

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2018.i11.p68>

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСПЕРТИЗ В МИТНІЙ СФЕРІ



**Трубіна Марина Володимирівна,**  
кандидат юридичних наук,  
провідний науковий співробітник  
НДІ фіскальної політики  
Університету ДФС України



**Середа Анна Володимирівна,**  
молодший науковий співробітник,  
Науково-дослідний інститут фіскальної політики  
Університету державної фіскальної служби України

У статті висвітлення актуальні питання забезпечення функціонування правових інституцій у сфері митних проваджень шляхом реалізації спеціальних знань у форматі експертизи та спеціальних досліджень. Досліджено статус органів та осіб, уповноважених проводити експертизу, охарактеризовано процедуру здійснення експертизи та призначення додаткових та повторних експертиз. У роботі розглянуто наявну в митній практиці проблему застосування спеціальних знань під час розслідування митних правопорушень та необхідність у її терміновому вирішенні. Звернено увагу на нагальні потреби в організації створення факторів і важелів впливу на формування й розвиток професійного експертного осередку, завданнями якого є забезпечення режиму гармонійних правосуб'єктних відносин. Унаслідок аналізу нормативно-правових актів, які регулюють відповідні правовідносини визначено основні законодавчі прогалини. Констатовано необхідність в удосконаленні відомчих нормативно-правових актів щодо проведення експертиз та досліджень. Зосереджено увагу на новелах та особливостях цього провадження, зокрема на діяльності компетентних органів державної фіскальної служби в умовах зміни економіко-політичної реальності та гострої потреби в організації формування факторів та механізмів впливу на розвиток професійної експертної діяльності. Підкреслено, що розв'язання зазначених проблем створює прогнозовану перспективу формування альтернативних варіантів наявному стану речей і активізує фактори, що сприяють позитивним зрушенням, аналіз здійснення експертної діяльності в митній та податковій сферах дає змогу надалі прогнозувати появу нових видів експертиз у зв'язку з розширенням кримінальної та адміністративної складової в митній справі. У роботі відзначено відсутність єдиного підходу до порядку призначення експертизи органами державної фіскальної служби. Сформульовано рекомендації, спрямовані на вдосконалення правового регулювання експертизи в митному провадженні.

Ключові слова: експертиза, експерт, підстави проведення митної та податкової експертизи (дослідження).

**Trubina M.V., Sereda A.V. Organizational and legal supply of execution in customs sphere.**

The article highlights the topical issues of ensuring the functioning of legal institutions in the field of customs proceedings through the implementation of special knowledge in the format of expertise and special research. The status of bodies and persons authorized to conduct an examination is examined, the procedure of conducting the examination and the appointment of additional and repeated examinations are described. The paper examines the problem of using special knowledge during customs investigations in customs practice and the need for urgent solution. The attention is paid to the urgent needs in organizing the creation of factors and levers of influence on the formation and development of a professional expert center whose tasks are to provide a regime of harmonious legal relations. As a result of the analysis of normative legal acts regulating the relevant legal relationship, the main legislative gaps are identified. The necessity to improve the departmental normative and legal acts concerning conducting of expert examinations and researches is stated. The attention is focused on short stories and peculiarities of this process, in particular on the activities of the competent bodies of the state fiscal service in the conditions of changing economic and political reality and the acute need to organize the formation of factors and mechanisms of influence on the development of professional expert activity. It is emphasized that the solution of these problems creates the predicted prospect of the formation of alternative variants of the existing state of affairs and activates the factors contributing to a positive shift, an analysis of the implementation of expert activities in the customs and tax spheres enables to further predict the emergence of new types of expertise in connection with the expansion of criminal and an administrative component in the customs field. The paper noted the lack of a unified approach to the order of appointment of expertise by the bodies of the state fiscal service. Recommendations aimed at improving the legal regulation of expert examination in customs proceedings are formulated.

Key words: expert examination, expert, bases of customs and tax expertise (research).

Постановка проблеми. Ухвалення Митного кодексу України від 13.03.2012 № 4495-VI (далі – МК України) зумовлено нагальною потребою у наближенні галузевого законодавства до міжнародних стандартів, в узгодженні його норм з вимогами Міжнародної (Київської) конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, Стамбульської конвенції про тимчасове ввезення та інших актів міжнародного права, до яких Україна приєдналася.

Чинний МК України відрізняється від попередніх тим, що містить низку прогресивних новацій, у тому числі в частині фіксації порушень митного оформлення, провадження у справах про порушення митних правил та митного контролю, які, безумовно, потребують наукового дослідження. Така діяльність посадових осіб органів фіскальної служби вимагає використання спеціальних знань, що виходять за межі знань, якими повинні володіти суб'єкти, від яких залежить ухвалення рішень щодо переміщення предметів через митний кордон України та порушень митних правил. Отже, використання

спеціальних знань у митній справі є об'єктивною необхідністю.

Незважаючи на те, що порядок здійснення експертної діяльності в митній сфері, а також правовий статус його суб'єктів визначено окремим розділом МК України, вплив законодавства України про адміністративні правопорушення на зазначені правовідносини залишається суттєвим, що викликає більше спірних питань, ніж позитивних наслідків, ураховуючи певні неоднозначності та неоднозначної тлумачення нормативно-правових актів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика здійснення експертної діяльності в податковій та митній справі вже була предметом вивчення вітчизняної науки. Зокрема, на сьогодні можна виділити основні напрями досліджень: це праці з наголосом на спеціальних знаннях в адміністративних провадженнях митної сфери (В. Б. Авер'янов, А. П. Альохін, Д. М. Приймаченко, В. К. Шкарупа) та роботи, автори яких роблять акцент на проблемах правового статусу спеціалістів та експертів у митній справі, в основному розкриваючи питання

проведення експертизи у справах про порушення митних правил (Б. М. Габричидзе, Є. В. Додін, В. Г. Драганов, Є. В. Жиряєва, Л. В. Калаянова, О. М. Козирін, В. В. Прокопенка тощо).

Проте варто зауважити, що багатофункціональна діяльність державної фіскальної служби (далі – ДФС) потребує не тільки дослідження застосування спеціальних знань під час розгляду справ про порушення в митній справі, а й ухвалення рішення щодо процедури призначення та організації їх використання при прийнятті управлінських рішень. А ці питання, на жаль, залишаються поза увагою науковців та законодавця.

Крім того, нерозглянуті особливості діяльності органів ДФС щодо експертизи та досліджень й осіб, які залучаються до проведення експертиз у митній справі, а також вплив висновків цих експертних закладів на ухвалення обґрунтованого та законного рішення.

Цілі і завдання. Саме тому метою нашої статті буде розгляд призначення експертиз (досліджень, аналізів) органами ДФС, які здійснюються у порядку встановленому чинним законодавством, якщо виникає потреба у послугах фахівців, які володіють спеціальними знаннями у галузях науки, мистецтва, техніки, економіки тощо.

Відповідно до пункту 1 статті 515 МК України в разі, якщо для з'ясування питань, які виникають у справі про порушення митних правил, має місце потреба у спеціальних знаннях з окремих галузей науки, техніки, мистецтва, релігії тощо, то призначається експертиза.

На нашу думку, законодавець у нормі 515 МК України залишив невизначеним призначення дослідження під час митного оформлення та митного контролю. Так, наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії структурних підрозділів та територіальних органів Державної фіскальної служби України із Спеціалізованою лабораторією з питань експертизи та досліджень ДФС під час проведення досліджень (аналізів, експертиз), Нормативів взяття проб (зразків) товарів для проведення дослідження (експертизи), форм акта про взяття проб (зразків) товарів та висновку» від 02.12.2016 № 1058 (далі – Наказ № 1058) встановлено, що у межах податкового контролю та у справах про порушення митних правил приймається рішення про призначення експертизи, а під час здійснення митного контролю та митного оформлення проводяться дослідження (аналіз, експертиза).

Підкреслимо, що відповідно до пунктів 2, 3 розділу II наказу № 1058 рішення про призначення експертизи у межах податкового контролю,

проведення дослідження (аналізу, експертизи) під час здійснення митного контролю та митного оформлення оформлюється уповноваженою посадовою особою органу ДФС у вигляді запиту про проведення дослідження (аналізу, експертизи).

МК України визначає, що призначення експертизи у справі про порушення митних правил оформлюється посадовою особою органу доходів і зборів, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил у вигляді постанови, у якій згідно з пунктом 1 статті 516 цього ж кодексу встановлюються підстави для призначення експертизи.

Переходячи до суб'єктного складу, зауважимо, що експертом у справі може бути як експерт спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, або його відокремленого підрозділу, так із залучені експерти з інших установ, або взагалі окремий спеціаліст.

Призначення експерта, згідно зі статтями 502, 516 МК України, може здійснюватися лише посадовою особою органу доходів і зборів, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил, у разі потреби у спеціальних знаннях.

У свою чергу, за необхідності до участі у здійсненні митного контролю залучаються спеціалісти та експерти відповідно до пункту 1 статті 327 МК України, що здійснюється керівником органу доходів і зборів або його заступником за погодженням з керівником підприємства, установи, організації, де працює спеціаліст чи експерт.

Відмінність між залученням експертів і спеціалістів та призначенням експерта полягає в підставах для призначення експертиз або досліджень, також аналіз зазначених норм указує на неузгодженість. Залучення експертів з інших установ або окремих спеціалістів відповідно до пункту 2 статті 115 МК України призначаються посадовою особою органу доходів і зборів, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил, водночас таке залучення відбувається у разі здійснення митного контролю.

Крім того, між експертом і спеціалістом як суб'єктами діяльності, спрямованої на здійснення експертних досліджень, існують істотні відмінності. Експерт на підставі проведеного дослідження складає висновок, а спеціаліст надає лише консультативну допомогу в межах проведення експертної діяльності, і висновки, які містяться в роз'ясненнях спеціаліста, не мають значення як докази [ ].

Участь спеціаліста у формулюванні питань дозволить унеможливити цей недолік практики. Ще одним з видів консультативної допомоги спеціаліста є визначення повного переліку документів, які необхідно надати експерту.

Крім того, на нашу думку, необхідно закріпити в МК України конкретні випадки, коли фіскальні органи мають право залучати експертів або спеціалістів. Відсутні в МК України і вимоги до експертів та спеціалістів. Різниця в обсязі знань (специфіці) спеціаліста і експерта МК України не наводить, як один так і інший може бути висококваліфікованим фахівцем у своїй галузі.

Значимо, що здійснення експертної діяльності спеціалізованим органом з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади покладається на Спеціалізовану лабораторію з питань експертизи та досліджень, утворену згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2013 № 229 «Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів» ( правонаступник Центрального митного управління лабораторних досліджень та експертної роботи, яке припинило своє існування внаслідок реформи Державної митної служби України).

Наказом ДФС від 01.10.2014 № 154 (у редакції наказу ДФС 25.01.2017 № 39) було затверджено Положення про Департамент податкових та митних експертиз ДФС (далі – ДПМЕ ДФС), яким визначено що Департамент податкових та митних експертиз ДФС є правонаступником усіх прав та обов'язків Спеціалізованої лабораторії з питань експертизи та досліджень. Проте в чинних нормативно-правових актах України, зокрема в наказі № 1058 використовується термін «спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС». З метою усунення цієї колізії в нормативно-правових актах необхідно замінити в наказі 1058 слова «спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень ДФС» на «Департамент податкових та митних експертиз ДФС».

МК України визначає обставини, за яких допускається проведення досліджень (аналіз, експертизи) в інших установах (організаціях), а саме: лише у разі неможливості проведення дослідження (аналізу, експертизи) спеціалізованим органом чи його відокремленим підрозділом або за заявою декларанта чи уповноваженої ним особи для підтвердження чи спростування результатів проведеного дослідження (аналізу, експертизи) (частина 3 статті 357).

Так, наказом 1058 (пунктом 13 розділу V) передбачено призначення саме додаткового або повторного дослідження (аналізу, експертизи) в

іншій експертній установі (організації). У разі прийняття такого рішення орган ДФС повідомляє про це ДПМЕ ДФС, зазначивши при цьому причини, що зумовлюють необхідність у проведенні такого дослідження (аналізу/експертизи), та найменування експертної установи (організації), яка буде його проводити. На нашу думку, залишається нормативно не врегульованим порядок призначення органом ДФС проведення дослідження (аналіз, експертизи) в інших установах (організаціях), тому доцільно розробити та затвердити Порядок узгодження з фіскальним органом, що здійснюють митні експертизи, призначення митної експертизи в інших установах (організаціях).

Продовжуючи розглядати суб'єктивний склад, підкреслимо, що процесуальний статус експерта як суб'єкта провадження у справах про порушення митних правил жодних змін у чинному МК України, порівняно з МК України 2002 р., не зазнав. Положеннями пункту 1 статті 502 МК України визначено, що експертом може бути особа, яка має необхідні знання для надання відповідного висновку.

Як зазначають Ю. М. Грошевий, В. Ю. Коновалова, В. Ю. Шепітько, М. Л. Цимбал та інші науковці, досить поширеним є погляд, що професійний рівень експерта забезпечується наявністю у нього певного обсягу спеціальних знань в окремій галузі науки, техніки чи ремесла та досвідом практичної роботи за фахом [ ].

Таким чином, кваліфікацією експерта є сукупність теоретичних знань та практичних навичок і вмінь особи, необхідна для самостійного проведення експертиз за відповідною експертною спеціальністю, що встановлюється шляхом її атестації в порядку, визначеному законодавством. В органах фіскальної служби України порядок та умови уповноваження (надання, підтвердження або позбавлення права) фахівців Департаменту податкових та митних експертиз ДФС на самостійне проведення досліджень (аналізів, експертиз) регламентується Положенням про експертно-кваліфікаційну комісію державної фіскальної служби України, затвердженим наказом ДФС України від 31.05.2017 № 394.

Зауважимо, що вперше за ініціативи та за рахунок особи, щодо якої розпочато справу про порушення митних правил, надано право на проведення незалежної експертизи (частина 2 статті 515 МК України), яка, хоч і покликана забезпечити об'єктивність вирішення справи, проте не відповідає обсягу прав, визначених статтею 498 МК України. До призначення такої експертизи необхідно з'ясувати компетентність експерта чи експертної установи у спеціальній сфері для

встановлення можливості надання ними відповіді на питання, що підлягають з'ясуванню, шляхом надання документів, що засвідчують фаховість експерта у певній галузі. Водночас у статті 273 КУпАП критерії такої оцінки законодавцем не визначені, у зв'язку з чим вони мають абстрактний характер [ ]. Визначальною у даному моменті є воля як посадової особи митного органу, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил, так і особи, щодо якої порушено таку справу.

Зазначимо, що у законодавчій термінології не існує поняття «незалежна експертиза» і «незалежний експерт». Незалежну експертизу розглядають як альтернативне дослідження, яке виконує на основі платної послуги або у вигляді безоплатної громадської допомоги [ ].

Згідно з вимогами частини 3 статті 515 МК України експерт надає висновок у письмовому вигляді від свого імені. У висновку викладається зміст проведеної ним експертизи та обґрунтування відповіді на поставлені запитання. Відповідно до абзацу 2 пункту 2 наказу № 1058 та статті 356 МК України за результатами проведення досліджень (аналізу, експертизи) під час здійснення податкового контролю, митного контролю та митного оформлення експерт надає висновок у письмовому вигляді від власного імені, який складається у двох примірниках. На нашу думку, поза межами регулювання залишається питання кількості примірників висновку у разі проведення експертизи у справах про порушення митних правил.

Крім того, відповідно до пункту 14 наказу № 1058 орган ДФС, який призначив проведення дослідження (аналізу, експертизи), зобов'язаний повідомити декларанта, платника податків, щодо якого здійснюється податковий контроль, митний контроль та митне оформлення, або уповноважену ними особу про результати дослідження (аналізу, експертизи) шляхом надання примірника висновку. Нормою не визначено строки повідомлення та не передбачено повідомлення декларанта, платника податків, стосовно якого здійснюється експертиза про порушення митних правил.

Висновок експерта, як зазначено в частині 5 статті 515 МК України, не є обов'язковим для посадової особи органу доходів і зборів, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил. У разі незгоди цієї особи з висновком експерта у постанові, яка виноситься у справі, повинно міститися обґрунтування такої незгоди.

На думку С. А. Дуженко, зазначена норма містить очевидний недолік, допущений законодавцем, що суттєво впливає на її зміст.

Посадова особа органу доходів і зборів, у провадженні якої перебуває справа про порушення митних правил та яка призначала експертизу, за жодних обставин не збігається з особою, уповноваженою від імені митниць розглядати ці справи [ ]. За таких обставин С. А. Дуженко вбачає за необхідне частину 5 статті 515 МК України викласти у такій редакції, не змінюючи при цьому її змістовне наповнення, а саме: «Висновок експерта не є обов'язковим для посадової особи органу доходів і зборів, яка уповноважена розглядати справи про порушення митних правил. У разі незгоди цієї особи з висновком експерта у постанові, яка виноситься у справі, має бути обґрунтування такої незгоди».

Крім того, пунктом 6 розділу VI наказу № 1058 передбачено, що неврахування висновку, оформленого за запитом про проведення дослідження (аналізу, експертизи), або незгода з висновком, оформленим за постановою про призначення експертизи у справі про порушення митних правил, повинні бути обґрунтовані посадовою особою органу ДФС при прийнятті рішення. На думку Л. М. Дорофєєвої, указана норма суперечить принципу вільної оцінки доказів. На її переконання, вона, «замість оцінки доказів у їх сукупності задає наперед визначений пріоритет такому доказу, як експертний висновок, і вимагає особливого порядку його відхилення. При цьому така норма діє лише в частині випадків прийняття рішень у справах про порушення митних правил (коли рішення приймається керівником митниці або його заступником) у випадку розгляду справи про порушення митних правил у судовому порядку, ця норма на суддю не розповсюджується, що ставить під сумнів доцільність існування процесуальних норм із вибіркоvim спектром дій» [ ].

Указане, на думку С. А. Дуженко, пояснює те, що приписами частини 5 статті 515 МК України не передбачається можливість проведення нової експертизи у разі, якщо висновок експерта є необґрунтованим чи суперечить іншим матеріалам справи, або взагалі викликає сумніви в його правильності [3].

Окремим залишається питання встановлення МК України випадків, за яких може бути призначена повторна експертиза та повторне і додаткове дослідження. Так, згідно з підпунктами 11–13 статті 357 МКУ, у разі недостатньої ясності та повноти висновку експерта може бути призначено додаткове дослідження (аналіз, експертиза), яке доручається тому самому або іншому експертові. У разі необґрунтованості висновку або виникнення сумнівів у його правильності може бути призначено повторне

дослідження (аналіз, експертиза), проведення якого доручається іншому експерту.

Призначення повторної експертизи в разі неналежної якості або повноти висновку експерта, проведення якої доручається іншому експертові (експертам), передбачено частиною 6 статті 515 МК України.

Крім того, наказом № 1058 (пунктами 7 та 8 розділу VI) передбачено, якщо при розгляді висновку експерта виникла потреба в отриманні додаткових відомостей щодо досліджуваної проби (зразка) товару, то може бути призначено додаткове дослідження (аналіз, експертиза), яке доручається тому самому або іншому експерту. У разі наявності підстав вважати висновок необґрунтованим або виникнення сумнівів у його правильності може бути призначено повторне дослідження (аналіз, експертиза), проведення якого доручається іншому експерту.

Поряд з цим, як зазначалося вище, у справах про порушення митних правил та у межах податкового контролю призначається експертиза. Тому необхідно внести відповідні зміни до пункту 9 та пункту 10 наказу № 1058 в частині визначення проведення саме повторної експертизи під час здійснення податкового контролю з оформленням рішення про її проведення у вигляді запиту. Зазначимо, що законодавець передбачив тільки проведення повторної експертизи, не вказавши на можливість здійснення додаткової експертизи.

Крім того, С. А. Дуженко зауважує, що в пункті 6 статті 515 МК України має місце очевидний недолік, який дещо нівелює зміст цієї норми [3].

Для з'ясування її належного змісту звернемося до положень процесуальних кодексів України, що регулюють аналогічні правовідносини. Так, відповідно до частини 1 статті 111 Кодексу адміністративного судочинства України, якщо висновок експерта буде визнано неповним або неясним, суд може призначити додаткову експертизу, яка доручається тому самому або іншому експертові (експертам). Аналогічна норма закріплена у частині 1 статті 113 Цивільного процесуального кодексу України.

Якщо висновок експерта буде визнано необґрунтованим або таким, що суперечить іншим матеріалам справи чи викликає сумніви в його правильності, суд може призначити повторну експертизу, яка доручається іншому експертові (експертам) (частина 2 статті 111 КАСУ, частина 2 статті 113 ЦПК України).

Таким чином, помилка законодавця очевидна та підлягає усуненню шляхом внесення відповідних змін. Ураховуючи, що основною підставою для призначення нової експертизи, відповідно до частини 6 статті 515 МК України, є все-таки її неналежна якість і неповнота, слово «повторна» необхідно замінити на «додаткова» [6].

Зазначимо, що нормативно-правові акти, які регулюють суспільні відносини в податковій та митній сферах, не містять норм, що визначають процедуру проведення повторних та додаткових експертиз/досліджень. Лише в пункті 13 статті 357 МК України законодавець зазначив, що додаткові та повторні дослідження (аналізи, експертизи) призначаються на загальних підставах.

Крім того, наказ № 1058 передбачає проведення часткового дослідження (аналізу, експертизи) у разі ненадання додаткових матеріалів. Таку ж саму норму містить пункт 6 статті 357 МК України: «У разі ненадання додаткових матеріалів у зазначений строк керівник спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, керівник органу доходів і зборів за місцем розташування відокремленого підрозділу зазначеного спеціалізованого органу або керівник відповідної експертної установи (організації) приймає рішення про проведення часткового дослідження (аналізу, експертизи) або про відмову у проведенні дослідження (аналізу, експертизи)».

У разі проведення повторного дослідження (аналізу, експертизи) у висновку зазначаються відомості про результати первинного дослідження (аналізу, експертизи), указуються причини розбіжностей з висновками первинного дослідження (аналізу, експертизи), якщо такі розбіжності мали місце. Лишається неврегульованою підготовка висновку за додатковим дослідженням та їх кількістю та наповненням.

Висновок. Зважаючи на зазначене, вважаємо, що правове забезпечення здійснення експертиз та експертних досліджень у податковій і митній сферах потребує подальшого детального законодавчого врегулювання, що якісно сприятиме всебічності, повноті й об'єктивності з'ясування обставин кожної справи і, як наслідок, зміцненню стану законності під час здійснення провадження у вказаних сферах суспільних відносин.

### Література:

1. Гора І. В. Залучення спеціаліста й експерта адвокатом за кримінальним процесуальним кодексом України. Вісник Академії адвокатури України. 2013. № 1. С. 156–162

2. Судова експертиза: нормативно-правове регулювання та наукові коментарі: навчально-методичний посібник. Харків: ТОВ Одісей, 2004. 448 с.
3. Дуженко С. А. Провадження у справах про порушення митних правил: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків, 2015, 206с.
4. Правові основи незалежної експертизи в Україні. URL: <http://legalweekly.com.ua/index.php?id=16061&show=news&&newsid=123745> (дата звернення 25.09.2018).
5. Дуженко С. А. Правовий статус експерта у провадженні у справах про порушення митних правил. Вісник Академії митної служби України. 2014. № 2. С. 161–166.
6. Дорофєєва Л. М. Проблемні питання правового забезпечення та організації здійснення експертиз у митній справі. Порівняльно-аналітичне право. 2017. № 3. С. 125–128.