



УДК 341.232
ББК 67.911

МЕСТО И РОЛЬ НАЛОГОВОЙ СУДЕБНОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ В ПРОЦЕССЕ РАССЛЕДОВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ СТАТЬЕЙ 199 УК РФ

А.В. Боровков

В статье рассматриваются актуальные проблемы назначения и производства сравнительно нового вида судебно-экономических экспертиз – налоговой экспертизы. Автором анализируются место и роль данной экспертизы в процессе расследования уклонений от уплаты налогов и/или сборов с организаций.

Ключевые слова: *налоговая экспертиза, уклонение от уплаты налогов, предварительное расследование, расследование, налоговое преступление.*

В настоящее время потребность в использовании специальных знаний в ходе уголовного судопроизводства неуклонно растет. Основной процессуальной формой их использования в судопроизводстве является судебная экспертиза. Направления экспертной деятельности чрезвычайно разнообразны и широки. Одни имеют богатую историю, солидную научную основу и эмпирическую базу. Другие же под действием научно-технического прогресса и эволюции общественных отношений только зарождаются, в связи с чем их изучение представляет особую актуальность.

В качестве одного из ярких примеров можно привести институт судебно-экономических экспертных исследований, где наиболее развитой является судебно-бухгалтерская экспертиза, в рамках которой на сегодняшний день решаются и вопросы налогообложения.

Некоторое время выявлением, предупреждением и пресечением налоговых преступлений и правонарушений занималась Федеральная служба налоговой полиции (ФСНП) России. С 1 июля 2003 г. Указом Президента Российской Федерации от 11 марта 2003 г. № 306 она была упразднена, а ее функции передали МВД России, которое, реализуя свои полномочия в данной сфере, 29 июня 2005 г. издало

Приказ № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации», утвердив, таким образом, Перечень родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации (Приложение № 2 к Приказу). Указанный Перечень, в частности, предусматривает производство судебной налоговой экспертизы на предмет исследования исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов.

В других ведомствах вопросы, касающиеся налогов и налогообложения, решаются в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако под воздействием ряда факторов, прежде всего в связи с появлением новых субъектов и новых преступлений в сфере экономической деятельности, решать вопросы по налогообложению в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы становится все труднее. Нельзя не согласиться с И.И. Кучеровым, который отметил существенную проблему, связанную с необходимостью решения задач по налогообложению в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы: «Проведение исследования фактически исключается в случаях, когда ведение бухгалтерского учета налогоплательщиком (физическое лицо, индивидуальный предприниматель) не предусмотрено законодательством, либо в силу тех или иных об-

стоятельств полностью или в значительной части отсутствует. Это обстоятельство существенно ограничивает возможность проведения бухгалтерских экспертиз» [1, с. 142].

Специфика вопросов, возникающих у следователя в процессе расследования налоговых преступлений, а также особенности проведения экспертных исследований, позволяющих ответить на них, побуждают вести речь о самостоятельном роде экономических экспертиз – налоговой экспертизе, которая, в свою очередь, требует разработки понятийного аппарата.

Необходимость в проведении судебной налоговой экспертизы возникает преимущественно при расследовании дел, связанных с установлением соответствия требованиям налогового законодательства порядка исчисления и уплаты налогов в бюджет. Целью налоговой экспертизы является установление обстоятельств дела (фактических данных), связанных с исполнением налогоплательщиком конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, а также установление правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет. Предмет судебной налоговой экспертизы составляют фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в гражданском, административном и уголовном судопроизводстве с использованием специальных знаний в области налогов и налогообложения, на основе исследования объектов и деятельности субъектов налогообложения, сумм фактически уплаченных и подлежащих уплате налогов.

В задачи налоговой экспертизы входит изучение: систем синтетического и аналитического учета расчетов по налогам; определения сумм, не подлежащих налогообложению; отражения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности; соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы; полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет.

По степени общности экспертные задачи можно разделить на общие экспертные задачи, типичные задачи вида экспертизы, конкретные задачи проводимой экспертизы. Общие задачи экспертизы определяют ее цели в наиболее обобщенном виде и дают

представление о предмете экспертизы данного рода. Так, общей задачей судебной налоговой экспертизы является установление фактических и юридических обстоятельств, влекущих возникновение, изменение и прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налога (сбора). Проводя исследование, эксперт должен определить, является ли гражданин или организация налогоплательщиком, имеются ли у них объекты налогообложения, правильно ли рассчитан размер налоговой базы и установлен налоговый период, а также иные обстоятельства, предусмотренные нормами законодательства о конкретных налогах (сборах).

Типичные задачи экспертизы, которые приводятся в справочной литературе, формулируются применительно к каждому объекту этого вида и служат в качестве ориентирующих для постановки конкретных задач, то есть тех, что ставятся перед экспертом при производстве определенной экспертизы (по вопросу о классификации экспертных задач см., например: [2, с. 35; 3, с. 89]). В качестве типичных задач налоговой экспертизы в зависимости от цели конкретного исследования можно указать следующие: а) касающиеся подтверждения правильности формирования налогооблагаемой базы; б) по определению суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет, и суммы сокрытых от уплаты в бюджет налогов.

Конкретные задачи характеризуют конечную цель (искомый факт) и условия ее достижения, то есть данные, с учетом которых эксперт на основе своих специальных знаний должен действовать, чтобы дать ответы на поставленные вопросы. В ходе исследования конкретные задачи преобразуются обычно в систему подзадач, отражающих промежуточные цели исследования и условия их достижения.

Экспертные задачи неразрывно связаны с вопросами, выносимыми на разрешение судебной налоговой экспертизы. Общие и типичные задачи представляют собой научное обобщение всевозможных вопросов по данному роду или виду экспертиз. Конкретные задачи судебной налоговой экспертизы реализуются путем постановки определенных вопросов эксперту в зависимости от имеющихся объектов и материалов дела.

В процессе производства налоговой экспертизы также могут решаться задачи диагностического характера, направленные на выявление: механизма событий, явлений; природы качественных и количественных характеристик объектов, их свойств и признаков. В нашем случае такого рода вопросы могут быть сформулированы следующим образом:

1) Имела ли место неуплата налогов налогоплательщиком за определенный период деятельности, если да – то в результате каких учетных несоответствий?

2) Имели ли место неуплата или сокрытие налогов, каких и в какой сумме?

Классификационные задачи (как особая разновидность диагностических задач) направлены на установление соответствия объекта определенным, заранее заданным характеристикам и отнесение его на этом основании к тому или иному классу, роду, виду. В целях решения классификационных задач перед судебным налоговым экспертом ставятся вопросы, связанные с установлением вида применяемой налогоплательщиком системы налогового учета и ее элементов. Классификационные задачи могут быть выражены в таких вопросах:

1) Какой вид учетной системы использован налогоплательщиком в определенном периоде для исчисления налогов?

2) Имеют ли значение для налогообложения сведения, содержащиеся в представленных для исследования записях неофициального учета, если да, то для исчисления каких именно налогов?

Диагностические задачи, связанные с анализом ситуации в целом, когда в качестве объекта исследования выступает система событий, называют ситуационными. Ситуационные задачи налоговой экспертизы могут быть отражены в следующих вопросах:

1) Повлияло ли на исчисление и уплату налогов отражение в примененной налогоплательщиком учетной системе сведений, содержащихся в представленных для исследования записях неофициального учета?

2) Имела ли место неуплата налогов налогоплательщиком за определенный период деятельности?

Указанные вопросы формулируются при условии, что достоверные сведения о конкрет-

ной деятельности (конкретной сделке, ряде однородных сделок) за определенный период содержатся в представленных для исследования записях неофициального учета.

Судебная налоговая экспертиза не может решать идентификационные задачи. В частности, в ходе судебной налоговой экспертизы, например, нельзя «идентифицировать» операции финансово-хозяйственной деятельности, отраженные в учетных документах и в документах неофициального учета.

В заключение необходимо подчеркнуть, что проведение данного вида экспертных исследований предопределяет необходимость получения экспертом знаний в сфере налогов и налогообложения как самостоятельного направления экономической науки. Однако экономических знаний явно недостаточно, поскольку для привлечения к ответственности за совершение налогового преступления юридически значимым является установление факта неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком юридической обязанности по уплате налога (сбора). Следовательно, установление фактических и юридических оснований наличия (отсутствия) обязанности налогоплательщика по уплате налога (сбора), механизма реализации данной обязанности с учетом принадлежащих ему конкретных прав должно быть предметом исследования эксперта-налоговика. Поскольку исследования подобного рода невозможны без знания налогового законодательства и практики его применения, экономические знания эксперта должны дополняться правовыми.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Кучеров, И. И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфор, 2011. – 288 с.

2. Россинская, Е. Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе / Е. Р. Россинская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Норма, 2008. – 687 с.

3. Россинская, Е. Р. Теория судебной экспертизы / Е. Р. Россинская, Е. И. Галяшина, А. М. Зинин ; под ред. Е. Р. Россинской. – М. : Норма, 2009. – 384 с.

**PLACE AND ROLE OF TAX JUDICIAL EXAMINATION IN THE COURSE
OF INVESTIGATION OF THE CRIMES PROVIDED ACCORDING
TO SECTION 199 OF THE CRIMINAL CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION**

A. V. Borovkov

The article deals with actual problems of appointment and production of a relatively new type of judicial and economic examinations, i.e. tax examination. The author analyzes the place and role of the aforementioned examination in the course of investigation of evasion from tax payment and/or collecting from the organization.

Key words: *tax examination, evasion from payment of taxes, preliminary investigation, investigative matter, tax crime.*