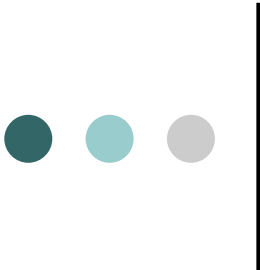




Практика проведення комплексних експертиз та особливості складання висновку

(на прикладі комплексного експертного економічного дослідження і досліджень, пов'язаних з використанням прав на об'єкти інтелектуальної власності щодо ціни одиниці виміру інформаційних послуг та формули ціни одиниці виміру послуг з врахуванням ставки роялті)

Підготовано Людмилою Онищенко – к.н.держ.упр. ,судовим експертом
Київ, травень. 2016 року



Згідно наказу Мініюсту від 03.03.2015 року №301/5 підтвердження кваліфікації судового експерта має форму **кваліфікаційного іспиту**, який проводиться в усній формі шляхом надання відповідей на питання, що поставлені в екзаменаційних білетах.

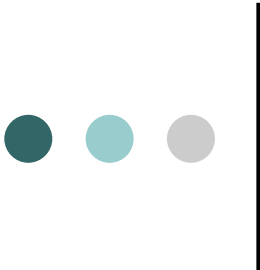
Такими **питаннями** зокрема станом на 24.12.2015 року були:

1. Поняття комісійної та **комплексної** експертизи, особливості організації їх проведення.
2. Висновок експерта (структура, зміст, оформлення).
3. Висновок експертного дослідження, його природа та особливості.
4. Система методів експертного дослідження та їх класифікація. Стадії експертного дослідження.



Стадії експертного дослідження

- 1) **підготовча** – виявляють і вивчають характер, напрям і межі дій різних факторів (умов), які впливають на достовірне встановлення характеристик об'єктів, що діагностують;
- 2) **аналітична** – виявляються і фокусуються ознаки об'єкта (для діагностики), що характеризують його природу, кількість, якість. На цій стадії визначають значущість ознак – чи є вони випадковими, чи виражають сутність об'єкта;
- 3) **порівняльна** – встановлюють збіги й розбіжності об'єктів до об'єкта, який діагностують;
- 4) **синтез** – заключна стадія, на якій оцінюється якість збігів та розбіжностей і формулюється **ВИСНОВОК**:
 - **категоричне** розпізнавання об'єкта або заперечення цього;
 - **ймовірне** встановлення сутності або її виключення;
 - **неможливість** діагностувати сутність об'єкта у зв'язку з невизначеністю ознак або відсутністю класифікації об'єктів з виявленими під час дослідження ознаками.



Метод експертного дослідження – система логічних і (чи) інструментальних операцій (способів, прийомів) отримання даних для вирішення питання, поставленого перед експертом.

Система методів поєднує:

- 1) загальнонаукові методи
- 2) спеціальні методи

- ☒ Зокрема, в дослідженні з метою обґрунтування методів та висновків було використано визначення Логічного словника-довідника, рекомендованого вченою радою Національної юридичної академії України ім. Ярослава Мудрого (протокол №13 від 01.07.2002), а саме:
- ☒ **Істина** – поняття науки, філософії і логіки. У науці воно є характеристикою окремих висловлювань, теорій або систем теорій. У філософії це поняття постає як категорія, що виражає відповідність знання об'єктивній реальності. Ця відповідність є відносною, оскільки пізнання об'єкта є невичерпним. Це зумовлено обмеженістю пізнавальних можливостей на кожному конкретному етапі розвитку людства. У цьому розумінні істина є відносною. Під абсолютною істиною розуміють результат усього процесу пізнання. Пошук істини має спиратися на принципах об'єктивності, всебічності і доказовості. Критерієм істини виступає практика.
- ☒ **Аналогія** – подібність предметів, явищ. Умовивід за аналогією (або просто аналогія) – умовивід, у якому на підставі схожості об'єктів за якимись ознаками робиться висновок про можливу схожість за іншими ознаками. У юридичній теорії і практиці доводиться звертатися до аналогії права й аналогії закону. Аналогія закону – розповсюдження норми права, встановленої для одного виду відношень, на інші види відношень, які не передбачені цим законом, але подібні тим, які врегульовані цією правовою нормою. Аналогія права – це розповсюдження загальних начал, принципів права на такі факти і відношення реальної дійсності, які не врегульовані певною нормою права. Аналогія дозволена всюди, де немає спеціальної заборони і де сам законодавець не пов'язує юридичні наслідки тільки з конкретним законом.



- ☞ **Висновок** – висловлювання, яке виступає результатом міркування, наслідком прикладання певних логічних правил до інших висловлювань – засновків міркування.
- ☞ **Доведення** – міркування, за якого встановлюється істинність певного твердження через його зіставлення з іншими твердженнями, істинність яких доведена раніше.
- ☞ **Доведення від супротивного, непряме доведення** – доведення, коли істинність тези встановлюється шляхом демонстрації хибності протилежного їй припущення.
- ☞ **Доказовість** – обґрунтованість тези доведення його аргументами. Завдяки доказовості умовиводу, який використовується у доведенні, теза обов'язково має бути визнана істинним судженням. Доказовість – необхідна умова отримання істинних знань.
- ☞ **Достовірність** – термін, що позначає сприйняття певної інформації як істинної, характеристика відповідності знання дійсності.
- ☞ **Закон мислення** – термін, що означає формально-логічні закони. У логіці традиційній до них належать закон тотожності, закон несуперечності, закон виключеного третього й закон достатньої підстави.
- ☞ **Закон тотожності** – вимагає під час міркування не змінювати зміст понять, які використовуються.
- ☞ **Закон несуперечності** – логічний закон, за яким висловлювання і його заперечення не можуть бути одночасно істинними.
- ☞ **Закон достатньої підстави** – принцип достатньої підстави, згідно з яким для кожного твердження необхідно наводити аргументи щодо його істинності.
- ☞ **Закон виключеного третього** – логічний закон, за яким істинним є тільки одне з суперечливих висловлювань: або саме висловлювання, або його заперечення.
- ☞ **Закон непрямого доведення** – закон, згідно з яким висловлювання є істинним тому, що з його заперечення випливає протиріччя.



ФОРМУЛА ЦІНИ – об'єкт дослідження

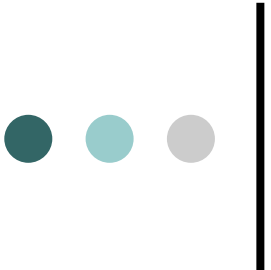
Подальшим дослідженням прийнято до уваги висновки мотивувальної частини Постанови Вищого господарського суду України від 13 травня 2015 року по справі № 910/21594/14, а саме: *«при укладенні господарського договору сторони зобов'язані у будь-якому разі погодити предмет, ціну та строк дії договору. Із приписів цієї норми не вбачається, що ціна обов'язково має зазначатись у договорі...»*^[1]

[1] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/44290253>



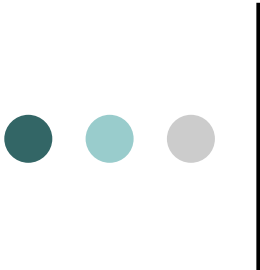
З мотивувальної частини Ухвали Вищого адміністративного суду України по справі
№К-28996/09 від 05.11.2012 року*
[*http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27435210](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27435210)

«З метою оподаткування терміни *«справедлива вартість»*, *«ринкова вартість»* та *«чиста вартість реалізації»*, які використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та національних стандартах з питань оцінки майна і майнових прав, прирівнюються до терміну *«звичайна ціна»*.



☪ Подальшим дослідженням взято до уваги норми Директива Совета о **правовой охране компьютерных программ**^[1](91/250/ЕЭС), прийнятої в Брюсселі 14 травня 1991 року, а саме: *«для целей этой Директивы термин "доходный" означает способность к использованию компьютерной программы или ее копии в течение определенного времени и в целях получения прибыли»*.

^[1] http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_065

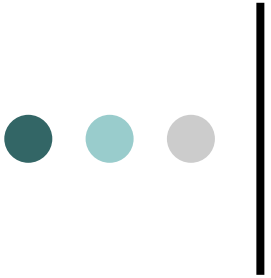


Керуючись **закон достатньої підстави** (згідно до якого для кожного твердження необхідно наводити аргументи щодо його істинності), подальшим дослідженням було взято до уваги наступне.

- ☞ За даними с.306 з статистичного щорічника Держстату «Україна» **у 2014 році** узагальнений **показник рентабельності** за всіма видами економічної діяльності **був від'ємний** та склав - 3,9%. Відповідний показник за 2013 рік = 3,9%; відповідно за 2012 рік = 5,0%.
- ☞ Зокрема, вид економічної діяльності «Інформація та телекомунікації» відобразив рентабельність за 2014 рік на рівні -1,7%; за 2013 рік, - на рівні 11,8%, за 2012 рік, - на рівні 10,5%:



- ☪ Керуючись нормами **Закону тотожності** (який вимагає того, що б під час міркування зміст понять, які використовуються не змінювався), подальшим дослідженням було прийнято до уваги наступне.
- ☪ Так, Новий словник іншомовних слів тлумачить:
- ☪ • слово «**рентабельність**» – *узагальнений показник економічної ефективності роботи підприємств, галузей за певний період, що характеризує їхню доходність, прибутковість;*
- ☪ • словосполучення «**рентабельність капіталу (майна)**» – *найбільш узагальнений показник рентабельності. Його обчислюють як відношення балансового прибутку до вартості всього майна, яке є в розпорядженні підприємства;*
- ☪ • словосполучення «**рентабельність продукції**» – *економічний показник, що визначається як відношення прибутку від реалізованої продукції до поточних витрат на її виробництво. Вимірюються у відсотках.*

- 
- ☞ Отже, в подальших стадіях експерти в т.ч. дотримуються **норм закону достатньої підстави** та закону **тотожності**, який зокрема вимагає, що б під час міркування **зміст понять, які використовуються не змінювався**.
 - ☞ Подальше дослідження містить опис експертних процедур та оцінок, що проводились кожним експертом окремо та які описані **у першому та у другому розділах дослідницької частини**.
 - ☞ *Узагальнення та оцінка результатів досліджень зафіксована у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експертів.*

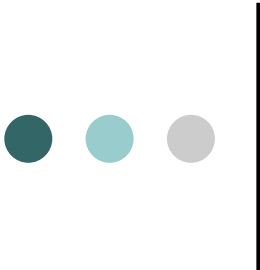


☪ I. Перший розділ дослідницької частини



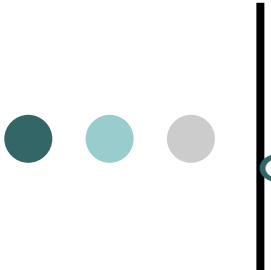
Об'єкти дослідження:

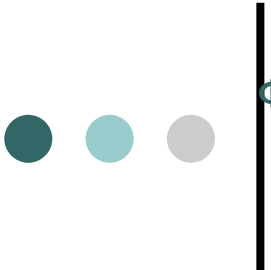
1. Вартість одиниці інформаційних послуг ... та звичайна ціна цих послуг станом на ...
2. Відповідність формули вирахування вартості одиниці інформаційних послуг .. нормам визначення звичайної ціни та ціни по Договору ...

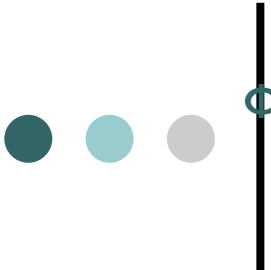


I.1. При проведенні дослідження проведено співставлення термінів «вартість», «ціна», «звичайна ціна», «рентабельність»

- ☞ відповідно до Нового тлумачного словника української мови [43]:
 - слово «**ціна**» в тому числі тлумачиться як: **вартість** товару, виражена в грошових одиницях; плата, винагорода, грошове відшкодування за що-небудь;
 - слово «**вартість**» в тому числі тлумачиться як: виражена у грошах **ціна** чого-небудь.
- ☞ Згідно підпункту 14.1.71 статті 14 Податкового кодексу України [2]: **звичайна ціна** - ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 цього Кодексу. Якщо під час здійснення операції обов'язковим є проведення оцінки, **вартість** об'єкта оцінки **є підставою для визначення звичайної ціни** для цілей оподаткування.

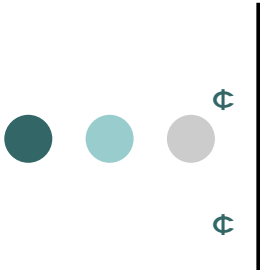
- 
- ☪ Одночасно, згідно Міжнародного стандарту фінансової звітності №13 «Оцінка справедливої вартості»:
 - ☪ *«Справедлива **вартість** – це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на основному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання.»*

- 
- ☪ Нормами статті 189 «Ціна у господарських зобов'язаннях» Господарського кодексу України [3] передбачено, що **ціна** є вираженням у грошовій формі еквівалентом одиниці товару (продукції, робіт, послуг, матеріально-технічних ресурсів, майнових та немайнових прав), що підлягає продажу (реалізації), який повинен застосовуватися як тариф, розмір плати, ставки або збору, крім ставок і зборів, що використовуються в системі оподаткування; **ціна** є істотною умовою господарського договору; **ціна** зазначається в договорі у гривнях.
 - ☪ Також прийнято до уваги норми, визначені у розділі «Стандарт 8. Розуміння діяльності підприємства» Методичних вказівок Державної податкової адміністрації [25], а саме: «**аналіз ціноутворення** - мінімальних, максимальних та середніх цін у розрізі періодів, протягом яких відбувається зміна таких цін, із зазначенням **причин**, що обумовлюють розрив між мінімальною та максимальною ціною, **причин**, які **впливають на їх зміну**, а також **рентабельність** за відповідними категоріями товарів (робіт, послуг)».



Стаття 39 «Трансфертне ціноутворення» Податкового кодексу, протягом періоду з 01.01.2015 року по 01.09.2015 року, змінювалась, але і до 15.07.2015р. і після набрання чинності змін до Податкового кодексу, внесених згідно з Законом [№ 609-VIII від 15.07.2015р.](#), для цілей нарахування податку на прибуток підприємств використовується принцип «витягнутої руки» в трансфертному ціноутворенні. Співставлення нормативних вимог, прописаних статтею 39 Податкового кодексу України до 15.07.2015р. і після набрання чинності змін, внесених згідно з Законом [№ 609-VIII від 15.07.2015р.](#), згруповані у Додатку №3 до цього Висновку, що є його невід'ємною частиною.

- ● ● ☼ Аналіз собівартості реалізованих послуг було проведено також керуючись **правом аналогії до мотивувальних частин**:
- ☼ 1) Постанови Вищого господарського суду від 28 грудня 2015 року по справі № 906/188/15: «**ціна** товару **підлягає зміні залежно від показників, що зумовлюють ціну** товару (собівартість, затрати тощо)...» [1]
- ☼ 2) Постанови [2] Одеського окружного адміністративного суду від 07.05.2013 року по справі №1570/6645/2012, що набула сили згідно Ухвали [3] Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 червня 2013 року по справі №1570/6645/2012:
Собівартість продукції (індивідуальні витрати виробництва), прибуток, кредит і відсоток, земельну ренту, заробітну плату та ін. Ці категорії є формами використання законів товарного виробництва. Крім того, вони є формами прояву суті (вартості), але відбивають цю суть у перетвореному, модифікованому вигляді...».
- ☼ [1] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54781239>
- ☼ [2] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31078696>
- ☼ [3] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32067939>

- 
- ☪ Відповідно до Нового тлумачного словника української мови слово «**калькулювати**» в тому числі тлумачиться як: *підраховувати собівартість, купівельну й продажну вартість чого-небудь*».
 - ☪ Одночасно Новий словник іншомовних слів слово «**калькуляція**» тлумачить як: *обчислення собівартості одиниці продукції або виконання робіт за елементами затрат*.
 - ☪ Подальшим дослідженням взято до уваги норми, викладені у Лист Державної податкової служби України від 29.03.2013, № 1870/A/22-2314 «Щодо роз'яснення норм чинного законодавства»^[1], а саме:
 - ☪ «Пунктом 85.2 статті 85 Кодексу визначено, що платник податків зобов'язаний **подати посадовим (службовим) особам органів державної податкової служби у повному обсязі всі документи, що відносяться або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.**
 - ☪ *Таким чином, на запит працівників органу ДПС, які проводять відповідну перевірку, платник податку зобов'язаний після її початку подати відповідні документи, що підтверджують правильність декларування показників декларації та звітів, в тому числі **калькуляцію собівартості** продукції, яка використовується при веденні бухгалтерського і податкового обліку і пов'язана з нарахуванням і сплатою податків і зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, і стосується чи пов'язана з предметом перевірки*».
 - ☪ ^[1] http://fortetsya.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=6310:-29032013-187022-2314-q&catid=103:dpsu&Itemid=127



- ☪ Керуючись правом аналогії, подальшим дослідженням було взято до уваги наступний зміст мотивувальної частини рішень, а саме :
- ☪ 1) Постанови Вищого господарського суду України від 09 вересня 2015 року по справі № 925/246/15 «*Частиною 4 [ст. 632 Цивільного кодексу України](#) передбачено, що якщо ціна у договорі не встановлена і не може бути визначена виходячи з його умов, вона визначається виходячи із звичайних цін, що склалися на аналогічні товари, роботи або послуги на момент укладення договору*»;[\[1\]](#)
- ☪ 2) Постанови Вищого господарського суду України від 28 грудня 2015 року по справі № 906/188/15 «*У відповідності до ч.ч. 1, 4 [ст. 632 ЦК України](#) ціна в договорі встановлюється за домовленістю сторін. Якщо ціна у договорі не встановлена і не може бути визначена виходячи з його умов, вона визначається виходячи із звичайних цін, що склалися на аналогічні товари, роботи або послуги на момент укладення договору. Виходячи з аналізу зазначених норм, можна дійти висновку, що наведені в них положення щодо визначення **ціни мають диспозитивний характер**, тобто, сторони договору на власний розсуд встановлюють ціну та/або порядок її визначення*»[\[2\]](#).
- ☪ 3) Постанови Вищого господарського суду України від 20 серпня 2015 року по справі № 910/1240/15-г: «*відповідає **ринковій вартості (звичайним цінам)** у допустимих межах*»[\[3\]](#)
- ☪ [\[1\] http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/50687764](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/50687764)
- ☪ [\[2\] http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54781239](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54781239)
- ☪ [\[3\] http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/49043720](http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/49043720)

Висновки Першого розділу дослідження

- ☞ Дослідивши фактичні дані, що відносяться до властивостей матеріальних та нематеріальних об'єктів, а також до об'єктів дослідження, експерт вважає за потрібним включити до третього розділу дослідницької частини наступні висновки:
- ☞ 1. **Вартість одиниці** інформаційних послуг на рівні ____ гривні (без врахування податку на додану вартість) є станом на ____ року **звичайно ціною**.
- ☞ 2. **Формула** вирахування вартості одиниці інформаційних послуг – **відповідає нормам визначення ціни договору**, і станом на ...року, і станом на майбутні звітні річні дати, та **відповідає нормам визначення звичайної ціни** (без врахування податку на додану вартість).

☞

Експерт

_____ПІБ



☪ II. Другий розділ дослідницької частини



☪ **Об'єкт дослідження:**

- ☪ 1. розмір ставки роялті для включення до формули вартості одиниці інформаційних послуг з ...



- ☞ **Щодо умов проведення «анализу ограниченного числа сделок...»**, як аргумент подальшого обґрунтування процедур дослідження, було взято до уваги наступне:
- ☞ **конфіденційна інформація** - статистична інформація, яка належить до інформації з обмеженим доступом і знаходиться у володінні, користуванні або розпорядженні окремого респондента та поширюється виключно за його згодою відповідно до погоджених з ним умов (стаття 1 Закону України "Про державну статистику" №2614-XII від 17.09.1992року)
- ☞ *«...не врегульовано питання надання фінансової звітності на вимогу інших користувачів чи будь-яких інших третіх осіб... З метою врегулювання питань, пов'язаних із отриманням, зберіганням, використанням і передачею третім особам документів та відомостей, що містять інформацію з обмеженим доступом, розпорядником якої є АПУ, рішенням АПУ № 261/7 від 29.11.2012 затверджено Положення про захист інформації з обмеженим доступом, розпорядником якої є АПУ...Тому, в силу цього Положення, фінансова звітність є інформацією з обмеженим доступом. Згідно п.2 частини першої Закону України № 2939-VI від 13.01.2011 «Про доступ до публічної інформації» розпорядник інформації має право відмовити в задоволенні запиту, зокрема інформація, що запитується, належить до категорії інформації з обмеженим доступом відповідно до частини другої статті 6 цього Закону» (з мотивувальної частини рішення Київського апеляційного адміністративного суду від 22.01.2015 року[1] по справі №826/955/14 щодо положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999)*
- ☞ сторони мають право обґрунтовувати належність конкретного доказу для підтвердження їхніх вимог або заперечень; **докази, одержані з порушенням закону, судом при вирішенні справи не беруться до уваги** (пп.2 та пп.3 статті 70 "Належність та допустимість доказів" Кодексу адміністративного судочинства України)

[1] <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/42461261>



- ☞ Враховуючи право аналогії, подальшим дослідженням було враховано положення Розпорядження Кабінету Міністрів «Про схвалення розроблених Міністерством економічного розвитку і торгівлі планів імплементації деяких актів законодавства ЄС» №164-р від 04 березня 2015 року, а саме норми:
 - Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС «Щодо забезпечення прав на інтелектуальну власність»^[1] №2004/48/ЄС (Страсбург, 29 квітня 2004 року), у п.2 якої передбачено, що **захист інтелектуальної власності повинен дозволяти автору отримувати законний прибуток від власної творчої діяльності;**
 - Директиви Ради ЄС «Щодо права на прокат та права на отримання рентної плати та деяких прав, пов'язаних з авторським правом в галузі інтелектуальної власності» № 92/100/ЄЕС від 19 листопада 1992 року, у п.2 ст.4 «Невід'ємне право на справедливу винагороду» якої передбачено, що **автор не може відмовитись від права отримувати справедливу винагороду.**
- ☞ ^[1] http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_b39

Синтезуючий розділ дослідницької частини

- ☞ Дослідження об'єктів було проведено керуючись принципами об'єктивності, всебічності і доказовості. **Практика (в т.ч. мотиви судових рішень) в дослідженні використовувалась як критерії істини.**
- ☞ Дослідження наданих копій документів, в т.ч. проведено методом документальної перевірки, складовими частинами якої була реквізитна та нормативна перевірки. Метод документальної перевірки застосовувався у комплексі з методом зіставлення документів, який полягав у порівнянні даних, що містяться в різних документах, для встановлення тотожностей відповідних показників чи розходжень (протиріч) між ними.
- ☞ Всі надані на дослідження копії документів та матеріалів методом органолептичного співставлення відповідають вимогам до оформлення ділових документів, викладених в Державному стандарті України ДСТУ 2732:2004 “Діловодство та архівна справа” та ДСТУ 4163-2003. “УНІФІКОВАНА СИСТЕМА ОРГАНІЗАЦІЙНО-РОЗПОРЯДЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ. Вимоги до оформлювання документів”, а саме – кожен аркуш є завіреним підписом керівника ТОВ ... та печаткою ТОВ ...
- ☞ Висновок щодо допустимості наданих на викладене вище дослідження копій документів та матеріалів може бути визнаним в суді. На час проведення дослідження експертам не відомо про наявність судового рішення, що набуло сили стосовно визнання будь-якого з наданих у копіях на дослідження документу чи матеріалу не допустимим доказом.
- ☞ Всі оглядові матеріали (зображення, посилання на адреси Інтернет-сторінок тощо) у дослідження включені винятково для того, щоб допомогти користувачеві одержати уявлення про об'єкти дослідження.
- ☞ **Експерти, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень дійшли згоди щодо спільних висновків комісії.**

ВИСНОВКИ

- ☛ 1. **Вартість одиниці інформаційних послуг ... дорівнює ___ гривні. Вартість одиниці інформаційних послуг .. є станом на ... року звичайно ціною.**
- ☛ 2. **Формула** вирахування вартості одиниці інформаційних послуг ... – **відповідає нормам визначення ціни договору**, і станом на 01.09.2015 року, і станом на майбутні звітні річні дати, та **відповідає нормам визначення звичайної ціни.**
- ☛ 3. **Розмір ставки роялті** для включення до формули вартості одиниці інформаційних послуг з ... станом на ...дорівнює ___.
 - ☛ Експерт _____ ПІБ
(підпис)
 - ☛ Експерт _____ ПІБ
(підпис)

ДОВІДКА:

Разом з висновком на ___-х сторінках ТОВ «...» передано як окремий том додатки до даного експертного дослідження, а саме:..