переміщень, затвердженим наказом Міністерства фінансів України 09.10.2012 № 1066 та зареєстрованим Міністерстві юстиції України 19 грудня 2012 р. за № 2120/22432 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2120-12>

інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій¹²⁹, та іншими нормативними актами.

Операції з переробки матеріальних ресурсів іноземного замовника регулюється главою 23 «Переробка на митній території» Митного кодексу України¹³⁰. Так, ч. 1 ст. 147 Митного кодексу України передбачено, що «переробка на митній території - це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробки без застосування до них заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, за умови подальшого реекспорту продуктів переробки». Операції щодо переробки товарів можуть включати декілька видів господарських операцій (рис.2.5).



Рис.2.5. Види господарських операцій з переробки матеріальних ресурсів

Джерело: складено автором за даними дослідження

¹²⁹ Порядок ведення відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 травня 2012 року № 623, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 18 червня 2012 року за № 989/21300 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0988-12>

¹³⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Встановлення виду господарської операції з переробки матеріальних ресурсів під час проведення судово-економічних експертиз здійснюється на підставі наданих на дослідження договорів та первинних документів, у яких відображені господарські операції в рамках цих договорів.

Договори про надання послуг з переробки матеріальних ресурсів окремо не виділені й регламентуються загальними положеннями § 1 глави 61 «Підряд» Цивільного кодексу України¹³¹. Крім того, якщо одна із сторін договору є нерезидентом, то при дослідженні договорів, слід враховувати й вимоги Положення про форму зовнішньоекономічного договору¹³², (надалі - Положення №201), оскільки цим положенням визначена форма зовнішньоекономічного договору та його істотні умови, а саме: назва, номер договору(контракту), дата й місце укладання; преамбула, предмет договору (контракту). У додатку до договору про переробку давальницької сировини повинна бути викладена технологічна схема переробки, де відображаються: основні етапи переробки сировини та процес перетворення сировини в готову продукцію, кількісні показники сировини на кожному етапі переробки з обґрунтуванням технологічних втрат сировини, втрати виконавця переробки на кожному етапі переробки; дані про кількість і якість товару (обсяг виконаних робіт, наданих послуг); базисні умови поставки товарів (приймання-передачі виконаних робіт або послуг); ціна та загальна вартість договору (контракту); умови платежів; умови приймання-передачі товарів (робіт, послуг); дані про пакування та маркування; відомості про форс-мажорні обставини, які можуть перешкоджати сторонам виконувати умови

¹³¹ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

¹³² Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України №201 від 06.09.2001р., зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 вересня 2001 р. за № 833/6024 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

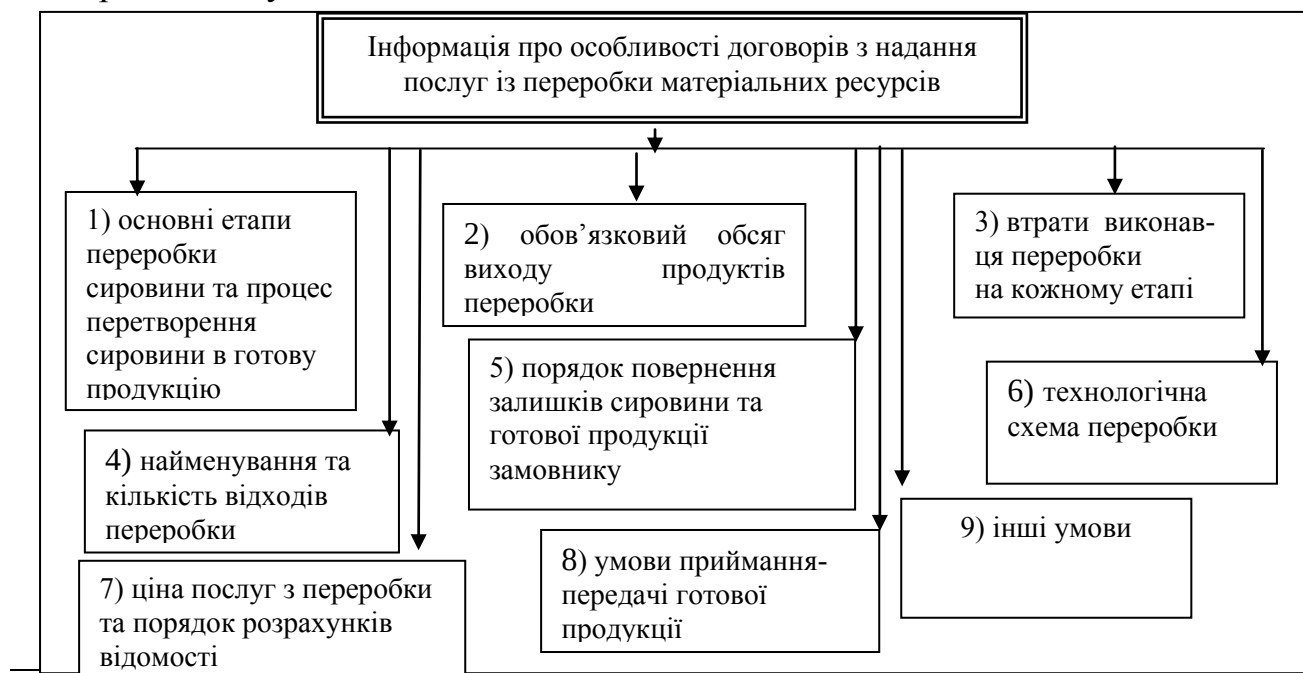
договору; відомості про санкції та рекламачії; умови врегулювання спорів у судовому порядку; дані про місцезнаходження (місце проживання), поштові та платіжні реквізити сторін¹³³.

Таким чином, під час проведення експертизи слід звертати увагу на наявність у договорах з надання послуг з переробки матеріальних ресурсів укладених вітчизняними підприємствами, інформації про особливі умови цих договорів (рис.2.6).

У рамках дії договорів з надання послуг з переробки матеріальних ресурсів від нерезидентів-замовників сировина, зокрема нафта та нафтопродукти, може надходити на митну територію України у двох митних режимах:

- митному режимі «внутрішній транзит» по митних деклараціях типу TP 81AA;

- митному режимі «переробка на митній території» по митних деклараціях типу IM 51 PP.



133

Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 461 «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/174-2014-%D0%BF>

Рис. 2.6. Особливі умови договору на переробку матеріальних ресурсів
Джерело: складено автором за даними¹³⁴

Доцільно зауважити, що інформація про вибраний вид митного режиму міститься в митній декларації. Так, якщо в митній декларації у графі 1 "Декларація" у першому підрозділі зазначений 2-значний літерний код напрямку переміщення товарів «ТР», то відповідно до Класифікатора типів декларацій [21] це означає «Транзит», що є одним із літерних кодів напрямку переміщення товару у визначеному виді митного режиму. А якщо у другому та третьому підрозділах графі 1 митних декларацій зазначено код митного режиму «81», то це «Транзит внутрішній (крім позначеного кодом 82)», а зазначення літерного коду типу декларації «АА» – це «Митна декларація, заповнена у звичайному порядку».

Слід зазначити, що митний режим транзиту – це митний режим, відповідно до якого товари та/або транспортні засоби комерційного призначення переміщуються під митним контролем між двома органами доходів і зборів України або в межах зони діяльності одного органу доходів і зборів без будь-якого використання цих товарів, без сплати митних платежів та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч.1 ст.90 Митного кодексу України).

Заявлений декларантом чи уповноваженою ним особою митний режим відображається у графі 37 «Процедура» митної декларації. У першому підрозділі графі проставляється чотиризначний код, перші дві цифри якого - код митного режиму відповідно до класифікатора митних режимів, наступні дві - код попереднього митного режиму згідно з класифікатором митних

¹³⁴ Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України №201 від 06.09.2001р., зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 вересня 2001 р. за № 833/6024 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0833-01>

режимів. Якщо попередній митний режим відсутній, то третьою та четвертою цифрами коду проставляється "00" .

У разі, якщо у графі 37 митних декларацій ТР 81 АА, вказано код процедури «8174», то відповідно до Класифікатора митних режимів код 81-це «транзит внутрішній (крім позначеного кодом 82), а код 74 - це «Митний склад (для іноземних товарів)»¹³⁵ .

Варто зазначити, що митний склад - це митний режим, відповідно до якого іноземні або українські товари зберігаються під митним контролем із умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами та без застосування заходів нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (ч.1 ст.121 Митного кодексу України).



¹³⁵ Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 №1011 «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>

Рис.2.7. Схема руху нафти та нафтопродуктів у митному режимі «внутрішній транзит» у рамках укладених з замовниками-нерезидентами договорів з надання послуг з переробки нафти та нафтопродуктів

Схема руху матеріальних ресурсів у митному режимі «внутрішній транзит» по митних деклараціях типу ТР 81АА у рамках укладених з замовниками-нерезидентами договорів з надання послуг з переробки нафти та нафтопродуктів, подана на рисунку 2.7.

Слід зауважити, що у графі 31 митних декларацій «зазначаються відомості про: товари, обсяги яких визначені в різних ліцензіях або інших документах (що встановлюють кількість товарів), виданих державними органами відповідно до законодавчих актів для митного оформлення цих товарів; складові комплектних об'єктів, зазначені в різних позиціях контрольного списку; товари, переміщені стаціонарними засобами транспортування за різними актами приймання-передавання; товари з однаковим кодом згідно з УКТ ЗЕД, які мають різні країни походження, ознаки та характеристики, що впливають на застосування ставок вивізного мита; товари, які декларувались за різними тимчасовими чи періодичними МД, оформленими одним митним органом у межах одного зовнішньоекономічного договору й одного митного режиму, на які згідно з ч. 5 статті 261 Митного кодексу України подається одна додаткова декларація»¹³⁶.

З моменту прийняття митним органом митної декларації вона є документом, що засвідчує факти, які мають юридичне значення, а декларант або уповноважена ним особа несе відповідальність за подання недостовірних відомостей, наведених у цій декларації, згідно із ч. 8 ст.264 Митного кодексу України¹³⁷.

¹³⁶ Порядок заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.05.2012 № 651, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 14 серпня 2012 р. за № 1372/21684 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12>

¹³⁷ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-УІ (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Митний режим транзиту завершується вивезенням товарів, транспортних засобів комерційного призначення, поміщених у цей митний режим, за межі митної території України. Таке вивезення здійснюється під контролем митниці призначення.

Частиною 1 [ст. 305 Митного кодексу](#) України встановлено, що у випадках, визначених Митним кодексом, виконання зобов'язань осіб, що впливають із митних процедур, забезпечуються шляхом надання митним органам забезпечення сплати митних платежів у способи, передбачені для відповідної митної процедури. Зобов'язання осіб, що впливають із митних процедур, виконуються шляхом надання митним органам забезпечення сплати митних платежів у способи, передбачені для відповідної митної процедури¹³⁸.

Надання митниці забезпечення сплати митних платежів є обов'язковим при ввезенні на митну територію України та/або переміщенні територією України прохідним та внутрішнім транзитом товарів за переліком, який затверджено постановою «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» (ч. 2 ст. 305 Митного кодексу України).

Так, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 № 461, переміщення територією України внутрішнім транзитом нафти або нафтопродуктів, одержаних із бітумінозних порід (мінералів), крім сирих; продуктів, в іншому місці не зазначені, із вмістом 70 мас. % або більше нафти чи нафтопродуктів, одержаних із бітумінозних порід (мінералів), причому ці нафтопродукти є основними складовими частинами продуктів; відпрацьовані

¹³⁸ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-У1 (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

нафтопродукти (код товару 2710), здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів¹³⁹

У процесі дослідження слід звернути увагу на те, що інформація про юридичну особу, яка є гарантом забезпечення зобов'язань перед органами державної фіскальної служби зі сплати митних платежів до бюджету, міститься у графі 9 митних декларацій типу TP 81 AA.

Контроль за переміщенням нафти або нафтопродуктів, яка перевозяться у митному режимі транзиту до митниці призначення, здійснюється митницею відправлення.

Варто зазначити, що митний контроль - сукупність заходів, що здійснюються для забезпечення додержання норм цього Кодексу, законів та інших нормативно-правових актів з питань державної митної справи, міжнародних договорів України, укладених у встановленому законом порядку (ч.24 ст.4 Митного кодексу України)¹⁴⁰[17].

Митний контроль проводиться у формах, визначених ст. 41 Митного кодексу України. За загальним правилом, передбаченим ст.43 Митного кодексу України, товари і транспортні засоби перебувають під митним контролем з моменту його початку і до закінчення згідно з заявленим митним режимом.

Строки транзитних перевезень установлені ст..95 Митного кодексу України залежно від виду транспорту:

1) для автомобільного транспорту - 10 діб (у разі переміщення в зоні
--

¹³⁹ Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2012 р. № 461 «Про затвердження переліку товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України прохідним та внутрішнім транзитом здійснюється за умови обов'язкового надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/174-2014-%D0%BF>

¹⁴⁰ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

діяльності однієї митниці - 5 діб)
2) для залізничного транспорту - 28 діб
3) для авіаційного транспорту - 5 діб
4) для морського та річкового транспорту - 20 діб
5) для трубопровідного транспорту - 31 доба
6) для трубопровідного транспорту (з перевантаженням на інші види транспорту) - 90 діб

Згідно з ч.1 ст.330 Митного кодексу України, з метою забезпечення здійснення митницями державної фіскальної служби митного контролю товарів, транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон України, проведення заходів, пов'язаних із виявленням, попередженням та припиненням контрабанди і порушень митних правил, ..., на територіях підприємств, вільних митних зон, митних складів, складів тимчасового зберігання, а також в інших місцях, визначених відповідно до Митного кодексу, створюються зони митного контролю.

Порядок створення зон митного контролю затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2012 № 583, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 1 червня 2012 р. за № 879/21191.(надалі - Наказ №583) [2¹⁴¹5].

Відповідно до п.2.2 наказу № 583, на територіях і в приміщеннях підприємств, вантажних митних комплексів, митних складів, складів тимчасового зберігання, вільних митних зон, магазинів безмитної торгівлі за умови дотримання ними вимог щодо забезпечення режиму зони митного контролю та здійснення митного контролю в повному обсязі [25].

¹⁴¹ Порядок створення зон митного контролю, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22.05.2012 № 583, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 1 червня 2012 р. за № 879/21191. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0879-12>

Забезпечення дотримання режиму, законності та правопорядку в ЗМК здійснюється посадовими особами митного органу, у зоні діяльності якого вона створена (п.4.1 Наказу №583).

З урахуванням вищезазначеного митниці призначення може звернутись із запитом до митниці відправлення з метою отримання інформації про здійснені митницею відправлення заходів контролю за переміщенням товарів, які перевозяться в митному режимі транзиту до митниці призначення.

На підставі таких запитів митниці відправлення листом повідомляє митницю призначення щодо кількості оформлених у режимі транзиту вантажів, що переміщувались на адресу підприємства – переробника, згідно з митними деклараціями типу TP 81 AA.

На підставі отриманої інформації встановлюється, чи увесь зазначений вантаж був доставлений до митниці призначення у визначені терміни. У разі настання гарантійних випадків, внаслідок недоставляння товарів до митниці призначення, пов'язаних із несплатою митних платежів, митницею відправлення здійснюється подання до органів державної фіскальної служби щодо виставлення податкових вимог до підприємства, що є гарантом забезпечення зобов'язань перед органами державної фіскальної служби зі сплати митних платежів до бюджету.

Частиною 3 ст.307 Митного кодексу передбачено, що «фінансова гарантія видається гарантом і надається органам доходів і зборів особою, відповідальною за сплату митних платежів, або будь-якою іншою особою на користь особи, відповідальної за сплату митних платежів, якщо інше не передбачено цим Кодексом. Фінансова гарантія діє на всій митній території України» [1¹⁴²7].

¹⁴² Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

Частинами 1 та 2 ст. 308 Митного кодексу передбачено, що розмір фінансової гарантії визначається органом ДФС України, виходячи із суми митних платежів, що підлягає сплаті при випуску товарів для вільного обігу на митній території України або при вивезенні товарів за межі цієї території в митному режимі експорту.

Якщо при визначенні розміру фінансової гарантії неможливо точно визначити суму митних платежів, що підлягає сплаті, внаслідок ненадання органу доходів і зборів точних відомостей про характер, найменування, кількість, країну походження, митну вартість та код таких товарів згідно з УКТ ЗЕД, розмір фінансової гарантії визначається виходячи з найбільшої величини ставок податків, вартості та/або кількості товарів, що можуть бути визначені на підставі наявних відомостей»

Фінансова гарантія, що надається у вигляді документа, є безвідкличним зобов'язанням гаранта, внесеного до реєстру гарантів, виплатити на вимогу митниці ДФС кошти в межах певної суми в разі невиконання забезпечених цією гарантією зобов'язань зі сплати митних платежів (ч.2 ст.311 Митного кодексу України).

Під час проведення дослідження слід урахувати, що відповідно до ст. 306 Митного кодексу, одним із способів забезпечення сплати митних платежів є: фінансові гарантії, які можуть здійснюватись у вигляді Гарантійного документу (викладеного в письмовій або електронній формі зобов'язання гаранта сплатити визначені суми митних платежів на вимогу органу доходів і зборів).

Дослідженням матеріалів кримінального провадження встановлюється наявність у матеріалах кримінального провадження Гарантійних документів, виданих підприємством-гарантом, посилання на які зроблено в митних деклараціях типу ТР 81 АА та складається їх перелік і визначається розмір наданих фінансових гарантій у розрізі окремих митних платежів, а саме:

- ввізного мита;

- акцизного податку (у випадку ввезення підакцизних товарів);
- екологічного податку (у разі ввезення нафти та нафтопродуктів);
- податку на додану вартість.

Доцільно зазначити, що відповідно до положень ч.2, ч.3 ст.270 Митного кодексу України, правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, іншими (крім мита) митними платежами встановлюються Податковим кодексом України з урахуванням особливостей, що визначаються Митним кодексом України, а саме:

- | |
|--|
| 1) відповідно до вимог Закону України від 19.09.2013 № 584-VII «Про Митний тариф України» [28], ставка ввізного мита на товари, заявлені за митною декларацією типу ТР 81 АА (внутрішній транзит), становить 0%; |
| 2) до операцій із ввезення товарів у митному режимі транзиту застосовується умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість за умови дотримання вимог та обмежень, установлених гл. 17 Митного кодексу України (п. 206.6 ст. 206 Податкового кодексу України); |
| 3) звільняються від оподаткування акцизним податком операції з ввезення підакцизних товарів (продукції) з-за меж митної території України на митну територію України, якщо при цьому згідно із законом не справляється податок на додану вартість у зв'язку з розміщенням товарів (продукції) у митних режимах: реімпорту, транзиту, тимчасового ввезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, знищення або руйнування, відмови на користь держави (пп. 213.3.3 п. 213.3 ст. 213 Податкового кодексу України) [16]. |

Слід зауважити, що фінансові гарантії надаються на суму митних платежів, нарахованих на товари, що декларуються по одній митній декларації або заявляються до митного режиму транзиту за одним транспортним документом.

Під час проведення дослідження щодо виданих фінансових гарантій по операціях із переробки нафти та нафтопродуктів, ввезених на територію України в митному режимі «внутрішній транзит», слід ураховувати, що приймання нафти і нафтопродуктів за кількістю здійснюється відповідно до вимог пп. 5.1.1 п. 5 Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і

організаціях України та оформляється Актами приймання передачі, форму яких наведено в додатках до Інструкції №281/171/578/155¹⁴³.

На Актах зливу приймання нафтопродуктів повинен бути відбиток штампу «Під митним контролем» посадової особи підрозділу митного оформлення митного органу.

При проведенні експертизи необхідно здійснювати порівняльний аналіз даних, наведених в *Актах зливу приймання нафтопродуктів* по кількості з даними кількості нафти та нафтопродуктів по митних деклараціях типу ТР 81 АА, на підставі яких за дорученням іноземної компанії-замовника були вони ввезені на митну територію України та перебували під митним контролем.

Проведення такого порівняльного аналізу даних цих первинних документів дає можливість документального підтвердження чи не підтвердження недоставляння сировини до митниці призначення та наявності чи відсутності порушення митного режиму «внутрішнього транзиту». Розглянемо результати здійснення порівняльного аналізу на умовному прикладі (таблиця 2.1.).

Таблиця 2.1.

Порівняльний аналіз даних митних декларацій типу ТР 81 АА та даних Акту зливу прийняття нафтопродуктів

МД ТР 81 АА		Акт зливу прийняття нафтопродуктів	Відхилення (+;-) в кількості нафтопродуктів (кг)
Кількість МД	Вага нетто (кг)	Вага нетто (кг)	
1	2	3	4=3-2
579	228901741	227867289	-1034452

¹⁴³ Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затверджена наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерством економіки України, Міністерством транспорту та зв'язку України, Державним комітетом України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20.05.2008р. № 281/171/578/155, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 2 вересня 2008 р. за № 805/15496 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0805-08>

Таким чином, результати проведеного аналізу забезпечили встановлення недопоставку нафтопродуктів у кількості 1034452 кг до митниці призначення, в порушення режиму внутрішнього транзиту.

У разі документального підтвердження факту порушення митного режиму «внутрішнього транзиту» та втрати товарів чи нецільового використання товарів або в разі невиконання у строки, установлені Митним кодексом, чи заходів щодо завершення таких митних режимів, у яких надано звільнення або умовне звільнення від оподаткування особи, що відповідальна за дотримання митного режиму, зобов'язана сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане таке звільнення або умовне звільнення та пеню, нараховану відповідно до ст. 129 Податкового кодексу та розраховану з дня надання звільнення або умовного звільнення від оподаткування (п.206.16 ст. 206 Податкового кодексу України).

Варто зазначити, що аналогічна вимога міститься у пп. 213.3.3 п.213.3 ст.213 Податкового кодексу України, а саме «У разі порушення умов митних режимів, що передбачають повне або часткове звільнення від оподаткування, особа, відповідальна за дотримання режиму, зобов'язана обчислити та сплатити суму податкового зобов'язання. У разі, коли в зазначених випадках митним законодавством України передбачається вимога щодо здійснення заходів гарантування, така вимога встановлюється і для цілей акцизного податку. Податок справляється, якщо в подальшому щодо таких товарів (продукції) виникають зобов'язання зі сплати податку на додану вартість» [16¹⁴⁴].

На підставі вищезазначеного, під час проведення дослідження матеріалів кримінального провадження щодо порушення митного режиму «внутрішній транзит» необхідно здійснити розрахунок зобов'язань з митних

¹⁴⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

платежів, з урахуванням інформації, наведеної в гарантійних документах та даних, наведених у графі 47 Митних декларацій ТР 81 АА, з урахуванням вимог Податкового кодексу, а саме: «092» - екологічний податок, нарахування якого здійснюється відповідно до вимог п.241.2.2 ст.242 Податкового кодексу України; «028»- податок на додану вартість, нарахування якого здійснюється відповідно до вимог розділу 5 Податкового кодексу України; «088»- акцизний податок, нарахування якого здійснюється відповідно до вимог розділу 6 Податкового кодексу України.

Господарські операції з переробки матеріальних ресурсів на замовлення нерезидентів, ввезені на митну територію України в митному режимі «транзит», як правило пов'язані зі зміною цього митного режиму на митний режим «переробка на митній території України».

Зміна митного режиму транзиту на інший передбачена ч.3 ст.71 Митного кодексу України. Однак зміна митного режиму може здійснюватися виключно відповідно до вимог ч.1 ст.149 та ст.230 Митного кодексу України та Порядку виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму (далі - Порядок № 657)[29], а саме: отримання дозволу митних органів, який надається за заявою Декларанта, керівником або уповноваженою ним посадовою особою митного органу, у зоні діяльності якого буде розпочато або здійснено повний цикл операцій з переробки товарів на митній території України¹⁴⁵.

Під час проведення дослідження матеріалів кримінальної справи слід звернути увагу на наявність дозволу на розміщення товарів у режимі переробки, а саме резолюції посадової особи митного органу на письмовій заяві декларанта в розділі «Рішення митного органу» записом «Дозволено

¹⁴⁵ Порядок виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.05.2012 № 657, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 2 жовтня 2012 р. за № 1669/21981 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12>

переміщення між переробниками». Крім того, слід урахувати, що разом із заявою до митного органу декларантом подаються:

- 1) зовнішньоекономічний договір про переробку товарів, який, зокрема, містить відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання;
- 2) додаток до договору про переробку товарів, у якому наводиться технологічна схема переробки, що відображає всі основні етапи переробки й процес перетворення товарів, розміщених у режим переробки, у продукти переробки, а також кількісні показники товарів, розміщених у режим переробки, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій щодо переробки, на кожному етапі переробки з обґрунтуванням виробничих утрат товарів, утрат виконавця переробки на кожному її етапі.

У резолюції посадової особи митного органу на письмовій заяві декларанта має бути вказаний строк переробки, який не повинен перевищувати 365 календарних днів згідно з вимогами статей 151 і 166 Митного кодексу України.

Митне оформлення товарів у *митний режим переробки на митній території* здійснюється шляхом подачі до митних органів митних декларацій типу ІМ 51 АА, які згідно з Класифікатором типів декларацій, є «Додаткова декларація до періодичної митної декларації» та згідно з Класифікатором митних режимів, ввезення товару в митному режимі «Переробка на митній території (крім позначеного кодом 52)», відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 року № 1011¹⁴⁶.

У разі подання додаткової декларації до митних декларацій (попередньої, періодичної, тимчасової, митної декларації, заповненої у звичайному порядку), оформлених до набрання чинності [Порядком № 651](#), у графі 1 такої додаткової декларації зазначаються відповідні коди, згідно

¹⁴⁶ Наказ Міністерства фінансів України від 20.09.2012 №1011 «Про затвердження відомчих класифікаторів інформації з питань державної митної справи, які використовуються у процесі оформлення митних декларацій» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/mitne-zakonodavstvo/nakazi/62422.html>

з класифікаторами типів декларацій і митних режимів, затвердженими наказом Мінфіну від 20.09.2012 № 1011.

Під час дослідження слід звернути увагу на те, що відомості про митні декларації (попередню, періодичну, тимчасову, митну декларацію, заповнену в звичайному порядку), оформлення яких передувало поданню додаткової декларації, зазначаються у графі 40 відповідної додаткової декларації, згідно з вимогами Порядку №651, а у першому підрозділі графи 37 додаткової декларації проставляється першими двома цифрами код митного режиму за додатковою декларацією. Наприклад, у графі 37 «Процедура» митної декларації типу ІМ 51 АА, відповідно до вимог Порядку №651, вказано код процедури «5181», де код 51 - це «Переробка на митній території (крім позначеного кодом 52), а код 81 - це «внутрішній транзит (крім позначеного кодом 82)» згідно з наказом Міністерства фінансів України від 20 вересня 2012 року № 1011.

Вищенаведене свідчить про зміну митного режиму *«внутрішній транзит»* на митний режим *«переробки на митній території України»*, що допускається за умови виконання всіх належних процедур щодо заявленого режиму, дотримання вимог законодавства про тарифні й нетарифні заходи регулювання та подання митному органу для здійснення митного контролю та митного оформлення відповідних документів .

Згідно з ч.12 ст.286 Митного кодексу України «до товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, застосовується умовне повне звільнення від оподаткування ввізним митом при дотриманні вимог та обмежень, установлених ч.23 цього Кодексу. У разі випуску у вільний обіг продуктів переробки, отриманих із товарів, поміщених у митний режим

переробки на митній території, сплата ввізного мита здійснюється в порядку, визначеному [статтею 155](#) цього Кодексу»¹⁴⁷.

Однак у разі нецільового використання товарів, щодо яких було надано умовне звільнення від оподаткування, а також порушення умов митних режимів, розміщення в які передбачає умовне звільнення від оподаткування, застосовуються ставки митних платежів, що діють на день прийняття митницею ДФС України митної декларації для митного оформлення.

Митна вартість товарів, їх кількість чи інші характеристики, що використовуються для визначення бази оподаткування, визначаються на день застосування ставок митних платежів (ч.4 ст.296 Митного кодексу України).

Відповідно до п. 132.1 ст. 132 Податкового кодексу України, у разі порушення умов митних режимів, при розміщенні в які надано умовне звільнення від оподаткування, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування згідно з цим кодексом, особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), та пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати¹⁴⁸.

Відповідно до пункту 46.1 статті 46 Податкового кодексу України *«митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань»*.

¹⁴⁷ Митний кодекс України від 13.03.2012 №4495-У1 (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

¹⁴⁸ Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / О. Г. Волкова, В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко / за заг. редак. В. П. Хомутенко. - Одеса: «ВМВ», 2014. - 418 с.

На підставі вищенаведеного експертом у дослідницькій частині здійснюється аналіз даних митних декларацій типу ТР 81 АА, на підставі яких нафта та нафтопродукти прийняті згідно з актами зливу приймання нафтопродуктів підприємством-переробником, але не виконані умови щодо митного переоформлення митного режиму та ненадані до митниці призначення митні декларації типу ІМ 51 АА, у порушення вимог ч.2 ст.71, ч.1 ст.263 та ч.4 ст.296 Митного кодексу України.

Розглянемо результати проведення порівняльного аналізу даних митних декларацій типу ТР 81 АА, прийняття заводом-переробником нафти та нафтопродуктів, по яких підтверджено Актами зливу прийому з даними митних декларацій типу ІМ 51 АА, на умовному прикладі (таблиця 2.2)

Таблиця 2.2

Порівняльний аналіз даних митних декларацій типу ТР 81 АА та даних митних декларацій типу ІМ 51 АА

Митні декларацій	Кількість митних декларацій (од.)	Кількість товару (вага-кг)
1)МД ТР 81АА підтверджені Актами зливу прийому нафти та нафтопродуктів	576	227867289
2)МД ІМ 51 АА	150	146576307
Відхилення (+;-) п.2-п.1	х -81290982	

Установлені за результатами порівняльного аналізу відхилення даних митних декларацій типу ТР 81 АА, прийняття заводом – переробником нафти та нафтопродуктів, по яких підтверджено Актами зливу прийому з даними митних декларацій типу ІМ 51 АА, у розмірі 81290982 кг нафти та нафтопродуктів, свідчать про порушення декларатом умов митного режиму, передбаченого умовами Заяви.

Відповідно до п. 132.1 ст. 132 Податкового кодексу в разі порушення умов митних режимів, а також у разі порушення умов щодо цільового використання товарів, при ввезенні яких надано звільнення від оподаткування,

особа, відповідальна за дотримання митного режиму, а також особа, відповідальна за дотримання умов, за яких надається звільнення від оподаткування (щодо цільового використання товарів), зобов'язані сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надано звільнення (умовне звільнення), а також пеню, нараховану на суму такого податкового зобов'язання за період з дня надання звільнення (умовного звільнення) від оподаткування до дня оплати.

Під час проведення дослідження щодо порушення умов митного режиму та нецільового використання матеріальних ресурсів, ввезених на митну територію України для переробки, слід урахувати, що згідно з п. 46.1 ст. 46 Податкового кодексу України «митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань».

На підставі вищенаведеного, експертом здійснюється розрахунок митних платежів з урахуванням вимог Податкового кодексу України, а саме: по податку на додану вартість вимог до п.132.1 ст.132, пп. «в» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України з урахуванням положень ст. 191 Податкового кодексу України, ставки ПДВ застосовувалися відповідно до ст. 193 Податкового кодексу України; по акцизному податку вимог п.п. 213.1.3 п. 213.1 ст. 213 Податкового кодексу України ставки акцизного податку застосовуються відповідно до ст. 215 Податкового кодексу України; по екологічному податку вимог пп.241.2.2 п.241.2 ст.241 Податкового кодексу України із урахуванням вимог ч.2 ст.250 Податкового кодексу України.

Таким чином, урахування особливостей зовнішньоекономічних операцій з переробки матеріальних ресурсів ввезених на митну територію із застосуванням різних митних режимів та умов їх оподаткування, надають можливість експерту найбільш повно та обґрунтовано надати об'єктивний письмовий висновок по поставленим питанням.

2.3. Судово-економічна експертиза з питань оподаткування господарських операцій у разі припинення корпоративних правовідносин

Найпоширенішою формою організації господарської діяльності підприємств малого та середнього бізнесу в Україні, зі створенням юридичної особи, є товариство з обмеженою відповідальністю. Їх питома вага в загальній кількості зареєстрованих підприємств в Україні станом на 1 серпня 2017р. складала більш ніж 45% від загальної кількості підприємств. (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка кількості підприємств в Україні за організаційною формою

	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	01.08.2017р.
Усього підприємств, (од), в т.ч.	1369348	1328015	1117054	1159384	1264994
Товариства з обмеженою відповідальністю (од)	513235	516947	485045	513168	573721
Питома вага ТОВ в загальній кількості підприємств (%)	37,5	38,9	43,4	44,3	45,4

Джерело: розраховано за даними¹⁴⁹ [31].

Варто зазначити, що товариством з обмеженою відповідальністю визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами, згідно зі ст. 50 Закону України від 19 вересня 1991 року № 1576-ХІІ «Про господарські товариства» (далі - Закон №1576) [32] та ст. 140 Цивільного кодексу України [4].

Діяльність товариств з обмеженою відповідальністю (далі - товариства) регулюється положеннями Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України та Закону України «Про господарські товариства».Однак, у

¹⁴⁹ Державна статистика України http://www.ukrstat.gov.ua/drpo/ukr/EDRPU_2016/ks_opfg/arh_ks_opfg_16.htm

процесі діяльності товариства, можуть виникати ситуації з припинення корпоративних правовідносин.

Питання щодо виходу учасника із товариства регламентовані окремими статтями Цивільного кодексу України (ст. 145, ст.148), Господарського кодексу України (ст.88) та Закону № 1576 (ст. 54). Однак при реалізації на практиці цих положень законодавчих актів виникають складності, які обумовлені недосконалим правовим регулюванням у цій сфері.

Так, ст. 148 Цивільного кодексу України передбачено, що учасник товариства має право вийти з його складу в будь-який момент за умови, що він письмово попередив про свій намір товариство не менше ніж за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом. При цьому, повідомлення про вихід учасника оформлюється у вигляді нотаріально засвідченої заяви, що є дією, спрямованою на припинення корпоративних прав та обов'язків учасника товариства¹⁵⁰[4].

Учасник має право виходу із товариства, і це право не залежить від згоди товариства чи інших його учасників. Але оскільки вихід учасника із товариства може призвести до зменшення статутного капіталу, тому відповідно до ст. 145 Цивільного кодексу України вирішення питання про вихід із товариства та зміну розміру статутного капіталу належить виключно до компетенції загальних зборів учасників. Разом з тим, законодавством не передбачено, що після отримання заяви товариство зобов'язане скликати позачергові збори учасників у певний строк, що, безумовно, є прогалиною в чинному законодавстві.

Наявність колізій у зазначеній сфері призводять до неоднакового тлумачення та застосування законодавства учасниками корпоративних відносин, органами Державної фіскальної служби України, судами. Зокрема,

¹⁵⁰ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

проблемними є питання з визначення вартості майна на дату виходу учасника з товариства, установлення розміру його частки в вартості майна товариства, визначення дати виникнення податкових зобов'язань та об'єкта оподаткування в разі повернення учаснику товариства його частки в майні в натурі, застосування звичайних цін для цілей оподаткування та інші. І ці питання не рідко стають предметом дослідження судово-економічних експертиз.

При проведенні судово-експертних досліджень із цих питань слід враховувати таке. По - перше, що вартість майна товариства визначається на дату подачі заяви учасника про вихід із товариства, згідно з офіційною позицією Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва (далі – Держпідприємництва), викладеної в Листі від 22.09.2003 р. за №5008 «Щодо виходу учасника з товариства з обмеженою відповідальністю», якою визначено, що датою добровільного виходу учасника з товариства з обмеженою відповідальністю є дата нотаріального посвідчення відповідної заяви. Право на такий підхід до визначення дати виходу учасника із товариства дає й постанова Пленуму Верховного Суду України від 24.10.2008 № 13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» (пункт 28), у якій визначено, що «вихід зі складу учасників товариства не пов'язується ні з рішенням зборів учасників, ні з внесенням змін до установчих документів товариства. У зв'язку з цим моментом виходу учасника з товариства є дата подачі ним заяви про вихід відповідальній посадовій особі або вручення заяви цим особам органом зв'язку. Положення установчих документів, які обмежують чи забороняють право на вихід учасника з товариства, є незаконними»¹⁵¹.

По-друге, слід враховувати, що майном товариства є майно, власником якого є це товариство, а саме: майно, передане йому засновниками й учасниками у власність; продукція, вироблена товариством у результаті

¹⁵¹ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 24.10.2008 № 13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» // Вісник Верховного Суду України. — №11. — 2008.

господарської діяльності; одержаних доходів; іншого майна, набутого на підставах, не заборонених законом, згідно зі ст.12 Закону України «Про господарські товариства».

Доцільно зазначити, що в законодавчих актах України відсутні норми, які б відзначали вид вартості майна товариства, якій підлягає виплаті учаснику при його виході із товариства - ринкова або балансова. Разом з тим, будь-який учасник товариства має право вимагати проведення з ним розрахунків, виходячи з дійсної (ринкової) вартості майна товариства ¹⁵².

Разом з тим, обов'язкова оцінка майна при виході учасника з товариства передбачена лише у випадку, коли до зазначеного товариства було внесено майно державних та комунальних підприємств, відповідно до вимог [ст. 7 Закону «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III](#) (далі – Закон №2658) [35]. При цьому визначення ринкової вартості майна товариств з часткою державної чи комунальної власності здійснюється відповідно до вимог Методики оцінки майна, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 №1891 зі змінами і доповненнями (у подальшому - Постанова №1891) ¹⁵³[36].

Доцільно зазначити, що п. 33 Постанови КМУ №1891 передбачено, що *«незалежній оцінці передуює проведення інвентаризації майна та аудит даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності (щодо єдиних (цілісних) майнових комплексів, які є внеском) у порядку, визначеному*

¹⁵² В.П.Хомутенко. Припинення корпоративних правовідносин: окремі аспекти оподаткування/В.П. Хомутенко [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.nneds.org.ua/news/item/49>

¹⁵³ Методика оцінки майна, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 №1891 із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF>

законодавством, з урахуванням особливостей, визначених цією Методикою...»¹⁵⁴[36].

У разі, якщо відповідно до статуту або за бажанням учасника, що виходить із товариства, його частка визначається по балансовій вартості, то слід враховувати, що вартість майна товариства з обмеженою відповідальністю обліковується на його балансі, де відображається вартість активів підприємства та джерел їх формування.

При визначенні вартості частки майна товариства, яка належить до виплати учаснику, що виходить із товариства, повинна братись балансова вартість майна, що відповідає поняттю власного капіталу підприємства. Розмір власного капіталу відображається в результаті розділу I пасиву Балансу підприємства (Звіту про фінансовий стан)(ф.1, рядок 1495) ¹⁵⁵.

Отже, якщо датою припинення корпоративних правовідносин учасника з товариством є дата подачі його заяви про вихід із товариства, то логічно стверджувати, що розрахунок частки вартості майна, що підлягає виплаті учаснику, необхідно здійснювати за даними Балансу підприємства (Звіту про фінансовий стан) (ф.1, показник рядка 1495), складеного на дату виходу учасника із товариства, тобто на дату нотаріально посвідченого повідомлення (заяви).

Такий підхід до визначення частки вартості майна, згідно з балансом підприємства, складеного на дату виходу учасника, підтверджується і змістом пункту 30 постанови Пленуму Верховного Суду України від 24.10.2008 № 13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів», у якому наведено таке: «порядок і спосіб обчислення вартості майна товариства з обмеженою відповідальністю частини прибутку, яку учасник має

¹⁵⁴ Методика оцінки майна, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 №1891 із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-%D0%BF>

¹⁵⁵ Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 «Про Затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

право отримати при виході, визначається установчими документами. А якщо такі моменти в них не застережені, то розмір виплати повинен відповідати вартості чистих активів товариства, яка визначається в порядку, установленому законодавством, пропорційно до частки учасника у статутному капіталі, на підставі балансу, складеного на дату виходу. У разі, коли учасник не повністю вніс (не повністю оплатив) свій внесок до статутного капіталу товариства, при виході йому виплачується дійсна вартість частки пропорційно до внесеної (оплаченої) частини внеску»¹⁵⁶. Крім того, вимогами [ч. 3 ст. 147 ЦК України](#) передбачено, що «частка учасника товариства з обмеженою відповідальністю може бути відчужена до повної її сплати лише у тій частині, у якій її уже сплачено»¹⁵⁷.

[Пункт 2 ст. 148 ЦК України](#) містить норму про те, що при виході учасника товариства йому виплачується частина вартості майна, яка пропорційна частці учасника у статутному фонді. За домовленістю між учасником та товариством виплата вартості частини майна товариства може бути замінена переданням майна в натурі, наприклад, запасами або основними засобами.

На підставі вищенаведеного, під час проведення дослідження слід враховувати повноту внеску учасника в статутний капітал товариства. Наприклад, відповідно до статутних документів товариства частка учасника що виходить із товариства, визначена в розмірі 50% від обсягів статутного капіталу в 150 тис.грн. Разом з тим, дослідженням матеріалів по цивільній справі встановлено, що згідно з даними фінансової звітності товариства статутний капітал на дату припинення корпоративних правовідносин не був сформований в повному обсязі. Відповідно до даних первинних документів та

¹⁵⁶ Постанова Пленуму Верховного Суду України від 24.10.2008 № 13 «Про практику розгляду судами корпоративних спорів» // Вісник Верховного Суду України. — №11. — 2008.

¹⁵⁷ Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (із змінами та доповненнями) — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

даних облікових реєстрів товариства, внесок цього учасника в статутний капітал товариства на дату припинення корпоративних прав 15 тис.грн. Інші учасники товариства внесли свою частку в повному обсязі. У цьому випадку буде справедливим перерахувати частки всіх учасників у статутному капіталі у прив'язці до дійсних (оплачених) часток, а не до тих, які існують номінально у статутних документах. Згідно з умовами прикладу перерахована частка учасника, який виходить із товариства, становитиме 20 % вартості майна товариства, відповідно частка інших учасників - 80 % ¹⁵⁸.

Згідно зі ст. 54 Закону України «Про господарські товариства», виплата провадиться після затвердження звіту за рік, у якому він вийшов з товариства, і в строк до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може бути повернуто повністю або частково в натуральній формі ¹⁵⁹.

Відповідно до чинного податкового законодавства, товариство з обмеженою відповідальністю як юридична особа, що здійснює господарську діяльність, є платником податків, як і сам учасник у разі його виходу із товариства та отримання частки майна товариства ¹⁶⁰.

Доцільно зауважити, що товариство може самостійно вибрати або загальну систему оподаткування і бути платником податку на прибуток, а за відповідних умов і платником податку на додану вартість, або перебувати на спрощеній системі оподаткування та сплачувати до бюджету єдиний податок. А сам учасник, який виходить із товариства і отримує майно, є платником податку на доходи фізичних осіб.

¹⁵⁸ Хомутенко В.П. Припинення корпоративних правовідносин: окремі аспекти оподаткування/ В.П.Хомутенко [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.nneds.org.ua/news/item/49>

¹⁵⁹ Державна статистика України http://www.ukrstat.gov.ua/edrpy/ukr/EDRPU_2016/ks_opfg/arh_ks_opfg_16.ht

¹⁶⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Одним із проблемних питань є дата виникнення податкових зобов'язань як учасника, що виходить із товариства, так і самого товариства. При дослідженні цього питання слід ураховувати, що виплата учаснику його частки майна провадиться після затвердження звіту за рік, в якому учасник вийшов з товариства, і в строк до 12 місяців з дня виходу, тобто з дати подачі нотаріально засвідченого повідомлення, відповідно до п. 7 інформаційного листа Вищого господарського суду України від 27.02.2012 р. № 01-06/224/2012 «Про доповнення до інформаційного листа Вищого господарського суду України від 15.03.2011 р. № 01-06/249 «Про постанови Верховного Суду України, прийняті за результатами перегляду судових рішень господарських судів» [38]. Невиконання такого обов'язку тягне за собою передбачені ст. 625 ЦК України наслідки прострочення виконання грошового зобов'язання.

Таким чином, на дату виплати учаснику частки майна при його виході і є датою виникнення податкових зобов'язань в учасника. При цьому слід враховувати, що відповідно до п.п. 170.2.1 п. 170.2 ст. 170 Податкового кодексу України облік загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат.

Інвестиційний прибуток розраховується як додатна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що визначається із суми витрат на придбання такого активу (пп. 170.2.2 ПК України). Наприклад, вартість виплаченого майна при його виході із товариства становила 87 тис.грн., а розмір його внеску в статутний капітал був 15 тис.грн. У цьому випадку інвестиційний прибуток учасника, що вийшов із товариства, становив на дату виходу 72 тис.грн.

До складу загального річного оподатковуваного доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з інвестиційними активами за наслідками такого звітного (податкового) року (п.п. 170.2.6 п. 170.2 ст. 170 ПК України).

Підпунктом 167.5.1 п. 167.5 ст. 167 ПК України визначено, що ставка податку на пасивні доходи, до складу яких і входить інвестиційний прибуток, до бази оподаткування встановлюються в розмірі 20 відсотків. Враховуючи це, дохід, отриманий платником податку – фізичною особою у вигляді інвестиційного прибутку, включається до його загального річного оподатковуваного доходу та оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 20 відсотків.

Доцільно зазначити, що доходи, визначені ст. 163 Податкового кодексу, є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX ПК України). Ставка військового збору становить 1,5 % об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу (п.п. 1.3 п. 16¹ підрозділу 10 розділу XX ПК України).

Отже, суми коштів, що нараховуються (виплачуються) товариством фізичним особам (спадкоємцям), включається до їх загального річного оподатковуваного доходу як дохід у вигляді інвестиційного прибутку та оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах. При цьому фізична особа повинна визначити фінансовий результат операцій з інвестиційними активами та подати податкову декларацію про майновий стан і доходи.

Щодо оподаткування операцій товариства з обмеженою відповідальністю, що знаходиться на загальній системі оподаткування, варто зазначити таке.

Згідно з підпунктом а) пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу, об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПК України.

Постачання товарів – це будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, зокрема обмін (п.п. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Кодексу).

Отже, операція з повернення засновникам майна в натурі, попередньо внесених ними до статутного фонду юридичної особи, у разі їх виходу з числа засновників або учасників такої юридичної особи, є об'єктом оподаткування податком на додану вартість та підлягає оподатковуванню на загальних підставах за основною ставкою 20%.

Згідно з [п. 188.1 ПКУ](#) база оподаткування при виплаті частки покупними товарами не може бути нижчою від ціни придбання таких товарів, при виплаті готовою продукцією – база оподаткування не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижчою балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

За операцією передання запасів або основних засобів засновнику слід скласти податкову накладну на дату такого передання. Якщо засновник – неплатник ПДВ, податкова накладна складається за правилами, викладеними у [п. 12 Порядку заповнення податкової накладної](#) - у разі постачання товарів/послуг отримувачу (покупцю), який не зареєстрований як платник податку у графі "Отримувач (покупець)" зазначається "Неплатник", а у рядку "Індивідуальний податковий номер отримувача (покупця)" проставляється умовний ІПН "1000000000000". Податкова накладна реєструється в ЄРПН в термін, передбачений п. 201.10 ПКУ.

Щодо питань з оподаткування операцій товариства податком на прибуток.

Відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 розділу III Кодексу в редакції, чинній з 1 січня 2015 року, об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є, зокрема, прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного

у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають згідно з положеннями цього розділу.

Таким чином, податкові зобов'язання з податку на прибуток визначаються виходячи з бухгалтерського фінансового результату, відкоригованого на різниці, сформовані відповідно до положень Кодексу. Розділом III „Податок на прибуток підприємств” Кодексу не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці при зменшенні статутного капіталу в разі виходу з числа засновників або учасників підприємства.

2.4. Проблематика та дослідження спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів, отриманих від фінансових операцій в Україні

Сучасна політична та економічна нестабільність в Україні демотивує іноземних інвесторів. Так, обсяг прямих іноземних інвестицій в економіку України за 2014 р. за рахунок девальвації гривні знизився на 19,5% – до 45,916 мільярда доларів, а станом на 31 грудня 2015 року склав 43,371 мільярда доларів, що на 2,373 мільярда доларів, або на 5,19% нижче показника 2014 р. А в першому кварталі 2017 р. приріст прямих інвестицій в Україну знизився на 40% і становив лише 0,4 млрд. дол США проти – 1 млрд. дол. у першому кварталі 2016 р. [39].

В цих умовах зростає актуальність залучення в українську економіку фінансового капіталу через систему кредитування. Однак, національні кредитні ресурси занадто дорогі для українського бізнесу, про що свідчать дані Національного банку України (рис.2.7).

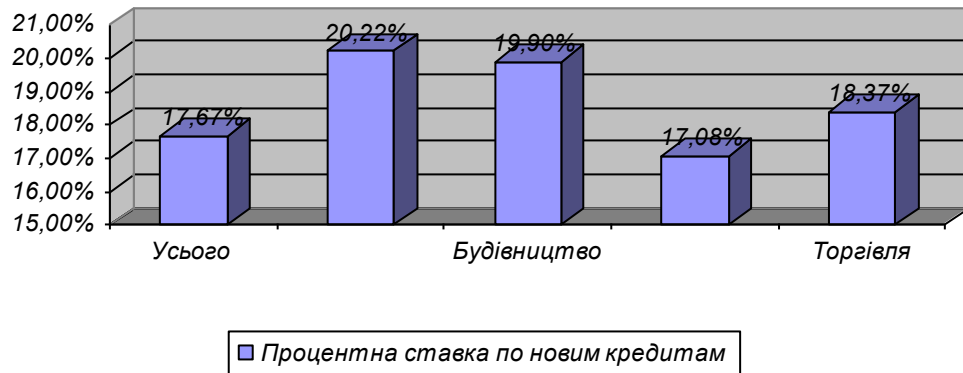


Рис. 2.7. Процентні ставки за новими кредитами, наданими нефінансовим компаніям

Джерело: складено автором за даними ¹⁶¹.

Як свідчать наведені на рис. 2.7 дані, процентні ставки за новими кредитами, наданими суб'єктам сільськогосподарського виробництва, становили у грудні 2015р. - 20,22%, підприємствам промисловості - 17,08%, будівельним компаніям - 19,90% та торговельним організаціям - 18,37% річних ¹⁶².

Разом з тим, згідно із даними Національного банку України лише в українські підприємства у 2017 р. третій квартал поспіль підвищують свої очікування щодо зростання потреби в позикових коштах найближчим часом. Так, найбільша потреба в запозиченнях: за видами економічної діяльності – у підприємств будівництва (баланс відповідей – 61.5%); за розміром – у великих підприємств (41.9%); за напрямом діяльності – у підприємств, що здійснюють експортні та імпорتنі операції (46.0%); за регіонами – у підприємств Чернівецької області (100%) ¹⁶³. В цих умовах все частіше український бізнес звертається до зарубіжних кредитних ресурсів.

¹⁶¹ Офіційний сайт НБУ. – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=66237>

¹⁶² Економіка. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://economics.unian.ua/finance/1268082-inozemni-investitsiji-v-ukrajinu-protyagom-roku-skorotilisya-na-5-za-rahunok-devalvatsiji-grivni.html>

¹⁶³ Офіційний сайт НБУ. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=66237>

Так, станом на грудень 2015 р., заборгованість українських підприємств за кредитами та позиками перед іноземними кредиторами склала 7,824 мільярда доларів [40]. Разом з тим українським підприємствам, що залучають іноземні кредити та позики, слід враховувати наслідки та ризики таких фінансових операцій. Оскільки фінансові зобов'язання у позичальника – резидента України виникають не лише після повернення кредитів та виплати відсотків за користування ними, а й після сплати податків.

Проблематику податкових правовідносин взагалі, окремо й щодо операцій з виплати доходів нерезидентам, досліджували: О. В. Бакун, М. О. Перепелиця, О. О. Головашевич, В. М. Желіховський, М. В. Жернакова, О. І. Зоріна, Ю. О. Костенко, О. В. Кліменко, І.М.Мусійчук, О. І. Максака, Ю. В. Оніщик, О. Г. Свєчнікова, П. О. Селезень, С. В. Пархоменко-Цироциянц, А. І. Сирота, А.В.Хомутенко та інші науковці ¹⁶⁴. Однак, проблематиці проведення судово-експертних досліджень з цих питань приділялось недостатньо уваги, що актуалізує розгляд завдань з дослідження спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів отриманих від фінансових операцій в Україні .

Доцільно зазначити, що під час судово-експертного дослідження спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів від фінансових операцій в Україні джерелами інформації виступають: національні законодавчо-нормативні акти, зокрема Господарський і Податковий кодекси України та міжнародні документи. Крім того, суттєвим у дослідженні цих питань є наявність документального підтвердження факту здійснення господарських операцій з отримання, сплати процентів і погашення іноземного кредиту та легалізованих документів учасників цих фінансових операцій, що підтверджують їх статус податкового резидента та реєстрації кредитних договорів в Національному банку України.

¹⁶⁴ Хомутенко А.В. Запозичення у нерезидентів: особливості оподаткування (на прикладі Індії)/ А.В.Хомутенко, В.П.Хомутенко – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5772/1/>

Одним із видів фінансових операцій є операції отримання позики або кредиту, зокрема отриманих від нерезидентів. Відповідно до [пп. 141.4.1 п. 141.4 ст. 141](#) Податкового кодексу України дохід нерезидентів від цих операцій у вигляді процентів підлягає оподаткуванню податком на прибуток із суми виплати та за їх рахунок, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України з країнами резиденції осіб, на користь яких здійснюються виплати ([пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПКУ](#))¹⁶⁵.

Міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною з іноземними країнами, застосовуються до осіб, які є резидентами України та резидентами відповідної країни.

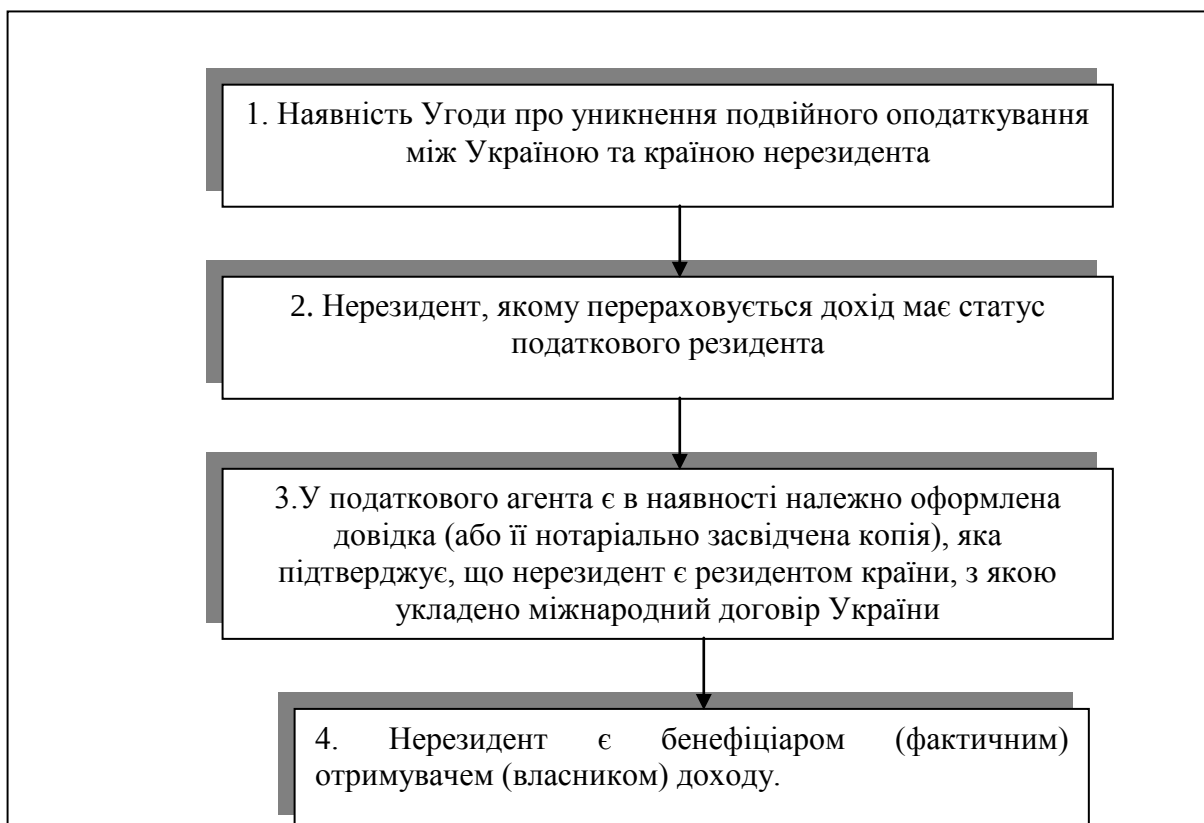
Відповідно до положень п.103.1 ст.103 ПКУ застосування правил міжнародного договору України здійснюється шляхом звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зменшення ставки податку або шляхом повернення різниці між сплаченою сумою податку і сумою, яку нерезиденту необхідно сплатити відповідно до міжнародного договору України. Разом з тим, п.103.2. ст. 103 ПКУ встановлено, що особа (податковий агент) має право самотійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України. Крім того, застосування міжнародного договору України в частині звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом особі (податковому агенту) документа,

¹⁶⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

який підтверджує статус податкового резидента згідно з вимогами п.103.4 ст.103 ПКУ¹⁶⁶.

Аналогічно в іноземній країні, з якою Україною укладено договір про уникнення подвійного оподаткування, від резидента України, який претендує на застосування положень договору, вимагатиметься довідка, яка підтверджує, що зазначена особа є резидентом України.

Таким чином, податковим законодавством України визначено, що підставою для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України та надання податковому агенту права самостійно застосовувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідними міжнародними договорами, на час виплати доходу нерезиденту за умови документального підтвердження (рис.2.8.).



¹⁶⁶ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Рис.2.8 Документальне підтвердження права платника податку для звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України

Під час дослідження цих питань слід враховувати таке. По-перше, правовідносини резидентів України з нерезидентами регулюються як нормами вітчизняного й міжнародного законодавства, так і нормами підписаних і ратифікованих міжнародних угод. Згідно з положеннями ст. 9 Конституції України «чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України»¹⁶⁷ ст. 9. Крім того, положеннями ст. 19.2 Закону України «Про міжнародні договори України» встановлено, що «якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору»¹⁶⁸, ст. 19.2. Підтверджує це й ст. 3.2 ПКУ, якою передбачено, що «якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору»¹⁶⁹ ст. 3.2. Таким чином, норми ратифікованих Україною міжнародних документів мають вищу юридичну силу, порівняно з національним законодавством.

Все вище зазначене свідчить, що податкові наслідки щодо розміру податку на доходи нерезидента отриманого у вигляді процентів, в першу чергу, залежить від наявних міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування.

¹⁶⁷ Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

¹⁶⁸ Закон України «Про міжнародні договори України» № 1906-IV від 29.06.2014 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1906-15>

¹⁶⁹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Україною за роки своєї незалежності укладено з 69 країнами світу міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування [44] та ще з трьома країнами: Іспанією, Малайзією, Японією діють договори, укладені СРСР, відповідно до статті 7 Закону України «Про правонаступництво України»¹⁷⁰[45, ст.7]. Щорічно Державною фіскальною службою України оприлюднюється перелік країн, з якими укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування. Кожний із укладених договорів має свої особливості. Саме тому розглянемо приклад таких податкових правовідносин української компанії з кіпрським нерезидентом. Так, наприклад резидент України вирішив отримати кредит від нерезидента – фінансової компанії Кіпру.

Слід зазначити, що між Республікою Кіпр та Україною укладено Конвенцію «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» (далі – Конвенція), яка визначає порядок оподаткування певних видів доходів, отриманих на території однієї з таких країн відповідними резидентами¹⁷¹. Водночас слід ураховувати, що норми Конвенції почали застосовуватися лише з 1.01.2014 р., а до цього на відповідні операції поширювались норми Угоди між Республікою Кіпр і Союзом Радянських Соціалістичних Республік про уникнення подвійного оподаткування прибутку і майна (далі – Угода)¹⁷².

Зауважимо, що дія Конвенції «поширюється на податки на доходи, що стягуються від імені Договірної Держави або її адміністративно-

¹⁷⁰ Закон України «Про ратифікацію Конвенції «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал» № 2737-III від 20.09.2001р.–[Електронний ресурс]://–Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_010

¹⁷¹ Закон України «Про ратифікацію Конвенції «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал» № 2737-III від 20.09.2001р.–[Електронний ресурс]://–Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_010

¹⁷² Закон України «Про ратифікацію Гаазької конвенції від 05.10.1961 р.» № 2933-III від 10.01.2002р.–[Електронний ресурс]://–Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_082

територіальних одиниць, або місцевих органів влади, незалежно від способу їхнього стягнення» . Відповідно до норм Конвенції «податками на доходи вважаються всі податки, що справляються із загальної суми доходу, або з елементів доходу, у тому числі податки на доходи від відчуження рухомого чи нерухомого майна та податки на загальну суму заробітної плати або платні, сплачуваної підприємствами». У п. 2.3 Конвенції визначено такі податки окремо для кожної країни, зокрема в Україні це податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб, а на Кіпрі - прибутковий податок, корпоративний податок на прибуток, спеціальний внесок на оборону Республіки і податок на доходи від відчуження майна.

Таким чином, дія Конвенції поширюється на податки на доходи, що стягуються від імені Договірної Держави, а саме України, отримані, зокрема, у вигляді процентів за користування кредитними коштами.

Що стосується статусу податкового резиденства, то він підтверджується, як визначено Податковим кодексом України, довідкою або іншим документом (сертифікатом на Кіпрі), які видані компетентним (уповноваженим) органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни і належним чином легалізованою, перекладеною відповідно законодавства України (п.103.4, п.103.5 ст.103 ПКУ).

Варто зазначити, що компетентні (уповноважені) органи, що мають право підтверджувати статус податкового резидентства різні (таблиця 2.4.)

Таблиця 2.4

Компетентні (уповноважені) органи, що мають право підтверджувати статус податкового резидентства

<i>Країна</i>	<i>Компетентні (уповноважені) органи</i>
Кипр	Податковий департамент Кіпра
Італія	Місцеві податкові органи (місцеві відділення Служби доходів - Agenzia delle Entrate);
Федеративна республіка Німеччина	Податкові інспекції федеральних земель;
Китай, Нідерланди,	Регіональні податкові служби за місцем реєстрації податкового

Польща, Швейцарія, Швеція	резидента;
Російська Федерація	Міжрегіональна інспекція Федеральної податкової служби Росії з централізованої обробки даних (російською мовою: Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных - МИ ФНС России по ЦОД);
Білорусія	Місцеві інспекції Міністерства з податків та зборів Республіки Білорусь;

Джерело: складено автором відповідно умов міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування

Таким чином, для підтвердження правомірності застосування податковим агентом вимог п.103.2. ст. 103 ПКУ на час виплати доходу нерезиденту повинна бути в наявності належно оформлена довідка (або її нотаріально засвідчена копія), що підтверджує статус нерезидента як податкового резидента країни, з якою укладено міжнародний договір України.

При цьому слід враховувати, що Україна поряд з іншими державами підписала Гаазьку конвенцію про скасування вимоги дипломатичної або консульської легалізації іноземних офіційних документів¹⁷³. Відповідно до якої офіційні документи, які використовуватимуться на території держав — учасниць Конвенції, мають бути засвідчені спеціальним штампом «Apostille» (далі — апостиль), проставленим компетентним органом держави, у якій було складено документ. Тому, під час проведення експертних досліджень (Конвенція чинна з 05.07.2004 р.), Білорусь*, Болгарія*, Вірменія*, Греція, Грузія, Данія, Естонія*, Ізраїль, Індія, Ісландія, Іспанія, Італія, Казахстан*, Китайська Народна Республіка (триває процедура набрання чинності), Кіпр, Латвія*, Литва*, Македонія, Молдова*, Нідерланди, Норвегія, Південно-Африканська Республіка, Польща*, Португалія, Російська Федерація*, Румунія*, Сербія і Чорногорія*, Словацька Республіка, Словенія, Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії, Сполучені Штати

¹⁷³ Закон України «Про ратифікацію Гаазької конвенції від 05.10.1961 р.» № 2933-III від 10.01.2002 р. – [Електронний ресурс] : – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_082

Амери́ки, Туреччина, Угорщина, Федеративна Республіка Німеччина, Фінля́ндія, Франція, Хорватія, Чеська Республіка*, Швейцарія, Швеція, Япо́нія. Разом з тим, з державами позначені знаком «*» та Федеративною Республікою Німеччиною застосовується інший спеціальний порядок легалізації документів. Крім того, довідки про статус податкового резидента, видані податковими органами Білорусії, Польщі та Росії, приймаються на території України без будь-якого додаткового засвідчення (без легалізації та без завірення апости́лем) на підставі міжнародних договорів України про правові відносини і правову допомогу у цивільних і кримінальних справах.

Крім того, під час проведення судово-експертних досліджень спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів від фінансових операцій слід враховувати вимоги щодо підтвердження статусу нерезидента як бенефіціара (фактичного) отримувача (власника) доходу у вигляді процентів.

Нагадаємо, як сьогодні звучить визначення бенефіціарного власника (п.п. 103.3 ст. 103 ПК України). Під «бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу для застосування пониженої ставки податку згідно з правилами міжнародного договору України до дивідендів, процентів, роялті, винагород тощо нерезидента, отриманих із джерел в Україні, вважається особа, що має право на отримання таких доходів». При цьому бенефіціарним власником «не може бути юридична або фізична особа, якщо навіть така особа має право на отримання доходів, але є агентом, номінальним отримувачем (номінальним власником) або тільки посередником відносно такого доходу».

На підставі цього визначення, під час розгляду спірних питань, з оподаткування доходів нерезидентів, отриманих від здійснення фінансових операцій в Україні, у рамках судово-економічної експертизи необхідно дослідити, чи є банківська чи фінансова іноземна компанія «бенефіціарним» (фактичним) отримувачем (власником) доходу, отриманого у вигляді процентів

за надання українському резиденту кредиту чи позику.

Для відповіді на це питання звернемося до умовного прикладу. Для цього припустимо, що резидент України вирішив отримав кредит від нерезидента – фінансової компанії Кіпру. При цьому відповідно до вимог Положенням «Про порядок отримання резидентами кредитів, позик в іноземній валюті від нерезидентів і надання резидентами позик в іноземній валюті нерезидентам» укладений кредитний договір, зареєстрований у Національному банку України ¹⁷⁴, що має документальне підтвердження.

Доцільно зазначити, що між Республікою Кіпр і Україною укладено Конвенцію «Про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи» (далі – Конвенція), яка визначає порядок оподаткування певних видів доходів, отриманих на території однієї з таких країн відповідними резидентами ¹⁷⁵. Водночас, слід ураховувати, що норми Конвенції почали застосовуватися лише з 1.01.2014 р., а до цього на відповідні операції поширювались норми Угоди між Республікою Кіпр і Союзом Радянських Соціалістичних Республік про уникнення подвійного оподаткування прибутку і майна (далі – Угода).

Зауважимо, що дія Конвенції «поширюється на податки на доходи, що стягуються від імені Договірної Держави або її адміністративно-територіальних одиниць, або місцевих органів влади, незалежно від способу їхнього стягнення» ¹⁷⁶. Відповідно до норм Конвенції «податками на доходи вважаються всі податки, що справляються із загальної суми доходу, або з

¹⁷⁴ Закон України № 1261-VII від 13.05.2014р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у сфері державної антикорупційної політики у зв'язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового режиму для України» .–[Електронний ресурс]://–Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1261-18>

¹⁷⁵ Закон України «Про ратифікацію Конвенції «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал» № 2737-III від 20.09.2001р.–[Електронний ресурс]://–Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_010

¹⁷⁶ Закон України «Про ратифікацію Конвенції «Про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал» № 2737-III від 20.09.2001р.–[Електронний ресурс]:–Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/356_010

елементів доходу, у тому числі податки на доходи від відчуження рухомого чи нерухомого майна та податки на загальну суму заробітної плати або платні, сплачуваної підприємствами» .

У ст. 14.1.206 ПКУ наведено визначення процентів як: «дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. До процентів включаються: а) платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; ... » [ст. 14.1.206]. Такі сплачені на користь нерезидентів в іноземній валюті проценти для цілей оподаткування перераховуються в національну валюту за курсом НБУ на дату здійснення операції ¹⁷⁷. Водночас слід ураховувати, що проценти за користування наданими кредитами резиденти України, відповідно до норм Конвенції, повинні були оподатковувати лише з 1.01.2014 р., оскільки угодою, яка діяла раніше між Урядом СРСР і Урядом Республіки Кіпр, було передбачено, що проценти не підлягають оподаткуванню в державі, у якій знаходиться джерело їх сплати .

Статтею 11.1 Конвенції встановлено, що «проценти, що виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту іншої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій іншій Державі, якщо такий резидент є особою - фактичним власником таких процентів» . Із цієї норми слідує, що доходи кіпрської фінансової компанії, отримані у вигляді процентів, підлягають оподаткуванню в Республіці Кіпр, у разі якщо вона є «фактичним власником таких процентів».

Фінансова компанія виступатиме власником таких процентів, зокрема у випадку, коли така установа включатиме отримані проценти до складу своїх доходів, які підлягають оподаткуванню. Так, зауважимо, що відповідно до вимог п. 8 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 «Дохід», «у

¹⁷⁷ Закон України «Про ратифікацію Гаазької конвенції від 05.10.1961 р.» № 2933-III від 10.01.2002 р. – [Електронний ресурс] : – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_082

будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу підприємства. ... Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних» (далі – Стандарт 18)¹⁷⁸. Аналогічний склад доходів підприємства передбачено п. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: «не включається до складу доходів суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо».

Таким чином, проценти за користування кредитом, перераховані кіпрській фінансовій компанії, є її власними доходами. Це підтверджує також і п. 8 Стандарту 18, у якому дохід визначено як «збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті»¹⁷⁹[п. 8].

Зауважимо, що норми національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – Положення) узгоджені із зазначеними вище міжнародними. Так, у п. 3 Положення зазначено: «доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)». Крім того, ст. 1.3 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» визначено, що «дата валютування – зазначена

¹⁷⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 1.01.2012 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025

¹⁷⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 1.01.2012 р. – [Електронний ресурс] : // – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025

платником у розрахунковому документі або в документі на переказ готівки, є дата, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачу, переходять у власність отримувача» [50, ст. 1.3]. Таким чином, нерезидент є фактичним власником перерахованих резидентом України на його користь процентів за користування кредитом.

В частині оподаткування процентів Конвенція передбачає, що «такі проценти можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, у якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо особа - фактичний власник процентів є резидентом іншої Договірної Держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 2 відсотки від загальної суми процентів [51]. Спосіб застосування цих обмежень встановлюється компетентними органами Договірних Держав за взаємною домовленістю». Водночас слід враховувати, що ст. 141.4.2 ПКУ передбачено, що резидент, який виплачує доходи, в тому числі й у вигляді процентів, на користь нерезидента, зобов'язаний утримати податок у розмірі 15%, якщо інше не передбачене міжнародними угодами [16, ст. 141]. У нашому випадку, відповідно до норм Конвенції, позичальник – резидент України при виплаті процентів за користування кредитними коштами повинен утримувати 2% податку від загальної суми перерахованих процентів.

Підсумовуючи, зазначимо, що на практиці для вирішення спірних питань з оподаткування доходів нерезидентів від фінансових операцій в Україні необхідно ретельно дослідити в цій сфері національне, міжнародне законодавство та укладені між Україною та відповідною країною чинні угоди; проаналізувати документальне забезпечення факту здійснення господарської операції відповідно до умов зареєстрованого у НБУ кредитного договору та наявності довідки про статус податкового резидентства фінансової компанії – нерезидента.

РОЗДІЛ 3. СУДОВА ТОВАРОЗНАВЧА ЕКСПЕРТИЗА ТА ОЦІНОЧНА ДІЯЛЬНІСТЬ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ

3.1. Ідентифікація якості ювелірних виробів на основі сплавів із золота

Питання визначення вартості ювелірних виробів, що перебували у користуванні з метою визначення розміру матеріальної шкоди, заподіяної власнику майна, при проведенні судових товарознавчих експертиз є достатньо актуальним, зважаючи на те, що ювелірні вироби часто купуються в якості цінного подарунка або статусної речі і на них можуть бути витрачені чималі гроші, – цей збиток може виявитися досить істотним. Основною проблемою під час проведення таких експертиз є ідентифікація виробу.

Основним джерелом інформації при проведенні ідентифікації ювелірних виробів виступає наявне маркування. При цьому слід враховувати специфіку дослідження виробів, що перебували в експлуатації. Як правило, експертові надають на дослідження виріб без необхідної для ідентифікації інформації, такої як матеріал виготовлення (сплав), найменування вставки, найменування підприємства-виробника, розмір виробу і т.д. Така інформація зазначається на паперовому ярлику, що кріпиться до виробу, проте споживачі не завжди зберігають такі ярлики, тому на момент проведення дослідження така інформація у експерта відсутня. Слід відмітити, що за наявності такої інформації, ярлики не містять опису конкретного виробу, тому провести однозначну ідентифікацію виробу навіть за наявності ярлика достатньо складно.

Таким чином, наявна маркувальна інформація досліджуваних виробів складається з пробірного клейма та клейма-іменника ювелірного виробу для виробів, виготовлених вітчизняними ювелірними заводами. Для виробів, виготовлених за кордоном або за індивідуальним замовленням (наприклад, шляхом перероблення), така інформація може бути взагалі відсутня.

Методичними рекомендаціями з визначення вартості виробів з дорогоцінних та недорогоцінних металів зі вставками передбачено визначення вартості ювелірних виробів з дорогоцінних металів зі вставками із дорогоцінним, напівдорогоцінним або синтетичним камінням шляхом розрахунку ринкової роздрібної вартості виробу, як суми складових – собівартості виробу, прибутку підприємства-виробника, податку на додану вартість, торгової націнки. При цьому собівартість виробу розраховується як сума матеріальної вартості, що включає вартість дорогоцінного металу, вартість вставок (каміння), вартість роботи з урахуванням вартості закріпки вставки, обов'язкові нарахування підприємства-виробника при формуванні собівартості продукції, які нараховуються на вартість роботи [7]. При цьому визначення вартості дорогоцінного металу здійснюється відповідно до проби виробу.

Законом України «Про державне регулювання видобутку, виробництва і використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контроль за операціями з ними» визначено, що торгівля ювелірними та побутовими виробами з дорогоцінних металів здійснюється суб'єктами господарювання на території України тільки за наявності державного пробірної клейма. При цьому, клеймування є обов'язковим для всіх ввезених на територію України юридичними та фізичними особами ювелірних та побутових виробів, виготовлених з дорогоцінних металів з метою їх реалізації (крім ввезених для власних потреб).

Тому застосування підходу, запропонованого методичними рекомендаціями [7] не дає можливості визначення вартості ювелірних виробів, що перебували в експлуатації, виготовлених за кордоном або за індивідуальним замовленням, а також виготовлених за радянських часів.

Виходячи з викладеного, ідентифікацію ювелірних виробів з метою визначення їх вартості доцільно проводити шляхом проведення комплексних експертиз за напрямом товарознавчих досліджень та досліджень матеріалів,

речовин та виробів за напрямом досліджень металів та сплавів шляхом якісної ідентифікації матеріалу виготовлення виробів.

У процесі дослідження ювелірних виробів із сплавів на основі золота вирішувалося загальне питання ідентифікації продукції, а також відповідності продукції вимогам стандартів [1-3].

У ході проведення дослідження були вирішені такі завдання:

– оцінка маркування товарного ярлика ювелірного виробу згідно з Правилами роздрібної торгівлі ювелірними та іншими виробами з дорогоцінних металів;

– дослідження пробірного клейма та клейма-іменника ювелірних виробів;

– дослідження зовнішнього вигляду ювелірних виробів;

– визначення хімічної природи матеріалів ювелірних виробів.

Об'єктами дослідження виступають ювелірні вироби на основі сплавів із золота відомих українських виробників та іноземного походження (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Характеристика об'єктів дослідження

Об'єкт	Вид ювелірного виробу	Характеристика
Об'єкт № 1	Підвіска із металу жовтого кольору	Підвіска, виготовлена у формі скорпіона. Відбитки клейм відсутні, маркування відсутнє
Об'єкт № 2	Каблучка – із металу червоного кольору	Передня частина каблучки розширена, має рельєфну поверхню, що імітує рослинний орнамент. Каблучка інкрустована різнокольоровими камінцями. На зовнішній стороні задньої частини каблучки наявні нечіткі відбитки двох клейм: пробірного клейма та клейма-іменника. На дослідження надано 2 товарних ярлики
Об'єкт № 3	Браслет – із металу червоного кольору.	Ланки ланцюжка імітують рослинний орнамент. На з'єднувальній деталі ланцюжка наявні нечіткі відбитки двох клейм: пробірного клейма та клейма-іменника. На дослідження надано 2 товарних ярлика.

Першим етапом ідентифікації досліджуваних об'єктів було дослідження маркування товарного ярлика виробів та визначення відповідності наявного маркування вимогам чинного законодавства.

Згідно із Законом України «Про державне регулювання видобутку, виробництва і використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контроль за операціями з ними» у разі, коли для перевірки правильності маркування ювелірних виробів (зокрема ваги) необхідно зняти товарний ярлик, складається акт з наступним позначенням номера акта на товарному ярлику – дублікаті торговельного підприємства, товарний ярлик виробника зберігається і навішується на виріб разом із дублікатом. Цей порядок приймання та продажу товарів пояснює наявність двох товарних ярликів на одному товарному виробі.

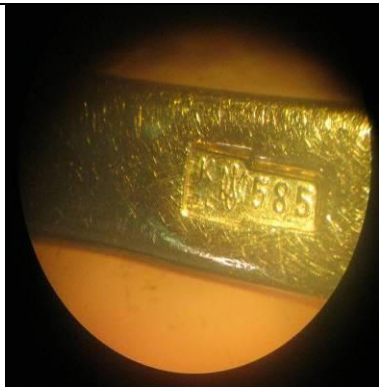
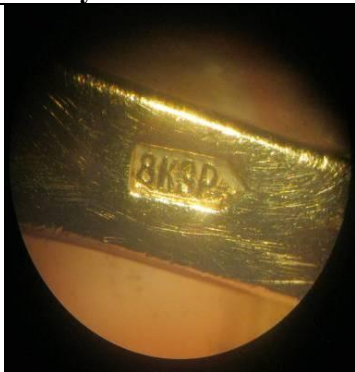
Результати дослідження маркування товарних ярликів досліджуваних виробів наведено в таблиці 3.1.

Другим етапом ідентифікації досліджуваних об'єктів було дослідження пробірного клейма та клейма-іменника. При цьому встановлювали наявність таких клейм та відповідність заявленої інформації щодо підприємства-виробника продукції інформації, зазначеній у товарному ярлику до виробу.

Таблиця 3.2 – Оцінка маркування товарного ярлика ювелірного виробу

Найменування виробу	Об'єкт 1 – Підвіска	Об'єкт 2 – Каблучка		Об'єкт 3 – Браслет	
Наявність товарного ярлика	–	До вагового ювелірного виробу прикріплено 2 товарних ярлика, що закріплені ниткою і опломбовані		До вагового ювелірного виробу прикріплено 2 товарних ярлика, що закріплені ниткою і опломбовані	
Найменування або товарний знак підприємства-виробника	Інформація відсутня	ТОВ «ЮП Золоте Руно», м. Київ, Україна	ФО-П Старовойтенко	Власник: ТМПП «Золотий вік», Виробник: ПП «Південьзолото», м. Запоріжжя, Україна	СПД «Мигель»
Найменування сплаву металу та його проба	Інформація відсутня	Золото 585	Золото 585	Золото 585	Золото 585
Маса виробу	Інформація відсутня	3,27	3,27	4,56	4,56
Ціна за 1 г (або ціна виробу), грн	Інформація відсутня	відсутня	899	відсутня	2417
Артикул	Інформація відсутня	АО219-3	A219к	7439/12	3013
Номер (розмір каблучки або браслета)	Інформація відсутня	17,5	17,5	17 см	17 см
Найменування вставки	Інформація відсутня	хризоліт кр. 2 шт. 0,14 ст, гранат кр. 5 шт. 0,2 ст, аметист кр. 3 шт. 0,49 ст, хризоліт кр. 4 шт. 0,42 ст, цирконій куб.	відсутнє	відсутнє	відсутнє
Нормативно-правовий акт, відповідно до якого виготовлено виріб	Інформація відсутня	ДСТУ 3527-97, Ліц. Сер. АБ № 223175 від 01.09.2005 р.	відсутній	ДСТУ 3527-97, ЄДРПОУ № 32341038	Ліцензія № 052510 від 10.05.2006 р.
Дата виробництва	Інформація відсутня	22.02.2008	відсутня	19.09.2012	відсутня
Номера акта на товарному ярлику - дублікаті торговельного підприємства	Інформація відсутня	-	відсутній	-	відсутній

Таблиця 3.2 – Дослідження пробірного клейма та клейма-іменника ювелірних виробів

Пробірне клеймо, вид під мікроскопом	Вид пробірного клейма	Шифр на пробірному клеймі	Клеймо-іменник, Вид під мікроскопом	Вид клейма- іменника	Шифр на клеймі- іменнику
Об'єкт 2 – Каблучка					
	У вигляді лопатки, з емблемою – стилізованим зображенням тризуба	Літера підприємства-користувача клейма: К – Центральне казенне підприємство пробірного контролю, м. Київ; Проба – 585; ІС – захист коду, що використовуються у клеймах для золота		Прямокутник з загостренням з правого боку (у вигляді стрілки)	Перше поле позначень іменника пусте – десятиріччя реєстрації 2000-2009 рр. 8 – рік реєстрації (виготовлення іменника); К – Центральне казенне підприємство пробірного контролю, м. Київ; 3Р – умовний індивідуальний знак виробника
Об'єкт 3 – Браслет					
	У вигляді лопатки, з емблемою – стилізованим зображенням тризуба	Літера підприємства-користувача клейма: З – Відділення пробірного контролю Дніпропетровського казенного підприємства пробірного контролю у м. Запоріжжя; Проба – 585; ІС – захист коду, що використовуються у клеймах для золота		Прямокутник з загостренням з правого боку (у вигляді стрілки)	Знак місцезнаходження виробника: Х – Харківська обл.; УЗ – умовний індивідуальний знак виробника; 2 – рік реєстрації (виготовлення іменника); Четверте поле позначень іменника пусте – десятиріччя реєстрації 2010-2019 рр.

Під час проведення досліджень пробірного клейма та клейма-іменника наданих об'єктів були зроблені фотознімки пробірних клейм та клейм-іменників з використанням мікроскопа типу МБС-9, що дає збільшення до 56'. Результати досліджень і зображення клейм викладені в таблиці 3.2.

Відповідно до отриманих результатів, в об'єкті № 1 – Підвіска – відсутність товарного ярлика, пробірного клейма та клейма-іменника унеможлиблює ідентифікацію самого виробу, а також підприємства-виробника.

В об'єкті № 2 – Каблучка – інформація з товарного ярлика повністю відповідає тавруванню ювелірного виробу. Позначення іменника відповідає старій системі шифрування, що діяла включно до 2009 р, у якій перша літера визначає казенне підприємство пробірного контролю. Дата виготовлення ювелірного виробу чітко підтверджена шифром 1 і 2 полів іменника – 2008 р.

В об'єкті № 3 – Браслет - за результатами дослідження можна зробити висновки про неправильну інформацію, яка надана споживачеві у товарному ярлику від виробника. У товарному ярлику заявлено, що виробник ПП «Південьзолото», м. Запоріжжя, але на клеймі-іменнику стоїть відмітка про місцезнаходження виробника в Харківській області. Позначення іменника відповідає новій системі шифрування, що діє від 2010 р. включно. Дата виготовлення ювелірного виробу чітко підтверджена шифром 3 і 4 полів іменника – 2012 р. [4].

Третім етапом дослідження було визначення органолептичних показників якості об'єктів дослідження та встановлення способу виготовлення. Також на цьому етапі встановлювали відповідність досліджуваних об'єктів вимогам нормативної та технічної документації [1 – 3] за органолептичними показниками.

Для визначення органолептичних показників якості огляд об'єктів дослідження проводився за допомогою 10-х луп-лінійок. Оцінка якості ювелірних виробів проводилась за допомогою мікроскопу типу МБС-9, що дає збільшення до 56'. Результати проведених досліджень наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Дослідження зовнішнього вигляду

Назва етапу дослідження за вибраними показниками	Об'єкт № 1 – Підвіска	Об'єкт № 2 – Каблучка	Об'єкт № 3 – Браслет
Колір матеріалу ювелірного виробу	Жовтий	Червоний	Червоний
Опис конструкції та способу виготовлення ювелірного виробу	Виріб складної композиції, що включає різні види художньої обробки матеріалів; підвіска складається з цільного корпусу, виготовлена способом лиття за виплавленими моделями і подальшої холодної обробки поверхні виробу	Виріб складної композиції, що включає різні види художньої обробки матеріалів; каблучка складається з цільного корпусу, виготовлена способом лиття за виплавленими моделями і подальшої термообробки попередньо-деформованого сплаву	Виріб складної композиції, що включає різні види художньої обробки матеріалів; браслет складається з ланок ланцюга, виготовлених способом холодного штампування та подальшої холодної обробки поверхні виробу
Спосіб нанесення пробірної клейма	Пробірне клеймо відсутнє	На ювелірному виробі бачимо вдавлений відбиток державного пробірної клейма (зовнішній вигляд виробу дещо деформується) – механічний спосіб нанесення	На ювелірному виробі бачимо вдавлений відбиток державного пробірної клейма (зовнішній вигляд виробу дещо деформується) – механічний спосіб нанесення
Якість виготовлення та обробки виробу	Поверхня виробу за кольором рівномірно блискуча та бархатна на вид, без сторонніх включень; відсутність явно виражених зовнішніх дефектів сплаву; рівномірність за кольором	Поверхня виробу за кольором рівномірно блискуча та бархатна на вигляд, без сторонніх включень; відсутність явно виражених зовнішніх дефектів сплаву; відсутність слідів роботи інструменту при закріпленні вставок; рівномірність за кольором та чіткість орнаменту	Поверхня виробу за кольором рівномірно блискуча та бархатна на вигляд, без сторонніх включень; відсутність явно виражених зовнішніх дефектів сплаву; рівномірність за кольором та чіткість орнаменту; міцність, добра змонтованість деталей кріплення; колір припаю замка до ланцюга подібний до кольору металу ювелірного виробу

Всі об'єкти дослідження за вибраними показниками якості та технологією виробництва відповідають вимогам ДСТУ 3527-97 «Вироби золотарські з коштовних металів». Всі об'єкти дослідження виготовлені в серійному виробничому процесі, та відповідають якості індивідуального методу виготовлення виробу [4, 5]. Усі досліджувані об'єкти містять ознаки експлуатації – незначні забруднення, подряпини, потертості.

Четвертим етапом дослідження було визначення хімічної природи матеріалів ювелірних виробів.

Для визначення елементного складу досліджуваних об'єктів проведено дослідження методом рентгено-флуоресцентного спектрального аналізу [6]. Дослідження проводилися на енергодисперсійному рентгено-флуоресцентному спектрі СЕР-01, модифікація «ElvaX-L», за таких умов:

- первинне випромінювання – Ti ;
- напруга на аноді трубки – 45 кВ;
- струм трубки – авт. підсилення;
- діапазон елементів, що аналізуються – від ^{14}Si до ^{92}U ;
- час зйомки – 200 с.

Розшифровка спектрів здійснювалася за допомогою програми ElvaXSoftwarever. 2.1. Всі отримані дані зведено в таблицю 4.

Об'єкт № 1 – Підвіска - виготовлений зі сплаву на основі золота, за вмістом 58,88%. За значенням масових часток решти компонентів сплав відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-80-1,0. Сторонніх домішок у сплаві не знайдено.

Об'єкт № 2 – Каблучка - виготовлений зі сплаву на основі золота, за вмістом 59,54%. За значенням масових часток решти компонентів сплав відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-55-2,0. На отриманому спектрі реєструється лінія Ni , але в масовому відношенні його частка дуже мала і її можна віднести до фонових забруднень під час отримання сплаву.

Таблиця 3.4 – Визначення елементного складу сплаву ювелірних виробів

Об'єкт № 1 – Підвіска				
Атомний номер	Елемент	Серія	ФПА вихід	Концентрація, %
29	Cu	K	32,0508	32,12% ± 0,12
30	Zn	K	0,62838	0,62% ± 0,07
47	Ag	K	8,36263	8,38% ± 0,12
79	Au	L	58,9580	58,88% ± 0,10
Елементний склад відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-80-1,0				
Об'єкт № 2 – Каблучка				
Атомний номер	Елемент	Серія	ФПА вихід	Концентрація, %
28	Ni	K	0,00342	0,00% ± 0,07
29	Cu	K	33,2046	33,31% ± 0,12
30	Zn	K	1,35505	1,34% ± 0,07
47	Ag	K	5,88502	5,80% ± 0,12
79	Au	L	59,5518	59,54 ± 0,10
Елементний склад відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-55-2,0				
Об'єкт № 3 – Браслет				
Атомний номер	Елемент	Серія	ФПА вихід	Концентрація, %
29	Cu	K	33,3219	33,42% ± 0,12
30	Zn	K	0,62969	0,62% ± 0,07
47	Ag	K	6,43796	6,38% ± 0,12
79	Au	L	59,58% ± 0,10	
		59,6103		
Елементний склад відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-65-1,0				

Об'єкт № 3 – Браслет - виготовлений зі сплаву на основі золота, за вмістом 59,58%. За значенням масових часток решти компонентів сплав відповідає стандартному ювелірному сплаву марки ЗлСрЦМ 585-65-1,0. Сторонніх домішок у сплаві не знайдено.

Визначення хімічної природи матеріалів ювелірних виробів методом рентгено-флуоресцентного спектрального аналізу дає змогу однозначно ідентифікувати всі досліджувані об'єкти.

Визначені марки сплавів відповідають технології виготовлення ювелірних виробів, яка обумовлюється певними вимогами щодо функціонального та соціального призначення.

Таким чином, відповідно до запропонованої методики ідентифікації ювелірних виробів та аналізом технічної й наукової літератури, були обрані критерії, засоби і методи якісної ідентифікації ювелірних виробів на основі сплавів із золота. Для підтвердження надійності функціонування методики

ідентифікації ювелірних виробів, за обраними критеріями, засобами і методами якісної ідентифікації проведено дослідження зразків ювелірних виробів.

Впровадження рекомендованої методики проведення комплексних експертиз для ідентифікації ювелірних виробів дозволить попередити інформаційну та вартісну фальсифікацію ювелірних виробів і буде доцільним у роботі експертних установ.

3.2. Застосування методики сенсорної оцінки кави натуральної розчиної при проведенні судових експертиз

Кава — один з найпопулярніших серед людства напоїв. Згідно з даними ICO (International Coffee Organization — Міжнародної кавової організації), рівень споживання кави середньостатистичною людиною становить близько 4,2 кг на рік. В нашій країні цей показник доволі невисокий і становить лише 1,37 кг на рік¹⁸⁰.

Щорічно в Україну імпортується велика кількість кави, так в 2016 році імпортувала 29,74 тис. тонн кави, кавової шкаралупи та замінників кави що на 25,8% більше, ніж у 2015 році, повідомила Державна фіскальна служба України. Згідно з даними Державна фіскальна служба України, в грошовому вираженні експорт цієї продукції за минулий рік збільшився на 9,7% – до \$94,63 млн (\$86,29 млн у 2015 році)¹⁸¹.

Імпорт кафи в Україну здійснюється багатьма країнами, в яких створені максимально комфортні умови для його вирощання:

✓ Колумбія. Основний упор робиться на сорт «Арабіка», імпорт якого цікавить США, Німеччину, Францію, Італію та багато інших країн, у тому числі і Україну.

¹⁸⁰

Закон України «Про якість та безпеку харчових продуктів та продовольчої сировини» від 23 грудня 1997 року № 771/97-ВР із змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/771/97-%D0%B2%D1%80>

¹⁸¹ Офіційний сайт Державної фіскальної служби України – [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

✓ Мексика. Відмінна риса мексиканської кави є не особливо міцний м'який смак, якому не властивий багатий аромат.

✓ В'єтнам. Щорічно тут вирощується і експортується кави на загальну суму більше мільярда доларів. Особливо вражає багатство і відмінне поєднання смаку та аромату.

✓ Бразилія. Звичайно ж поза всякою конкуренцією. Це загальновизнаний світовий лідер кавового виробництва, що має на своїх плантаціях більше 6 млрд. кавових дерев, а от їх батьківщиною прийнято вважати Ефіопію. Саме звідси він був завезений в Ємен, де і почав культивуватися.

В Україні якість кави регулюється стандартом ДСТУ 4394:2005 «Кава натуральна розчинна. Загальні технічні умови». Однак вимоги, викладені в ДСТУ 4394:2005, не дають можливості повно оцінити якість кави розчинної порошкоподібної, гранульованої та сублімованої за органолептичними показниками, бо наведена в стандарті методика недостатньо деталізована та конкретна.

Кава за товарознавчою класифікацією відноситься до смакових товарів. За загальноприйнятим визначенням, смакові товари — це різноманітні за хімічною природою продукти, які характеризуються відповідною фізіологічною дією на організм людини, збуджують центральну нервову систему і стимулюють роботу травної системи, поліпшують засвоєння їжі¹⁸².

Загалом кава поділяється на два різновиди: кава натуральна, яка представляє собою оброблені різним чином плоди кави (зелені або смажені, подрібнені, додатково ароматизовані, тощо) та кава натуральна розчинна. Розчинна кава, в свою чергу, залежно від технології виготовлення може бути порошкоподібною, гранульованою (агломерованою) та сублімованою.

¹⁸² Закон України «Про захист прав споживачів» від 12 травня 1991 р. № 1023-ХІІ із змінами та доповненнями— [Електронний ресурс]: — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>

На відміну від інших харчових продуктів, смакові товари люди споживають не для задоволення потреб у поживних речовинах, а в першу чергу заради насолоди. Забезпечується вона смаком та ароматом продуктів. Через це до органолептичних властивостей кави повинні пред'являтися дуже детальні вимоги.

В ДСТУ 4394:2005 пунктом 5.1.2 передбачено наступні вимоги до органолептичних показників¹⁸³:

Таблиця.3.2.1 Органолептичні показники якості кави натуральної розчинної

Назва показника	Характеристика видів натуральної розчинної кави		
	порошкоподібна	гранульована	сублімована
Зовнішній вигляд	Дрібнодисперсний, сипучий порошок, без грудочок	Крихкі агломеровані частинки різних форм і розмірів, пористої структури Дозволено не більше, ніж 0,3% зруйнованих до дрібнодисперсного порошку гранул або частинок	Щільні частинки різної форми і розмірів, з гладенькою або злегка шорсткою поверхнею
Колір	Від світлого до темно-коричневого, однорідний за інтенсивністю		
Смак і аромат	Виражені, з різними відтінками, які властиві даному продукту. Не дозволено сторонній присмак і запах.		

Якщо розглянути загальну структуру більшості стандартів, що містять технічні умови для виробництва продукції, можна стверджувати, що застосовувані органолептичні методи оцінки продукту не дають змоги об'єктивно оцінити товари. Зазвичай оцінка проводиться одним фахівцем, а умови чітко не сформульовані: поруч із переліком органолептичних показників стоять лише терміни «типовий», «характерний» чи «властивий». Цей недолік є і в ДСТУ 4394:2005. Сучасні ж вимоги до сенсорної оцінки передбачають чіткі характеристики для кожного показника, формування із кваліфікованих спеціалістів груп оцінки для забезпечення об'єктивності¹⁸⁴.

¹⁸³ ДСТУ 3413-93. Система сертифікації УкрСЕПРО. Порядок проведення сертифікації продукції – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: https://dnaop.com/html/43921/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_3413-96

¹⁸⁴ ДСТУ 2296-93. Національний знак відповідності. Форма, розміри, технічні вимоги та правила застосування– [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=25846

Для сенсорної оцінки якості розчинної кави, при проведенні експертних досліджень, доцільно використовувати баловий метод. Цей метод дозволяє встановити рівні часткової і загальної якості. Під час оцінювання продукції група експерт виставляє зразкам бали від мінімальних до максимальних за методикою, що встановлена для даного продукту. За умови використання обґрунтованої балової системи такий метод забезпечує отримання достатньо об'єктивних, надійних, відтворюваних результатів дослідження.

Найзручнішою і найбільш розповсюдженою з існуючих шкал оцінки виробів є п'ятибальна шкала¹⁸⁵. При використанні такої шкали для кожного продукту виділяється певна кількість важливих саме для нього органолептичних показників. Для цих показників визначаються коефіцієнти вагомості, що вказують на важливість показника при формуванні споживчої цінності продукції. Сума коефіцієнтів вагомості складає 1. За кожний показник експерт виставляє бал від 5 (найвища якість) до 1 чи 0 (продукт взагалі не є їстівним).

При визначенні загальної оцінки використовують формулу:

$$B_{\text{заг}} = B_{\text{см}} \cdot K_{\text{в.см}} + B_{\text{ар}} \cdot K_{\text{в.ар}} + \dots + B_n \cdot K_{\text{в.н}}, \quad (1)$$

де: B — бали, отримані за одиничними показниками, наприклад, за смак продукту, аромат;

$K_{\text{в}}$ — коефіцієнти вагомості відповідних показників.

Загалом порядок розробки балової шкали для оцінки будь-якого виду виробів наступний:

- виділення одиничних показників якості продукції;
- складання схем, таблиць, в яких кожному рівню якості певного показника відповідає словесна характеристика;
- градація цих показників за важливістю, розрахунок коефіцієнтів вагомості;

¹⁸⁵ Родина, Т. Г. Сенсорный анализ продовольственных товаров: учебник для студ. высш. учеб. заведений / Т. Г. Родина. — М. : Академия, 2004. — 208 с.

- встановлення мінімальних значень для вагомих показників;
- встановлення загальної мінімальної оцінки, яку повинна мати якісна продукція.

Відповідно до пропонованого порядку нами розроблена балова шкала для оцінки кави. Традиційно вважається, що найбільш значущими показниками якості кави є її смак та аромат¹⁸⁶. Також необхідно оцінювати зовнішній вигляд, який зумовлюється консистенцією, та колір кави.

Для розробки повної методики дослідження необхідно також визначити вимоги до експертної групи та умов проведення дослідження.

Можливі розміри експертної групи та умови проведення сенсорного дослідження кави не повинні принципово відрізнятися від загальноприйнятих. Приміщення для проведення дослідження має відповідати вимогам ISO 8589:1988 «Органолептичний аналіз. Керівництво з проектування приміщень для дослідження». Для формування експертної групи і проведення дослідження залучаються п'ять експертів-випробувачів¹⁸⁷.

Незважаючи на значну популярність кави, єдина усталена методика її оцінки так і не склалась. Тому для визначення еталонних смаку та аромату кави доцільно звернути увагу на її хімічний склад та речовини, що визначають якість кави.

Смак кави розчинної відповідає смаку кави натуральної, з якої вона отримана. Смак натуральної кави формується під час її обсмаження і залежить від дубильних речовин, кислот, продуктів карамелізації, що утворюються під дією високих температур.

Дубильні речовини зумовлюють гіркість кави. Сорт кави робуста містить більше дубильних речовин, тому її смак більш гіркий, ніж в арабіки. Основою дубильних речовин кави є хлорогенова кислота. Вона надає каві в'язучий,

¹⁸⁶ Нахмедов Ф.Г. Технологія кавапродуктів / Фарух Гідаятович Нахмедов. – М.: Лег. и пищ. пром-сть, 1984. – 183 с.

¹⁸⁷ Шкарупа В.Ф. Товарознавство продовольчих товарів. Продукти рослинного походження: Опорний конспект лекцій / Шкарупа В.Ф. – Київ: КНТЕУ, 2003. – 182 с.

слабко-кислий смак, жорсткий кріпкий присмак, зумовлює повноту відчуття. Білки і цукри кави внаслідок реакції меланоїдіноутворення під час обсмаження надають їй кольору, сприяють утворенню смакових і ароматичних речовин. Алкалоїд тригонелін надає каві гіркоти, аромату.

Аромат каві, крім тригонеліну та продуктів меланоїдіноутворення і розпаду хлорогенової кислоти, надають фурфурол і фурфуроловий спирт, які утворюються з полісахаридів кавового зерна.

На основі аналізу складу зерен кави робимо такий висновок: для того, щоб задовольнити потреби споживача, смак кави має бути гармонійним і типовим для кави. Для цього він повинен бути гірким і кислим, після ковтання повинен залишатися в'язучий присмак.

Треба звернути увагу на той фактор, що якщо смак різних видів кави залежно від технології виготовлення є схожим, аромат її дуже сильно залежить від виду. Причиною цього є дуже швидке випаровування ароматичних речовин з кави смаженої. Через це її рекомендують розмелювати лише перед споживанням. Зберегти ж таким чином увесь комплекс ароматичних речовини в каві розчинній неможливо. Найближчою до натуральної за ароматом є кава сублімована¹⁸⁸.

Отже, можна встановити наступні вимоги до аромату кави натуральної розчинної – його гармонійність, типовість для кави, наявність аромату смаженої кави. Тож, хоча аромат розчинної кави значно бідніший за аромат кави натуральної, він повинен бути приємним споживачеві.

Слід також зауважити, що для встановлення типовості та «кавовості» смаку та аромату каву розчинну необхідно порівнювати з кавою натуральною.

Зовнішній вигляд та колір кави розчинної залежать від способу її отримання. Так, кава порошкоподібна представляє собою дрібний порошок коричневого кольору, кава агломерована – крихкі гранули неправильної

¹⁸⁸ Чепурной И.П. Товароведение и экспертиза вкусовых товаров. / Чепурной И.П. – М.: Маркетинг, 2002. – 404 с.

форми, пористі, більш темного кольору. Кава сублімована світліша, має вигляд багатограних кристалів, приблизно однакових за розміром, проте різноманітних за формою.

Таким чином нами розроблені характеристики для оцінки органолептичних властивостей кави натуральної розчинної, що наведені в таблиці 3.2.2:

Таблиця 3.2.2 Пятибалова шкала органолептичної оцінки кави натуральної розчинної

Показник	Оцінка (балів)	Характеристика для кави		
		порошкоподібної	гранульованої	сублімованої
1	2	3	4	5
Смак	5	Типовий для кави, з легким присмаком гіркоти, з кислотою, залишає в'язучий присмак. Смак сильний і гармонійний, без сторонніх присмаків		
	4	Типовий для кави, проте не досить сильно виражений		
	3	Смак сильний, однак злегка негармонійний, з перевагою гіркоти або кислоти		
	2	Смак досить сильний, з присмаком гіркоти і в'язучістю, однак відчутний незначний сторонній присмак		
	1	Смак схожий на смак кави, проте наявний відчутний сторонній присмак, смак негармонійний		
Аромат	5	Сильний та гармонійний аромат, типовий для кави, доволі насичений, без сторонніх відтінків		
	4	Аромат слабкий, невиражений, але характерний для кави, приємний		
	3	Аромат приємний, проте негармонійний, з перевагою аромату смаженої кави		
	2	Аромат загалом приємний, проте відчутні сторонні відтінки		
	1	Аромат нетиповий для кави, негармонійний		
Колір	5	Від світло- до темно-коричневого, рівномірний	Коричневий або темно-коричневий, рівномірний	Світло-коричневий або коричневий, рівномірний
	4	Колір рівномірний, проте з різними відтінками	Колір рівномірний, проте з різними відтінками	Колір рівномірний, проте з різними відтінками
	3	Частинки мають різноманітні відтінки від світло- до темно-коричневого	Гранули мають різноманітні відтінки від світло- до темно-коричневого	Кристали мають різноманітні відтінки від світло- до темно-коричневого
	2	Колір недостатньо рівномірний, є декілька частинок набагато світліших або темніших за	Колір недостатньо рівномірний, є декілька гранул набагато світліших або темніших за	Колір недостатньо рівномірний, є декілька кристалів набагато світліших або темніших за основну масу

	1	основну масу Колір дуже нерівномірний	основну масу Колір дуже нерівномірний	Колір дуже нерівномірний
Зовнішній вигляд	5	Однорідний дрібнодисперсний порошок, без грудочок	Однорідні крихкі гранули приблизно однакового розміру, без зруйнованих гранул і порошку	Однорідні кристали правильної форми, з однорідною шорсткуватою поверхнею, вигляд зовні і на зламі однаковий
	4	Дрібнодисперсний порошок з частинками різних розмірів	Різні за розміром і формою крихкі гранули	Доволі однорідні кристали різного розміру і форм, з однорідною шорсткуватою поверхнею, вигляд зовні і на зламі однаковий, деякі зруйновані
	3	Однорідний дрібнодисперсний порошок з декількома грудочками, що легко розсипаються	Гранули неоднорідні за розміром, деякі зруйновані	Доволі однорідні кристали різного розміру і форми, однакові зовні і на зламі, на поверхні відчутна невелика кількість пилу від зруйнованих кристалів
	2	Неоднорідний за розміром частинок порошок, є поодинокі стійкі грудочки	Гранули неоднорідні за розміром, велика кількість зруйнованих	Кристали неоднорідні, деякі зруйновані, вигляд на зламі і зовні однаковий, помітний пил від зруйнованих кристалів
	1	Неоднорідна консистенція, спричинена значною кількістю грудочок	Гранули дуже неоднорідні, деякі зруйновані, помітний порошок від зруйнованих гранул	Кристали неоднорідні, деякі зруйновані, неоднаково виглядають зовні і на зламі, помітний порошок від зруйнованих кристалів

Визначаємо коефіцієнти вагомості для кожного із показників якості кави. Для цього аналізуємо погляди експертів щодо найбільш значущого показника. Отримані нами результати:

- смак — 0,45;
- аромат — 0,20;
- колір — 0,15;

— зовнішній вигляд — 0,15.

Загальну якість кави розраховуємо за допомогою формули (1). Результат загальної оцінки кави при органолептичному дослідженні її якості повинен складати не менше 3,75 балів, при цьому середня оцінка, отримана кавою за смак, має бути не менше 4 балів.

Слід зауважити, що експерти головним недоліком таких п'ятибалових шкал вважають можливість визнання якісними товарів, що мають незначні, проте численні недоліки. Також існує ймовірність реалізації фальсифікованих товарів, найсуттєвіший з органолептичних показників яких штучно поліпшено за допомогою ароматизаторів, стабілізаторів тощо. Дієвий спосіб попередження нечесної підприємницької практики — обмеження граничної кількості дефектів¹⁸⁹.

Зокрема, якщо кава отримала оцінку 1 бал за будь-який з показників, але завдяки високій оцінці з інших показників має оцінку вищу за 3,75 балів, вона все одно повинна вважатися несортним товаром. У випадку ж, якщо кава отримала оцінку 2 бали за двома з показників, а загальна оцінка вище за 3,75 балів, потрібно провести повторне оцінювання якості з залучанням більшої експертної групи.

Наприклад, для кави незадовільної консистенції, відповідно до формули (1), отримаємо:

$$B_{\text{заг}} = 5 \cdot 0,45 + 4 \cdot 0,20 + 4 \cdot 0,15 + 1 \cdot 0,15 = 2,25 + 0,8 + 0,6 + 0,15 = 3,8, \quad (2)$$

для кави з поганою консистенцією та кольором, однак поліпшеними ароматом і смаком:

$$B_{\text{заг}} = 5 \cdot 0,45 + 5 \cdot 0,20 + 2 \cdot 0,15 + 2 \cdot 0,15 = 2,25 + 1,0 + 0,3 + 0,3 = 3,85. \quad (3)$$

На нашу думку, для свідомого вибору товару необхідно надати споживачеві інформацію щодо відповідності ціни кави її якості. Для цього доцільно буде запровадити розподіл кави за гатунками: при отриманні кавою

¹⁸⁹ Родина, Т. Г. Сенсорный анализ продовольственных товаров: учебник для студ. высш. учеб. заведений / Т. Г. Родина. — М. : Академия, 2004. — 208 с.

оцінки від 3,75 до 4,4 балів вона відноситься до першого гатунку, при отриманні нею більше 4,4 балів вона відноситься до вищого гатунку, при цьому середня оцінка, отримана за смак, повинна становити 4,5 балів або вище.

Проведене дослідження має практичне значення. Зокрема, запропонована шкала використовувалася під час оцінювання експертом зразків кави розчинної гранульованої та сублімованої.

В якості зразка 1 розглядали каву гранульовану *Elite Fort*, що має приємний смак з відчутними гіркотою і кислинкою, в'язучістю, слабкий аромат, темно-коричневий колір з різними відтінками, однорідні цілі гранули. Зразок 2 — кава сублімована *Tchibo Exclusive*, що має типовий, але негармонійний смак з перевагою гіркоти, сильний та гармонійний аромат з відчутними кавовими нотками, кристали доволі однорідні, проте серед них є й зруйновані, колір — різних відтінків від світло- до темно-коричневого. Результати оцінювання зразків наведені в таблиці 3.2. 3.

Проаналізувавши наведені в таблиці 3.2.3 результати, можна зробити висновок, що відповідно до запропонованої шкали кава *Elite Fort* є якісною, проте відноситься до першого гатунку. Кава *Tchibo Exclusive* є несортною.

Таблиця 3.2.3 Результати оцінки зразків кави натуральної розчинної

Показник якості	Коефіцієнт вагомості	Зразок 1		Зразок 2	
		Балова оцінка	Загальна якість	Балова оцінка	Загальна якість
Смак	0,45	5	2,25	3	1,35
Аромат	0,25	3	0,75	5	1,25
Колір	0,15	4	0,6	4	0,6
Зовнішній вигляд	0,15	5	0,75	3	0,45
Загальна оцінка			4,35		3,65

Таким чином, приклади оцінки якості кави, для якої була застосована розроблена шкала, продемонстрували, що її використання дає змогу отримати чіткі й однозначні результати.

3.3 Алгоритм проведення ідентифікаційної експертизи продовольчих товарів

Широке розповсюдження на українському ринку неякісної, фальсифікованої, зокрема контрафактної харчової продукції, розширення експортно-імпортних поставок з'явилося причиною виділення в особливий вид експертної діяльності ідентифікаційної експертизи. Ідентифікаційну експертизу можна розглядати як один з видів товарної експертизи, оскільки об'єктом дослідження в обох випадках є товарні характеристики продукції. Головна відмінність між двома видами експертизи (ідентифікаційною і товарною) полягає в специфіці вирішуваних задач. Ідентифікаційна експертиза направлена на встановлення достовірності товару або його окремих властивостей, виявлення фальсифікованої, зокрема контрафактної продукції. Товарна експертиза вирішує задачі, пов'язані з визначенням відповідності (невідповідності) товарних характеристик продукції (кількісних, якісних та ін.) встановленим вимогам і обґрунтуванням причин виявлених невідповідностей.

Необхідність формування науково-методичних основ ідентифікаційної експертизи продовольчих товарів, вдосконалення засобів і методів її проведення обумовлена наступними причинами. По-перше, появою на українському ринку великого числа імпортних товарів (національних міцних алкогольних напоїв, морепродуктів, екзотичних плодів і овочів тощо), багато з яких не виробляється вітчизняною промисловістю і є маловивченими.

По-друге, зміна сировинного складу і технологій виробництва багатьох традиційних харчових продуктів призвела до появи товарів з новими споживчими властивостями. У останні двадцять років виробництво харчових продуктів в Україні перемістилося з підприємств з відладженим технологічним циклом, жорстким контролем і кваліфікованим персоналом в

сферу малого бізнесу, де неможливо забезпечити належний виробничий контроль продукції, що випускається.

Третьою важливою причиною є широке розповсюдження на українському ринку фальсифікованих продовольчих товарів. Найчастіше об'єктами фальсифікації в Україні стають алкогольні напої, шоколад, мед, ікра осетрових риб, вершкове масло, мінеральні води і плодово-ягідні соки.

Основними причинами фальсифікації товарів в Україні є недосконалість нормативно-правової бази, відсутність чіткого механізму проведення ідентифікації, недолік кадрів, що володіють необхідним рівнем компетентності для здійснення ідентифікації і виявлення фальсифікованих товарів¹⁹⁰.

Четверта причина - формування в Україні нормативної бази забезпечення прав споживачів. Прийнятий в 1991 р. Закон України «Про захист прав споживачів» гарантував право на «необхідну і достовірну інформацію при придбанні товарів»¹⁹¹.

Для забезпечення цього права необхідний жорсткий державний контроль у всіх сферах, пов'язаних з виробництвом і реалізацією споживчих товарів, направлений на своєчасне виявлення фальсифікованих товарів, інформація про які є свідомо неповною і недостовірною. Виявлення фальсифікованих товарів відбувається при проведенні ідентифікаційної експертизи.

Вперше процедура ідентифікації як необхідний етап оцінної діяльності була передбачена в нормативній документації, що регламентує порядок проведення сертифікації. Згідно ДСТУ 3413-93 «Система сертифікації УкрСЕПРО. Порядок проведення сертифікації продукції» перед проведенням

¹⁹⁰ Голинько О.Н., Левицкая Н.П., Чумак Н.Е. Об актуальности пересмотра законодательно-нормативных документов в сфере безопасности пищевых продуктов//Продукты и ингредиенты. – 2005. - № 2. – С. 46-47.

¹⁹¹ Закон України «Про захист прав споживачів» від 12 травня 1991 р. № 1023-ХІІ із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>

сертифікаційних випробувань орган по сертифікації повинен провести ідентифікацію продукції на приналежність до партії, що заявляється, законність виробництва (для алкогольних напоїв), а також на відповідність вказаному найменуванню¹⁹².

У Законі України «Про якість та безпеку харчових продуктів та продовольчої сировини» дано визначення поняттю «фальсифіковані харчові продукти». «Фальсифіковані харчові продукти - це продукти, навмисне змінені (підроблені) та (або) ті, що мають приховані властивості і якість, інформація про які є свідомо неповною або недостовірною»¹⁹³. Таким чином, фальсифікація може досягатися двома шляхами: або за рахунок зміни істотних характеристик товару, що грають визначальну роль у формуванні на нього ціни, і надання про них свідомо неповної і/або недостовірної інформації, або тільки за рахунок надання недобросовісної інформації без зміни товарних характеристик (наприклад, надання недостовірної інформації про асортиментну приналежність товару: замість «соковмісний напій» може бути вказаний на упаковці «сок», замість «спред» - «вершкове масло» тощо).

Основною метою фальсифікації є отримання незаконного прибутку за рахунок реалізації товару зі зниженими споживчими характеристиками. Тому наявність «корисливої мети» або «злого наміру» є істотною відмінністю фальсифікації від іншого негативного результату ідентифікації - виявлення нестандартної або дефектної продукції, продукції нижчої якості або невідповідної кількості продукції, зміна споживчих характеристик якої відбувається внаслідок інших, як правило, об'єктивних причин. До таких причин можна віднести недотримання рекомендованих умов транспортування і зберігання, протікання природних процесів при зберіганні (випаровування

¹⁹² ДСТУ 3413-93. Система сертифікації УкрСЕПРО. Порядок проведення сертифікації продукції – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: https://dnaop.com/html/43921/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_3413-96

¹⁹³ Закон України «Про якість та безпеку харчових продуктів та продовольчої сировини» від 23 грудня 1997 року № 771/97-ВР – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z970771.html

вологи і летючих речовин, дихання тощо), втрати якості і кількості в результаті виникнення форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили) - пожеж, повеней, ураганів тощо.

194 .

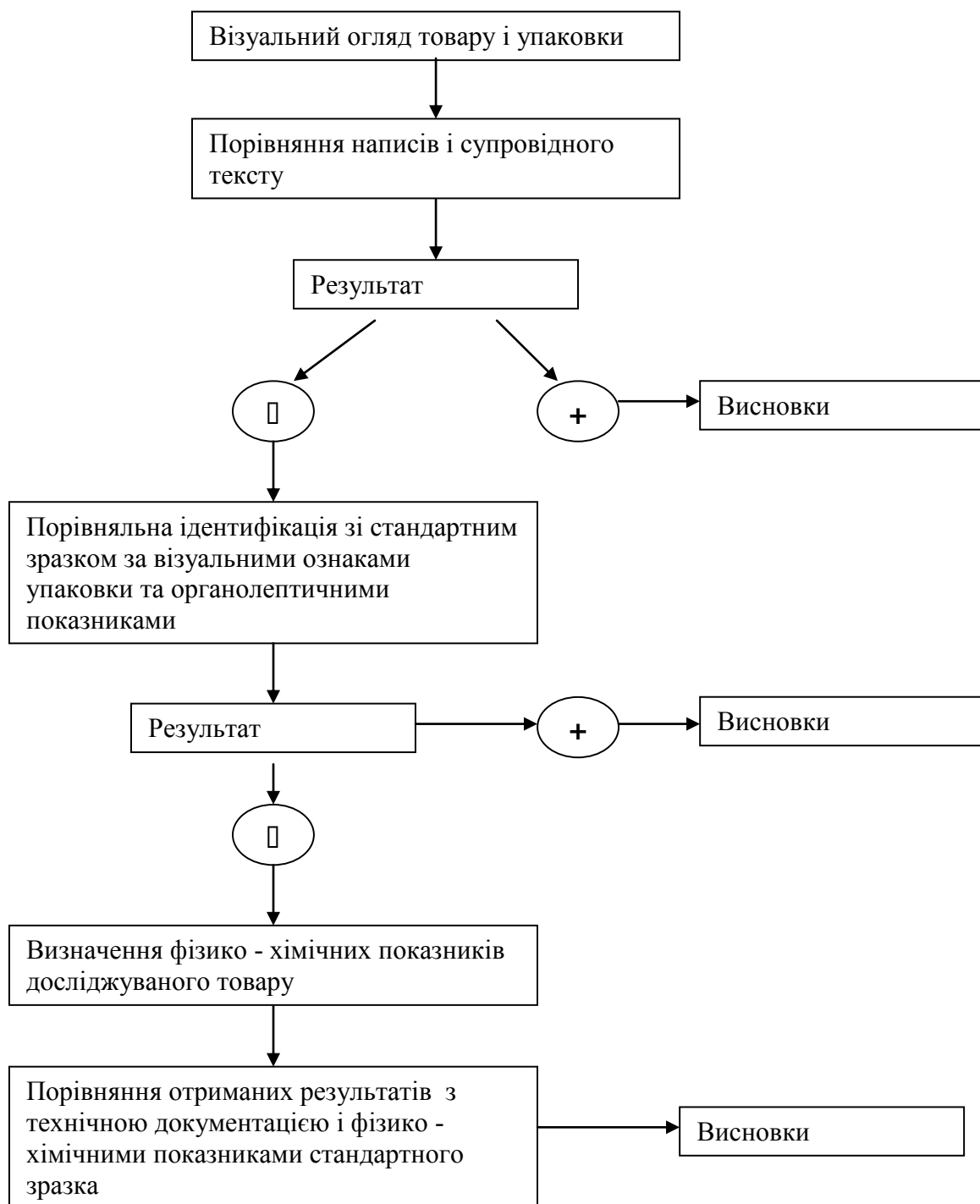
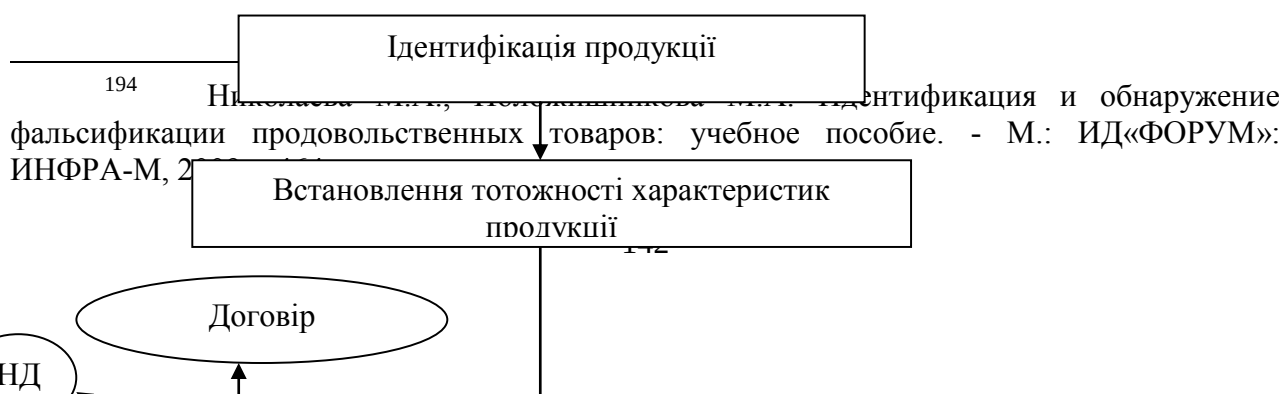


Рисунок 1 - Алгоритм встановлення факту фальсифікації товару



Идентификация и обнаружение фальсификации продовольственных товаров: учебное пособие. - М.: ИД«ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2017. - 112 с.

Рисунок 2 – Алгоритм проведення ідентифікаційної експертизи

Асортиментна ідентифікація - це встановлення тотожності асортиментних характеристик, вказаних в маркуванні і/або товарно-супровідних документах і/або умовах договорів, істотним ознакам, властивим групі однорідної продукції, конкретному вигляду, різновиду, певній торговій марці, місцю походження товару і ін. Наприклад, при асортиментній ідентифікації вин визначають їх природу (виноградне, плодове, медове), тип (столове, спеціальне, ігристе, газоване), групу (сухе, напівсухе, напівсолодке, солодке і т.д.), регіональне походження виноматеріалів, їх сортовий склад, вік (термін витримки) і інші характеристики.

Якісна ідентифікація направлена на встановлення тотожності якісних характеристик, вказаних в маркуванні і/або товарно-супровідній документації і/або умовах договорів, фактичним показникам і градаціям якості, властивим продукції, що ідентифікується.

У завдання цього виду ідентифікації може входити підтвердження відповідності заявлених виробником в маркуванні харчової і енергетичної цінності, складу, особливих способів обробки продукції (наприклад, пастеризації або стерилізації, спеціальних способів очищення і т.п.). Предметом обов'язкового підтвердження є особливі властивості, на які виробник звертає увагу в маркуванні: «без консервантів», «вітамінізований» тощо.

Кількісна ідентифікація - це встановлення тотожності фактичних кількісних характеристик товару відповідним даним, вказаним в маркіровці і/або товарно-супровідній документації і/або умовах договорів. При проведенні кількісної ідентифікації обов'язково повинні враховуватися допустимі відхилення кількісних параметрів (маси нетто, об'єму), встановлені для розфасованої продукції, а для нерозфасованих продовольчих товарів - встановлені норми природних втрат.

Партійна ідентифікація полягає у встановленні приналежності представленої частини товару (об'єднаної проби, середнього зразка, одиничних екземплярів) до однорідної партії продукції. Під однорідною партією

продукції розуміють певну кількість товарів одного вигляду і найменування, вироблених на одному підприємстві протягом однієї зміни, оформлених одним документом про якість і доставлених одним транспортним засобом. Засобами партійної ідентифікації є певні маркувальні написи: номер зміни - при маркуванні консервованої продукції, номер пакувальника (укладальника) - при маркуванні кондитерських виробів, точний час виготовлення (кінцевій реалізації) - рік, місяць, день, час в годиннику і хвилинах, номер лота «L» - для багатьох видів продукції, що імпортується, і ін.¹⁹⁵

При проведенні ідентифікації на відповідність сертифікату аналізують дані (код товару згідно класифікатору продукції (ОКП), код товару згідно Товарній номенклатурі зовнішньоекономічної діяльності (ТН ЗВД), розмір партії, вигляд і найменування продукції, сорт і ін.), що дозволяють віднести конкретний сертифікат до конкретної продукції, яка була сертифікована.

Показники, що використовуються для цілей ідентифікації, повинні відповідати наступним критеріям:

- а) бути характерними і специфічними для конкретного найменування, виду або групи однорідної продукції;
- б) володіти відносною стійкістю при зберіганні продукції в межах встановлених гарантійних термінів;
- в) підробка їх повинна бути технічно неможливою і економічно недоцільною;
- г) мати надійні методи визначення, що забезпечують зіставність і відтворюваність результатів.

¹⁹⁵ ДСТУ 2296-93. Національний знак відповідності. Форма, розміри, технічні вимоги та правила застосування. – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=25846

ДСТУ 4818:2008. Продукти харчові. Маркування для споживачів. Загальні правила. – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://www.gereelo.dp.ua/index/info_dstu_4518-2008.html

Пошук показників ідентифікації і об'єктивних методів їх визначення є актуальним завданням сучасної ідентифікаційної експертизи продовольчих товарів.

РОЗДІЛ 4. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ІНЖЕНЕРНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

4.1. Причини виникнення пошкоджень у приміщеннях внаслідок проведення капітального ремонту чи реконструкції будівель та споруд XIX століття та особливості їх дослідження

Протягом всієї історії людського суспільства одним з основних свідчень рівня соціально-економічного розвитку є досягнення людства в галузі мистецтва, архітектури і будівництва.

Будівельники завжди прагнули зводити будинки довговічними і зручними в користуванні. Однак у наш час – вік науково-технічного прогресу – вимоги до зручності й відповідності функціональному призначенню будівель підвищуються швидше, ніж вони споруджуються. Тому на сучасному етапі особливо актуальним постало завдання приведення у відповідність з вимогами сьогодення величезної кількості сучасних будівель.

Нинішній житловий фонд України складається з будинків різних періодів будівництва, зокрема дореволюційного періоду. Його збереження є найважливішим державним завданням. Проблема подальшої експлуатації будівель дореволюційного періоду з роками загострюється, стає проблемою безпеки для багатьох мешканців.

Залишковий ресурс безпечного використання таких будинків становить не більше 10-15 років, тому потрібні серйозні капітальні вкладення на оновлення, реконструкцію і модернізацію житлового фонду країни.

Необхідність капітального ремонту чи реконструкції житлових, громадських і виробничих будівель пов'язана з усуненням морального і фізичного старіння, викликаного як об'єктивними (природний знос, зміна уявлень про комфортність, науково-технічний прогрес), так і суб'єктивними

(низька якість технічної експлуатації, несвоєчасне проведення ремонтів тощо) причинами.

Значний фізичний знос (старіння, деформація, руйнування) одних конструкцій, залишених без уваги, призводить до пошкоджень інших. Наприклад, протікання невідремонтованої покрівлі призводить до руйнування перекриттів, карнизів і фундаментів тощо, підтоплення будинків зливовими стоками через відсутність або недоліки вимощення – призводить до осідання ґрунтів основ, деформації фундаментів і стін.

Моральний знос - зниження ступеня комфортності будинків, зокрема відсутність ліфтів і смітєпроводів, незручні круті ухили сходів, недостатня освітленість і вентиляція, погана звукоізоляція і незручне планування.

Таким чином, у процесі експлуатації будинків необхідно проводити складні заходи, що забезпечують зниження фізичного і морального зносу окремих конструктивів і всього будинку.

Економічна ситуація в країні не дозволяє поки у великих обсягах зводити нові будинки, тим часом потреба в нових площах постійно зростає. Вирішити це завдання надається можливим лише перебудовою, переплануванням, надбудовою, вбудовою, прибудовою нинішних будинків. Робота тільки в цьому напрямку допоможе вирішити низку проблем. Однак вибір оптимального варіанта, пов'язаного з вивченням великої кількості архітектурно-конструктивних рішень будинків, що експлуатуються, через безліч підходів, дуже важкий.

Значну частину будь-якого міста або селища складають будинки старої забудови. Більшість із них являють собою цінну культурну, архітектурну й історичну спадщину минулого. Ця спадщина додає яскравої індивідуальності і привабливості будь-якому місту. Багато будинків і споруд в усьому світі стали символами не тільки міст, але і країн. Зберегти цю спадщину для наступних поколінь — неодмінна умова будь-якого цивілізованого суспільства, що розвивається на принципах наступності поколінь.

Таким чином, умовно окреслене коло питань повинне вирішуватися за допомогою капітального ремонту і реконструкції будинків. Поряд із традиційними будівельними матеріалами, конструктивними рішеннями і технологіями, на будівельний ринок «обрушуються» нові сучасні матеріали, технологічні рішення, машини, механізми, удосконалюються організаційні підходи. Розібратися в потоці інформації, пропозицій, вибрати оптимальні й ефективні рішення, що сприяють удосконалюванню ремонтно-будівельних робіт — комплексне завдання першочергової важливості, вирішити його можливо тільки об'єднаними зусиллями будівельників, проектувальників, експлуатаційників і всіх, хто займається ремонтом і реконструкцією громадських будівель.

Під час проведення будівельно-технічних експертиз у будинках забудови ХІХ століття експертам часто приходиться стикатися з численними і досить складними проблемами.

Однією з головних проблем, як показують результати багатьох досліджень і висновків останнього часу по зазначених об'єктах, є незадовільний стан несучих конструкцій будинків і виконання реконструкцій чи капітальних ремонтів в окремих приміщеннях без будь-якого урахування наслідків проведених робіт для сусідніх приміщень і стану конструкцій усього будинку загалом.

Нараз спостерігається зростання кількості судових справ, пов'язаних із проведенням капітальних ремонтів у будинках дореволюційної забудови. Під час капітального ремонту часто здійснюється істотне перепланування приміщень з демонтажем наявних перегородок і зведенням нових в інших місцях. У сучасній науково-технічній літературі вказується, що перегородки не розраховані на сприйняття вертикальних навантажень і їх, без порушення конструктивної цілісності будинку, можна розбирати чи переносити на інше місце. Це твердження справедливе для будинків із залізобетонними і сталезалізобетонними перекриттями, але його ні в якому разі не можна розповсюджувати на будинки старої будівлі з дерев'яними перекриттями. У

таких будинках, як показують матеріали обстежень, при розбиранні перегородок у приміщеннях одного з поверхів, міжповерхове перекриття, яке розташовано над цим приміщенням, може давати істотний прогин, що супроводжується відривом перегородок від стель, заклинюванням дверей і порушенням оздоблювального шару перегородок.

При проведенні експертних досліджень встановлена закономірність – під час реконструкції чи капітального ремонту приміщень відсутній зв'язок між роботами з розроблення проектно-технічної документації, виконання самих будівельних робіт за зазначеними проектами, по прийманню і подальшою експлуатацією реконструйованих приміщень. У результаті ремонтів, які виконуються самостійно власниками приміщень, часто без проектно-технічної документації, виникають значні дефекти оздоблення, а іноді й ушкодження несучих конструкцій у сусідніх приміщеннях, відремонтованих раніше. Тому в таких випадках доцільна така послідовність дій. Спочатку спеціалізованими організаціями, що мають відповідні ліцензії, повинно виконуватися комплексне обстеження стану несучих конструкцій усього будинку загалом і, у разі потреби, розробка й затвердження у встановленому порядку проекту на ремонт і підсилення. Ці роботи (підсилення несучих стін будинку, підсилення чи заміна міжповерхових і горищних перекриттів і т.д.) повинні виконуватися централізовано по всьому будинку будівельною організацією з тимчасовим відселенням мешканців, у разі потреби. Надалі власники можуть виконувати індивідуальні ремонти у своїх квартирах за розробленими і затвердженими проектами, включаючи проекти проведення робіт (ППР), при здійсненні авторського нагляду організаціями-розроблювачами проектів.

Методами дослідження такого роду експертиз є метод аналізу проектно-технічної документації на будівництво будинків, проектно-технічної документації на реконструкцію чи капітальний ремонт приміщень, розроблену й узгоджену в установленому порядку, метод візуально-інструментального обстеження приміщень, в яких виконувались роботи, і приміщень, в яких з'явилися дефекти та пошкодження. Також обстеженню підлягають суміжні приміщення

– на одному поверсі, на нижньому та верхньому поверхах, на стан конструктивних елементів яких не вплинули ремонтні роботи. При співставленні технічного стану приміщень встановлюється зв'язок між проведеними ремонтними роботами і появою дефектів і пошкоджень в суміжних приміщеннях.

Вивчення проектно-технічної документації на час проведення капітальних та інших видів ремонту, перебудови або перепланування, зміни характеру експлуатації або технологічних процесів, дати можливих аварій або серйозних порушень умов експлуатації, аварій, пов'язаних із затопленням фундаментів або підйомом ґрунтових вод та ін.; про об'ємно-планувальні й конструктивні рішення: ознайомлення з робочими кресленнями споруди (архітектурно-будівельними, конструкторськими, внутрішніх інженерних мереж і зовнішніх комунікацій, інженерного обладнання), про інженерно-геологічні умови будівництва й експлуатації.

Крім основної проектно-технічної документації, розробленої організацією-проектувальником, повинні бути надані додаткові матеріали: акти передачі в експлуатацію, акти на приховані роботи, паспорти-сертифікати, журнали провадження робіт, журнали експлуатації, документи про проведені ремонти, будівельних реконструкцій та ін.

Необхідність обстеження конструкцій будинку і матеріалів, з яких вони виготовлені, може бути викликана також наявністю явних дефектів або деформацій конструкції, що зробить неможливу подальшу експлуатацію будинку, іноді вони є небезпечними ознаками руйнування. У зв'язку з цим для відшкодування матеріального збитку постраждалій стороні особливо важливо визначити, з чиєї вини відбулися ті чи інші ушкодження або дефекти наявних конструкцій будинку, а також визначити величину збитку.

Проведення огляду конструктивних елементів будівлі в рамках виконання будівельно-технічної експертизи для встановлення їх технічного стану, а також фіксації виявлених в ході огляду дефектів (деформацій), їх просторової локації

— одне з основних завдань, яке дозволяє встановити можливі причини виникнення цих дефектів.

Обстеження будівельних конструкцій будівель складається з трьох основних етапів:

1) первісне ознайомлення з проектною документацією, робочими й виконавчими кресленнями та іншими джерелами інформації;

2) візуальне обстеження проводиться для попередньої оцінки технічного стану будівельних конструкцій за зовнішніми ознаками і для визначення необхідності в проведенні детального інструментального обстеження. При візуальному обстеженні виявляють і фіксують видимі дефекти і пошкодження, роблять контрольні обміри, описи, замальовки, фотографії дефектних ділянок, складають схеми і відомості дефектів і пошкоджень з фіксацією їх місць і характеру. проводять перевірку наявності характерних деформацій будівлі або споруди і їх окремих будівельних конструкцій (прогини, перекоси, розломи, тріщини тощо). Візуальна оцінка будинку дає першу вихідну інформацію про стан конструкції, що підлягає обстеженню, дозволяє робити висновки про ступінь зносу елементів конструкції;

3) аналіз стану будинку, розробка рекомендацій і технічного висновку про доцільність проведення ремонту і реконструкції, а також про усунення виявлених дефектів.

З вищевикладеного слід дійти до висновку, що встановлення причинно-наслідкового зв'язку між проведенням будівельних робіт з капітального ремонту чи реконструкції в одному приміщенні та виникненням пошкоджень в сусідньому достатньо складний процес, тому що вимагає належного складання та оформлення проектної документації, належного (кваліфікованого) нагляду за проведенням зазначених робіт, з паралельним документуванням цих робіт (складання актів на проведення скритих робіт, ведення журналів робіт тощо), а також належні умови подальшої експлуатації приміщень (будівлі), тому що пошкодження в сусідньому приміщенні можуть виникати як на стадії проведення робіт так і після вводу об'єкта в

експлуатацію. З практики виконання будівельно-технічних експертиз (досліджень) для доказування причинно-наслідкового зв'язку виникають додаткові складності зокрема неналежне складання відповідних документів, перерахованих вище, або взагалі їх відсутність, спротив однієї із сторін судового процесу (небажання надавати доступу до об'єкта дослідження) тощо. Тому категоричність відповіді залежить від досвіду і кваліфікації судового експерта та вміння побудувати аргументований ланцюг доказування як у висновку, так і в ході судового розгляду справи.

4.2. Методичні підходи до встановлення порушень під час будівельних робіт, реконструкції приміщень в будівлях дев'ятнадцятого століття

Проведення будівельних робіт з капітального ремонту, або реконструкцій в будівлях дореволюційної побудови має деякі особливості, які обумовлені конструктивною схемою та матеріалами, які були використані в будівництві, зокрема:

- основним матеріали в будівництві стін – велико- та малоблочні матеріали (черепашник, цегла), пов'язані між собою розчинами (цементний, вапняний);

- основний матеріал міжповерхового перекриття – деревина, зокрема дерев'яні балки, простір між яким засипається будівельним сміттям, керамзит, утеплювач, тощо), з подальшим оздобленням.

Перегородки в таких будинках з плином часу також стають несучими, тому що дерев'яні балки перекриттів мають властивість прогинатися та спиратися на всі перегородки, які наявні в приміщеннях будівлі, при їх демонтажі виникає просідання підлоги на поверхах вище та можливе прогинання стелі в приміщенні, де проводиться ремонт.

На жаль, в будівництві склалася практика проводити перепланування (реконструкції), капітальні ремонти в приміщеннях без попереднього проведення технічного нагляду та розробки проектів із заходів (постійних або тимчасових) з підсилення конструкцій при проведенні реконструкцій та

капремонтів, пов'язаних із демонтажем окремих конструктивних елементів, або його частин, недотримання технологій виконання будівельних робіт, що прискорює фізичний знос конструктивних елементів та провокує розвиток дефектів і деформацій. Усе це призводить до виникнення пошкоджень у сусідніх приміщеннях, що призводить до виникнення судових справ, з подальшим проведенням будівельно-технічних експертиз для доказування причинно-наслідкового зв'язку між проведенням будівельних робіт в одному приміщенні та виникненням пошкоджень у сусідньому.

В практиці проведення подібних судових будівельно-технічних експертиз доведення причинно-наслідкового зв'язку є найбільшою складністю. Для подібного доказування є необхідність у постійному та належному моніторингу об'єкта дослідження, що на практиці майже не здійснюється, це зі свого боку, й утворює труднощі у процесі доказування.

Але якщо неможливо встановити причинно-наслідковий зв'язок між проведенням ремонтних робіт в одному приміщенні та утворенням пошкоджень в іншому, треба проводити документування технічного стану об'єкта дослідження, що зазнав пошкоджень, тому що саме це є підґрунтям для подальшого припинення незаконних будівельних робіт з реконструкції чи капітального ремонту в сусідньому приміщенні. Найбільш доречним в проведенні таких досліджень є методи спостереження та порівняння станів об'єктів за певні періоди часу.

Для прикладу з експертної практики наводимо такий випадок: у вересні 2016 року до Одеського НДЕКЦ МВС України надійшла заява від гр. Іванової І.І., яка в рамках розгляду цивільної справи просить провести будівельне технічне дослідження на предмет встановлення можливості погіршення технічного стану власної квартири під №4А, яка розташована на першому поверсі двоповерхового житлового будинку в результаті проведення будівельних робіт з реконструкції кв. № 7. На підставі зазначеної заяви проведено будівельно-технічне дослідження, проведено огляд квартири 4А, будинку 1 по вул. ААА в м. Одесі, на предмет утворення дефектів в оздобленні

та в основних конструктивних елементах, в період проведення незаконної реконструкції в квартирі 7, яка розташована над квартирою 4А житлового будинку дореволюційної побудови, який розташовано в історичному центрі м. Одеси. Також для повноти дослідження проводились огляди у додаткових приміщеннях, доступ до яких надано в процесі проведення огляду, зокрема до господарських приміщень, які розташовані на першому поверсі під квартирою 7 зазначеного будинку.

Проведеною реконструкцією встановлено, що загальна площа квартири збільшена за рахунок прибудови (сходові марші), збільшення внутрішнього обсягу за рахунок балкону, а також надбудови додаткового мансардного поверху (в будинку первинним проектом передбачено 2 поверхи, та односкатний дах з горищем).

Під час проведення зовнішнього візуально-інструментального огляду фасадної стіни приміщення квартири № 4А, а також суміжно розташованих з ним приміщень, а саме: фасаду складського приміщення навчального закладу (ОАДК ОНПУ) та фасаду квартири № 2 цього ж будинку, встановлено таке:

- | |
|---|
| 1) приблизно 25-30% площини фасаду першого поверху припадає на прибудоване до квартири № 4А приміщення, де на сьогоднішній час розташовані приміщення передпокою, кухні та суміщеного санвузлу. Фасад вкритий чисельними тріщинами павутинного типу, а в ділянках біля вимощення та кутах зроблене оздоблення з декоративного каменю, в яких є відколи та місця його випадіння; |
| 2) фасад складського приміщення ОАДК ОНПУ має численні пошкодження та деформації в структурі стіни, наявні вивітрювання та викришування цементного розчину, відшаровування, здуття оздоблювального шару, що свідчить про насичення основного матеріалу стін (камінь-черепашник) вологою. Черепашник, насичений вологою, призводить до утворення нових негативних явищ, таких як крихкість каменю в структурі стіни та утворення нових руйнацій (деформацій), що стрімко знижує несучу спроможність несучих стін та перегородок загалом; |
| 3) на поверхні бічного фасаду (праворуч від входу), доступ до якого здійснюється через металеву хвіртку, виявлені 2 вертикальні тріщини: тріщина № 1 має загальну довжину приблизно 118 см, глибину розкриття – 16 мм, ширину розкриття – 3 мм, тріщина № 2 має загальну довжину приблизно 110 см, глибину розкриття – 12 мм, ширину розкриття – 1,4 мм; |

- | |
|--|
| 4) при огляді видимої частини фундаменту пошкоджень не виявлено; |
| 5) в присутності гр. Іванової І.І. та з її згоди був зроблений шурф приблизними розмірами 40х50 см біля лівої від входу бічної фасадної стіни, в результаті проведених дій встановлено, що глибина залягання фундаменту складає 50 см від рівня землі. |

Враховуючи сукупність негативних факторів, які на момент дослідження впливали на будівлю загалом, судовим експертом було прийняте рішення не робити більше шурфів в інших місцях уздовж фасаду, тому встановити тип фундаменту не представилось можливим.

Оскільки між приміщеннями квартири № 4А та господарським (складським) приміщенням ОАДК ОНПУ наявна суміжна стіна, з ініціативи керівництва зазначеного навчального закладу судовому експертові був наданий доступ до нього для проведення внутрішнього огляду.

Під час проведення внутрішнього огляду господарського приміщення складу ОАДК ОНПУ встановлено таке:

- | |
|---|
| 1) внутрішні стіни складського приміщення ОАДК ОНПУ мають пошкодження схожі за кількістю та способом утворення із зовнішньою (фасадною) стороною цих стін; |
| 2) в стелі наявні місця прогину, що призвели до відставання та подальшого відпадання оздоблення стель; |
| 3) наявний перекіс дверного прорізу з передпокою до приміщення складу; |
| 4) віконна перемичка складається з двох складових: металевої труби (внутрішня сторона), яка вкрита слідами глибокої корозії та з дерев'яної балки (фасадна сторона), яка потемніла за рахунок тривалого контакту з навколишнім середовищем, має сліди розсихання та тріскання, що зменшує її несучу спроможність. |

Результати візуально-інструментального огляду дають підстави вважати, що будівля (приміщення) складу потребує капітального ремонту та посилення несучих конструктивних елементів.

Під час проведення короточасного огляду кв. № 7 другого поверху, розташованої над приміщеннями квартири № 4А, було встановлено таке:

- | |
|---|
| 1) фасадні стіни надбудови виготовлені з металокаркасу, на який кріпляться дерев'яно-стружкові плити ОСБ (OSB) шляхом монтажу їх на внутрішні |
|---|

сторони каркасу, з подальшим улаштуванням листового утеплювача пінопласту товщиною в 10 см в середині каркасу та закриття його захисним шаром із декоративної штукатурки по типу «Короїд» із застосуванням армуючої сітки;
2) візуально металокаркас фасадних стін зроблений із різних видів чорного металопрокату;
3) загальне навантаження від надбудови здійснюється на поздовжньо розташовані двотаври (один з різновидів профілів чорного металопрокату), які з'єднані між собою швелерами для надання просторової жорсткості конструкції основи;
4) поздовжні двотаври кріпляться з однієї сторони до опори з чорного металопрокату, який спирається у виступ з бетону, який змонтовано в безпосередній близькості до наявного фундаменту прибудованого приміщення першого поверху. Інший кінець заведений в несучу стіну, яка утворює бічний фасад прибудованого приміщення квартири № 4А;
5) на рівні перекриття між 1-м та 2-м поверхами улаштований бетонний пояс, який надбудований на торцевій стороні несучої стіни будівлі та по периметру повторює огорожувальні стіни квартири № 4А, що на першому поверсі, також бетонний пояс збудований на рівні 2-го та 3-го поверхів надбудови;
6) на бетонні пояси укладені штучні блоки з легкого бетону (піно- або газобетон);
7) перекриття між 2-м та 3-м поверхом являє собою почергово укладені металеві швелери та дерев'яні балки.

Оскільки для встановлення фактичного стану місць кріплення несучих поздовжніх швелерів в стіни будівлі необхідне застосування руйнівних методів дослідження, а дозволу на використання руйнівних методів дослідження експертові надано не було, встановити фактичний стан місць кріплення несучих поздовжніх швелерів неможливо.

За результатами проведеного огляду встановлено, що будівельні роботи з реконструкції приміщення квартири № 7 по вул. ААА, буд. 1 здійснюють додаткове навантаження, а також сприяють його перерозподілу на основні конструктивні елементи, такі як несучі стіни та фундамент зазначеного будинку, зокрема на господарське приміщення ОАДК ОНПУ, квартири № 4А та № 2, що розташовані суміжно на першому поверсі.

Результати оглядів конструктивних елементів приміщень будинку № 1 по вул. ААА в м. Одеса дає підстави вважати, що вимоги п.п. 5.4-5.7 ДБН В.3.2-2-2009 «Житлові будинки. Реконструкція та капітальний ремонт» не були дотримані. В перелічених вище пунктах зазначено наступне: «5.4.Обстеження технічного стану житлового будинку виконується з метою встановлення ступеня фізичного зносу, визначення можливості сприйняття несучими конструкціями додаткових навантажень і, у разі потреби, розроблення заходів щодо підсилення цих конструкцій, зміцнення ґрунтів основ і підсилення фундаментів, а також для подальшого моніторингу.

5.5. Обстеження конструкцій фундаментів, підземних і наземних частин житлових будинків є обов'язковим при розробленні проектів реконструкції і капітального ремонту і повинно включати: збір, вивчення та аналіз наявної проектно-технічної документації та архівних матеріалів попередніх обстежень конструкцій будинків (якщо вони проводилися) і стану ґрунтів; архітектурні обмірювання (плани кожного поверху, підвалу, підпілля, технічного поверху, розрізи); обмірювання обстежуваних несучих конструкцій і їх елементів; попереднє візуальне обстеження конструкцій; детальне обстеження технічного (фізичного) стану несучих конструкцій підземних і наземних частин будинків (фундаментів, стін підвалів, зовнішніх і внутрішніх стін, колон, перекриттів, балконів, терас, лоджій, еркерів, даху тощо) з визначенням характеристик міцності конструктивних матеріалів, а також наявності і ступеня прояву деформацій та пошкоджень (тріщин, прогинів, вигинів, зсувів, спучування, вологості тощо); геодезичні виміри величин осідань (просідань) фундаментів, а також відхилень несучих і огорожувальних конструкцій будинків і їх частин від вертикалі й горизонталі; обстеження огорожувальних та інших конструкцій з метою виявлення уражень грибками, жуками, шкідливими комахами та іншими біологічними бактеріями; оцінку технічного стану конструкцій за результатами обстеження (технічний висновок).

5.6.Визначення міцності матеріалів несучих конструкцій (насамперед тих, на які передбачаються додаткові навантаження) слід виконувати

стандартними як неруйнівними методами, так і методом відбирання зразків і їх випробувань.

5.7. Технічний висновок про можливість реконструкції і капітального ремонту житлового будинку повинен включати: дані про наявні на період обстеження навантаження на фундамент будинку; відомості про виявлені деформації будинку і дані нівелювання відміток цоколя, вікон першого поверху або інших характерних конструктивних елементів; опис існуючого стану будівельних конструкцій та будинку в цілому; дані про технічний стан наявних інженерних мереж; дані про додаткові навантаження на будинок і їх розподіл на фундаменти (ділянки) після реконструкції або капітального ремонту; перевірні розрахунки наявних і очікуваних після реконструкції і капітального ремонту тисків на ґрунтову основу; дані інженерно-геологічних і гідрогеологічних вишукувань (узагальнення архівних матеріалів, опис і замальовки шурфів і свердловин, геологічні розрізи по основних напрямках розташування несучих конструкцій, фізико-механічні характеристики ґрунтів основи, необхідні для розрахунку основи фундаментів будинку за першою та другою групами граничних станів (при $\alpha = 0,95$ та $\alpha = 0,8$), відомості про глибину залягання підземних вод, зміни їх рівня в осінньо-весняний період, склад і характер їх агресивності до матеріалу фундаментів; прогноз додаткових середніх осідань (просідань) фундаментів будинку та їх нерівномірності після реконструкції і капітального ремонту; висновки і рекомендації щодо можливості реконструкції або капітального ремонту будинку, включаючи методи зміцнення основ і підсилення фундаментів».

Відповідно до п.п. 6.1, 6.2 ДБН «Житлові будинки. Реконструкція та капітальний ремонт»: *«Інженерно-геологічні вишукування є обов'язковими для розроблення проектів реконструкції та капітального ремонту житлових будинків і повинні здійснюватися згідно з вимогами ДБН В.2.1-10, ДБН А.2.2-1, СНиП 2.02.03, ДБН А.2.1-1, ДБН В.1.1-5, ДБН В.1.1-12 і цих Норм. Інженерно-геологічні вишукування при реконструкції і капітальному ремонті житлових будинків повинні забезпечувати комплексне вивчення інженерно-геологічних і*

гідрогеологічних умов майданчика для вирішення питання щодо несучої здатності наявних фундаментів чи необхідності їх підсилення або зміцнення основи.», проте, за результатами проведених оглядів, слідів від проведення геологічних вишукувань виявлено не було, оскільки вимощення впродовж фасаду без видимих пошкоджень.

Під час огляду фундаменту було встановлено, що жодних його підсилень не проводилося, що підтверджується листом-відповіддю з Управління інженерного захисту території міста та розвитку узбережжя Одеської міської ради № 01-19/1-204 від 07.09.2016, де було зазначено, що до управління не надходили технічні умови на проектування за зазначеною адресою, а також на території, де розташований житловий будинок, спостерігаються такі небезпечні геологічні процеси: підробка територій штучними підземними виробками як в глинистих ґрунтах, т.з. «міни», так і в вапняках, т.з. «катакомби», розвитком насипних ґрунтів, підтоплення ґрунтовими водами, підняття рівня підземних вод, просадковість льосової товщі. Таким чином, зазначена територія характеризується складними інженерно-геологічними умовами.

Відповідно до наданих документів та за результатами візуально-інструментального огляду жодних оглядів спеціалістів з встановлення поточного технічного стану будинку, посилення його основних конструктивних елементів не проводились.

Зазначене вище дає підстави вважати що будівельні роботи з реконструкції квартири № 7 буд. 1, по вул. ААА у м. Одеса проводяться без погодженої проектно-технічної документації.

Результати огляду конструктивних елементів квартири № 4А, приміщення складу ОАДК ОНПУ, виявлені чисельні деформації (дефекти) основних конструктивних елементів перелічених вище приміщень дають підстави вважати, що подальше проведення будівельних робіт з реконструкції квартири № 7, буд. 1 по вул. ААА може призвести до погіршення технічного стану приміщень, які розташовані на першому поверсі житлового будинку, за

рахунок перерозподілу або нерівномірного навантаження на фундамент будинку, що на фоні складних інженерно-геологічних умов сприятиме утворення просідань фундаменту, посиленню та розвитку нових деформацій (дефектів).

Усе вищезазначене може призвести до погіршення технічного стану кв. № 4А, буд. № 1 по вул. ААА в м. Одесі та технічного стану будинку загалом, тобто до незадовільного або ветхого технічного стану згідно з «Приблизною шкалою оцінки зносу елементів будинку» СОУ ЖКГ 75.11 – 35077234.0015:2009. Невжиття своєчасних заходів з проведення якісного технічного огляду житлового будинку з наступним розробленням проекту комплексного капітального ремонту будівлі може призвести до подальшої руйнації будинку.

У ході проведення вищевикладеного судовим експертом, а також іншими мешканцями багатоквартирного будинку, представниками контролюючих органів (інспекція ДАБІ, управління інженерного захисту узбережжя м. Одеси та ін.) просили неодноразово надати проектну документацію, згідно з якою проводилася реконструкція, але жодного документа, проекту не надано власниками будівництва, рівень організації будівництва (відсутність технічного та авторського нагляду). Як результат вищевикладеного, судом було накладено арешт на проведення подальших будівельних робіт з реконструкції.

Але, незважаючи на це, власники квартири продовжували виконувати будівельні роботи. Як результат по цьому факту порушено кримінальне провадження в ході якого призначено будівельно-технічну експертизу, з дослідженням документів, проведенням огляду 4-х квартир

За результатами проведення будівельно-технічної експертизи яка проводилась через 6 місяців. Під час проведення повторного огляду квартири № 4А встановлені додаткові дефекти та деформації в будівельних конструкціях, зокрема:

Під час оглядів квартири № 4А від 12.09.2016 та 31.03.2017 встановлено таке:

1. Дефекти та деформації, які виявлені при проведенні огляду від 12.09.2016:

- a) в приміщенні великої кімнати в гіпсокартоному коробі наявна поперечна тріщина, яка перпендикулярна площині лівої стіни;
- b) в частині гіпсокартонного короба, розташованого над входом до приміщення великої кімнати, наявні плями бурого кольору, утворення яких характерне після потрапляння в короб вологи, в цьому ж місці наявне відставання шпалер. Оглядом квартири № 7 встановлено що над місцем виявлених пошкоджень проходить бетонний пояс, це дає підстави вважати, що при заливанні поясу волога потрапила через стелю в приміщення великої кімнати 4 А;
- c) уздовж стіни, розташованої протилежно входу в велику кімнату з передпокою, між коробом і площиною стіни на стелі утворена мікротріщина довжиною приблизно 2,6 м;
- d) на фасаді численні павутиноподібні тріщини.

2. Нові дефекти та деформації, які виявлені під час проведення огляду від 31.03.2017:

- a) при огляді фасаду в лівому відкосі вікна, розташованого зліва від входу, наявна тріщина. Судячи з характеру утворення, а також оздоблювальних матеріалів, можна дійти до висновку, що тріщина утворена в результаті відшарування фасадного декоративного каменю, яким оздоблені контури (зовнішні кути) фасаду та віконні прорізи. Максимальна ширина розкриття тріщин – 3,7 мм;
- b) в кутах віконних відкосів вікна, що розташоване у санвузлі (в прибудові), наявні тріщини;
- d) Під час огляду дверної коробки, розташованої в проході між кімнатами, встановлено, що дверна коробка має перекіс (кручення), про що свідчить неповне прилягання дверного полотна до коробки при її закриванні;
- e) в оздобленні кухонної стелі виявлена тріщина;
- f) в оздобленні стіни, яка розмежовує кімнати та кухню, у дверному прорізі утворилася тріщина, ширина розкриття до 2 мм.

Вищевикладене дає підстави вважати, що технічний стан квартири № 4А погіршився.

Узагальнюючі обидва будівельно-технічних дослідження та експертизи дають підстави для встановлення причинно-наслідкового зв'язку між проведенням незаконних будівельних робіт з реконструкції однієї квартири та виникненням пошкоджень в інших (сусідніх) приміщеннях.

4.3. Базові алгоритми в дослідженні ідентифікаційних номерів транспортних засобів іноземного виробництва, нанесених помилково на заводі – виробнику

Останнім часом в Україні спостерігається тенденція ввезення автомобілів іноземного виробництва. Однак не кожен громадянин при купівлі та експлуатації автомобіля іноземного виробництва цікавиться ідентифікаційними позначеннями на своєму транспортному засобі.

Ідентифікаційні номери складових частин транспортних засобів являють собою своєрідний персоналізований код, за допомогою якого вирізняють конкретний автомобіль з поміж інших. Без ідентифікаційного номера або із знищеними, пошкодженими (один чи кілька символів номера візуально не визначаються) чи підробленими (змінено один або кілька символів номера, замінено панель (табличку) або частину панелі (таблички) з номером) ідентифікаційними номерами складових частин (кузова, шасі, рами) не допускається державна реєстрація (перереєстрація), зняття з обліку транспортних засобів, крім випадків вибракування їх загалом (абз. 2 п. 15 Порядку державної реєстрації (перереєстрації), затвердженому постановою Кабінету Міністрів України¹⁹⁶).

Під час державної реєстрації, перереєстрації, зняття з обліку транспортних засобів (крім випадків реєстрації нових транспортних засобів, перереєстрації транспортних засобів у зв'язку зі зміною найменування та

¹⁹⁶ Порядок державної реєстрації (перереєстрації), затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 7 вересня 1998 р. № 1388 зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1388-98-%D0%BF>

адреси юридичних осіб, прізвища, імені чи по батькові, місця проживання фізичних осіб, які є власниками транспортних засобів, вибракування їх загалом) підлягають огляду фахівцями експертної служби МВС для звірення ідентифікаційних номерів їхніх складових частин з номерами, зазначеними в поданих власником для реєстрації документах.

Основним завданням працівників Експертної служби МВС України при дослідженні транспортних засобів (далі – ТЗ) та реєстраційних документів (далі – РД), що їх супроводжують є виявлення, запобігання і припинення кримінальних правопорушень, пов’язаних із незаконними заволодіннями ТЗ, знищенням, підробкою, заміною ідентифікаційних номерів вузлів та агрегатів або заміною без дозволу відповідних органів номерної панелі з ідентифікаційним номером ТЗ та РД (частковим чи повним підробленням бланка документа та його змісту) шляхом застосування спеціальних знань¹⁹⁷.

Основним завданням працівників Експертної служби МВС України при дослідженні ТЗ та РД є виявлення, запобігання і припинення кримінальних правопорушень, пов’язаних із незаконними заволодіннями ТЗ, знищенням, підробкою, заміною ідентифікаційних номерів вузлів та агрегатів або заміною без дозволу відповідних органів номерної панелі з ідентифікаційним номером ТЗ та підробленням РД (частковим чи повним підробленням бланка документа та його змісту) шляхом застосування спеціальних знань..

У період 2012-2015 рр. експертний огляд ТЗ під час реєстрації в регіональних сервісних центрах відбувався за заявою власника транспортного засобу (далі – Заява), але з 1 січня 2016 р. він стає обов'язковим. У Заяві фахівець Експертної служби МВС робить відповідну відмітку або додає висновок експертного дослідження (у разі написання власником ТЗ заяви на

¹⁹⁷ Наказ МВС України "Про затвердження Інструкції про порядок проведення криміналістичних досліджень транспортних засобів і реєстраційних документів, що їх супроводжують, працівниками Експертної служби МВС України" від 31.05.2013 № 537– [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1309-13>

проведення експертного дослідження) після звірення ідентифікаційного номера автомобіля з номерами, зазначеними в поданих власником для реєстрації документах (під час проведення експертного дослідження).

Часто трапляються випадки коли ідентифікаційний номер пошкоджується. Так, з 2016 р. в регіональних сервісних центрах МВС Одеської області вже виявлено 25 транспортних засобів, номери агрегатів яких змінені або підроблені, з них 19 з невідповідними ідентифікаційними номерами кузовів та 6 з підробленими номерами двигунів.

Ідентифікаційні номери ТЗ (VIN) іноземного виробництва повинні відповідати міжнародному стандарту ISO 3779:2009, з метою їх однозначної ідентифікації [9]. Цей міжнародний стандарт встановлює вимоги до змісту і структури ідентифікаційного номера транспортного засобу з метою встановлення єдиної нумераційної системи ідентифікації дорожніх транспортних засобів на міжнародному рівні.

Варто зазначити, що в Україні діє Державний стандарт України ДСТУ 3525-97 «Засоби транспортні дорожні. Маркування, вимоги якого гармонізовано з вимогами міжнародного стандарту ISO 3779:2009, і який є частково відповідником цього міжнародного стандарту»¹⁹⁸.

Під час проведення експертних досліджень ідентифікаційних номерів транспортних засобів нерідко виявляються помилки, допущені при нанесенні відповідної ідентифікації транспортних засобів на заводі-виробнику.

Помилка маркувальника – це помилка, допущена оператором, який наносить ідентифікаційний номер незалежно від способу нанесення (вручну чи за допомогою маркувального обладнання). Наприклад, при нанесенні номеру вібропунсоном потрібно вірно скласти програму, де відповідно, не може бути виключена помилка (людський фактор). Оскільки ідентифікаційний номер кузова наноситься на заводі-виробнику під час збирання на спеціальному

¹⁹⁸ Стандарт ISO 3779:2009. Дорожні транспортні засоби. Ідентифікаційний номер транспортного засобу (VIN). Зміст та структура

обладнанні унікальним шрифтом, у наперед визначених місцях, на єдиній неділимій частині номерної деталі оператором (спеціалістом). Однак доки процес налаштування певною мірою залежить від людини при здійсненні відповідних операцій не можуть виключатися помилки.

Програму для нанесення спеціальним пристроєм номеру складає та вводить спеціаліст, і, відповідно, така помилка є помилкою маркувальника. Отже, як в одному, так і іншому випадку, людський чинник відіграє вирішальну роль у самому процесі нанесення номера. Таким чином, ці два визначення мають спільний корінь – людський чинник та, відповідно, брак під час нанесення номеру підпадає під дані визначення.

Доцільно зазначити, що помилки при нанесенні ідентифікаційних номерів - явище досить поширене і не залежить від конкретної марки чи моделі транспортного засобу, однак способи виправлення помилок, допущених під час нанесення відповідної ідентифікації транспортних засобів однотипні. Як наслідок, у процесі нанесення ідентифікаційного номера виникає помилкове нанесення маркування – ідентифікаційний номер, нанесений на автомобіль, що не відповідає запланованому номеру.

Іншу категорію помилок при нанесенні ідентифікаційних номерів транспортних засобів, складають збої, що виникають унаслідок випрацювання кліше або підставних пластин при нанесенні штампу. Раніше в практиці такі збої траплялись частіше, особливо при нанесенні номеру клеймуванням. Такого типу збої, браки, характерні для ТЗ, номери на які наносилися штампуванням із використанням опорних пластин. Такі випадки зустрічаються на автомобілях 90-х початку 2000 років.

Наразі більшість ідентифікаційних номерів наносяться гравіюванням, лазером або мікрофрезеруванням. У такий спосіб нанесення маркування зусилля, яке виникає під час нанесення номеру на метал, значно менше і необхідність у використанні опорних пластин відпадає, що зі свого боку спрощує та здешевлює процес нанесення ідентифікаційних номерів.

Пропонуємо до Вашої уваги інформацію про ідентифікаційні номери нанесені помилково, що зустрічались під час оглядів ТЗ експертами сектора КДТЗ Одеського НДЕКЦ МВС України при проведенні оглядів та досліджень ідентифікаційних номерів.

Так, під час огляду автомобіля марки BMW було встановлено, що номерний майданчик міститься на передній панелі вітрового скла із правої сторони. Однак, власне заводське лакофарбове покриття (далі – ЛФП) на номерному майданчику було відсутнє.

Під час дослідження встановлено, що номерний майданчик автомобіля вкритий шаром корозії, яка видалялася за допомогою хімічних речовин. Після видалення корозії встановлено: символи маркування, розміщені в один ряд, складаються із сімнадцятизначного буквено-цифрового позначення, виконаного знаками латинського алфавіту, номер обмежено на початку та в кінці знаками у вигляді двох кругів (зовнішнього та меншого внутрішнього, у якому перехрещені перпендикулярно дві лінії).



Рис.4.3.1. Зображення загального вигляду ідентифікаційного номера кузова на момент проведення дослідження

Під час дослідження встановлено, що знаки номера заглиблені в метал на різну глибину і мають відхилення від лінії рядка по горизонталі та вертикалі. Ідентичні знаки, наприклад «5», мають різну конфігурацію, що дає

підстави вважати, що номер кузова наносився не в заводських умовах (дивись рис. 4.3.1).

При використанні експертом збільшувальних лінз була встановлена наявність слабовидимих знаків, що вказує на зміну первинного номера кузова та послідує нанесення номера WBACC11030FF45518 не в заводських умовах (дивись рис. 4.3.2).



Рис. 4.3.2. Детальний вид знаків первинного та вторинного маркування

Виявлені ознаки дозволили експертові зробити висновок про зміну ідентифікаційного номера не в заводських умовах та нанесення номера кузова (VIN) – вторинний номер.

Доцільно зазначити, що на ТЗ інколи трапляється наявність поверх номера двох перехрещених відрізків. Це свідчить про погашення первинного маркування на спеціалізованому підприємстві. Також окремі фрагменти знаків первинного номера, що визначаються під вторинним номером, вказують на його не заводську зміну. На нашу думку, спосіб погашення характерний не для заводу-виробника, а для спеціалізованого підприємства (установи), що займається нанесенням вторинних ідентифікаційних номерів відповідно попередньо погасивши первинне ідентифікаційне позначення.

У наведеному прикладі експертом встановлено первинний заводський ідентифікаційний номер – WBACC21080FG32613 та вторинний не заводський ідентифікаційний номер – WBACC11030FF45518, який нанесений на правій опорі амортизатора, ідентичний первинному – WBACC21080FG32613. Наявність двох обмежувальних знаків у вигляді круга із вміщеними в середині

знаками TP 28 свідчить про нанесення третього ідентифікаційного номера в умовах спеціалізованого ремонтного підприємства.

Доцільно зазначити, що під спеціалізованим ремонтним підприємством слід розуміти підприємство (установу), що офіційно має право на нанесення ідентифікаційних номерів на транспортні засоби, на яких первинні ідентифікаційні номери були змінені або втрачені (ДТП, корозія, цілеспрямоване видалення тощо), з метою підтвердження факту повторного нанесення номера. На таких підприємствах використовуються спеціальні клейма із кодовою назвою підприємства (установи), наприклад коло, в середині якого визначаються знаки TP 28.

Третій номер, виявлений під час дослідження, був нанесений на правій опорі амортизатора (стакан) шрифтом, що відрізняється від заводського (дивись рис.3), мав значне відхилення від лінії рядка, глибину нанесення на металі, різні інтервали між символами (дивись рис. 3). Крім того, виявлені під час дослідження обмежувальні знаки мали округлу форму, усередині яких читаються символи «TP 28» (дивись рис. 4.3.5, 4.3.6).

На підставі вищезазначеного експерти дійшли до висновку, що нанесення дублюючого маркування, ідентичного заводському WBACC21080FG32613 – проводилось на спеціалізованому підприємстві.

Таким чином, ідентифікаційний номер, нанесений на спеціалізованому підприємстві, ідентичний за змістом первинному (заводському) номеру і нанесений шрифтом, що відрізняється від заводського (дивись рис. 3). Обмежувальні знаки мають округлу форму, всередині яких читаються символи «TP 28» (дивись рис. 4.3.4).



Рис. 4.3.3. Номерна деталь, права опора амортизатора із ідентифікаційним номером за змістом, ідентичним первинному.

Візуально визначається, що ідентифікаційний номер, нанесений шрифтом, відмінним від заводського, знаки номеру мають значне відхилення від лінії рядка, заглиблені в метал на різну глибину, інтервали між знаками не однакові (дивись Зображення 3). Обмежувальні знаки мають округлу форму, всередині яких визначаються символи «TP 28» (дивись Зображення 4.3.5, 4.3.6).



Рис.4.3. 4. Номер VIN на правій опорі амортизатора, нанесений на спеціалізованому ремонтному підприємстві

Під час дослідження щодо періоду виготовлення комплектуючих встановлено, що автомобіль, укомплектований частинами, які мають період

виготовлення листопад - грудень 1992 року що відповідає номеру WBACC11030FF45518 **Production date: 01.12.1992**, однак і дата виготовлення автомобіля маркування WBACC21080FG32613 **Production date: 17.12.1992** також підходить для автомобіля. Номер WBACC21080FG32613 нанесений на правій опорі амортизатора досліджуваного автомобіля.

	
Рис. 4.3.5. Відбиток клейміння на номерній деталі	Рис.4.3. 6. Відбиток клейміння на номерній деталі

Табличка виробника виготовлена із легкосплавного металу, закріплена двома заклепками з двох протилежних сторін (дивись рис. 4.3.7). Поля в лівій частині залишились незаповненими, а ідентифікаційний номер VIN вибитий і читається як: WBACC21080FG32613, нанесений ручним способом окремими клеймами, шрифтом аналогічним нанесеному на опорі амортизатора. На автомобілях, що випускаються серійно заводом-виробником, такого типу таблички не передбачені.

Указані таблички використовуються окремими спеціалізованими підприємствами, які проводять ідентифікацію автомобілів та нанесенням установлених первинних ідентифікаційних (заводських) номерів VIN.

У потаємному (не публічному) місці при огляді експертом виявлено закріплену табличку виробника із ідентичним нанесеним на правій опорі номером VIN – WBACC21080FG32613. Табличка не мала слідів перезакріплення і виготовлена у заводських умовах.

Таким чином, слід вважати, що первинний номер кузова VIN – WBACC21080FG32613 змінювався не в заводських умовах, на номер WBACC11030FF45518, а після встановлення первинного заводського ідентифікаційного номеру проводилось нанесення на правій опорі амортизатора ідентифікаційного номера кузова (VIN) ідентичного заводському, в умовах спеціалізованого підприємства.

Однак, виходячи із зібраних ознак та матеріалів, викладених далі, а саме: співпадіння комплектації фарби, типу кузова, номера двигуна, наявність обмежувальних знаків на вторинному маркуванні із символами «TP28», ручний спосіб нанесення вторинного номера, спосіб погашення зміненого маркування нанесеного кустарно, наявність особливого типу таблички дозволяє зробити висновок про нанесення ідентифікаційного номера на правій опорі на спеціалізованому підприємстві.

4.4. Особливості дослідження ознак нестандартного нанесення маркування номерів двигунів транспортних засобів іноземного виробництва

Автомобілі марки Ford представлені на території України широким спектром моделей. На деяких моделях цієї марки ідентифікаційний номер кузова розташований в салоні автомобіля справа по ходу на панелі підлоги біля правого переднього сидіння і закритий підлоговим покриттям.

З часом експлуатації автомобіль набуває пошкодження, відбувається корозія рельєфних знаків ідентифікаційного номера (VIN), номера та номерного майданчика загалом, і як наслідок, проведення ремонтних робіт у зв'язку із корозійним пошкодженням кузова. Найчастіше корозія підлоги кузова виникає після проведення ремонтно-відновлювальних робіт, унаслідок яких заварюються або заглушуються вентиляційні та волого відвідні отвори, а волога, що накопичується, породжує корозію.

Так в експертній практиці під час дослідження ідентифікаційного номера кузова автомобіля Ford Escort (рис.4.4.1) зустрічаються випадки нанесення

повторного маркування номера кузова внаслідок заводського браку. Під час експертного дослідження встановлено, що номерний майданчик зі слідами попереднього дослідження. Лакофарбове покриття частково відсутнє. Номерний майданчик із слідами корозії. Після видалення шару корозії слідів перезакріплення та переварки номерного майданчика не виявлено.



Рис.4.4.1. Місце розташування номера кузова

Після видалення шару корозії встановлено, що на номерному майданчику внесено два номери VIN. Первинний номер нанесений із зовнішньої сторони, тому символи мають випуклу форму і виступають у напрямку салону автомобіля, номер в подальшому погашений (рис. 4.4.2), а поруч, нижче, погашеного номеру VIN, нанесений вторинний номер VIN ударним способом. Інтервали між символами вторинного номеру VIN неоднакові, знаки мають відхилення від лінії рядка по вертикалі та горизонталі, що характерно для нанесення номеру VIN ручним способом.



Рис. 4.4.2. Номерний майданчик після видалення шару корозії

При дослідженні заводських, дублюючих носіїв інформації на передній панелі моторного відсіку встановлено наявність заводської таблички виробника та кодової таблички (рис.4.4.3, 4.4.4). Навколо заклепок, якими закріплені таблички, відсутні сліди перезакріплення, окрім того заклепки із лівих та правих боків табличок закріпленні однаково, що вказує на їхнє заводське кріплення.



Рис.4.4.3. Табличка виробника.

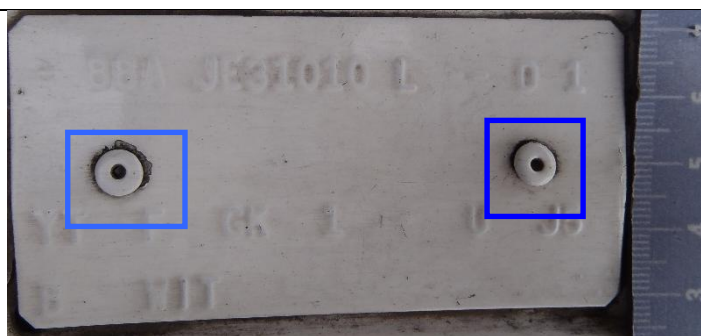


Рис.4.4.4. Кодова табличка виробника



Рис.4.4.5. Детальне зображення фрагменту ідентифікаційного номера кузова на номерній табличці

Таким чином сукупність встановлених ознак дозволяє зробити висновок, що вторинний ідентифікаційний номер кузова VIN наносився на заводі-виробнику після помилково нанесеного первинного номера VIN.

Також під час проведення експертних досліджень, часто встановлюються випадки нанесення ремонтних номерів із помилками, які погашаються та нанесенням ідентифікаційного номера VIN, ідентичного первинному, на цій же номерній панелі. Так автомобіль марки Ford (див. Рис.4.4.6).



Рис.4.4.6. Автомобіль марки «Ford Tranzit» та його ідентифікаційний номер на табличці виробника під вітровим склом.



Рис.4.4.7. Місце нанесення вторинного та втретє нанесеного номера VIN із помилкою на середній стійці з правої по ходу сторони та місце нанесення номера VIN без помилок.

Ідентифікаційний номер кузова цього автомобіля повністю втрачено внаслідок прогресуючої корозії. Слід відмітити, що в місці, передбаченому підприємством – виробником, проведені ремонтні та зварювальні роботи з приварювання металевої пластини для закриття наскрізного отвору.

Дублюючий ідентифікаційний номер VIN виконаний вібропуансоном, на що вказують однаково заглиблені в метал знаки нанесеного номера та однакові проміжки між отворами.

Крім того, в експертній практиці неодноразово довелось вирішувати питання виправлення помилки на автомобілі марки «Mercedes Benz» при нанесенні вторинного маркування. Це маркування наносилося після встановлення та ідентифікації раніше викрадених транспортних засобів.

Автомобіль, зображений на рис.4.4.10, був викрадений в Німеччині, та виявлений на території Польщі, згідно з відмітками в свідоцтві про реєстрацію. Експертами встановлено первинне рельєфно-цифрове позначення номера кузова (VIN). На автомобілі номерний майданчик із первинним номером кузова, видалений за допомогою турбіни, про що свідчать сліди, характерні для абразивного круга по обидві сторони маркувального майданчика (рис.4.4.10). Слід відмітити, що достовірно невідомо, ким саме проводилося видалення номерного майданчика із первинним номером.



Рис.4.4.10. Загальний вигляд та місце розташування номерного майданчика ТЗ.

Таблички виробника із номером кузова або іншими ідентифікаційними ознаками відсутні. Однак збереглися дві таблички: перша - на передній вісі, друга - на коробці перемикавання передач.



Рис.4.4.11. Вторинний номер, нанесений із помилкою, 16 знаків.



Рис.4.4.12. Збільшене зображення погашених знаків помилково нанесеного номеру VIN

Нижче від номерного майданчика нанесений номер кузова шрифтом, відмінним від заводського та погашений. Номерний майданчик деформований та має сліди механічної обробки абразивним матеріалом. На майданчику номер візуально визначаються як WDB9046631R44183. Знаки номера нанесені із значним відхиленням від лінії рядка по горизонталі і по вертикалі, що свідчить про ручний спосіб нанесення. Обмежувальні знаки округлої форми із трьома лініями, що сходяться в середині, на зразок фірмового знака «Mercedes Benz», нанесені із двох сторін номера, який складається із 16 знаків. При дослідженні встановлено, що на 50 мм нижче від вторинного номера нанесений інший ідентифікаційний номер VIN, а саме - WDB9046631R944183. Спосіб та шрифт нанесеного номера VIN, аналогічний вторинному. У наявності ознаки подвійної пробивки одного знаку, що в експертній термінології називається «відскок» (утворюється після удару при набиванні знаків). Такий спосіб нанесення номера характерний для нанесення ручним способом. Обмежувальні знаки з обох боків номеру VIN ідентичні на нанесених номерах.

Таким чином, первинний (заводський) сімнадцятизначний номера кузова (VIN) цілеспрямовано видалений. Шістнадцятизначний номер VIN WDB9046631R44183 нанесений після встановлення первинного заводського

VIN, а при його нанесенні маркувальником було допущено помилку, пропущено дванадцятий знак – цифру «9», пізніше з помилкою нанесений номер VIN було погашено і нижче нанесено втретє сімнадцятизначний номер VIN WDB9046631R944183, ідентичний заводському – видаленому.



Рис.4.4.13. Погашений номер VIN, який нанесений із помилкою.

Таким чином, можна стверджувати, що вагому інформацію про обставини, пов'язані з виявленням ознак нестандартного нанесення маркування номерних позначень на транспортних засобах іноземного виробництва, які сприяють розслідуванню, надає використання відповідного методу під час проведення експертного дослідження за цим напрямком.

РОЗДІЛ 5. ПРАКТИКА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ЗА НАПРЯМКАМИ ІНЖЕНЕРНИХ, ЕКОНОМІЧНИХ, ТОВАРОЗНАВЧИХ ВИДІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОЦІНОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

5.1. Практика проведення судової експертизи з питання урахування податкових збитків минулих років при визначенні податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств

Порядок урахування податкових збитків (від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих періодів) при визначенні податкових зобов'язань з податку на прибуток, неодноразова змінювався. А саме, з 1 квітня 2011р., (дати вступу в силу III розділу Податкового кодексу України), по 01.01.2015р. від'ємні значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) періодів ураховувались в складі витрат першого календарного кварталу наступного податкового року, відповідно до вимог п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із врахуванням вимог п.3 підрозділу 4 «перехідних положень» цього кодексу. Так, п. 3 підрозділу 4 розділу XX Податкового

кодексу було передбачено, що п. 150.1 ст. 150 цього Кодексу застосовується у 2012 — 2015 рр. з урахуванням такого:

- якщо результатом розрахунку об'єкта оподаткування платника податку з числа резидентів платників з доходом за 2011 р. 1 млн. грн. та більше станом на 01.01.2012 р. є від'ємне значення (з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування станом на 01.01.2011 р.), то сума цього значення підлягала включенню до витрат у 2012 — 2014 рр. та зменшенню фінансового результату до оподаткування у 2015 р.;

- звітних (податкових) періодів, починаючи з першого півріччя і наступних звітних періодів 2012 р. у розмірі 25% суми такого від'ємного значення. У разі, якщо 25% суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом цього і за наслідками наступних податкових періодів 2012 р., то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних податкових періодах;

- звітних (податкових) періодів 2013 р. у розмірі 25% суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2012 податковий рік. У разі якщо 25% суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2013 р., то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах;

- звітних (податкових) періодів 2014 р. у розмірі 25% суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2013 податковий рік. У разі якщо 25% суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2014 р., то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах;

- звітних (податкових) періодів 2015 р. у розмірі 25% суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2014 податковий рік. У разі якщо 25% суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових)

періодів 2015 р., то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах до повного погашення такого від'ємного значення.

У разі застосування цієї норми Податкового кодексу, платники податку на прибуток зобов'язані вести окремий облік показника від'ємного значення об'єкта оподаткування, що склався станом на 01.01.2012 р. Таке від'ємне значення включається до витрат наступних податкових періодів або зменшує фінансовий результат до оподаткування наступних податкових періодів і сум, не погашених протягом 2012 - 2015 рр. і погашається в першу чергу. У другу чергу погашається від'ємне значення об'єкта оподаткування, що виникло після 31.12.2011 р.

Наприклад, від'ємне значення об'єкту оподаткування податком на прибуток було задеклароване платником податку у рядку 07 «Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності позитивний (+) або від'ємний (-)» податкової декларації з податку на прибуток за 11-1У квартали 2011р. у розмірі 120000 тис.грн. У цьому випадку, ці податкові збитки, що сформувались станом на 01.01.2012р., повинні ураховуватись у складі витрат, у першому кварталі наступних податкових періодів (2012р., 2013р., 2014р., 2015р.), у розмірі 30000 тис.грн (Розрахунок: $120000 \times 25\% : 100\% = 30000$).

Податкові збитки звітного (податкового) періоду, в результаті підсумку суми 25% податкових збитків, що виникли на 01.01.2012р. та суми податкових збитків за попередній податковий (звітний) період (див.таблицю 5.1.1).

Таблиця 5.1.1 Розрахунок податкових збитків за податкові (звітні) періоди протягом 2013-2014рр.

Податковий (звітний) період ряд. 07 декларації		25% від'ємного значення об'єкту оподаткування, згідно даних рядка Податкової декларації за 11-1У квартал 2011р.		Податкові збитки попереднього (звітного) періоду ряд. 07 декларації
---	--	---	--	--

Податкові збитки 2013 року (ряд. 07 декларації за 2013 рік)	=	25 % «старих» збитків (що виникли на 01.01.2012 р.)	+	Податкові збитки 2012 року (ряд. 07 декларації за 2012 рік)
Податкові збитки 2014 року (ряд. 07 декларації за 2014 рік)	=	25 % «старих» збитків (що виникли на 01.01.2012 р.)	+	Податкові збитки 2013 року (ряд. 07 декларації за 2013 рік)

Доцільно зазначити, що розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення попереднього року у складі витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Починаючи з 01.01.2015 р., відповідно до вимог Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»¹⁹⁹, об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств став фінансовий результат до оподаткування (прибутку або збитку), визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, відкоригований (збільшений або зменшений) на передбачені Податковим кодексом різниці (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України).

Згідно вимог пп.140.4.2 п.140.4 ст. 140 Податкового кодексу України фінансовий результат до оподаткування (прибутку або збитку), визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням пункту 3 підрозділу 4 розділу XX "перехідні положення" цього кодексу яким передбачено, що «у звітних (податкових)

¹⁹⁹ Закон України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/71-19>

періодів 2015 року у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2014 податковий рік. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2015 року, то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах до повного погашення такого від'ємного значення»²⁰⁰.

Згідно із цими вимогами, фінансовий результат до оподаткування за 2015 р. зменшувався на 25% від'ємного значення об'єкта оподаткування, що виникло до 2012 р.

Податкові збитки минулих років (ряд. 3.2.4 додатка РІ)	=	збитки 2014 року (ряд. 07 декларації за 2014 рік)	+	25 % «старих» збитків (що виникли на 01.01.2012 р.)
--	---	---	---	---

Податкові збитки минулих періодів відображаються у відповідних рядках податковій декларації платників податку на прибуток та додатках до неї, за відповідний звітний період.

«Податкова декларація... - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання...» , зокрема і із податку на прибуток підприємства (п.46.1 ст.46 Податкового кодексу України)²⁰¹.

Таким чином, податкова декларація з податку на прибуток підприємства подається платником податку до контролюючого органу у строки, встановлені законом. Дані, що зазначені у податкових деклараціях

²⁰⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²⁰¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

платника податків є предметом камеральної перевірки, згідно пп. 75.1.1 п.75.1 ст.75 Податкового кодексу України.

Підпунктом 76.1 п.76.1 ст.76 Податкового кодексу України визначено, що «камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова»²⁰².

У відповідності до вимог п. 86.2. ст.86 Податкового кодексу України *«за результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку»*.

Так, у лютому 2017 року одним із Управлінь офісу великих платників податків Державної фіскальної служби здійснена камеральна перевірка податкової звітності з податку на прибуток підприємств за перше півріччя 2016 року та 3 квартал 2016 року, за результатами якої складений акт. Згідно з висновків якого по результатам камеральної перевірки податкової звітності з податку на прибуток ПрАТ «АБВ» встановлено порушення вимог підпункту 140.4.2 пункту 140.4 статті 140 Податкового кодексу України та порядку заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 року №897, що призвело до завищенню від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих періодів, що призвело до завищення значення податкових різниць на суму 158 240 711 грн. та заниження об'єкту оподаткування податком на прибуток, нарахованого за результатами останнього звітного періоду по декларації за перше півріччя 2016 року на 3 096 225 грн.

²⁰² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

З таким висновком акту контролюючого органу платник податку не погодився і він став предметом судового розгляду. Для з'ясування обставин, що мають значення для справи і потребують спеціальних знань, судом була призначена судово-економічна експертиза. Перед експертом було поставлено питання *«Чи підтверджуються висновки Акту камеральної перевірки щодо завищенню від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих періодів, що призвело до завищення значення податкових різниць на суму 158 240 711 грн. та заниження об'єкту оподаткування податком на прибуток, нарахованого за результатами останнього звітного періоду по декларації за перше півріччя 2016 року на 3 096 225 року»*.

При вирішенні питання експертом використовувалась нормативно-правова інформація, а саме:

- Податковий кодекс України № 2755 від 02.12.2010р. із змінами і доповненнями;
- Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями;
- Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III із змінами та доповненнями;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 року (зі змінами й доповненнями);
- Наказ Державної податкової адміністрації від 29.03.2003 р. № 143 «Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання» із змінами та доповненнями;
- Наказ Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011р. №114 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» ;
- Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011р. №1213 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток

підприємства», зареєстрований в Министерстве юстиции Украины 20 октября 2011 р. за № 1215/19953;

– Наказ Міністерства фінансів України [від 30 грудня 2013 р. № 872](#) «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 20 січня 2014 р. за № 103/24880;

– [Наказ Міністерства фінансів України від 28 січня 2013 року № 39](#) «Про затвердження форми Розрахунку податкових зобов'язань щодо сплати консолідованого податку на прибуток та форми Повідомлення платника податку про прийняття рішення щодо сплати консолідованого податку на прибуток», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 05 лютого 2013 р. за № 215/22747;

– Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11 листопада 2015 р. за № 1415/27860 із змінами та доповненнями.

Крім того, експертом досліджувалась фактографічна інформація, що містилась у матеріалах справи, а саме:

✓ Статут Приватного акціонерного товариства «АБВ» (нова редакція), 2011;

✓ Податкові декларації з податку на прибуток (звітні, уточнюючі) за 2007р., 2008р., 2009р., 2010р. та за 1 квартал 2011р.;

✓ Акти документальних та камеральних перевірок контролюючого органа ;

✓ Податкові декларації з податку на прибуток (звітні, нові звітні, уточнюючі): за 2-4 квартал 2011 рік (звітна нова, консолідована), за 2012 рік з додатками , за 2013 рік з додаками, за 2014 рік з додатками, за 2015 рік з додатками , за 1 півріччя та за 3 квартали 2016 рік з додатками ;

✓ Консолідований звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «АБВ», код ЄДРПОУ, за 2015 рік, за 1 півріччя та за 9 місяців 2016 року;

✓ Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід) ПрАТ «АБВ», код ЄДРПОУ за 2015 рік, за 1 півріччя та за 9 місяців 2016 року та інші документи.

При проведенні експертизи були використані наступні методичні прийоми дослідження: нормативна, арифметична та логічна перевірка документів, інформаційне моделювання, взаємний контроль та дослідження документів за формою та змістом, групування даних, отриманих в ході дослідження.

У процесі дослідження наданих документів та виходячи з вимог нормативних актів, експертом встановлено наступне:

Згідно висновку Акту № 46/28-10-49-07/01125821/1 від 24.02.2017 управлінням офісу великих платників податків Державної фіскальної служби «Про результати камеральної перевірки даних задекларованих у податковій декларації з податку на прибуток ПрАТ «АБВ», код ЄДРПОУ, за півріччя 2016 року та 3 квартали 2016 року, *«камеральною перевіркою податкових декларацій з податку на прибуток ПрАТ «АБВ» за перше півріччя 2016 року та 3 квартали 2016 року встановлено порушення пп.140.4.2 п.140.4 ст.140 Податкового кодексу України та порядку заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 року № 897, що призвело до завищення від'ємного значення об'єкту оподаткування на 158 240 711 грн.* Крім того, згідно висновку Акту № 89/28-08-42/01125821/2 від 30.08.2016р. завищення ПрАТ «АБВ» в податковій декларації з податку на прибуток за 2015 р. від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) років у розмірі 143 580 510 грн., що призвело до додаткового заниження показник «Різниця, які виникають відповідно до податкового кодексу до частки РІ до Податкової декларації за 2015 рік на 50 647 402 грн.

У адміністративному позові №ЮС-476 від 27.06.2017р. ПрАТ «АБВ», наведено Розрахунок від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток у розмірі 158 240 711 грн., що відображений у рядку 03РІ податкової декларації за 3 квартали 2016 року та сформувався у минулих звітних періодах, а саме: у 2007 році у розмірі 15 872 304 грн. та у 2008 році у розмірі 39 538 795 грн., що підтверджено актом №0949230101125821 від 27.04.2009 р.; збитки за 2012рік у розмірі 54 157 202 грн., за 2013 рік у розмірі 25 876 869 грн.; за 2014 рік у розмірі 6 270 683грн. підтверджено Актом №283/15-02-22-01/01125821 від 15.06.2015 р.

З урахуванням цієї інформації експертом було здійснено дослідження питань визначення податкових збитків звітного періоду із урахування від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових періодів з 01.01.2007 року.

Так, в період дії Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями, з 01.01.2007 р. до 01.04.2011 р., ПрАТ «АБВ», як платник податку на прибуток, самостійно визначав свої податкові зобов'язання з податку на прибуток підприємств та зазначав їх в своїй податковій декларації оскільки, вимогами п. 16.1 ст.16 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» передбачено, що *«платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті»*²⁰³ (далі - Закон про прибуток). Крім того, пп. 4.1.1 п.4.1 ст.4 Закона України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі- Закон №2181) визначено,що *«платник податків самостійно обчислює суму податкового зобов'язання, яку зазначає у податковій декларації...»*²⁰⁴.

²⁰³ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>

²⁰⁴ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000року № 2181-III із змінами, внесеними згідно із Законом № 550-IV від 20.02.2003 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>

«Податкова декларація, розрахунок (далі - податкова декларація)- документ, що подається платником податків до контролюючого органу у строки, встановлені законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу) (п.1.11 ст.1 Закону №2181).

Пунктом 16.4 ст.16 Закону про прибуток передбачено, що платники податку у строки, визначені законом, подають до податкового органу *податкову декларацію про прибуток за звітний період, розраховану нарастаючим підсумком з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів* у разі його наявності.

Крім того, на підставі п. 6.1 Закону про прибуток, із урахуванням п.11 Перехідних положень цього закону та наказу Державної податкової адміністрації України "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", (далі - Порядок №143)²⁰⁵ передбачено, що *включення збитків попередніх років до рядка 04.9 декларації за I квартал поточного року у тому разі, якщо об'єкт оподаткування за результатами попереднього податкового року має від'ємне значення (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань). У наступних податкових періодах року (півріччя, 9 місяців, рік) від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року ураховується у складі валових витрат таких податкових періодів нарастаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.*

«...Якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, значених статтею 15 цього Закону) платник податків самостійно виявляє помилки у показниках раніше поданої податкової

²⁰⁵ Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

декларації, такий платник податків має право надати уточнюючий розрахунок.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо такі уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно виявлені » (п.5.1 ст.5 Закону №2181)²⁰⁶.

Відповідно до вимог п.17.2 ст.17 Закону № 2181 « Платник податків, який до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму такої недоплати та штраф у розмірі п'яти відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку,

б) або відобразити суму такої недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за наступний податковий період, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми податкового зобов'язання з цього податку.

Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період, то штрафи, визначені у цьому пункті, не застосовуються.

При самостійному донарахуванні суми податкових зобов'язань адміністративні штрафи не накладаються»

²⁰⁶ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III із змінами, внесеними згідно із Законом № 550-IV від 20.02.2003 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>

Згідно вимог абзацу «а» пп. 2.3 п. 2 Порядку № 143, платник податку, який до початку його перевірки податковим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний подати уточнюючий розрахунок, який відображає виправлені показники та складається за формою, що додається до цього Порядку²⁰⁷.

Згідно форми уточнюючого розрахунку, у додатку до податкової декларації з податку на прибуток підприємства, затвердженої Порядком № 143, в Уточнюючому розрахунку податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок, одним із її обов'язкових ревізитів є *«Звітний період, за який виправляються помилки»*.

Таким чином, у період з 01.01.2007 р. по 01.04.2011 р., відповідно до вимог пп. 5.1 ст.5, пп.17.2 ст.17 Закону № 2181²⁰⁸ та п. 2 Порядку № 143 помилка в податковій декларації з податку на прибуток підприємства, могла бути виправлено одним із таких способів:

- ✓ через уточнюючий розрахунок, (за формою, згідно з додатком до Порядку № 143);
- ✓ через поточну декларацію;
- ✓ через нову декларацію (якщо помилку виявлено до закінчення граничного строку подання декларації).

Згідно вимог пп. 1.6 п.1 Порядку №143 *«у декларації зазначаються усі передбачені в ній показники. Якщо будь-який рядок декларації не*

²⁰⁷ Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

²⁰⁸ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III із змінами, внесеними згідно із Законом № 550-IV від 20.02.2003 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>

заповнюється через відсутність операції (суми), то такий рядок прокреслюється, крім випадків, прямо визначених у декларації»²⁰⁹.

Результати дослідження даних Податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та Уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самотійно виправлених помилок ПАТ «АБВ», за період з 2007 по 1 квартал 2011 року, наведені у таблиці 5.1.2.

Доцільно зазначити, що «податкове зобов'язання, самотійно визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації. Зазначене податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п.5.1 ст.5 Закон №2181).

Таблиця 5.1.2. Дані податкових декларацій ПАТ «АБВ» за період 2007-1 квартал 2011 рр. щодо декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів із врахуванням Уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самотійно виправлених помилок.

(грн.)

Тип декларації (місце знаходження т.,а.с.)	Скоригован ий валовий дохід (р.03)	Скориговані валові витрати		Сума амортизацій- них відрахувань (ряд. 07)	Об'єкт оподаткув ання (р.08) позитивн ий (+) або від'ємний (-) (ряд.08)
		Загальна сума (р. 06)	В т.ч. від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього податкового року р. 04.9		
1	2	3	4	5	5= (2-3-5)
2007 рік					
Звітна	528225061	500390260	-	29673244	-1838803
Уточнюючий розрахунок	-	58760824	37150327		-58760824
Усього за 2007 р. (розрахунково по даним платника податку)	528225061	559151084	37150327	29673244	-60599267

²⁰⁹ Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями— [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

2008 рік					
Звітна	667350562	645216951	-	24278611	-2145000
Уточнюючий розрахунок	-12300	50877873	-		-50890173
Усього за 2008 р. (розрахунково по даним платника податку))	667338262	696094824	0	24278611	-53035173
2009 рік					
Звітна	524046318	511877718	-	18368570	-6199970
Уточнюючий розрахунок	відсутня				
Усього за 2009 р. (розрахунково по даним платника податку))	524046318	511877718	0	18368570	-6199970
2010 рік					
Звітна	682969814	670964903	0	16079359	-4074448
Уточнюючий розрахунок	відсутня				
Усього за 2010 р. (розрахунково по даним платника податку))	682969814	670964903	-	16079359	-4074448
1 квартал 2011 рік					
Звітна	153348236	150141829	-	3952413	-746006
Уточнюючий розрахунок	відсутня				
Усього за 1 квартал 2011 р. (розрахунково по даним платника податку))	153348236	150141829	0	3952413	-746006

Результатами дослідження даних Податкових декларацій з податку на прибуток підприємств та Уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самотійно виправлених помилок ПрАТ «АБВ», за період з 2007р. по 1 квартал 2011р., наведених у таблиці 5.1.2, встановлено порушення вимог п.3.1 Порядку №143²¹⁰ та вимог п. 6.1 ст.6 Закону про

²¹⁰ Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

прибуток з урахуванням п.11 Перехідних положень цього закону²¹¹, якими передбачено, що у рядку 04.09 податкової декларації з податку на прибуток, повинно відображатись від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат звітних податкових періодів з наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення, а саме:

- у р.04.9 «від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього податкового року» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2008 р. проставлено прочерк, що *свідчить про відсутність декларування ПрАТ «АБВ» від'ємного значення об'єкта оподаткування за 2007 р.* та не відповідає даним звітної Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2007 р. та із урахуванням Уточнюючого розрахунку податкових зобовязань самостійно виправлених помилок ПрАТ «АБВ» за 2007 р., згідно яким ПрАТ «АБВ» задекларувало від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за 2007 р. у розмірі 60 599 267 грн.(таблиця 2).

Разом з тим, згідно висновку Акту об'єднаної Державної податкової інспекції Державної податкової адміністрації України від 27.04.2009 р. 094923011125827 «Про результати планової виїзної перевірки ВАТ «АБВ» код за ЄДРПОУ ... з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 01.01.2007 року по 31.12.2008 року, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2007 року по 31.12.2008 року», перевіркою встановлено «порушення ... п.6.1 ст.6 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємства» №334/94-ВР від 28.12.94р (із змінами та доповненнями) підприємством ... завищено від'ємне значення об'єкту оподаткування у ...2007 році на 44 727 323 грн.».

²¹¹ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>

Слід зазначити, у адміністративному позові №ЮС-476 від 27.06.2017р. ПрАТ «АБВ», (код ЄДРПОУ), наводиться розрахунок від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток за 2007 році у розмірі 15 872 304 грн. Крім того, в матеріалах справи представлено Розрахунок ПрАТ «АБВ» «Налоговые убытки ПрАТ «АБВ» по состоянию на 01.01.2012 г.», у якому у таблиці «резерва» збитків за 2007 р. прийнято узгоджене з податковими органами від'ємне значення об'єкта оподаткування за 2007 рік у розмірі - 15 872 304 грн. (розрахунок: 60599267-44 727 323=15872304).

На підставі вищезазначеного, експерт прийшов до висновку, що в порушення вимог Порядку №143²¹², на підставі вимог п.6.1 ст.6 Закону про прибуток²¹³, *від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (збиток) ПрАТ «АБВ» за 2007рік розмірі 15 872 304 грн, не було відображено, у рядку 04.09 «від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року» Податковій декларації з податку на прибуток та із урахуванням даних Уточнюючого розрахунку податкових зобовязань у зв'язку з виправленням самостійно виправлених помилок ПрАТ «» за 2008 рік.*

- у р.04.9 «від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього податкового року» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2009 р., проставлено прочерк, що свідчить про відсутність декларування ПрАТ «» від'ємного значення об'єкта оподаткування 2008 р., що не відповідає даним звітної Податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» за 2008 рік, із урахуванням даних Уточнюючого розрахунку податкових зобовязань самостійно виправлених помилок, згідно яких ПрАТ «» задекларувало за 2008рік 1), від'ємне значення об'єкта оподаткування у розмірі 53 035 173 грн.

Разом з тим, згідно висновку Акту об'єднаної Державної податкової інспекції Державної податкової адміністрації України від 27.04.2009р.

212

213 Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

094923011125827 «Про результати планової виїзної перевірки ПрАТ «» код за ЄДРПОУ з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 01.01.2007року по 31.12.2008року, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2007року по 31.12.2008року», перевіркою встановлено *«порушення ... п.6.1 ст.6 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємства» №334/94-ВР від 28.12.94р (із змінами та доповненнями) підприємством ... завищено від'ємне значення об'єкту оподаткування у ...2008році на 13 496 378 грн.»*.

Слід зазначити, у адміністративному позові №ЮС-476 від 27.06.2017р., ПрАТ «», (код ЄДРПОУ) наводить розрахунок від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток за 2008 році у розмірі 39 538 795 грн. та представлено Розрахунок ПрАТ «» «Налоговые убытки ПрАТ «» по состоянию на 01.01.2012 г.» в якому у якості «резерва» збитків за 2008 р. прийнято узгодження з податковими органами від'ємне значення об'єкта оподаткування за 2008 рік у розмірі- 39 538 795 грн. (розрахунок: 53035173-13496378=39538795).

На підставі вищезазначено, експерт прийшов до висновку, що в порушення вимог Порядку №143, із урахуванням вимог п.6.1 ст.6 Закону про прибуток²¹⁴, від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток ПрАТ «» за попередні податкові роки за 2007р. у розмірі- 15 872 304грн. та 2008 рік у розмірі 39 538 304грн. не було задекларовано ПрАТ «», у рядку 04.09 «від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року» Податковій декларації з податку на прибуток за 2009рік, на загальну суму 55 411 099 грн. (Розрахунок: 15 872 304 + 39 538 795= 55 411 099) .

у р.04.9 «від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього податкового року» Податкової декларації з податку на прибуток підприємства за 2010 р. проставлено прочерк, що свідчить про відсутність декларування

²¹⁴ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>

ПрАТ «» від'ємного значення об'єкта оподаткування 2009 р. згідно вимог п.1.6 Порядку №143 .

Слід зазначити, що в матеріалах справи відсутній Уточнюючий розрахунок ПрАТ «», (код ЄДРПОУ) за 2009рік, а у таблиці «резервів збитків» розрахунку ПрАТ «» «Налоговые убытки ПрАТ «» по состоянию на 01.01.2012 г.» , в якому у таблиці «резерва» збитків за 2010 р. прийнято нульове від'ємне значення об'єкта оподаткування.

Варто зазначити, що згідно п.22.4 ст.22 Закону про прибуток *«у 2010 році у складі валових витрат платника податку враховується 20 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, яке утворилося станом на 1 січня 2010 року»*²¹⁵.

На підставі вищезазначено, експерт прийшов до висновку, що в порушення вимог п.3.1 Порядку №143²¹⁶ та вимог п.6.1 ст.6 Закону про прибуток, від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток ПрАТ «» за попередні податкові роки (за 2007р. 2008 рік , 2009р.) не було задекларовано ПрАТ «», у рядку 04.09 «від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року» Податковій декларації з податку на прибуток за 2010рік, на загальну суму 11 082 220 грн. (Розрахунок: 15 872 304 + 39 538 795 + 0 = 55 411 099 x 20% = 11 082 220) ,

- *«від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього податкового року»* Податкової декларації з податку на прибуток підприємства ПрАТ «» за 1 квартал 2011р. проставлено прочерк, що свідчить про відсутність декларування ПрАТ «УДП» від'ємного значення об'єкта оподаткування за попередні податкові роки (за 2007р. 2008 рік , 2009р. 2010р.).

²¹⁵ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>

²¹⁶ Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.03.2003р. № 143 "Про затвердження форми декларації з податку на прибуток підприємства та Порядку її складання", зареєстрований у Міністерстві юстиції України 08.04.2003 за № 271/7592 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0271-03>

Слід зазначити, що у таблиці «резервів збитків» розрахунку ПрАТ «» «Налоговые убытки ПрАТ «» по состоянию на 01.01.2012 г.» в якому у таблиці «резерва» збитків за 2010 р. прийнято нульове відємне значення об'єкта оподаткування за 2010 рік.

Слід зазначити, що згідно із ч.2 п. п.22.4 ст.22 Закону про прибуток « у 2011 році сума від'ємного значення, яка відповідно до абзацу першого цього пункту не була врахована у складі валових витрат, та від'ємне значення об'єкта оподаткування, яке виникло у 2010 році, підлягають включенню до складу валових витрат у порядку, встановленому статтею 6 цього Закону, без обмежень, встановлених цим пунктом»²¹⁷.

На підставі вищезазначено, експерт прийшов до висновку, що в порушення вимог Порядку №143, із урахуванням вимог ст.6 та ч.2 п. п.22.4 ст.22 Закону про прибуток, від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток ПрАТ «» за попередні податкові роки (за 2007р., 2008 р., 2009, 2010р.) у розмірі 55 411 099 грн. (Розрахунок: 15 872 304 + 39 538 795 + 0+ 0 = 55 411 099) не було задекларовано ПрАТ «УДП» у рядку 04.09 «від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього року» Податковій декларації з податку на прибуток за 1 квартал 2011року.

Слід зазначити, що платник податку має право згідно ст. 15 Закону № 2181, із урахуванням вимог п.5.1 ст.5 Закону № 2181, самостійно виявляти помилки у показниках раніше поданої податкової декларації та надати Уточнюючий розрахунок, протягом 1095 днів.²¹⁸

Таким чином, остаточний термін подання Уточнюючих розрахунків податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених ПрАТ

²¹⁷ Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року № 283/97-ВР, із змінами і доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/334/94-%D0%B2%D1%80>

²¹⁸ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000року № 2181-III із змінами, внесеними згідно із Законом № 550-IV від 20.02.2003 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>

«» помилок щодо від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх років (за 2007р. та за 2008р.) на загальну суму 55 411 099 грн.;

- за 2007 р. у розмірі 15 872 304 грн. закінчувався у звітному податковому періоді за 2010 р.;

- за 2008 р. у розмірі 39 538 795 грн. (Розрахунок: 55 411 099-15872304 = 39538795) закінчувався у звітному податковому періоді за 2011 р..

У відповідності до вимог п.5.1 ст.5 Закону №2181 *«Податкове зобов'язання, самостійно визначене платником податків у податковій декларації, вважається узгодженим з дня подання такої податкової декларації. Зазначене податкове зобов'язання не може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку»*²¹⁹.

По результатам проведеної експертизи матеріалів справи встановлено, що згідно вимог ст. 15 Закону № 2181, із урахуванням вимог п.5.1 ст.5 Закону № 2181, ПрАТ «» втратило право на виправлення помилок щодо врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх років шляхом подачі Уточнюючого розрахунку податкових зобов'язань самостійно виявлених помилок на загальну суму 55 411 099 грн, в тому числі: у 2010р. у сумі 15 872 304 грн. за 2007р. та у 2011р. у сумі 39 538 795 грн за 2008р.

З 1 квітня 2011р. по 01.01.2015р., порядок врахування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх років визначався ст.150.1 ст.150 розділу 111 Податкового кодексу України, із урахуванням вимог п. 3 підр. 4 «Особливості справляння податку на прибуток» р. XX Перехідні положення²²⁰.

На дослідження надано Розрахунок ПрАТ «» «Налоговые убытки ПрАТ «» по состоянию на 01.01.2012 г.» та таблиця «резерв збитків», в якому у якості

²¹⁹ Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III із змінами, внесеними згідно із Законом № 550-IV від 20.02.2003 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2181-14>

²²⁰ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

«резерва» наведені дані податкових збитків ПрАТ «», за період з 2007 по 2011рр., а саме: за 2007 рік у розмірі 15 872 304 грн. та 2008рік у розмірі 39 538 795 грн., які враховані, згідно інформації адміністративного позову ПрАТ «» (код ЄДРПОУ) № ЮС-476 від 27.06.2017р., у складі від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток, на загальну суму 158 240 711 грн., відображені у рядку 03РІ податкової декларації за 2015рік.

Доцільно зазначити, що п.46.1 ст.46 Податкового кодексу платником податку подається податкова декларация до контролюючого органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання.

Пунктом 46.5 ст. 46 Податкового кодексу України, визначено, що «форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику» .

У 2011 році застосовувалась форма податкової декларації з податку на прибуток, що була затверджена наказом Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства»²²¹.

У 2012 та у 2013 році застосовувалась форма податкової декларації з податку на прибуток, що була затверджена наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства»²²².

²²¹ Наказ Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 №114 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25.03.2011 за № 397/19135– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-11>

²²² Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 жовтня 2011 р. за № 1215/19953 із змінами та доповненнями– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1215-11>

У 2014 році застосовувалась форма податкової декларації з податку на прибуток, що була затверджена наказом Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872²²³.

Доцільно зазначити, що згідно із вимогами п. 48.3 ст.48 Податкового кодексу України *податкова декларація повинна містити такі обов'язкові реквізити:*

- *тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);*
- *звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;*
- *звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);*
- *повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;*
- *код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;*
- *реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті);*
- *місцезнаходження (місце проживання) платника податків;*
- *найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;*
- *дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми);*
- *інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною;*

²²³ Наказ Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872 зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2014 р. за № 103/24880, із змінами та доповненнями – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/nakazi/66568.html>

– ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в абзаці сьомому цього пункту, посадових осіб платника податків;

– підписи платника податку - фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, визначених цим Кодексом, засвідчені печаткою платника податку (за наявності)»²²⁴.

Таким чином, одним із обов'язкових реквізитів Уточнюючої податкової декларації, в тому числі і податкової декларації з податку на прибуток є «звітний (податковий) період, що уточнюється».

Доцільно зазначити, що вимогами п.48.2 ст 48 Податкового кодексу України визначено, що «Обов'язкові реквізити - це інформація, яку повинна містити форма податкової декларації та за відсутності якої документ втрачає визначений цим Кодексом статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків».

Статус податкової декларації визначено п.46.1 ст.46 Податкового кодексу України, а саме *«податкова декларація... - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених цим Кодексом) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання...»*²²⁵.

Доцільно зазначити, що п.50.1 ст.50 Податкового кодексу України визначено, що «у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім

²²⁴ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

²²⁵ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені».

Доцільно зазначити, що відповідності до вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50 Податкового кодексу України та вимог наказів: Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213, Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872, Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 та наказу Міністерства фінансів України від 07.07.2016 № 585, якими були затверджені форми податкових декларацій з податку на прибуток підприємств, обов'язковими реквізитами (тип декларації) яких передбачалось складання «уточнююча» податкова декларація з податку на прибуток підприємств тільки за один звітний (податковий) період за який самостійно були виявлені помилки у раніше поданій податковій декларації.

Згідно інформації, що міститься у Адміністративному позові №ЮС-476 від 27.06.2017р. ПрАТ «» (код ЄДРПОУ) збитки підприємства за 2012рік у розмірі 54 157 202 грн., за 2013 рік у розмірі 25 876 869 грн., за 2014 рік у розмірі 6 270 683грн., що підтверджені Актом №283/15-02-22-01/01125821 від 15.06.2015р. та збитки за 2007р. у розмірі 15 872 304грн. та за 2008рік у розмірі- 39 538 795грн. відображено у рядку 03РІ Податкової декларації з податку на прибуток у розмірі 158 240 711 грн. (розрахунок підприємства: 15 872 304 + 39 538 795 + 54 157 202 + 25 876 869 + 6 270 683 + 16 524 858) .

У відповідності до затверджених форм податкових декларацій з податку на прибуток підприємств, із урахуванням вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50 та п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із урахування п.3 підр. 4

«Особливості справляння податку на прибуток» р. XX Перехідних положень Податкового кодексу України та наказів: Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 №114, Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213 та Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872, збитки попередніх податкових періодів відображались у рядку 06.6 *«від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період або від'ємне значення об'єкта оподаткування за 1 квартал 2011 року)»* у Податковій декларації за 11-1У квартали 2011р. та у рядку 06.5 *«від'ємне значення об'єкту оподаткування попереднього звітного (податкового) періоду (від'ємне значення рядка 07 Податкової декларації за попередній звітний (податковий) період)»* Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за 2012р.-2014 рр.

Результатами дослідження даних ряд. 06.6 Податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» за 11-1У квартал 2011року встановлено, що від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року задекларовано у розмірі 746 006 грн. (р.06.6), у рядку 07 декларації від'ємне значення об'єкту оподаткування (збиток) за звітний податковий рік за 11-1У квартал 2011року задекларовано у розмірі 33 558 073 грн.

По результатам дослідження матеріалів справи, із урахуванням вимог п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із врахування п.3 підр. 4 «Особливості справляння податку на прибуток» р. XX Перехідних положень Податкового кодексу України, було встановлено, що щорічно у першому кварталі звітного податкового року: 2012р., 2013р., 2014р. та 2015 р., у рядку 06.5 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств ПрАТ «» повинен був декларувати, з наростаючим підсумком від'ємне значення об'єкта оподаткування у розмірі 8 389 518грн. (Розрахунок: $33\,558\,073 \times 25\% : 100\% = 8\,389\,518$), до повного погашення від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх податкових періодів.

Згідно Акту від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821 , визначене у рядку 07 Податкових деклараціях з податку на прибуток ПрАТ «» за відповідні періоди по результатам податкової перевірки від'ємне значення об'єкту оподаткування зменшено: за 2012рік на 3 184 739 грн.: за 2013рік зменшено на 1 382 489 грн., за 2014рік на 1 929 417грн.

У таблиці 5.1.2 наводяться порівняльний аналіз даних Податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (звітних, нових звітних, уточнюючих) ПрАТ «» за період 11-1У квартал 2011р. по 2014р. щодо декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів із врахуванням «звітних» та «нових звітних» та «уточнюючих» Податкових декларацій з податку на прибуток ПрАТ «», із урахуванням висновків Акту об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС в області Державної фіскальної служби України від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821 (далі- Акт від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821) та даних результатів експертизи, що розраховані із застосування прийому інформаційного моделювання.

Таблиця 5.1.2 Порівняльний аналіз даних податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (звітних, нових звітних, уточнюючих) ПрАТ «» за період 11-1У квартал 2011р. по 2014р. щодо декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів

Тип декларації та її місце знаходження (т.,а.с.)	Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (ряд. 01)	Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування		Об'єкт оподаткування від усіх видів діяльності позитивний (+) або від'ємний (-) (ряд.07)
		Загальна сума (ряд. 04)	В т.ч. від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього звітного (податкового) року (ряд.06.5)	
1	2	3	4	5= (2-3)
2-4 квартал 2011 р.				
Звітна нова (консолідована)	382070507	415628580	746006	-33558073
Розрахунково	382070507	415628580	746006	-33558073

<i>по даним експертизи</i>				
2012 рік				
1)Звітна нова (консолідована)	446139412	503481353	8389518	-57341941
2)Дані Акту від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821 по рядку 07 податкових декларацій	x	-3184739	x	
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	446139412	503481353-3184739 = 500296614	8389518	54157202
2013 рік				
Звітна	351705149	379004507	8643697	-27299358
Дані Акту від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821 по рядку 07 податкових декларацій	x	-1382489	x	
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	351705149	379004507-1382489-8643697 + 62546720= 431525041	8389518+54157202=62546720	-79819892
2014 рік				
Звітна	503435339	511635439	-	-8200100
Дані Акту від 15.06.2015р. №283/15-02-22-01/01125821 по рядку 07 податкових декларацій		-1929417		
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	503435339	511635439-1929417+88209410= 597915432	79819892+8389518=88209410	-94480093

Як свідчать результати аналізу даних наведених у таблиці 5.1.2 в порушення вимог порушення наказів Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 №114, Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213, Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872 та вимог п.48.2 , п.48.3 ст.48, п.50.1 ст. 50 та п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із урахуванням п.3 підрозділу 4 розділу XX перехідних положень, у рядку 06.5 податкової декларації ПрАТ «»:

- за 2013р. (звітна) було задекларовано відємне значення об'єкту оподаткування попередніх податкових (звітних) періодів у розмірі - 8 643 697 грн. ;

- за 2014рік (звітна) проставлено прочек , тобто задекларована відсутність відємне значення об'єкту оподаткування попередніх податкових (звітних) періодів.

Разом з тим, при умові дотримання ПрАТ «» вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із урахуванням п.3 підрозділу 4 розділу XX перехідних положень та вимог наказів Державної податкової адміністрації України від 28.02.2011 №114, Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213, Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872, щодо порядку складання подткової декларації з податку на прибуток, у рядку 06.05 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства:

- за 2013 рік відємне значення об'єкту оподаткування попередніх податкових (звітних) періодів становило б - 62 546 720 грн. (Розрахунок: $8389518 + 54157202 = 62546720$);

- за 2014 рік відємне значення об'єкту оподаткування попередніх податкових (звітних) періодів становило б - 88 209 410грн. (Розрахунок: $79819892 + 8389518 = 88209410$).

Крім того, в наслідок порушень ПрАТ «» вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, п.150.1 ст.150 Податкового кодексу України із урахуванням п.3 підрозділу 4 розділу XX перехідних положень та вимог наказів Державної

податкової адміністрації України від 28.02.2011 №114, Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213, Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872, щодо порядку складання податкової декларації з податку на прибуток, у рядку 07 Податкової декларації з податку на прибуток підприємства:

-за 2013рік занижено розмір від'ємного значення об'єкту оподаткування (збитка) на суму – 52 520 534грн. (Розрахунок : 27299358-79819892=-52520534);

-за 2014рік занижено розмір від'ємного значення об'єкту оподаткування (збитка) на суму –86 279 993 грн. (Розрахунок: 8200100-94480093=-86279993)

Починаючи з 01.01.2015 р., відповідно до вимог Закон України 28 грудня 2014 року № 71-VIII 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є фінансовий результат до оподаткування (прибутку або збитку), визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, відкоригований (збільшений або зменшений) на передбачені Податковим кодексом різниці (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу).

Згідно вимог пп.140.4.2 п.140.4 ст. 140 Податкового кодексу України фінансовий результат до оподаткування (прибутку або збитку), визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням [пункту 3](#) підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу яким передбачено, що *«у звітних (податкових) періодах 2015 року у розмірі 25 відсотків суми такого від'ємного значення та сум від'ємного значення, не погашених за 2014 податковий рік. У разі якщо 25 відсотків суми від'ємного значення об'єкта оподаткування не погашається*

протягом відповідних звітних (податкових) періодів 2015 року, то непогашена сума підлягає врахуванню при визначенні податкових зобов'язань у наступних періодах до повного погашення такого від'ємного значення».

Для відображення сум від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) років, наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. №897, затверджена нова форма податкової декларації з податку на прибуток підприємств та додаток РІ «Різниці» до рядка 03 РІ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, у рядку 3.2.4 цього додатку відображаються *«суми від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних))років (підпункт 140.4.2 пункту 104.4 статті 140 розділу III Податкового кодексу України)».*

Доцільно зазначити, що ч.3 п.46.1 ст.46 Податкового кодексу України визначено, що *«Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною».*

Додаток РІ «Різниці» до податкової декларації з податку на прибуток призначений для відображення різниць, на які збільшується фінансовий результат та різниць або зменшується фінансовий результат, відповідно до ст.138, ст.139, ст.141 та ст. 140 Податкового кодексу України.

Повний перелік «збільшуючих» і «зменшуючих» різниць містить додаток РІ, у якому розраховують узагальнений показник і потім переносять до цього рядка декларації зі знаком «+» або «-».

Таким чином, у рядку 3.2.4 додаток РІ «Різниці» до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за 2015р. та 2016р., відповідно до вимог пп.140.4.2 п.140.4 ст. 140 Податкового кодексу України, *«фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років. Положення зазначеного пункту застосовуються з урахуванням [пункту 3](#) підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" цього Кодексу».*

Результатами дослідження матеріалів справи встановлено, що 27.05.2016 була подана ПрАТ «» до контролюючого органу Уточнююча податкова

декларація з податку на прибуток за 2015р. (т. 1. а.с.102-116) , у рядку 03 РІ якої зазначено від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років (код рядка 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації) у розмірі 158 240 711грн.

Слід зауважити, що дані, зазначені у податкових деклараціях платника податків стали предметом камеральної перевірки, згідно пп. 75.1.1 п.75.1 ст.75 Податкового кодексу України.

Підпунктом 76.1 п.76.1 ст.76 Податкового кодексу визначено, що «камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення.Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком.Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова».

У відповідності до вимог п. 86.2. ст.86 Податкового кодексу України *«за результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку»*.

В матеріалах справи знаходиться Акт Спеціалізованої Державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. мідрегіального головного управління ДФС Державної фіскальної служби України «Про результати камеральної перевірки даних, задекларованих у Податковій декларації з податку на прибуток ПрАТ «», код ЄДРПОУ за 2015 рік» від 30.08.2016 р. № 89/28-08-42/01125821/2 (далі- Акт від 30.08.2016 р. № 89/28-08-42/01125821/2)..

Згідно висновку Акту №89/28-08-42/01125821/2 від 30.08.2016р. завищення ПрАТ «» в податковій декларації з податку на прибуток за 2015р. від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) років у розмірі 143 580 510грн., що призвело до додаткового заниження показник «Різниці, які виникають відповідно до податкового кодексу додатку РІ до Податкової декларації за 2015рік на 50 647 402грн..

Крім того, у матеріалах справи є Акт № 46/28-10-49-07/01125821/1 від 24.02.2017 управлінням офісу великих платників податків Державної фіскальної служби «Про результати камеральної перевірки даних задекларованих у податковій декларації з податку на прибуток ПрАТ «», код ЄДРПОУ , за півріччя 2016 року та 3 квартали 2016 року (далі- Акт від 24.02.2017р. №46/28-10-49-07/01125821/1) .

Згідно висновку Акту від 24.02.2017р. №46/28-10-49-07/01125821/1) *«камеральною перевіркою податкових декларацій з податку на прибуток ПрАТ «» за перше півріччя 2016 року та 3 квартали 2016 року встановлено порушення пп.140.4.2 п.140.4 ст.140 Податкового кодексу України та порядку заповнення податкової декларації з податку на прибуток підприємства затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 року №897, що призвело до завищення від'ємного значення об'єкту оподаткування на 158 240 711 грн .*

У Адміністративному позові № ЮС-476 від 27.06.2017р. ПрАТ «», (код ЄДРПОУ , наведено розрахунок від'ємного значення об'єкту оподаткування податком на прибуток у розмірі 158 240 711 грн.), що відображений у рядку 03РІ податкової декларації за 3 квартали 2016 року та сформувався у минулих звітних періодах, а саме: у 2007 році у розмірі 15 872 304 грн. та у 2008 році у розмірі 39 538 795 грн., збитки за 2012 рік у розмірі 54 157 202 грн., за 2013 рік у розмірі 25 876 869 грн., за 2014 рік у розмірі 6 270 683 грн.

Доцільно зазначити, що відповідності до вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50 та вимог наказів: Міністерства фінансів України від 28.09.2011 №1213, Міністерства доходів та зборів України від 30.12.2013 №872, Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 та наказу Міністерства фінансів України від 07.07.2016 № 585, якими були затверджені форми податкових декларацій з податку на прибуток підприємств, обов'язковими реквізитами (тип декларації) яких передбачалось складання «уточнююча» податкова декларація з податку на прибуток підприємств тільки за один

звітний (податковий) період за який самостійно були виявлені помилки у раніше поданій податковій декларації.

У таблиці 5.1.3 наведені дані порівняльного аналізу даних податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (звітних, нових звітних, уточнюючих) ПрАТ «» за період 2015-2016 рр. щодо декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів із врахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. №897 та вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50 та ст. пп.140.4.2 п.140.4 ст. 140 Податкового кодексу України та висновків Акту від 30.08.2016 р. № 89/28-08-42/01125821/2 та Акту від 24.02.2017р. №46/28-10-49-07/01125821/1.

Таблиця 5.1.3 Порівняльний аналіз даних податкових декларацій з податку на прибуток підприємств (звітних, нових звітних, уточнюючих) ПрАТ «» за період 2015-2016 рр. щодо декларування від'ємного значення об'єкта оподаткування попередніх періодів

Тип декларації та її місце знаходження (т.,а.с.)	Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до Національних положень (стандартів) бух. обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (ряд. 02)	Різниця, які виникають відповідно до ПКУ (+;-)		Об'єкт оподаткування (ряд.04)
		Загальна сума (ряд. 03 РІ)	В т.ч. сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років (код рядка 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації)	
1	2	3	4	5= (2-3)
2015 рік				
1) Уточнююча від 21.04.2016	22935000	-107 814 209	107593309	-84879209
Дані Акту від 22.04.2016 р. № 44/28-08-42/01125821/1	22935000	-14881101	14881101	92933108
1) Уточнююча від 27.05.2016	22 935 000	-158 461 611	158 240 711	-135 526 611
Дані Акту від 30.08.2016 р. №	22935000	-14881101	14 660 201 (158240711-	8 053 899

89/28-08-42/01125821/2			92933108-50647402)	
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	22 935 000	-103090511= 220900+1028 69611	94480093+ 8389518 =102869611	-80 155 511
1 півріччя 2016 рік				
1) Звітна від 09.08.2016 р.	2009000	-158 240 711	158 240 711	-156 231 711
Дані Акту від 24.02.2017р. №46/28-10-49-07/01125821/1	2009000	0	0	2009000
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	2009000	-80155511	80 155 511	-78 146 511
3 квартали 2016 року				
Звітна нова від 08.11.2016	19 673 000	-158 240 711	158240711	-138 567 711
Дані Акту від 24.02.2017р. №46/28-10-49-07/01125821/1	19 673 000	0	0	19 673 000
<i>Розрахунково по даним експертизи</i>	19 673 000	-80 155 511	80 155 511	-60 482 511

Як свідчать результати аналізу даних наведених у таблиці 3, в порушення вимог порушення п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 , у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації та рядку 03 РІ податкової декларації ПрАТ «» задекларовано сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років у розмірі 158 240 711 грн. як у податковій декларації (уточнююча від 27.05.2016) за 2015р , так і у податковій декларації (звітна від 09.08.2016 р.) за перше півріччя 2016року та у податковій декларації (звітна нова від 08.11.2016) 3 квартали 2016року.

При умові дотримання ПрАТ «» п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 , у рядку 3.2.4 додатку РІ

до податкової декларації та рядку 03 РІ податкової декларації ПрАТ «» сума від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років за 2015 р. становила б за 2015р. -102869611грн. (Розрахунок: $94480093 + 8389518 = 102869611$), за 1 півріччя 2016р. - 80 155 511грн. ($80155511 + 0 = 80155511$) та за 3 квартал 2016 - 80 155 511грн. ($80155511 + 0 = 80155511$).

Разом з тим, у зв'язку з порушенням ПрАТ «» вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 та із урахуванням задекларованих даних ПрАТ «» у рядку 07 Податкових декларацій за 2014р. у розмірі 6 270 683 грн. та 25% суми від'ємного значення об'єкту оподаткування за 2011р. у розмірі 8 389 518 грн..

Таким чином, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» за 2015 р. суми від'ємного значення об'єкту оподаткування повинно було бути задекларовано у розмірі 14 660 201 грн. (Розрахунок: $6270683 + 8389518 = 14\,660\,201$), тому завищення суми від'ємного значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» за 2015р., становили 143 580 510 грн. (Розрахунок: $158\,240\,711 - 14\,660\,201 = 143\,580\,510$), а завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування звітнього (2015) податкового року у рядку 04 податкової декларації (Уточнююча від 27.05.2016) ПрАТ «» за 2015р. (т. 1. а.с.102-116)) становить 50 647 402 грн. (Розрахунок: $(158\,240\,711 - 929\,331\,08 - 14\,660\,201 = 50\,647\,402)$).

У зв'язку з порушенням ПрАТ «» вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897, суми від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових податкових (звітних) років у рядку

3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» (Звітна від 09.08.2016 р.) за півріччя 2016рік , має нульове значення (Розрахунок: $158\,240\,711 - 158\,240\,711 = 0$).

Таким чином, завищення суми відємного значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» за півріччя 2016рік, становить 158 240 711 грн. (Розрахунок: $158\,240\,711 - 0 = 158\,240\,711$). В наслідок цього завищення, заниження об'єкту оподаткування у рядку 04 податкової декларації ПрАТ «» (Звітна від 09.08.2016 р.) за півріччя 2016р. становило 2009000 грн. (Розрахунок: $2009000 - 0 = 2009000$).

У зв'язку з порушенням ПрАТ «» вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897, суми відємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових (звітних) років, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» (Звітна нова від 08.11.2016) за 3 квартали 2016рік , має нульове значення (розрахунок: $158\,240\,711 - 158\,240\,711 = 0$).

Таким чином, завищення суми відємного значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» (Звітна нова від 08.11.2016) за 3 квартали 2016рік, становить 158 240 711 грн. (Розрахунок: $158\,240\,711 - 0 = 158\,240\,711$). Це завищення, призвело до заниження об'єкту оподаткування у рядку 04 податкової декларації ПрАТ «» (Звітна від 09.08.2016 р.) за 3 квартали 2016р. на суму 19 673 000 (Розрахунок: $19\,673\,000 - 0 = 19\,673\,000$).

По результатам проведеного дослідження матеріалів справи встановлено, що в порушення вимог п.48.2, п.48.3 ст.48, п.50.1 ст.50, пп.140.4.2 п.140 ст.140 Податкового кодексу із урахуванням п.3 підрозділу 4 ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України та вимог наказу Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897, ПрАТ «» до складу відємного

значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у податкових деклараціях з податку на прибуток за 2015 рік (Уточнююча від 27.05.2016), за перше півріччя 2016р. (Звітна від 09.08.2016 р.) та за 3 квартали 2016р. у рядку 3.2.4 додатку РІ та рядку 03РІ декларації включені збитки 2007р. та 2008рік на загальну суму 55 411 099 грн, строк давності для самостійного виявлення помилок у раніше поданій ним податковій декларації, яких минув згідно вимог ст. 50. 1 ст.50 Податкового кодексу (з урахуванням строків давності, визначених ст.102 ПКУ та ст. 15 Закону № 2181, із урахуванням вимог п.5.1 ст.5 Закону № 2181), крім того, до складу від'ємного значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у податкових деклараціях з податку на прибуток за 2015 рік (Уточнююча від 27.05.2016) , за перше півріччя 2016р. (Звітна від 09.08.2016 р.) та за 3 квартали 2016р. у рядку 3.2.4 додатку РІ та рядку 03РІ декларації включено збитки за за 2012 ріу у розмірі 54157202 грн., за 2013 рік у розмірі 24876869 грн., за 2014 р. у розмірі 6270683 грн. що призвело до завищення суми від'ємного значення об'єкту оподаткування минулих податкових періодів (звітних) років у рядку 3.2.4 додатку РІ та рядку 03РІ декларації за 2015рік на суму 143 580 510 грн. та завищення від'ємного значення об'єкта оподаткування звітного (2015) податкового року у рядку 04 податкової декларації (Уточнююча від 27.05.2016) ПрАТ «» за 2015р. на суму 50 647 402 грн., та завищення суми від'ємного значення об'єктів оподаткування минулих податкових (звітних) років, у рядку 3.2.4 додатку РІ до податкової декларації з податку на прибуток ПрАТ «» (Звітна нова від 08.11.2016) за 3 квартали 2016року на суму 158 240 711рік.

5.2. Практика проведення транспортно-трасологічної експертизи

Транспортна трасологія - це підрозділ трасології (розділу науки криміналістики), в якому вивчаються закономірності відображення у слідах інформації про подію ДТП та її учасників, способи виявлення слідів

транспортних засобів і слідів на транспортних засобах, а також прийоми вилучення, фіксації і дослідження інформації, що відобразилася в них.²²⁶

Основним завданням транспортно-трасологічної експертизи - визначити механізм зіткнення автотранспортного засобу з іншим об'єктом, що бере участь у ДТП, за допомогою дослідження слідів автомобіля, що залишилися при дорожньо-транспортній пригоді.

Ці завдання вирішуються шляхом дослідження слідів, виявлених на місці дорожньо-транспортної події, ушкоджень транспортних засобів. Тому призначати транспортно-трасологічну експертизу доцільно лише тоді, коли є можливість надати експертові об'єкти, які знаходилися в контакті, або матеріали справи, в яких зафіксовані сліди.²²⁷

Доцільно зазначити, що до об'єктів транспортно-трасологічної експертизи відносять фотофіксацію і відеофіксацію слідів автотранспортного засобу в потрібному масштабі, схематичні зображення території, де сталося ДТП, зроблені відбитки слідів дорожньо-транспортної пригоди.

Також в ході транспортно-трасологічної експертизи досліджуються ті частини і деталі автотранспортного засобу, які безпосередньо відчували на собі наслідок зіткнення в дорожньо-транспортній пригоді. Сюди можна віднести шини, фари, прожектори автомобіля, розбиті при ДТП частини скла, прилади, що стежать за роботою автомобіля і т.д. Досліджують також експерти і пошкодження покриття автомобіля.

Доцільно зазначити, що механізм зіткнення транспортних засобів — це комплекс пов'язаних об'єктивними закономірностями обставин, що визначають процес зближення транспортних засобів перед зіткненням, їх

²²⁶ Транспортно-трасологическая экспертиза по делам о дорожно-транспортных происшествиях (диагностические исследования) : метод. пособ. для экспертов, следователей и судей / [Грановский Г.Л., Корухов Ю.Г., Горская И.В. и др.]. — М. : МЮ СРСР, ВНИИЭ, 1988

²²⁷ Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, затверджена наказом Міністерства юстиції України від 08.01.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 № 1950/5) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

взаємодія під час удару та подальший рух до зупинки. Аналіз цих обставин дозволяє встановити взаємозв'язок між окремими подіями, заповнити відсутні ланки і визначити технічну причину події²²⁸.

Обставини справи, як правило стають відомі із постанови про призначення експертизи. Наприклад, у постанові слідчого про призначення транспортно-трасологічної експертизи стало відомо, що 20.11.2016, приблизно о 18.20 год., на ділянці 34 км автодороги М-15 «Одеса-Рені» водій Іванов О.С. керуючим автомобілем «Volkswagen Transporter» номерний знак ВН0000ЕІ скоїв зіткнення із автомобілем «Chevrolet Aveo» номерний знак ВН 1111 СМ під керуванням водія Одеської Т.М.

У зв'язку з цим на розгляд експерта можуть бути поставлені наступні питання:

1. Якими частинами контактували в момент початкового контакту автомобіль «Volkswagen Transporter» реєстраційний номер ВН0000ЕІ та автомобіля «Chevrolet Aveo», реєстраційний номер ВН 1111 СМ? Та під яким кутом сталося зіткнення автомобіля «Volkswagen Transporter» реєстраційний номер ВН0000ЕІ та автомобіля «Chevrolet Aveo», реєстраційний номер ВН 1111 СМ?

2. Виходячи зі слідової інформації, до протоколу огляду місця ДТП від 19.11.2016 року, де відносно меж проїзної частини автодороги М-15 сполученням «Одеса-Рені» в Біляївському районі Одеської області розташоване місце зіткнення автомобіля «Volkswagen Transporter» реєстраційний номер ВН0000ЕІ та автомобіля «Chevrolet Aveo» реєстраційний номер ВН 1111 СМ?

3. З урахуванням пошкоджень на транспортних засобах, їх розкиду та слідової інформації, зафіксованої в протоколі огляду місця ДТП від 19.11.2016, яка швидкість руху становила транспортних засобів на момент зіткнення?

²²⁸ Данець С.В. Особливості поведення транспортно-трасологічних експертиз у випадку, коли транспортні засоби, що досліджуються, знаходяться у різних місцях/ С.В. Данець// Криміналістичний вісник, № 2 (20), 2013, с.144-147

При проведенні дослідження експертом можуть бути використані наступні інформаційні джерела:

- ✓ ВНДІСЕ. Судова транспортно-трасологічна експертиза ч.2. М., 1990.
- ✓ В.А. Іларіонов. Експертиза дорожньо-транспортних подій. "Транспорт". М., 1989.
- ✓ Встановлення механізму контактної взаємодії транспортних засобів, ВНДІСЕ. 1988,1990 (реєстраційний код 10.4.04 реєстру методик проведення судових експертиз, затвердженого наказом МЮ України).
- ✓ Визначення розташування місця зіткнення (наїзду) ВНДІСЕ. 1988,1981 (реєстраційний код 10.4.02 реєстру методик проведення судових експертиз, затвердженого наказом МЮ України).
- ✓ Дослідження гальмування транспортних засобів, ВНДІСЕ. 1980 (реєстраційний код 10.1.03 реєстру методик проведення судових експертиз, затвердженого наказом МЮ України).

При проведенні транспортно-трасологічної експертизи експертом застосовувались наступні методи: органолептичний²²⁹, вимірювальний²³⁰, органолептичні методи вимірювання²³¹, інструментальні методи вимірювання²³², контактні методи вимірювання²³³ та інші.

²²⁹ *Органолептичні методи* – це методи за допомогою яких започатковується процес пізнання суб'єктами процесуальної діяльності будь-яких інформаційних джерел, за допомогою органів чуття (зір, слух, дотик, тощо)

²³⁰ *Методи вимірювання* – сукупність способів використання засобів вимірювальної техніки та принципів вимірювань для створення вимірювальної інформації. Поділяються на органолептичні вимірювальні та інструментальні вимірювальні методи

²³¹ *Органолептичні методи вимірювання* – це методи за допомогою яких об'єкт або величина зіставляється з уявним образом мірила або конкретним метричним зразком. Недоліки застосування таких методів полягають перш за все в тому, що результати, отримані за їх допомогою, мають приблизні або не точні значення.

²³² *Інструментальні методи вимірювання* – є одним різновидів методів вимірювання та полягає у зіставленні (порівнянні) об'єкта, який вимірюється із стандартною метричною мірою. Інструментальні методи вимірювання поділяються на три групи: контактні, безконтактні та комбіновані методи вимірювання.

²³³ *Контактні методи вимірювання* – приведення вимірювального засобу у безпосередній контакт з вимірюваним об'єктом та зчитування отриманої інформації (вимірювання лінійкою відстані між об'єктами).

Огляд транспортних засобів проводився в суху, сонячну погоду, у світлий час доби при природному освітленні за адресою: м. Одеса, вул. Вільямса, 89, у присутності старшого слідчого СУ ГУНП України в області майора поліції

Зовнішнім оглядом автомобіля «Volkswagen Transporter» встановлено, що автомобіль забарвлений у сірий кольори. На момент огляду візуально спостерігаються наступні пошкодження та слідова інформація (дивись додаток до висновку ілюстративна таблиця 5.2.1 рисунок 5.2.1-5.2.6):

- 1) капот на висоті 70...105 см від опорної поверхні загнутий у напрямку зпереду назад та дещо зправа наліво. У передній частині капота на ділянці розміром 55x120 см у наявності деформації у вигляді вм'ятин з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1);
- 2) передній бампер зірваний з місць конструктивного кріплення та на момент огляду відсутній. Декоративна решітка радіатора зірвана з місця конструктивного кріплення та на момент огляду відсутня (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1);
- 3) передній каркас бампера має деформацію у вигляді загині металу у напрямку зпереду назад з відшаруванням лакофарбового покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1, 5.2.5);
- 4) радіатор має деформацію у вигляді загині металу у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.5);
- 5) вітрове скло, має пошкодження у вигляді тріщин павутиноподібної форми та вдавнене до салону автомобіля (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1);
- 6) захист двигуна має складчасту деформацію у вигляді загині металу у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.5, 5.2.6);

- 7) передні фари на момент огляду відсутні (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1);
- 8) праве переднє крило на висоті 65...105 см від опорної поверхні має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.3);
- 9) ліве переднє крило в передній частині на висоті 35...55 см від опорної поверхні має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1, 5.2.2);
- 10) права стійка вітрової панелі на висоті 125...135 см від опорної поверхні має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.1);
- 11) праві передні двері мають пошкодження у вигляді складчастої деформації металу загнуті у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.3);
- 12) ліві передні двері мають пошкодження у вигляді складчастої деформації металу загнуті у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.5.1 до висновку рисунок 5.5.2);
- 13) заднє скло зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.4);
- 14) скло правій передній двері зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.3);
- 15) скло лівій двері зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.2);
- 16) диск правого переднього колеса має деформацію у вигляді загину металу (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку рисунок 5.2.5).

Ураховуючи викладене вище встановлено, що на автомобілі «Volkswagen» у наявності деформації, пошкодження та сліди ударно-дінамічного походження, які розташовані в його передній частини, і утворенні дією зусилля, яке було направлено в напрямку зпереду назад. Ці деформації, пошкодження та сліди чітко виражені на каркасі переднього бамперу, радіаторі, капоті, передньому правому крилі, передньому лівому крилі, захисті двигуна, правій стійку вітрової панелі, диску правого переднього колеса, правих передніх дверях, лівих передніх дверях і відображують дію слідоутворюючого твердого об'єкту (дивись рисунок 5.2.1).

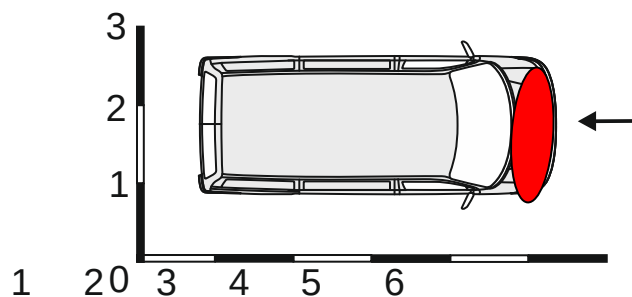


Рисунок 5.2.1. Напрямок дії зусиль ударного характеру, які були прикладені до автомобіля «Volkswagen» у момент контакту з слідоутворюючим твердим об'єктом.

Зовнішнім оглядом автомобіля «Chevrolet» встановлено, що автомобіль забарвлений в червоний колір. На момент огляду візуально спостерігаються наступні пошкодження та слідова інформація (дивись додаток до висновку ілюстративна таблиця 5.2.2 Зображення 5.2.1-5.2.6):

- капот на висоті 70...110 см від опорної поверхні має пошкодження у вигляді складчастої деформації металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1);
- передній бампер зірваний з місць конструктивного кріплення та на момент огляду відсутній. Декоративна решітка радіатора зірвана з місця

конструктивного кріплення та на момент огляду відсутня (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1);

- каркас переднього бампера має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1);

- радіатор автомобіля має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1);

- вітрове скло, має пошкодження у вигляді тріщин павутиноподібної форми та вдавнене до салону автомобіля (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2. 2 до висновку Зображення 5.2.1);

- захист двигуна має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1, 5.2.5);

- передні фари на момент огляду відсутні (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.1 до висновку Зображення 5.2.1);

- правий передній лонжерон має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.5);

- лівий передній лонжерон має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з частковим відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.5);

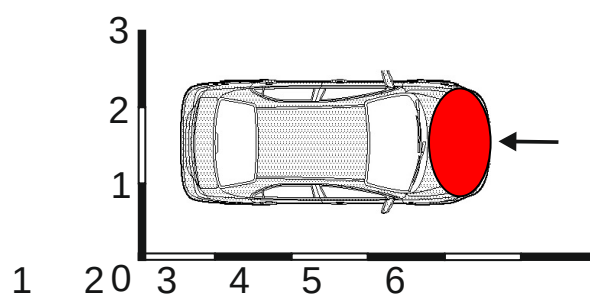
- праве переднє крило має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2);

- ліве переднє крило має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.3);
- права стійка вітрової панелі на висоті 100...110 см від опорної поверхні має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2);
- ліва стійка вітрової панелі на висоті 95...100 см від опорної поверхні має деформацію у вигляді загинів металу у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.1, 5.2.3);
- праві передні двері мають пошкодження у вигляді складчастої деформації металу загнуті у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2);
- ліві передні двері мають пошкодження у вигляді складчастої деформації металу загнуті у напрямку зпереду назад з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.3);
- заднє скло зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.4);
- скло правої передньої двері зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2);
- скло лівої передньої двері зруйноване (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.3);
- диск правого переднього колеса має деформацію у вигляді загину металу (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2, 5.2.6);

- дах має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад та згори до низу з відшаровуванням лакофарбного покриття (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2, 5.2.3);

- нижня частина кузова автомобіля має складчасту деформацію металу у напрямку зпереду назад та згори до низу (дивись додаток ілюстративна таблиця 5.2.2 до висновку Зображення 5.2.2, 5.2.5);

Ураховуючи викладене вище встановлено, що на автомобілі «Chevrolet» у наявності деформації, пошкодження та сліди ударно-дінамічного походження, які розташовані в його передній частини, і утворенні дією зусилля, яке було направлено в напрямку зпереду назад. Ці деформації, пошкодження та сліди чітко виражені на каркасі переднього бамперу, радіаторі, капоту, переднього правому крилі, передньому лівому крилі, захисті двигуна, правій стійки вітрової панелі, лівій стійці вітрової панелі, диску правого переднього колеса, правих передніх дверях, передньому правому лонжероні, передньому лівому лонжероні, лівих передніх дверях, даху, нижньої частині кузова і відображують дію слідоутворюючого твердого об'єкту (дивись Зображення 5.2.2).



Зображення 5.2.2. Напрямок дії зусиль ударного характеру, які були прикладені до автомобіля «Chevrolet» у момент контакту з слідоутворюючим твердим об'єктом.

При проведенні зіставлення деформацій, пошкоджень і слідової інформації на транспортних засобах встановлено співпадання за формою,

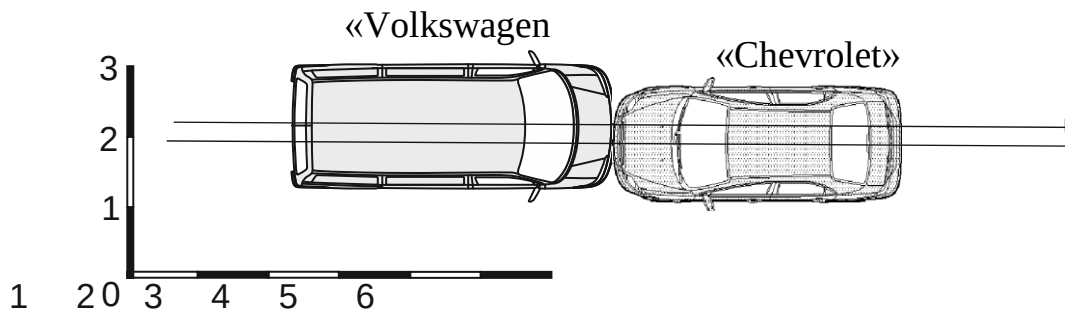
розмірам, висоті розташування від опорної поверхні на елементах деталей транспортних засобів (дивись таблицю 5.2.1).

Таблиця 5.2.1. Зіставлення та порівняльний аналіз деформацій та пошкоджень на досліджуваних транспортних засобах.

Автомобіль «Volkswagen»	Автомобіль «Chevrolet»
каркас переднього бамперу, радіатор, капот, дах, праве переднє крило, захист двигуна, права стійка вітрової панелі, ліве переднє крило, диск правого переднього колеса, праві передні двері, ліві передні двері	каркас переднього бамперу, капот, дах, праве переднє крило, ліве переднє крило, радіатор, захист двигуна, права стійка вітрової панелі, ліва стійка вітрової панелі, передній правий лонжерон, передній лівий лонжерон, диск правого переднього колеса, праві передні двері, ліві передні двері, нижня частина кузова

Порівняльний аналіз деформацій, пошкоджень та наявної слідової інформації на транспортних засобах, з урахуванням їх локалізації, форми, розмірів та розташування виступаючих частин, дає підстави зробити висновок, що в момент зіткнення автомобіль «Volkswagen» первинно контактував передньою частиною з передньою частиною автомобіля «Chevrolet».

Для визначення взаємного розташування транспортних засобів у момент їх первинного контакту та визначенням кута між повздовжніми осями транспортних засобів застосований графоаналітичний метод з використанням графічного моделювання масштабних площинних моделей транспортних засобів. При цьому масштабні площинні моделі розташовувалися один відносно одного так, що зазначені вище пошкодження, з урахуванням характеру їх утворення, знаходили своє узгодження за напрямком дії зусилля при їх контакті. Ураховуючи особливості форми та рельєфу виступаючих частин транспортних засобів, проведеним моделюванням встановлено, що в момент їх первинного контакту кут між повздовжньою віссю автомобіля «Volkswagen» та поздовжньою віссю автомобіля «Chevrolet» у момент первинного контакту був близький до 180° (дивись Зображення 5.2.3).



Зображення 5.2.3. Взаємне розташування та кут між повздовжніми осями транспортних засобів під час первинного контакту.

По другому питанню: Основні ознаки, за якими можна визначити місце зіткнення транспортних засобів є:

- різке відхилення сліду колеса навіть на незначний кут;
- поперечне зміщення сліду без помітного відхилення напрямку;
- слід бічного зрушення незаблокованого колеса;
- припинення сліду юза більш легшого транспортного засобу або розрив сліду юза більш важчого;
- слід юза одного колеса, по якому був завданий удару, що заклинив його (іноді лише на короткий проміжок часу);
- сліди тертя нижніх частин транспортного засобу, залишені в момент зіткнення або після нього;
- сліди переміщення обох транспортного засобу, залишені до моменту зіткнення або після нього;
- розташуванню ділянок розсіювання осколків скла, фарби, тощо;
- розташуванню ґрунту, що обсипався у момент удару, який нашаровується на нижніх частинах транспортного засобу при русі.

При аналізі схеми до протоколу огляду місця дорожньо-транспортної пригоди (далі – схема) та постанови про призначення транспортно-трасологічної експертизи, убачається що:

Дорожньо-транспортна пригода сталася, на 34 км автодороги М-15 сполученням «Одеса-Рені».

Автомобіль «Chevrolet» (дивись схему позначення 1) у кінцевому положенні розташований так, що його переднє ліве колесо в поперечному напрямку знаходиться на відстані 2,9 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 701,7 м от дорожнього знака 5.60 «кілометровий знак» з позначенням «3.4». Заднє ліве колесо в поперечному напрямку знаходиться на відстані 1,7 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 3,2 м от заднього лівого колеса автомобіля «Volkswagen».

Автомобіль «Volkswagen» (дивись схему позначення 5.2.2) в кінцевому положенні розташований на правій узбіччі відносно напрямку руху до с. Маяки. Переднє ліве колесо в поперечному напрямку лінійних прив'язок відсутня, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 1,3 м від пластикової накладки пластикового бампера з номерним знаком ВН0000ЕІ. Заднє ліве колесо в поперечному напрямку лінійних прив'язок немає, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 3,2 м від заднього лівого колеса автомобіля «Chevrolet».

Фрагмент пластикової накладки бампера червоного кольору з номерним знаком ВН1111СМ (дивись схему позначення 5.2.3), в поперечному напрямку знаходиться на відстані 0,1 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 1,7 м від переднього лівого колеса автомобіля «Chevrolet».

Сліди зчісування дорожнього покриття із нашаруванням речовини чорного кольору (дивись схему позначення 5.2.4), довжина даного зчісування неказана, початок цього зчісування в поперечному напрямку знаходиться на відстані 3,4 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 1,6 м від заднього лівого автомобіля «Chevrolet». Кінець зчісування ні в поперечному ні

в повздовжньому відношенні немає лінійних прив'язок, але як вбачається зі схеми кінець цього зчісування знаходиться у районі заднього правого колеса автомобіля «Chevrolet».

Сліди подряпин дорожнього покриття білого кольору (дивись схему позначення 5) довжиною 4,4 м та 0,8 м. Початок першої ділянки слідів подряпин дорожнього покриття в поперечному напрямку знаходиться на відстані 2,5 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 2 м від початку слідів подряпин дорожнього покриття із нашаруванням речовини чорного кольору. Кінець вказаних вище слідів подряпин дорожнього покриття білого кольору, як візуально визначається зі схеми, знаходиться в районі переднього лівого автомобіля «Chevrolet». Початок другої ділянки в поперечному напрямку знаходиться на відстані 1,7 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 3 м от кінця глибоких подряпин на дорожньому покритті. Кінець слідів подряпин дорожнього покриття білого кольору в поперечному напрямку знаходиться на відстані 2,4 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 0,2 м до пластикової накладки переднього бампера з номерним знаком ВН0000ЕІ.

Глибокі борозни (подряпини) на дорожньому покритті (дивись схему позначення 5.2.6) довжиною 0,4 м. Початок цих пошкоджень дорожнього покриття в поперечному напрямку знаходиться на відстані 1,8 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 5,7 м від фрагменту пластику червоного кольору (дивись схему позначення 5.2.7). Кінець цих пошкоджень дорожнього покриття в поперечному напрямку знаходиться на відстані 2,1 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 3 м від сліди подряпин дорожнього покриття білого кольору.

Фрагменти пластику червоного кольору (дивись схему позначення 5.2.7) у кількості трьох фрагментів. Перший фрагмент в поперечному напрямку знаходиться на відстані 3,1 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 2,1 м до другого фрагменту. Другий фрагмент в поперечному напрямку знаходиться на відстані 2,9 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому знаходиться на відстані 3,3 до третього фрагменту. Третій фрагмент в поперечному напрямку знаходиться на відстані 1,7 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 5,7 м від початку глибоких борозн.

Пластикова накладка переднього бампера з номерним знаком ВН0000ЕІ (дивись схему позначення 5.2.8) в поперечному напрямку немає лінійних прив'язок, у повздовжньому напрямку знаходиться на відстані 1,3 від переднього лівого колеса автомобіля «Volkswagen».

Таким чином, на підставі викладеного вище, з урахуванням слідової інформації на місті події, а також з урахуванням встановленого кута контакту і пошкоджень на транспортних засобах, зіткнення автомобіля «Volkswagen» та автомобіля «Chevrolet», сталося на полосі руху автомобіля «Chevrolet», в районі утворення глибоких борозн (подряпини) (дивись схему позначення 6) в поперечному напрямку знаходиться в районі на відстані 1,8...2,1 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки.

По третьому питанню: Відповідно до діючих методик про визначення швидкості руху транспортних засобів можливо встановити за слідами юзу коліс залишеними ними на проїзній частині, слідами кочення, переміщення транспортних засобів як до зіткнення так і після зіткнення. Для вирішення питання щодо визначення швидкості руху транспортних засобів необхідно мати комплекс даних які характеризують слідову інформацію, що залишена колесами транспортних засобів до місця зіткнення (наїзду) чи після нього. У даному випадку, зафіксоване лише кінцеве положення автомобіля

«Volkswagen» та автомобіля «Chevrolet», слідів залишених автомобілем (сліди юзу, кочення, тощо) не виявлено.

Таким чином, встановити швидкість руху транспортних засобів експертним шляхом не надається можливим.

При проведенні судової експертизи використовувалися: телескопічна масштабна лінійка 5 м, рулетка 5 м (мірний інструмент пройшов метрологічну атестацію в ПНВП «Мікротех» 21.07.2016, № 11314578).

До висновку експерта додається ілюстративна таблиця 5.2.1 на 3 сторінках., ілюстративна таблиця 5.2.2 на 3 сторінках.

Висновки експерта по результатам вищенаведеної транспортно-трасологічної експертизи наступні:

1. У момент первинного контакту автомобіль «Volkswagen Transporter» номерний знак ВН0000ЕІ контактував передньою частиною з передньою частиною автомобіля «Chevrolet Aveo» номерний знак ВН 2348 СМ. Кут між поздовжньою віссю автомобіля «Volkswagen» та поздовжньою віссю автомобіля «Chevrolet» у момент первинного контакту був близький до 180°.

2. Місце зіткнення автомобіля «Volkswagen Transporter» номерний знак ВН0000ЕІ та автомобіля «Chevrolet Aveo» номерний знак ВН 1111 СМ знаходиться на полосі руху автомобіля «Chevrolet», в районі утворення глибоких борозн (подряпини) (дивись схему позначення б), які в поперечному напрямку знаходиться на відстані 1,8...2,1 м від правого краю проїзної частини відносно напрямку руху до с. Маяки.

3. Провести дослідження та вирішити питання не надається можливим з причин, зазначених в дослідницькій частині до цього питання.

5.3.Визначення оціночної вартості будівельних об'єктів та споруд

Визначення оціночної вартості будівельних об'єктів і споруд») сьогодні є одними із найбільш затребуваних видів судових інженерно-технічних експертиз.

Відповідно до Науково-методичних рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень²³⁴, основними завданнями оціночно-будівельної експертизи, у тому числі з визначення оціночної вартості будівельних об'єктів та споруд на нього, є:

- ✓ визначення технічного стану будівель, споруд та інженерних мереж, причин пошкоджень та руйнувань об'єктів та їх елементів;
- ✓ визначення різних видів вартості будівель, споруд, їх частин, а також іншого нерухомого майна;
- ✓ визначення вартості будівельних робіт, пов'язаних з переобладнанням, усуненням наслідків залиття, пожежі, стихійного лиха, механічного впливу тощо;
- ✓ визначення можливості розподілу об'єктів нерухомого майна, розробка варіантів розподілу;
- ✓ визначення відповідності розробленої проектно-технічної та кошторисної документації вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва;
- ✓ визначення відповідності виконаних будівельних робіт та побудованих об'єктів нерухомого майна (будівель, споруд тощо) проектно-технічній документації та вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва;
- ✓ визначення відповідності виконаних будівельних робіт, окремих елементів об'єктів нерухомого майна, конструкцій, виробів та матеріалів проектно-

²³⁴ Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України 8 жовтня 1998 р. № 53/5 (у редакції наказу МЮ України від 26 грудня 2012 р. № 1950/5) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>

технічній документації та вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва;

- ✓ визначення та перевірка обсягів та вартості виконаних будівельних робіт і складеної звітної документації проектно-кошторисній документації та вимогам нормативно-правових актів у галузі будівництва;
- ✓ визначення групи капітальності, категорії складності, ступеня вогнестійкості будівель і споруд та ступеня будівельної готовності незавершених будівництвом об'єктів;
- ✓ визначення відповідності виконаної оцінки нерухомого майна вимогам нормативно-правових актів з оцінки майна, методології, методам, оціночним процедурам.

Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень визначено і орієнтовний перелік питань що можуть бути поставлені перед експертом²³⁵.

У відповідності до вищенаведених нормативних актів перед експертом може бути поставлено питання в наступній редакції «Яка ринкова вартість (ціна) житлової квартири номер 37, розташованої у будинку номер 23/4 по проспекту Гагарина у м. Одесі, загальною площею 30,9 кв.м., станом на 20.06.2013 рік?».

Для вирішення питання з визначення ринкової вартості цієї житлової квартири експерту необхідно надати правовстановлювальну документацію та матеріали технічної інвентаризації на цей об'єкт, а також правовстановлювальну та технічну документацію на цю квартиру. Оскільки виконується ретроспективна оцінка, то на дослідження необхідно надати матеріали з вихідними даними щодо показників (функціонального

²³⁵ Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України 8 жовтня 1998 р. № 53/5 (у редакції наказу МЮ України від 26 грудня 2012 р. № 1950/5) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>

використання, об'ємно-планувального рішення, технічного стану тощо) об'єкта на дату оцінки.

При проведенні експертизи використовувалися наступні інформаційні джерела:

- ✓ Закон України „Про судову експертизу”;
- ✓ Закон України „Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні”;
- ✓ Національний стандарт № 1 „Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440.
- ✓ Національний стандарт № 2 „Оцінка нерухомого майна”, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 року № 1442.
- ✓ СОУ ЖКГ 75.11-35077234.0015:2009 „Правила визначення фізичного зносу житлових будинків”.
- ✓ Електронні інформаційні джерела:
- ✓ <http://www.aviso.ua>;

Об'єктом дослідження є однокімнатна квартира під № 37, загальною площею 30,9 м², розташована за адресою м. Одеса, просп. Гагаріна, 23/4 (зображення 1, 2 ілюстративної таблиці, що додається до висновку експерта).

Огляд зазначеного об'єкта проводився при денному та штучному освітленні з застосуванням вимірювальних пристроїв.

Положеннями Національного стандарту № 1 „Загальні засади оцінки майна і майнових прав” затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440 визначені основні поняття, що використовуються при визначенні вартості майна, зокрема:

«...база оцінки – комплекс методичних підходів, методів та оціночних процедур, що відповідають певному виду вартості майна. Для визначення бази оцінки враховуються мета оцінки та умови використання її результатів;

методичні підходи – загальні способи визначення вартості майна, які ґрунтуються на основних принципах оцінки;

метод оцінки – спосіб визначення вартості об'єкта оцінки, послідовність оціночних процедур якого дає змогу реалізувати певний методичний підхід;

оціночні процедури – дії (етапи), виконання яких у певній послідовності дає можливість провести оцінку;

принципи оцінки – покладені в основу методичних підходів основні правила оцінки майна, які відображають соціально-економічні фактори та закономірності формування вартості майна;

об'єкти оцінки – майно та майнові права, які підлягають оцінці. Об'єкти оцінки класифікують за різними ознаками, зокрема, об'єкти оцінки в матеріальній та нематеріальній формі, у формі цілісного майнового комплексу;

об'єкти оцінки у матеріальній формі – нерухоме майно (нерухомість) та рухоме майно;

нерухоме майно (нерухомість) – земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини, а також інше майно, що згідно із законодавством належить до нерухомого майна;

подібне майно – майно, що за своїми характеристиками та (або) властивостями подібне до об'єкта оцінки і має таку саму інвестиційну привабливість;

знос (знецінення) – втрата вартості майна порівняно з вартістю нового майна. Знос за ознаками його виникнення поділяють на фізичний, функціональний та економічний (зовнішній). Фізичний та функціональний знос може бути таким, що технічно усувається, і таким, що не усувається, або усунення його є економічно недоцільним;

фізичний знос – знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей об'єкта оцінки;

функціональний знос – знос, зумовлений частковою або повною втратою первісних функціональних (споживчих) характеристик об'єкта оцінки;

економічний (зовнішній) знос – знос, зумовлений впливом соціально-економічних, екологічних та інших факторів на об'єкт оцінки;

дата оцінки – дата (число, місяць та рік), на яку проводиться оцінка майна та визначається його вартість;

вихідні дані – документи, в яких містяться характеристики об'єкта оцінки;

ідентифікація об'єкта оцінки та пов'язаних з ним прав – встановлення відповідності об'єкта оцінки наявним вихідним даним та інформації про нього;

вартість – еквівалент цінності об'єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей;

ціна – фактична сума грошей, сплачена за об'єкт оцінки або подібне майно;

ринкова вартість – вартість, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу;

капіталізація – визначення вартості об'єкта оцінки на підставі очікуваного доходу від його використання. Капіталізація може здійснюватися із застосуванням ставки капіталізації (пряма капіталізація) або ставки дисконту (непряма капіталізація чи дисконтування);

ставка капіталізації – коефіцієнт, що застосовується для визначення вартості об'єкта виходячи з очікуваного доходу від його використання за умови, що дохід передбачається незмінним протягом визначеного періоду в майбутньому. Ставка капіталізації характеризує норму доходу на інвестований капітал (власний та/або позиковий) і норму його повернення;

ставка дисконту – коефіцієнт, що застосовується для визначення поточної вартості виходячи з грошових потоків, які прогнозуються на майбутнє, за умови їх зміни протягом періодів прогнозування. Ставка

дисконту характеризує норму доходу на інвестований капітал та норму його повернення в післяпрогнозний період, відповідно до якої на дату оцінки покупець може інвестувати кошти у придбання об'єкта оцінки з урахуванням компенсації всіх своїх ризиків, пов'язаних з інвестуванням.

Оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту і пропонування, заміщення, очікування, граничної продуктивності внеску, найбільш ефективного використання.

Принцип корисності ґрунтується на тому, що майно має вартість тільки за умови корисності його для потенційного власника або користувача. Під корисністю слід розуміти здатність майна задовольняти потреби власника або користувача протягом певного часу.

З метою визначення корисності під час оцінки:

- розглядається корисність окремого майна у складі об'єкта оцінки як складова частина корисності об'єкта оцінки в цілому та корисність майна як окремого об'єкта оцінки;

- враховується сучасний стан використання об'єкта оцінки, що може не відповідати його можливому найбільш ефективному використанню, а також випадки, коли окремі об'єкти оцінки стають тимчасово зайвими, використовуються з іншою метою або не використовуються;

- прогнозується можливий вплив соціально-економічних та інших факторів на зміни в корисності об'єкта оцінки;

- оцінюються витрати на поліпшення об'єкта оцінки з урахуванням впливу цих витрат на збільшення його ринкової вартості.

Принцип попиту та пропонування відображає співвідношення пропонування та попиту на подібне майно. Відповідно до цього принципу під час проведення оцінки враховуються ринкові коливання цін на подібне майно та інші фактори, що можуть призвести до змін у співвідношенні пропонування та попиту на подібне майно.

Принцип заміщення передбачає врахування поведінки покупців на ринку, яка полягає у тому, що за придбання майна не сплачується сума, більша від мінімальної ціни майна такої ж корисності, яке продається на ринку.

Принцип очікування передбачає, що вартість об'єкта оцінки визначається розміром економічних вигод, які очікуються від володіння, користування, розпорядження ним.

Принцип внеску (граничної продуктивності) передбачає врахування впливу на вартість об'єкта оцінки таких факторів, як праця, управління, капітал та земля, що є пропорційним їх внеску у загальний дохід. Вплив окремого фактора вимірюється як частка вартості об'єкта оцінки або як частка вартості, на яку загальна вартість об'єкта оцінки зменшиться у разі його відсутності.

Принцип найбільш ефективного використання полягає в урахуванні залежності ринкової вартості об'єкта оцінки від його найбільш ефективного використання. Під найбільш ефективним використанням розуміється використання майна, в результаті якого вартість об'єкта оцінки є максимальною. При цьому розглядаються тільки ті варіанти використання майна, які є технічно можливими, дозволеними та економічно доцільними...”.

Зазначені принципи лежать в основі методичних підходів до вартості, що використовуються в процесі оцінки є загальноприйнятими у світовій та вітчизняній практиці незалежної оцінки, а саме:

- витратний підхід;
- дохідний підхід;
- порівняльний підхід...»

Метою цього дослідження є визначення ринкової вартості однокімнатної квартири загальною площею 30,9 м², розташованої за адресою: м. Одеса, просп. Гагаріна 23/4, кв. № 37.

Дослідження проводиться методом розрахунку ринкової вартості нерухомого майна приміщення квартири, ґрунтуючись на результатах проведеного обстеження органолептичним та інструментальним методами

19.04.2017 у присутності зазначених вище осіб та наданих матеріалів відповідно до діючих вимог нормативно-правових актів з оцінки нерухомого майна.

За результатами проведеного огляду встановлено, що квартира загальною площею 30,9 м² розташована на першому поверсі п'ятиповерхового багатоквартирного житлового будинку № 23/4 по просп. Гагаріна у Приморському адміністративному районі м. Одеси.

Основні характеристики місця розташування об'єкта дослідження наведені в таблиці 5.3.1.

Таблиця 5.3.1. Приблизні відстані від об'єкта до центру міста, основних транспортних вузлів м. Одеса

Відстані по прямій (у км) до:	
центру міста (Грецький майдан)	3,3
залізничного вокзалу (центральный)	1,7
центрального автовокзалу	3,83
морського вокзалу	4,11
Найближча зупинка громадського транспорту	0,1

Технічна характеристика конструктивних елементів будинку в матеріалах кримінального провадження не наведено але з результатів проведеного огляду слід прийти до висновку, що фундамент будівлі – стрічковий, стіни – залізобетонні, перекриття – залізобетонні плити.

Будинок обладнано водопроводом, каналізацією та електропостачанням, телекомунікаціями (Інтернет, телефон).

Згідно з інформаційною довідкою з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та Реєстру прав власності на нерухоме майно, Державного реєстру Іпотек, Єдиного реєстру заборон відчуження об'єктів нерухомого майна щодо об'єкта нерухомого майна зазначено, що загальна площа складає 30,9 м². Проведеним оглядом встановлено, що досліджуваний об'єкт

складається з наступних приміщень, наведених в таблиці 5.3.2 із зазначенням площі приміщень:

Таблиця 5.3.2. Характеристика приміщень (функціональне призначення та площа)

Назва приміщення	Площа, м ²
1	2
коридор	4,6
санітарний вузол (суміщений)	3,3
кімната	16,9
кухня	6,1
Разом по групі приміщень	30,9

Висота стелі становить 2,50 м.

Нижче в переліку наведені види опоряджувальних матеріалів по кожному конструктивному елементу квартири:

- підлога – дерев'яна;
- стіни та перегородки – обклеєні шпалерами, пофарбовані олійними фарбами;
- стеля – оздоблена шпаклівкою;
- заповнення віконних прорізів – дерев'яні та металопластикові вікна;
- заповнення дверних прорізів між приміщеннями – дерев'яні дверні блоки;
- водні комунікації – металеві труби (сталь)
- каналізація чавуні та пластикові труби

Слід зазначити, що згідно протоколу допиту гр. Шиманського О.В., стан опорядження квартири з моменту передачі йому квартири на відповідальне зберігання не змінювався, отже судовим експертом приймається до уваги що технічний стан квартири, встановлений на момент її огляду такий самий як і на дату проведення оцінки.

При огляді наявного стану опорядження виявлені наступні пошкодження, дефекти:

- трубопроводи в санвузлі вкриття значною корозією, слідами від крапельної течії в місцях з'єднання трубопроводів(зображення ілюстративної таблиці, що додається до висновку експерта);

- оздоблення стін та стель в санвузлі та кухні відсутнє, сліди від впливу вологи (сирість, потемніння ділянок стін) біля водних приборів (змішувачі, раковини, вмивальники, душові). Приблизно 80-90% площі оздоблення стін вкриті пошкодженнями або взагалі відсутнє. встановлено, що стан опорядження стін потребує локальних ремонтів штукатурки та повної заміни, чистового оздоблення (зображення ілюстративної таблиці, що додається до висновку експерта);

- значна площа оздоблення стін та стелі (близько 80% від загальної площі) в приміщеннях коридору (передпокою), кімнати пошкодженні або частково відсутні, або вкриті плямами, місцями тріщини та вздуття оздоблення (зображення ілюстративної таблиці, що додається до висновку експерта);

- електрика та електрофурнітура зокрема розетки та вимикачі, а також електропроводка в незадовільному стані, в деяких з підрозетників відсутні розетки, контакти алюмінієвої проводки вкритих темним нальотом, стан ізоляції задовільний, що свідчить про необхідність заміни проводки в цілому, особи враховуючи той факт, що нормативний строк експлуатації алюмінієвої проводки складає 20-25 років (зображення ілюстративної таблиці, що додається до висновку експерта).

З викладеного вище слід прийти до висновку, що квартира потребує негайного капітального ремонту всіх конструктивних елементів, отже технічний стан оздоблення незадовільний.

Міра фізичного зносу вимірюється у відсотках і визначається шляхом експертної оцінки стану окремих елементів і вирахування середньозваженого зносу з урахуванням питомої ваги елементів та конструкцій будівлі згідно з СОУ ЖКГ 75.11-35077234.0015:2009 „Правила визначення фізичного зносу житлових будинків”, у якому зокрема зазначається:

„...3.3. Фізичний знос – втрата вартості будинку порівняно з вартістю нового будинку, зумовлена частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей його елементів.

Під фізичним зносом конструкцій, технічних пристроїв і будинків у цілому мається на увазі втрата ними первісних техніко-експлуатаційних показників (міцності, стійкості, надійності і т. ін.) внаслідок дії природно - кліматичних, технічних факторів та життєдіяльності людини.

Величина фізичного зносу на момент його визначення характеризує ступінь погіршення технічних і пов'язаних з ними експлуатаційних показників будинків (конструкцій, технічних пристроїв) порівняно з первісними і виражається співвідношенням вартості об'єктивно необхідних робіт для усунення ознак фізичного зносу до їх вартості відтворення.

Величина фізичного зносу елементів будівлі визначається візуальним обстеженням з використанням необхідних приладів.

Величина фізичного зносу окремих конструкцій, технічного обладнання або їх ділянок визначається за таблицями розділу 6 шляхом порівняння наведених в них ознак фізичного зносу, з виявленими під час обстеження.

Якщо у наведених таблицях відсутні якісь елементи, слід користуватися таблицями аналогічних конструкцій, технічного обладнання або приблизною шкалою фізичного зносу.”.

Таблиця 5.3.3. Приблизна шкала оцінки зносу елементів будинку (таблиця 5.1 СОУ ЖКГ 75.11-35077234.0015:2009)

Фізичний знос, %	Оцінка технічного стану	Загальна характеристика технічного стану
1	2	3
0-20	Добрий	Пошкоджень і деформацій немає. Є окремі несправності, що не впливають на експлуатацію елемента і усуваються під час ремонту
21-40	Задовільний	Елементи будівлі в цілому придатні для експлуатації, але потребують ремонту, який найдоцільніший на цій стадії

41-60	Незадовільний	Експлуатація елементів будинку можлива лише при умові проведення їх ремонту
61-80	Ветхий	Стан несучих конструктивних елементів аварійний, а не несучих – дуже ветхий. Обмежене виконання елементами будинку своїх функцій
81-100	Непридатний	Елементи будинку знаходяться у зруйнованому стані. При зносі 100% залишки елемента повністю ліквідовані

Згідно з вимогами пункту 5.4 та таблиці 5.1 СОУ ЖКГ 75.11-35077234.0015:2009 «Правила визначення фізичного зносу житлових будинків» технічний стан опоряджувальних покриттів конструктивних елементів квартири №37, буд.23/4, по просп. Гагаріна у м. Одесі, фізичний знос яких складає 41-60%, вважається незадовільним.

Під час огляду приміщень досліджуваної квартири № 37, встановлено, що квартира експлуатується.

Ураховуючи зазначене вище, визначення ринкової вартості об'єкта нерухомого майна проводиться шляхом застосування основних методичних підходів.

Витратний підхід ґрунтується на врахуванні принципів корисності та заміщення. Він застосовується переважно:

1) на неактивних ринках нерухомості, коли відсутня інформація про ціни продажів аналогічних об'єктів;
2) для об'єктів, що не приносять прибутку;
3) для унікальних об'єктів;
4) для оцінки страхової та оцінки для оподаткування будівель (споруд).

При застосуванні методів даного підходу визначається відновна вартість або вартість відновлення, яка за відрахуванням усіх видів зносу являє собою залишкову вартість відновлення (заміщення).

Витратний підхід передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта дослідження з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення).

Витратний підхід доцільно застосовувати для проведення визначення вартості нерухомого майна, ринок купівлі-продажу або оренди якого є обмеженим, спеціалізованого нерухомого майна, у тому числі нерухомих пам'яток культурної спадщини, споруд, передавальних пристроїв тощо. Для визначення ринкової вартості інших об'єктів оцінки витратний підхід застосовується в разі, коли їх заміщення або відтворення фізично можливе та (або) економічно доцільне.

Витратний підхід не дозволяє врахувати вплив ринкових відносин на вартість об'єктів нерухомості, а саме, попиту і пропозиції, інвестиційної привабливості та інше.

Судовий експерт керувався тими обставинами, що на теперішній час вартість нерухомості, як правило, значно відрізняється від величини витрат на її будівництво. До того ж витратний підхід не є ринковим по суті. Тому розрахунки витратним підходом не проводилися.

Дохідний підхід базується на врахуванні принципів найбільш ефективного використання та очікування, відповідно до яких вартість об'єкта оцінки визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу.

Основними методами дохідного підходу є пряма капіталізація доходу та непряма капіталізація доходу (дисконтування грошового потоку).

Метод прямої капіталізації доходу застосовується в разі, коли прогнозується постійний за величиною та рівний у проміжках періоду прогнозований чистий операційний дохід, отримання якого не обмежується в часі.

Метод непрямої капіталізації доходу (дисконтування грошових потоків) застосовується в разі, коли прогнозовані грошові потоки від використання

об'єкта оцінки є неоднаковими за величиною, непостійними впродовж визначного періоду прогнозування, або якщо отримання їх обмежене в часі.

Капіталізація – визначення вартості об'єкта оцінки на підставі очікуваного доходу від його використання. Капіталізація може здійснюватись із застосуванням ставки капіталізації (пряма капіталізація) або ставки дисконту (непряма капіталізація чи дисконтування).

Ставка капіталізації та ставка дисконту визначаються шляхом аналізу інформації про доходи від використання подібного майна та його ринкові ціни або шляхом порівняльного аналізу дохідності інвестування в альтернативні об'єкти (депозити, цінні папери, майно тощо).

Відповідно до цього методу прямої капіталізації вартість нерухомості, що приносить дохід, буде визначатися за формулою:

$$C = \text{ЧОД} / K_k$$

де:

C – вартість об'єкта оцінки, що визначається;

ЧОД – прогнозоване значення чистого операційного річного доходу;

K_k – коефіцієнт капіталізації.

При розрахунках дохідний підхід застосовується шляхом застосування значних припущень і при визначенні ринкової вартості є доволі суперечливим, ураховуючи стагнацію ринку нерухомості, тому в даному висновку визначення вартості об'єкта дослідження шляхом застосування дохідного підходу застосовуватися не буде.

Порівняльний підхід ґрунтується на врахуванні принципів заміщення та попиту і пропонування. Порівняльний підхід передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом дослідження.

Визначення вартості цим методом здійснюється за наступним алгоритмом:

1) Вивчення ринку. Підбір об'єктів порівняння, найбільш близьких до об'єкта за наступними показниками:

а) зовнішні показники:

- Місце розташування;
- Дата продажу;
- Категорія нерухомості;
- Відстань об'єкта від ліній громадського транспорту, інших

транспортних магістралей;

- Наявність промислових об'єктів, об'єктів інфраструктури, відстань до них;
- Соціально-економічні, політичні фактори.

б) внутрішні показники:

- Тип будівлі;
- Конструктивний матеріал;
- Загальна та підсобна площа;
- Наявність підвалу, телефону;
- Внутрішнє оздоблення і т.п.

Крім зазначених, основних факторів, на різницю в цінах на об'єкти можуть мати вплив:

в) умови фінансування та придбання;

г) наявність між учасниками угод на продаж, ділових, фінансових зв'язків;

д) зміна ринкових умов (інфляція, податкове законодавство, тенденції попиту – пропозиції та ін.)

2) Вибір визначних для даного типу нерухомості факторів. Для кожного виду об'єктів нерухомості характерні свої визначні фактори. При визначенні вартості судовим експертом ураховується питома вага кожного з цих факторів.

3) Аналіз та порівняння об'єкта дослідження з об'єктами порівняння.

4) Коригування. Правила коригування:

4.1) Якщо об'єкт порівняння краще ніж об'єкт дослідження, то в ціну продажу вноситься негативне виправлення і навпаки.

З метою уточнення впливу порівняльних показників на ціну об'єкта й об'єкта порівняння при визначенні вартості можуть застосовуватися коефіцієнти відмінностей (K_{vi}), розраховані на основі кількісних або бальних показників об'єктів порівняння.

4.2) При неможливості (недоцільності) визначення K_{vi} відмінність необхідно визначити в грошовому чи процентному еквіваленті, що дорівнює вартості установки (придбання) показника, вартості „переваги”.

Порівняльний підхід спирається на ринкові дані відносно цін продажу подібних об'єктів, що гарантує достатню об'єктивність отриманого результату.

Аналіз найбільш ефективного використання об'єктів нерухомості.

Принцип найбільш ефективного використання полягає в урахуванні залежності ринкової вартості об'єкта дослідження від його найбільш ефективного використання.

При цьому, під найбільш ефективним використанням розуміється найбільш імовірне використання майна, що є фізично можливим, юридично дозволеним та економічно доцільним, у результаті якого вартість об'єкта дослідження, що визначається, буде максимальною порівняно з вартістю, яка може бути визначена на підставі аналізу інших можливих варіантів його використання.

Під час визначення ринкової вартості нерухомого майна аналізується найбільш ефективне використання земельної ділянки разом з поліпшеннями, що на ній розташовані.

При найбільш ефективному використанні, як зазначено вище, необхідними умовами є:

- юридична дозволеність;
- фізична можливість;
- економічна доцільність.

Юридична дозволеність. Розгляд тих способів використання, які не суперечать чинним законодавчим актам.

Характер використання може бути обмежений довгостроковим договором оренди, що може перешкоджати найбільш ефективному використанню.

Фізична можливість. Найбільш ефективне використання нерухомості залежить від її фізичних характеристик. При розгляді варіантів використання потрібно враховувати розміри і форму земельної ділянки, її транспортну та пішохідну доступність та інші фактори.

Розмір і форма ділянки, технічні характеристики будівлі (приміщень) можуть не відповідати оптимальному використанню об'єкта. Наприклад, ділянка може бути мала для будівництва промислового об'єкта, хоча при існуючому зонуванні це і є найкращим використанням.

Топографічні і географічні особливості також можуть накладати істотні обмеження на використання.

Доступність транспортних і наявність комунальних зручностей може виявитися вирішальним чинником при виборі варіанту використання. Наприклад, неможливість підключення до магістрального каналізаційного колектора може виключити варіант найбільш ефективного використання.

Всі зміни фізичних характеристик, що дозволяють розвивати варіант найбільш ефективного використання, повинні бути проаналізовані з точки зору повернення капіталу, що інвестується для зміни фізичних характеристик.

Економічна доцільність. Після розгляду фізично можливого і юридично дозволеного слідує аналіз економічної доцільності. Критерієм економічної доцільності є позитивне повернення капіталу, що інвестується, тобто повернення рівне або більше витрат на компенсацію, витрат на утримання, фінансових зобов'язань і повернення самого капіталу. У більшій мірі економічна доцільність залежить від співвідношення попиту і пропозицій та місцерозташування, які визначають такі характеристики, як валовий дохід, операційні витрати, втрати і т. п.

Величина чистого операційного доходу допустимого варіанту використання повинна задовольняти необхідній нормі повернення.

Виходячи з наведеного вище, судовий експерт вважає, що з точки зору використання об'єкта дослідження в умовах ринку нерухомості, які склалися на дати визначення вартості, ураховуючи обов'язкову відповідність вимогам законодавства й одночасне забезпечення найбільшої прибутковості, найбільш ефективним використанням є здача досліджуваної квартири в оренду.

Визначення ринкової вартості об'єкта нерухомості. Визначення вартості проводиться порівняльним підходом, що ґрунтується на прямому порівнянні об'єкта дослідження з іншими подібними об'єктами, виставленими на продаж у Приморському адміністративному районі міста Одеси.

В якості об'єктів порівняння відбиралися житлові однокімнатні квартири, подібні за своїм місцезнаходженням, функціональним використанням та іншими характеристиками відповідно до даних, які надаються в архівних об'явах в періодичному виданні „Aviso” на дату проведення оцінки.

Загальні дані пропозицій продажу об'єктів порівняння в №№ 21 та 22 на дати їх видання, зокрема станом на з 10.06.2013 та 10.06.2013 відповідно. Відібрані об'єкти-аналоги для розрахунку ринкової вартості об'єкта дослідження наведені в таблиці 5.3.4.

Таблиця 5.3.4. Характеристики об'єктів порівняння

№ з/п	Джерело інформації	Характеристика об'єктів порівняння	Вартість об'єкта порівняння, (в грн.)	Площа, м ²	Вартість 1 м ² , (в грн.)
1	2	3	4	5	6
1	Aviso-Одесса № 22 /807/ от 17.06.2013	Гагарина пр., 3/5, 32/18/6. Дом во дворе образцового порядка, зеленый, тихий. Квартира с ремонтом. Металлопластиковое остекление, все коммуникации новые, современная облицовка. Балкон застеклен. Парадная после капитального ремонта, домофон. 424 000 грн	424 000	32	13 250
2	Aviso-Одесса	Гагарина пр. 2/5-эт. дома, 32/18/6 кв.м После капремонта. МПО.	434 000	32	13 562,5

	№ 21 /806/ от 10.06.2013	Совр. обл. Встр. кухня. 2-х ур. потолки. Мебель и быт. техника., 434 000 грн			
3	Aviso- Одесса № 22 /807/ от 17.06.2013	Гагарина пр. / Среднефонтанская ул., 2/5, кирпичного дома 32/18/6. Косметический ремонт квартиры. Окна металлопластик. Сантехника и трубы новые. Балкон застеклен. Дворовая. 384 000 грн	384 000	32	12 000
4	Aviso- Одесса № 21 /806/ от 10.06.2013	Сегедская ул./Гагарина пр., 1/5-эт. дома, 33/20/6 кв.м, квартира после кап. ремонта, современная облицовка, окна во двор, 364 000 грн	364 000	33	11 030,3
5	Aviso- Одесса № 21 /806/ от 10.06.2013	Гагарина пр., 3/5 блочно- кирпичного дома 32/18/6 под чистовую отделку. МПО. Современная облицовка санузла. Ухоженная парадная. 384 000 грн	328 000	32	12 000

Примітка: Інформація щодо об'єктів порівняння наведена в редакції Інтернет видання

Для більш коректного урахування всіх особливостей, між об'єктами-аналогами та об'єктом дослідження судовим експертом були застосовані наступні коригуючі поправки:

Корегування на торг. Результати аналітичних оглядів щодо ринку житлової нерухомості а також дані з агентств нерухомості свідчать про те, що при реалізації подібної нерухомості в процесі торгів реальна величина угоди знижується. Зокрема у 2013-му році уторгування складало в межах 5-10 %. При цьому величина знижки прямо пропорційна загальному об'єму угоди. У даному випадку для одержання більш коректного показника вартості продажу об'єктів порівняння судовий експерт вважає за доцільне прийняти коригування на торг на рівні – -5 %.

Корегування на місце розташування об'єктів аналогів відносно об'єкта дослідження. Ця поправка застосовується у разі, якщо об'єкти-аналоги розташовані в інших більш або менш привабливих місцях. Об'єкт-аналог під № 3 розташований у більш привабливому місці зокрема ближче до транспортних розв'язок, наявна більш розвинена інфраструктура ніж об'єкт

дослідження та інші об'єкти-аналоги. Корегування складає -3% для цього об'єкта-аналога.

Корегування на поверховість (локальне розташування):

- перший та верхній поверхи – 0%;
- інші поверхи – -5% .

Об'єкт, що оцінюється, розташований на першому поверсі.

Корегування на технічний стан опорядження приміщень та якість внутрішнього опорядження:

- добрий (гарний) – -15 %;
- потребує косметичного ремонту – -10%;
- житловий стан – -5% %;
- потребує капітального ремонту – 0%

Об'єкт дослідження, потребує капітального ремонту та заміни основних інженерних комунікацій (електрика, водонесучі труби).

У таблиці 5.3.5 наведений розрахунок вартості одиничного показника об'єкта дослідження

Показник		Об'єкт дослідження	об'єкти-аналоги				
			№1	№2	№3	№4	№5
Площа об'єкту		30,9	32	32	32	33	32
Ціна пропозиції в грн.		X	424 000	434 000	384 000	364 000	328 000
Ціна пропозиції в грн за м ²		X	13250	13562,5	12000	11030,303	10250
Корегування та торг							
Коригування	%	X	-3%	-3%	-3%	-3%	-3%
	грн.	X	397,5	406,875	360	330,90909	307,5
Відкорегована вартість		X	12852,5	13155,625	11640	10699,394	9942,5
Корегування на місце розташування							
Корегування		пр.Гагаріна	пр.Гагаріна	пр.Гагаріна	пр.Гагаріна-Фонтанська дорога	пр.Гагаріна-вул.Сегедська	пр.Гагаріна
	%	X	0%	0%	-3%	0%	0%
	грн.	X	0	0	349,2	0	0
Відкорегована вартість		X	12852,5	13155,63	11290,8	10699,39	9942,5
Коригування на поверховість							

Коригування		1/5	3/5	2/5	2/5	1/5	3/5
	%	X	-5%	-5%	-5%	0%	-5%
	грн.	X	642,625	657,78125	564,54	0	497,125
Відкоригована вартість		X	12209,88	12497,84	10726,26	10699,394	9445,375
Коригування на технічний стан опорядження							
Коригування		потребує капремонт у	Добре	Добре	Житловий стан	Добре	Потребує косметичного ремонту
	%	X	-15%	-15%	0%	-15%	-7%
	грн.	X	1831,48	1874,68	0	1604,91	661,18
Відкоригована вартість		X	10378,39	10623,167	10726,26	9094,48	8784,20
Середньоарифметичний показник (дол..США) без ПДВ			9921,30				
Вартість об'єкту оцінки, без ПДВ, (дол..США)			306568,2				

Отже з наведених розрахунків в таблиці 5.3.5, слід прийти до висновку що ринкова вартість житлової квартири площею 30,9 м² станом на 20.06.2013, розташованої за адресою: м. Одеса, просп. Гагаріна 23/4 склала 306 568 грн 20 коп. (триста шість тисяч п'ятсот шістдесят вісім гривень 20 коп.) без ПДВ.

Фіксація зображень здійснювалась на фотокамеру «Olympus SP 510UZ 7,1 megapixel».

При проведенні дослідження застосовувалися: металева рулетка STANLEY 8m Tylon мод. 30-657 (дата перевірки 00.00.0000); далекомір лазерний СЕМ модель LDM-40 (дата перевірки 00.00.0000).

Таким чином, по результатам проведеного дослідження експертом встановлено, що ринкова вартість житлової квартири площею 30,9 м² станом на 20.06.2013, розташованої за адресою: м. Одеса, просп. Гагаріна 23/4 склала 306 568 грн 20 коп. (триста шість тисяч п'ятсот шістдесят вісім гривень 20 коп.) без ПДВ.

5.4. Специфіка товарознавчих досліджень взуття та телефонів стильникового зв'язку

Специфіка товарознавчих досліджень постійно змінюється, оскільки в умовах розвитку ринкових відносин характер кримінальних правопорушень має інші відмінні ознаки, асортимент товару швидко оновлюється, з'являються нові сировинні матеріали, засоби їхнього опрацювання. Прикладом цього є проведення товарознавчої експертизи взуття, яку ми пропонуємо розглянути.

На вирішення судової експертизи поставлені питання:

1. Яким характеристикам відповідають надані на дослідження зразки товарної продукції (взуття та мобільні телефони), вилучені під час обшуку контейнеру № ЕСМУ 8108215 згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності?

2. Чи відповідають маркувальні дані дійсним товарним характеристикам наданих зразків товарної продукції (взуття та мобільні телефони) вилучених під час обшуку контейнеру № ЕСМУ 8108215?

3. Чи правильно виконані маркування та пакування наданих на дослідження зразків товарної продукції (взуття та мобільні телефони), вилучених під час обшуку контейнеру № ЕСМУ 8108215? Чи відповідає маркування та пакування наданих на дослідження зразків вимогам нормативно-технічної документації?

4. Чи відповідає якість наданих на дослідження зразків товарної продукції (взуття та мобільні телефони), вилучених під час обшуку контейнеру № ЕСМУ 8108215 вимогам стандартів за органолептичними показниками?

5. Які дефекти мають надані на дослідження зразки товарної продукції (взуття та мобільні телефони), вилучені під час обшуку контейнера № ЕСМУ 8108215? Чи є ці дефекти істотними? Чи можлива реалізація

(експлуатація) наданих на дослідження зразків за наявності виявлених недоліків?

При проведенні експертизи використовувалися наступні інформаційні джерела:

– Технічний регламент маркування матеріалів, що використовуються для основних складових взуття, яке надходить для продажу, затв. постановою КМУ від 9 червня 2011 р. № 632 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/632-2011-%D0%BF>. – Назва з екрану.

– Технічний регламент радіобладнання і телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання, затв. постановою КМУ від 24 червня 2009 р. № 679 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/679-2009-%D0%BF>. – Назва з екрану.

– Перелік національних стандартів, добровільне застосування яких може сприйматися як доказ відповідності пристроїв вимогам Технічного регламенту радіобладнання і телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання, затв. наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1461 [Електронний ресурс] // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України : офіційний веб-портал. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&tag=PerelikiNatsionalnikhStandativPidTekhnichniReglamenti&pageNumber=2>. – Назва з екрану.

– Методичні рекомендації щодо ідентифікації взуття та класифікації згідно вимог УКТЗЕД : Лист Державної митної служби України від 18.06.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.customs.com.ua/php/document.php?ISN=28568>. – Назва з екрану.

– Взуття. Терміни та визначення : ДСТУ 2157-93. – [Чинний від 1994 – 01 – 01]. – К.: Держстандарт України, 1994. – 67 с.

- Взуття. Дефекти. Терміни та визначення : ДСТУ 2158-93 [Чинний від 1994 – 01 – 01]. – К.: Держстандарт України, 1994. – 39 с.
- Взуття для активного відпочинку. Технічні умови : ДСТУ 2063-92 [Чинний від 1994 – 01 – 01]. – К.: Держстандарт України, 1994. – 15 с.
- Взуття повсякденне. Загальні технічні умови : ДСТУ ГОСТ 26167:2009 (ГОСТ 26167-2005, IDT) [Чинний від 2010 – 01 – 01]. – К.: Держспоживстандарт України, 2009. – 11 с.
- Обувь. Определение сортности : ГОСТ 28371-89 [Чинний від 1991 – 07 – 01]. – К.: Держстандарт України, 1994. – 3 с.
- Обувь. Размеры : ГОСТ 11373-88 [Чинний від 1990-01-01]. – М.: ИПК Издательство стандартов, 2003. – 6 с.
- Взуття. Методи визначення лінійних розмірів : ДСТУ 3164-95 [Чинний від 1996-07-01]. – К.: Держстандарт України, 1995. – 30 с.
- Взуття. Маркування, пакування, транспортування і зберігання : ДСТУ 4142-2002 [Чинний від 2004-07-01]. – К.: Держспоживстандарт України, 2003. – 13 с.
- Апаратура оброблення інформації. Безпека. Частина 1. Загальні вимоги : ДСТУ 4467-1:2005 (IEC 60950-1:2001, MOD) [Чинний від 2007 – 01 – 01]. – К. Держспоживстандарт України, 2008. – 216 с.

При проведенні дослідження встановлювали органолептичними методами стан пакування, маркування, органолептичні показники якості об'єктів дослідження, наявність дефектів їх локалізацію та ступінь вираженості. Вимірювальними методами встановлювали лінійні параметри досліджуваних об'єктів, кількісні характеристики наявних дефектів. Методом зіставлення характеристик встановлювали відповідність маркувальних даних дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження, відповідність маркування, пакування, органолептичних показників якості наданих на дослідження об'єктів вимогам стандартів за органолептичними показниками.

Об'єктами товарознавчого дослідження є взуття та мобільні телефони:

– об'єкт 1 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» із написом «CANOA», рожевого кольору, в індивідуальну (споживчу) упаковку не упаковані, в правому черевіку наявна пара шнурків рожевого кольору, відповідно до наявного маркування – розмір лівого черевика – 36, розмір правого черевика – 39, на підошві лівого черевика рукописно барвником чорного кольору нанесене цифрове позначення «303-6». Модель представляє собою черевики з верхом з одного куска із язичком, задинка підсилена закріпкою, на халявках наявні блочки для шнурків (по 5 шт. з кожної сторони), розташовані симетрично;

– об'єкт 2 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» чорного кольору, упаковані у непрозорий поліетиленовий пакет світло-жовтого кольору, в правому черевіку наявна пара шнурків салатого кольору, відповідно до наявного маркування – розмір – 37, на підошві лівого черевика рукописно барвником чорного кольору нанесене цифрове позначення «271». Модель представляє собою черевики чорного кольору із комбінованою заготовкою верху взуття з текстильних матеріалів та штучної лакованої шкіри, із настрочними халявками, на халявках наявні блочки для шнурків (по 4 шт. з кожної сторони), розташовані симетрично;

– об'єкт 3 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» чорного кольору, упаковані у прозорий безбарвний полімерний пакет, в лівому черевіку наявна пара шнурків рожевого кольору, відповідно до наявного маркування – розмір – 36, на підошві правого черевика рукописно барвником чорного кольору нанесене цифрове позначення «270». Модель представляє собою черевики чорного кольору із комбінованою заготовкою верху взуття з текстильних матеріалів та штучної шкіри, із настрочними халявками, на халявках наявні блочки для шнурків (по 4 шт. з кожної сторони), розташовані симетрично;

– об'єкт 4 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» темно-синього кольору, упаковані у прозорий безбарвний полімерний пакет, на

пакеті рукописно барвником чорного кольору нанесене цифрове позначення «272», в правому черевіку наявна пара шнурків рожевого кольору, відповідно до наявного маркування – розмір – 39. Модель представляє собою черевики темно-синього кольору із комбінованою заготовкою верху взуття з текстильних матеріалів та штучної шкіри, із настрочними халявками, на халявках наявні блочки для шнурків (по 4 шт. з кожної сторони), розташовані симетрично;

Встановлення товарних характеристик наданих на дослідження об'єктів 1 – 4 згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД) проводилось відповідно до методичних рекомендацій, відповідно до яких, для однозначної ідентифікації взуття на підошві, необхідно мати наступну інформацію:

1. Вид взуття.

2. Призначення, деякі особливості взуття та ознаки, що дозволяють віднести дане взуття до певної категорії.

3. Матеріал верху підошви та взуття.

4. Відсоткове співвідношення площі зовнішньої поверхні кожного з матеріалів, у випадку, якщо верх чи підошва виготовлені з двох чи більше матеріалів.

5. Довжина устілки.

6. Призначення взуття за віком та статтю.

Слід зазначити, що терміни «гума» і «пластмаса» для цілей УКТЗЕД означають також тканини або інші текстильні матеріали, покриті гумою чи пластмасою, які видно неозброєним оком; при цьому не береться до уваги зміна кольору внаслідок нанесення такого покриття.

Термін «текстильні матеріали» поширюється на волокна, пряжу, тканини, повсть чи фетр, неткані матеріали, шпагат, мотузки, канати, шнури і т.д.

Термін «композиційна шкіра» стосується матеріалів на основі натуральної шкіри або шкіряних волокон. При цьому композиційна шкіра

може бути одержана різними способами, наприклад, агломерацією обрізків і дрібних обрізків шкіри з доданням клею чи іншої зв'язувальної речовини чи агломерацією обрізків і дрібних обрізків шкіри без додання зв'язувальної речовини під час сильного пресування чи розщепленням обрізків і відходів на тонкі волокна шляхом нагрівання в гарячій воді. Слід зазначити, що до неї не включаються імітації шкіри (так званий «шкіро замінювач»), в основі яких нема натуральної шкіри, такі як пластмаса, гума, папір і картон чи текстильні матеріали з покриттям.

Термін «спортивне взуття» означає лише взуття, призначене для занять спортом та оснащене шипами, штифтами, стопорами, затискачами, планками або подібними деталями чи пристосуваннями для кріплення шипів, штифтів, стопорів, затискачів, планок або подібних деталей та взуття для ковзанярського, лижного, гірськолижного спорту, для спортивної боротьби, боксу і велоспорту.

Таким чином, надані на дослідження зразки взуття відповідають наступним характеристикам згідно з УКТЗЕД:

об'єкт 1	– взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з верхом з текстильних матеріалів, матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 22,5 см – лівого, 25,0 см – правого;
об'єкт 2	– взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 23,5 см;
об'єкт 3	– взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 22,5 см;
об'єкт 4	– взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 24,5 см;

Надані на дослідження мобільні телефони відповідають наступним характеристикам згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності:

об'єкт 5	– телефонний апарат для стільникових мереж зв'язку або інших безпроводних мереж зв'язку, в комплекті із акумуляторною
----------	---

	батареею (2 шт.), зарядним пристроєм (1 шт.), навушниками (1 шт.), USB-кабелем (1 шт.), керівництвом з експлуатації (1 шт.), із сенсорним екраном, на 2 SIM-карти;
об'єкт 6	– телефонний апарат для стільникових мереж зв'язку або інших безпроводних мереж зв'язку, в комплекті із навушниками (1 шт.), керівництвом з експлуатації (1 шт.), із сенсорним екраном, на 2 SIM-карти.

Для встановлення відповідності маркувальних даних дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження експертом було досліджено наявне маркування взуття та мобільних телефонів.

Для об'єктів 1 – 4 наявне маркування взуття складається з позначення розміру.

Експертом було визначено довжину устілки досліджуваних об'єктів для встановлення відповідності заявленого розміру взуття дійсним товарним характеристикам наданих об'єктів.

Результати встановлення відповідності наявних маркувальних позначень дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження (об'єкти 1 – 4) наведені в таблиці 5.4.1.

Таблиця 5.4.1. Результати встановлення відповідності наявних маркувальних позначень дійсним товарним характеристикам об'єктів (об'єкти 1 – 4)

Найменування об'єкта дослідження	Заявлений розмір/довжина устілки, що відповідає заявленому розміру (за ГОСТ 11373-88)		Довжина устілки, мм		Відпо- відність
	Лівої півпари	Правої півпари	Лівої півпари	Правої півпари	
1	2	3	4	5	6
Об'єкт 1	36/230	39/250	225	250	Не відповідає
Об'єкт 2	37/235	37/235	235	235	Відповідає
Об'єкт 3	36/230	36/230	225	225	Не відповідає
Об'єкт 4	39/250	39/250	245	245	Не відповідає

Як видно з таблиці 5.4.1, маркування об'єкту 2– відповідає дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження, маркування об'єктів 1, 3, 4, –

не відповідає дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження за наявними маркувальними позначеннями.

Для встановлення відповідності маркувальних даних дійсним товарним характеристикам об'єктів 5,6 експертом було проведено дослідження шляхом порівняння даних, заявлених на споживчому пакуванні (коробці) виробу та даних, наявних у маркуванні самого виробу.

Маркування пакування (коробки) об'єкту 5 (мобільний телефон із написом «WELLPHONE») складається із позначення торговельної марки «WELLPHONE», позначення моделі «WP G3», позначення IMEI «861326001005047». Маркування наданого на дослідження мобільного телефону складається із позначення торговельної марки – на екрані наявний напис «SAMSUNG», на кришці наявний напис «WELLPHONE», під задньою кришкою наявне позначення моделі «WP G3», найменування торговельної марки «WELLPHONE», позначення IMEI «861326001368791».

Таким чином, наявні маркувальні позначення коробки виробу (споживчого пакування) не збігаються з наявними маркувальними позначеннями виробу (об'єкт 5). Слід відмітити, що маркування виробу не містить інформації щодо товарних характеристик об'єкта дослідження (конструкція, комплектність, колір, технічні характеристики, тощо), тому встановити відповідність маркувальних даних дійсним товарним характеристикам об'єкта дослідження не представляється можливим.

Маркування споживчого пакування мобільного телефону «DONOD» (об'єкт 6) складається з позначення торговельної марки «DONOD»; найменування моделі «DS5»; технічних характеристик: найменування операційної системи «Android 4.2», процесора «Dual-core 1.2Ghz», дисплею «5.0-inch 480X854 Multi-touch», камери «Front: 0.3MP Back: 2.0MP AF color camera flash light», вбудованої пам'яті «4Gbit RAM+2Gbit ROM (512MB+256MB) T-Flash (Max 32GB)», батареї «1800mAh», частоти «2 G 850/900/1800/1900mhz Dual Sim card»; розрахований на 2 сім-картки, позначення кольору – чорний. Наданий на дослідження мобільний телефон

білого кольору містить такі маркувальні позначення: на задній кришці наявне позначення торговельної марки «DONOD», під задньою кришкою виробу наявне позначення торговельної марки «DONOD», моделі «DS5», операційної системи «Android 4.2», стандарт зв'язку «GSM: 850/900/1800/1900Mhz», IMEI1: 353501200051118, IMEI2: 353501200051126, наданий на дослідження телефон розрахований на використання 2 сім-карток та знімної карти пам'яті (наявні слоти для них), акумуляторна батарея відсутня.

Таким чином, дійсні товарні характеристики об'єкта 6 дослідження не відповідають наявним маркувальним позначенням.

Технічний регламент маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу встановлює основні вимоги до маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу.

Взуття, що виготовляється за кордоном і розміщується на ринку України, повинне відповідати вимогам цього Технічного регламенту.

Інформація про складові взуття зазначається на маркуванні з використанням піктограм або текстових позначень.

На маркуванні повинна зазначатись інформація про матеріал, який би становив не менш як 80 відсотків площі поверхні верху взуття, підкладки та устілки, а також 80 відсотків об'єму зовнішньої підошви. Якщо немає жодного матеріалу, частка якого б перевищувала 80 відсотків, інформацію належить подавати про два основні матеріали, з яких виготовлено взуття.

Піктограми щодо матеріалів повинні наноситися на маркування поряд з піктограмами, що стосуються трьох складових взуття (матеріал верху взуття, матеріал підкладки та матеріал підошви).

Інформація про матеріал, передбачена пунктом 9 Технічного регламенту, зазначається на взутті.

Маркування позначеннями згідно Технічним регламентом повинне бути не менш як на одній півпарі з пари взуття. Маркування здійснюється шляхом тиснення, приклеювання, гофрування або прикріплення ярлика. Маркування

повинне бути видимим, добре закріпленим та легко доступним. Крім того, розміри піктограми повинні бути достатніми для зручності розуміння інформації, зазначеної на маркуванні. Маркування повинне бути зрозумілим для споживача і не вводити його в оману.

ДСТУ 4142:2002 / ГОСТ 7296-2003 «Взуття. Маркування, пакування, транспортування і зберігання (ГОСТ 7296-2003, IDT)» встановлює основні вимоги для пакування та маркування взуття.

Відповідно до п. 3 ДСТУ 4142:2002 на кожній напівпарі взуття повинні бути вказані наступні реквізити:

- товарний знак виробника;
- модель;
- розмір;
- повнота;
- знак відповідності Технічному регламенту маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу;
- номер контролера ВТК;
- дат виготовлення (місяць, рік).

На обидві півпари взуття повинні бути нанесені піктограми та символи у відповідності до СТБ 1741. Допускається нанесення піктограм та символів на одній півпарі взуття за умови забезпечення збереженості інформації для споживача.

Місцезнаходження та способи нанесення реквізитів повинні відповідати наступним вимогам:

- товарний знак наносять на одну з перелічених деталей взуття: підошву (в геленочній частині); вкладну устілку, напівустілку, підпяточник; настрочний підпяточник; втачну устілку; підкладку під берці; штафірку і клапан під застібку «блискавку».

Допускається товарний знак наносити на інші деталі взуття, що не погіршують її зовнішнього вигляду.

Товарний знак на всі види взуття наносять незмивною фарбою, гарячим тисненням, у тому числі через фольгу. Допускається товарний знак наносити іншими способами, що не погіршують зовнішній вигляд взуття.

Товарний знак на модельне взуття може бути нанесений золотою, срібною фарбою, гарячим тисненням через фольгу.

Допускається товарний знак у модельному взутті наносити багатобарвним тисненням через фольгу.

Модель, розмір, знак «Ст», номер контролера ВТК, захисні властивості (для спеціального взуття), дата випуску повинні бути нанесені незмивною фарбою, гарячим тисненням, в тому числі через фольгу, на одну з перелічених деталей підкладки однієї з напівпар взуття: підкладку під берці (у верхній частині); задній внутрішній ремінь; штафірку; клапан під застібку «блискавка».

Допускається за узгодженням із споживачем наносити реквізити за допомогою клейкої стрічки, самоклеючих матеріалів або у вигляді аплікації, тасьми або стрічки, що кріпляться до кожної півпари взуття.

Розмір, повноту наносять на ходову поверхню підошви в геленочній частині кожної півпари. Допускається у взутті для ясельного віку, дитячої, дошкільної, жіночої на високому та особливо високому підборі наносити розмір та повноту в пучковій частині.

На ходову поверхню підошви зі шкіри, шкіроподібної гуми, стиронипа, пористої гуми та інших матеріалів реквізити наносять тисненням, в тому числі через фольгу або незмивною фарбою. На підошву з гуми з рисунком рифлення на ходовій поверхні реквізити наносять на місця із гладкою поверхнею.

У взутті котлової, пресової вулканізації, строчно-пресової вулканізації, литтєвого та строєно-литтєвого методів кріплення реквізити товарного знаку, розміру, повноти формують в процесі лиття або вулканізації в пре-формі.

У чоботах вказані реквізити наносять між вушками та передньою частиною голенища на відстані від 25 мм до 40 мм від верхнього краю, у

чобітках і напівчобітках із застібкою «блискавкою» – на клапані під застібку за його довжиною.

Допускається в окремих видах взуття, у яких нанесення вказаних реквізитів у передбачених місцях, ускладнене, наносити їх на ярлик, маркувальну стрічку, що кріпляться до підкладки кожної півпари взуття або на інших деталях.

Ярлик повинен бути виготовлений з полівінілхлоридної плівки за ГОСТ 9998 або іншому технічному нормативно-правовому акту, товщиною до 0,7 мм, тасьми або стрічки з хімічних волокон. Не допускається застосовувати для ярликів безкромочні стрічки та матеріали із краями, що осипаються.

На торцевій поверхні кожної споживчої тари: коробки, пачки або бічній поверхні пакета із взуттям – повинна бути приклеєна етикетка або проставлений штамп із чітким розбірливим нанесенням наступних реквізитів:

- найменування країни-виробника;
- товарного знаку виробника;
- найменування виробника, його юридична адреса;
- найменування виду та статево-вікової групи взуття;
- артикула (індекса);
- номера моделі;
- розміру;
- повноти;
- кольору;
- матеріалу верху, підкладки та низу взуття;
- знаку відповідності Технічному регламенту маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу;
- відомостей про підтвердження відповідності (за наявності);
- гарантійного строку носки.
- ціни;
- штрихового ідентифікаційного коду;

- дати виготовлення (місяць, рік);
- кількості пар взуття (на коробках, в які упаковано декілька пар);
- контрольного (ідентифікаційного) знаку;
- позначення технічного нормативно-правового акту.

В пакет з плівкових полімерних матеріалів повинна бути вкладена етикетка із зазначеними реквізитами.

П. 4 та додаток А ДСТУ 4142:2002 встановлюють вимоги до пакування за видами взуття.

Споживче пакування взуття для активного відпочинку представляє собою пакети паперові та з полімерних матеріалів. Взуття пакують попарно носком однієї півпари до п'яточної частини іншої півпари.

Чобітки всіх видів матеріалів, окрім чобітків з верхом з текстильних матеріалів пакують у картонні коробки без загину голенищ носком однієї півпари на голенище іншої півпари.

Туфлі літні із відкритою носковою та п'ярковою частинами, із відкритою або закритою носковою або п'ярковою частиною, туфлі ремінцевого типу та з верхом зі штучної шкіри пакують в картонні коробки, пачки носком однієї півпари до п'яркової частини іншої півпари.

Літні види взуття зі штучної шкіри, сандалети, чупаки пакують в картонні коробки, пачки носком однієї півпари до п'яркової частини іншої півпари.

Об'єкти дослідження промарковані та упаковані наступним чином:

об'єкт 1	– споживче пакування відсутнє, на зовнішній частині язичка та вкладній устілці наявне позначення виробника «CANOA», на внутрішній частині язичка наявні позначення розмірів за європейською системою – 36, за системою США – 5, за японською системою – 23 – на лівому черевуку та 39, 6 ½, 24,5, відповідно – на правому черевуку, також в наявності штриховий код – 808798316100.
об'єкт 2	– споживче пакування представляє собою непрозорий полімерний пакет жовтого кольору із наявним на ньому написом виконаним друковано барвником чорного кольору «VIKTOLIA

	Istanbul/Türkiye», кросівки упаковані підошвою одного черевика до підошви другого, носком до носкової частини, п'яткою до п'яткової частини. На внутрішній частині язичка обох півпар наявні позначення розмірів за європейською системою – 37, за системою США – 5 ½, за японською системою – 23.5, також в наявності штриховий код – 808798316100, на вкладній устілці обох півпар наявне позначення розміру – 37.
об'єкт 3	– споживче пакування представляє собою прозорий безбарвний полімерний пакет без наявних на ньому маркувальних позначень, кросівки упаковані підошвою одного черевика до підошви другого, носком до носкової частини, п'яткою до п'яткової частини. На внутрішній частині язичка обох півпар наявні позначення розмірів за європейською системою – 36, за системою США – 5, за японською системою – 23, також в наявності штриховий код – 808798316100, на вкладній устілці обох півпар наявне позначення розміру – 36.
об'єкт 4	– споживче пакування представляє собою прозорий безбарвний полімерний пакет без наявних на ньому маркувальних позначень, кросівки упаковані підошвою одного черевика до підошви другого, носком до носкової частини, п'яткою до п'яткової частини. На внутрішній частині язичка обох півпар наявні позначення розмірів за європейською системою – 39, за системою США – 6 ½, за японською системою – 24.5, також в наявності штриховий код – 808798316100, на вкладній устілці обох півпар наявне позначення розміру – 39.

Пакування об'єктів 1, 2, 3, 4, – не відповідає вимогам ДСТУ 4142:2002 / ГОСТ 7296-2003.

Маркування наданих на дослідження об'єктів 1 – 4 не відповідає вимогам ДСТУ 4142:2002 / ГОСТ 7296-2003 та Технічного регламенту маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу.

Технічний регламент радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання встановлює вимоги до радіообладнання і телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання, процедуру оцінки відповідності такого обладнання, правила маркування та введення його в обіг.

Пристрої, на які поширюється дія цього Технічного регламенту, повинні відповідати вимогам щодо:

1. Захисту здоров'я і забезпечення безпеки споживачів, інших осіб з урахуванням технічного регламенту щодо безпеки низьковольтного обладнання, але без встановлення граничної напруги;

2. Забезпечення електромагнітної сумісності з урахуванням технічного регламенту щодо електромагнітної сумісності;

3. Ефективного використання радіочастотного ресурсу (для радіобладнання);

4. Забезпечення під час підключення до телекомунікаційної мережі загального користування:

– можливості взаємодії пристроїв через таку мережу з іншими пристроями та підключення до інтерфейсів відповідного типу на всій території України;

– сталої роботи мережі (підключення пристрою не повинне завдавати шкоди мережі, заважати її функціонуванню або призводити до зловживання ресурсами мережі, тим самим погіршуючи характеристики якості послуг).

Використання пристроїв, сфера застосування яких визначається особливостями їх призначення, повинне також залежно від умов застосування давати змогу забезпечити:

1. Реалізацію права споживача на захист персональних даних та конфіденційність;

2. Гарантований доступ до служб екстреної допомоги;

3. Можливість використання пристрою особами з обмеженими фізичними можливостями.

Пристрої, які були введені в обіг до початку обов'язкового застосування вимог цього Технічного регламенту, залишаються в обігу без додаткового підтвердження відповідності протягом строку, який встановлює Адміністрація Держспецзв'язку для кожного пристрою відповідно до законодавства.

Адміністрація Держспецзв'язку оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті технічні специфікації інтерфейсів телекомунікаційної мережі загального користування, через які повинні надаватися послуги, а також регулярно оприлюднює нові версії таких специфікацій. Обсяг специфікації повинен бути достатнім для забезпечення можливості виготовлення телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання, яке дає змогу отримувати послуги, доступні через відповідний інтерфейс. Специфікації повинні містити серед іншого інформацію, необхідну виробникам для проведення за власним вибором відповідних випробувань щодо дотримання вимог цього Технічного регламенту, які стосуються телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання.

На пристроях, які відповідають усім визначеним для них вимогам, повинен бути нанесений національний знак відповідності.

Усі інші позначки, що можуть бути нанесені на пристрій, не повинні погіршувати видимість та розбірливість національного знака відповідності.

Національний знак відповідності наноситься на пристрій та/або на етикетку, тару, упаковку (у разі її наявності), експлуатаційну та товаросупровідну документацію тощо. Пристрій не повинен мати жодних позначок, які є подібними до національного знака відповідності та можуть ввести в оману щодо наявності або відсутності національного знака відповідності.

Наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1461 затверджено перелік національних стандартів, добровільне застосування яких може сприйматися як доказ відповідності пристроїв вимогам Технічного регламенту радіобладнання та кінцевого (термінального) обладнання. Відповідно до вказаного переліку маркування досліджуваних мобільних телефонів перевіряли на відповідність вимогам ДСТУ 4467-1:2005 «Апаратура оброблення інформації. Безпека. Частина 1. Загальні вимоги».

П. 1.7 ДСТУ 4467-1:2005 «Апаратура оброблення інформації. Безпека. Частина 1. Загальні вимоги» встановлює вимоги до маркування апаратури оброблення інформації.

На апаратурі має бути виконане маркування номінальних електричних характеристик споживання, потрібне для правильного вибирання джерела живлення за напругою, частотою та струмом живлення.

Маркування допустимо виконувати на будь-якій поверхні апаратури, окрім днища апаратури, маса якої перевищує 18 кг.

Маркування повинно містити:

- номінальну напругу (-ги) або діапазон (-ни) номінальної напруги у вольтах;
- номінальну частоту або діапазон номінальної частоти, у герцах, якщо апаратура не придатна для живлення тільки від джерел постійного струму;
- номінальний струм у міліамперах чи амперах;
- ім'я виробника або торговий (ідентифікаційний) знак;
- назва або тип моделі.

Додаткове маркування допустиме, якщо воно не ускладнює загальне розуміння.

Користувачу повинна бути надана повна інформація, яка гарантує, що в разі використання апаратури відповідно приписів виробника, у неї не зможуть виникнути небезпечні ситуації, обумовлені цим стандартом.

Якщо під час експлуатування, встановлення, обслуговування, транспортування або зберігання потрібні спеціальні застереги, вони повинні бути обумовлені в інструкціях.

Користувачу мають бути надані інструкції з експлуатування, а для апаратури з під'єднанням з'єднувачем та призначеної для встановлення користувачем – і інструкції зі встановлення.

Інструкції та маркування на апаратурі, які стосуються питань безпеки, мають бути викладені на мові країни, для експлуатування в якій вона призначена.

Маркування згідно з цим стандартом, не можна виконувати на знімних частинах, які можуть бути замінені, і таким чином, ввести користувача в оману.

Дослідженням встановлено, що маркування об'єкту 5 (мобільний телефон із написом «WELLPHONE») не відповідає вимогам ДСТУ 4467-1:2005, зокрема, відсутні відомості щодо номінальної напруги або діапазону номінальної напруги, номінальної частоти або діапазону номінальної частоти, номінального струму відсутні, інструкція щодо експлуатації виробу викладена англійською мовою. Встановлена невідповідність досліджуваного мобільного телефону вимогам Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання у частині відповідності вимогам ДСТУ 4467-1:2005 в частині маркування виробу, також у маркуванні виробу відсутній національний знак відповідності встановленого зразка.

Маркування об'єкту 6 (мобільний телефон із написом «DONOD») не відповідає вимогам ДСТУ 4467-1:2005, зокрема, відомості щодо номінальної напруги або діапазону номінальної напруги, номінальної частоти або діапазону номінальної частоти, номінального струму нанесені на знімній батареї та зарядному пристрої (адаптері) виробу, що є знімними та можуть підлягати заміні, інструкція щодо експлуатації виробу викладена іноземною мовою (ієрогліфами). Встановлена невідповідність досліджуваного мобільного телефону вимогам Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання у частині відповідності вимогам ДСТУ 4467-1:2005 в частині маркування виробу, також у маркуванні виробу відсутній національний знак відповідності встановленого зразка.

Оскільки ДСТУ 4467-1:2005 не містить регламентованих вимог щодо пакування виробів, встановити відповідність пакування об'єктів 5, 6 вимогам чинних нормативних документів не представляється можливим.

Надані на дослідження об'єкти 1 – 4 перевіряли на відповідність вимогам ДСТУ 2063-92 «Взуття для активного відпочинку. Технічні умови», що розповсюджується на взуття для активного відпочинку з верхом зі шкір, синтетичної та штучної шкіри, текстилю та комбінованим верхом, призначену для прогулянок, відпочинку, занять спортом.

П. 2 ДСТУ 2063-92 встановлює основні технічні вимоги до взуття для активного відпочинку.

Взуття повинне виготовлюватися із амортизуючою прокладкою по верхньому краю берців.

У взутті з верхом зі штучних та синтетичних матеріалів основна устілка повинна бути зі шкіри.

Допускається за узгодженням виробника зі споживачем виготовляти взуття без підносків та задників при застосуванні настрочних деталей верху або напливів у носковій та п'ятковій частині.

Взуття повинне бути однаковим за розмірами, повнота ми, кольору матеріалів, добре відформованої, обробленою, без плям, складок та зморшок.

Взуття оцінюють попарно шляхом огляду за найгіршою півпарою.

У взутті не допускається:

- звалювання строчки із краю деталей довжиною більше 5 мм за умови повторного кріплення;

- спів падіння суміжних строчок довжиною 10 мм, пропуск стіжків довжиною більше 2 мм за умови повторного кріплення;

- неутягнута строчка довжиною 3 мм без перетинання матеріалу;

- різно довжина однойменних деталей взуття;

- відхилення від осі симетрії більше 5 мм;

- різна висота взуття, задинок, задників більше 2 мм;

- раковини, пухирі на поверхні підошв взуття загальною площиною більше 1 см²;

- недолив підошв глибиною більше 1 мм загальною площиною більше 2 см²;

- заусенці за урізом підошви взуття товщиною більше 2 мм;
- взерошування зтяжної кромки вище грані сліду більше 2 мм;
- вихвати при фрезеруванні урізу підошви та каблука довжиною більше 15 мм, глибиною більше 1 мм;
- наскрізні ушкодження деталей верху та низу взуття;
- деформація взуття;
- незароблені поверхневі механічні пошкодження верху та низу взуття;
- складки зсередини взуття;
- відшарування бортику підошви від бічної поверхні верху взуття більше 1 мм;
- забруднення взуття;
- закріплювачі, що виступають.

Відповідно до п. 4 ДСТУ ГОСТ 26167:2009 оцінка якості за зовнішнім видом проводиться у відповідності до вимог ГОСТ 28371 «Обувь. Определение сортности».

ГОСТ 2837-89 розповсюджується на дитяче, жіноче, чоловіче модельне та повсякденне взуття зі шкіри, штучної та синтетичної шкіри, текстильних матеріалів, а також з комбінованим верхом та встановлює вимоги до сортності взуття за зовнішнім виглядом.

Відповідно до ГОСТ 2837-89 взуття оцінюють попарно шляхом зовнішнього огляду з найгіршою півпарою. Взуття в парі повинно бути однаковим за розміром, повнотою, структурі та мереї, кольору матеріалів, добре відформованою, обробленою, без плям, складок та зморшок.

У взутті не допускаються такі критичні пороки:

- наскрізні пошкодження;
- розтріскування, відшарування, липкість покривної плівки матеріалу взуття;
- невідповідний розмір та (або) повнота взуття;
- невідповідний розмір колодки;
- неправильно розташовані (з'єднані) деталі;

- неразгладжений шов, погане зєднання швів;
- неправильно поставлений підбор;
- не приклеєна або розірвана підкладка;
- розщілини між деталями низу взуття;
- замини;
- незароблені або погано зароблені пошкодження;
- механічні кріплення, що виступають;
- неправильне комплектування пар взуття;
- нестійке покриття шкір;
- інші пороки, наявність яких унеможлиблює використання виробу за призначенням.

Відповідно до результатів органолептичного дослідження на відповідність вимогам чинного законодавства:

– об'єкт 1 – містить такі зовнішні прояви дефектів: взуття в парі різне за розмірами – розмір правого черевика – 39, розмір лівого черевика – 36.

– об'єкт 2 – містить такі зовнішні прояви дефектів: різна висота взуття – висота правого черевика – 6,0 см, висота лівого черевика – 5,2 см; різна висота задників – правого черевика – 4,1 см, лівого черевика – 3,4 см; складки всередині взуття обох півпар у носковій частині; забруднення правого черевика у вигляді застиглої краплі клею на текстильному покритті; відставання бортику підошви від бічної поверхні верху взуття правого черевика довжиною 1 см.

– об'єкт 3 – містить такі зовнішні прояви дефектів: різна висота взуття – висота правого черевика – 5,3 см, висота лівого черевика – 5,5 см; різна висота задників – правого черевика – 3,8 см, лівого черевика – 4,2 см; складки всередині взуття обох півпар у носковій частині; звалювання строчки з краю деталі довжиною 19 мм берців правого черевика.

об'єкт 4 – містить такі зовнішні прояви дефектів: складки всередині взуття обох півпар у носковій частині; забруднення берця лівого черевика; проступання клею в місцях зєднання підошви та заготовки верху обох

черевиків; пухирці та завусенці підощв обох черевиків загальною площею до 1 см².

Надані на дослідження об'єкти 1 – 4 не відповідають вимогам п. 2 ДСТУ 2063-92 та містять дефекти виробничого характеру, вказані дефекти є критичними, тобто такими, що унеможливають подальшу реалізацію наданих на дослідження об'єктів.

ДСТУ 4467-1:2005 «Апаратура оброблення інформації. Безпека. Частина 1. Загальні вимоги» не встановлює вимоги до параметрів та функційних характеристик апаратури, тому встановити відповідність досліджуваних мобільних телефонів (об'єкти 28, 29) вимогам чинних нормативних документів за органолептичними показниками не представляється можливим.

Відповідно до п. 7 Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання «Введення в обіг пристроїв на території України дозволяється лише за умови дотримання вимог цього Технічного регламенту в разі належного встановлення, обслуговування та використання за призначенням таких пристроїв. Введення в обіг пристроїв без декларації про відповідність, оформленої згідно з додатком до цього Технічного регламенту, та національного знака відповідності, нанесеного згідно з [постановою Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2001 р. № 1599](#) «Про затвердження опису та правил застосування національного знака відповідності» (Офіційний вісник України, 2001 р., № 49, ст. 2188), забороняється.», п. 19 Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання «Дозволяється застосування в Україні лише тих пристроїв, які відповідають вимогам цього Технічного регламенту та які дозволяється використовувати в Україні згідно із законодавством.». Враховуючи викладене та встановлену невідповідність наданих на дослідження мобільних телефонів вимогам зазначеного Технічного регламенту, надані на дослідження мобільні телефони (об'єкти 28, 29) не підлягають подальшій реалізації та експлуатації.

Фіксація зображень проводилась з використанням фотоапарату Canon Power Shot A3100 IS.

Таким чином, по результатам товарознавчої експертизи були зроблені наступні висновки:

1. Надані на експертизу зразки товарної продукції відповідають наступним характеристикам згідно з Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності:

– об'єкт 1 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з верхом з текстильних матеріалів, матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 22,5 см – лівого, 25,0 см – правого;

– об'єкт 2 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 23,5 см;

– об'єкт 3 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 22,5 см;

– об'єкт 4 – взуття для активного відпочинку типу «кросівки» жіночі з комбінованим верхом з текстильних матеріалів та пластмаси (70:30), матеріал підошви – пластмаса, довжина устілки – 24,5 см;

– об'єкт 5 – телефонний апарат для стільникових мереж зв'язку або інших безпроводних мереж зв'язку, в комплекті із акумуляторною батареєю (2 шт.), зарядним пристроєм (1 шт.), навушниками (1 шт.), USB-кабелем (1 шт.), керівництвом з експлуатації (1 шт.), із сенсорним екраном, на 2 SIM-карти;

– об'єкт 6 – телефонний апарат для стільникових мереж зв'язку або інших безпроводних мереж зв'язку, в комплекті із навушниками (1 шт.), керівництвом з експлуатації (1 шт.), із сенсорним екраном, на 2 SIM-карти.

2. Маркувальні дані наданих на експертизу зразків товарної продукції – об'єкту 2 – відповідають дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження.

Маркувальні дані наданих на експертизу зразків товарної продукції – об'єктів 1, 3, 4 – не відповідають дійсним товарним характеристикам об'єктів дослідження.

Маркування наданого на експертизу мобільного телефону із написом «WELLPHONE» (об'єкт 5) не містить інформації щодо товарних характеристик об'єкта дослідження, які можна використати у якості порівняння, тому встановити відповідність маркувальних даних дійсним товарним характеристикам об'єкта дослідження не представляється можливим.

Маркувальні дані наданого на експертизу мобільного телефону із написом «DONOD» (об'єкт 6) не відповідають дійсним товарним характеристикам об'єкту дослідження.

3. Маркування наданих на експертизу зразків товарної продукції (об'єктів 1 – 4) не відповідає вимогам ДСТУ 4142:2002 / ГОСТ 7296-2003 та Технічного регламенту маркування матеріалів, що використовуються для виготовлення основних складових взуття, яке надходить для продажу.

Пакування наданих на експертизу зразків товарної продукції (об'єктів 1, 2, 3, 4) не відповідає вимогам ДСТУ 4142:2002 / ГОСТ 7296-2003.

Маркування наданих на експертизу мобільних телефонів (об'єктів 28, 29) не відповідає вимогам ДСТУ 4467-1:2005 та Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання.

Оскільки ДСТУ 4467-1:2005 не містить регламентованих вимог щодо пакування виробів, встановити відповідність пакування наданих на експертизу мобільних телефонів (об'єктів 5,6) вимогам чинних нормативних документів не представляється можливим.

4. Надані на експертизу об'єкти 1 – 4 (взуття для активного відпочинку типу кросівки) не відповідають вимогам ДСТУ 2063-92 за органолептичними показниками.

Оскільки ДСТУ 4467-1:2005 не встановлює вимоги до параметрів та функційних характеристик апаратури, встановити відповідність наданих на експертизу об'єктів 5, 6 (мобільні телефони) вимогам чинних нормативних документів за органолептичними показниками не представляється можливим.

5. Надані на експертизу об'єкти 1 – 4 (взуття) містять дефекти виробничого характеру, детальний перелік яких наведено у дослідницькій частині висновку. Відповідно до вимог ДСТУ 2063-92 ГОСТ 2837-89 наявні дефекти не допускаються у взутті, відносяться до категорії критичних дефектів, тому надані на експертизу об'єкти 1 – 4 (взуття) не підлягають подальшій реалізації (експлуатації).

Відповідно до п. 7, 19 Технічного регламенту радіообладнання та телекомунікаційного кінцевого (термінального) обладнання надані на експертизу об'єкти 5, 6 (мобільні телефони) не підлягають подальшій реалізації (експлуатації) за підстав, наведених у дослідницькій частині висновку.

Формат 60x84/16. Наклад 300 прим. Ум.-друк. арк. 16,1
Друк цифровий. Папір офсетний.
Прийнято до друку 26.12.2017 р. Замовлення № 10714.

Друкарня ФОП Гуляєва В.М.
Київська обл., м. Обухів, мкрн Сосновий, 2, офіс 2
(050) 497-89-01
drukaryk.com

Видавець ФОП Гуляєва В.М.
Свідоцтво ДК 5056