

Проблемы классификации и место судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе

Фирсов В. В.

Санкт-Петербургский юридический институт (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ; vitaliy-viktorovich@list.ru

РЕФЕРАТ

В статье анализируется судебная налоговая экспертиза как самостоятельный вид экспертиз в уголовном процессе. В частности, исследуются подходы к классификации судебных налоговых экспертиз, особенности их назначения, объекты и задачи. На основе осуществленного научного экономико-правового анализа раскрываются 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: судебная налоговая экспертиза, уголовный процесс, финансовая отчетность, налоговая отчетность, классификация

Problems of Classification and the Place of Judicial Tax Examination in Criminal Trial

Firsov V. V.

Saint-Petersburg law institute (branch) of Federal Establishment of Higher Education «University of the Office of the Prosecutor of the Russian Federation»; vitaliy-viktorovich@list.ru

ABSTRACT

In the article judicial tax examination as an independent type of examinations in criminal trial is analyzed. In particular, approaches to classification of judicial tax examinations, features of their appointment, objects and tasks are investigated. Based on the carried-out scientific economical and legal analysis current problems of appointment and production of rather new type of judicial and economic examinations of tax examination reveal. The author analyzes the place and a role of this examination in the course of investigation of evasion from payment of taxes and/or collecting from the organizations.

Keywords: judicial tax examination, criminal trial, financial statements, tax reporting, classification

Судебная налоговая экспертиза как самостоятельный вид экспертизы в отечественном уголовном праве впервые была проведена по делу о деятельности С. Мавроди и его «финансовых пирамид». Во многом ее включение в дело было обусловлено тем, что иные экспертизы не позволяли выявить такой состав преступления, который позволил бы признать С. Мавроди виновным.

На современном этапе весьма дискуссионный характер имеет вопрос, связанный с выделением судебной налоговой экспертизы в особый род судебных экономических экспертиз. Например, И.И. Кучеров указывает, что специфика предмета судебной налоговой экспертизы, а также особенности и многомерность исследований говорят в пользу выделения налоговой экспертизы в самостоятельный вид экономических экспертиз. Дополнительным аргументом является и то, что экономическая, бухгалтерская и другие судебные экспертизы в делах, связанных с налоговыми преступлениями, не решают полностью задачи, стоящие при расследо-

вании подобных уголовных дел [6]. В связи с данной проблемой актуальна и более детальная классификация судебных налоговых экспертиз.

Д. Н. Борисов [1] в данном ключе предложил наиболее простую классификацию налоговых экспертиз — по предмету экспертизы. Экспертизу, исследующую правильность исчисления и полноту уплаты налогов (сборов, взносов), он называет судебно-налоговедческой экспертизой, а экспертизу, при которой исчисление и уплата налогов исследуются совместно с иными экономическими проблемами — судебно-экономической. Однако в данном подходе речь идет лишь об отделении судебной налоговой экспертизы в самостоятельный вид, а не о классификации именно налоговых экспертиз.

Э. Ф. Мусин и С. В. Ефимов [5] предлагают классифицировать судебные налоговые экспертизы по тому, на какие вопросы отвечают их исследования, и в данном ключе можно выделить три вида налоговых экспертиз:

1. Экспертизы, устанавливающие соответствие законодательству налоговой базы по налогу на прибыль, т.е. экспертизы, устанавливающие сокрытие доходов и объем сокрытых доходов, а также размер истинной налоговой базы.
2. Экспертизы, отвечающие на вопрос, верен ли порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, и если не верен, то влияет ли неправильность его применения на размер налога.
3. Экспертизы, отвечающие на вопрос о том, отражены ли в документации те или иные операции и экономическая деятельность предприятия (продажи, поставки, предоставление услуг). Если нет, то насколько это повлияло на налоги [7].

В данном подходе можно выявить разницу в самом смысле экспертизы, в частности, в первом виде налоговых экспертиз устанавливается собственно преступный умысел сокрытия доходов, состав преступления, а во втором и третьем случае экспертиза предполагает выявление объема экономического ущерба (который, впоследствии и определит объем наказания). В рамках подобной классификации, вероятно, целесообразно выделить два вида налоговых экспертиз: экспертизы, устанавливающие наличие/отсутствие состава преступления (имеет ли место сокрытие доходов, неверная уплата налогов и т.д.), и экспертизы, устанавливающие объем вреда от противоправной деятельности, в случае, когда факт такой деятельности уже доказан.

Можно выделить различные виды судебной налоговой экспертизы по ее месту в процессе рассмотрения уголовного дела, в частности, это такие виды судебных налоговых экспертиз, как дополнительная (в дополнение к уже имеющимся, выявленным ранее данным), повторная (проверочная), комиссионная и комплексная. Однако указанная классификация применима и к иным видам экономических экспертиз, ввиду чего не является «уникальной» для налоговых экспертиз.

Достаточно спорной на современном этапе является точка зрения на классификацию судебных налоговых экспертиз по поставленным перед ними задачам. В данном ключе выделяют такие виды налоговых экспертиз, как:

- экспертизы, определяющие объемы сокрытия прибыли за тот или иной налоговый период;
- экспертизы, определяющие размер неуплаченных организацией налогов (сборов, взносов);
- экспертизы, выявляющие суммы необоснованного завышения расходов на выполнение работ, товары, услуги. Данный вид экспертиз особенно актуален для организаций, занимающихся государственными закупками по тендерам. И в данном случае можно предложить выделить особый род налоговых экспертиз, исследующих строго процесс правильности ведения госзакупок, исчисления тарифов на товары и услуги, предотвращение коррупции;
- экспертизы, определяющие фактические результаты финансово-хозяйственной деятельности организации.

Следует отметить, что такая классификация по задачам представляется несколько неполной, ввиду того, что полный анализ хозяйственной и финансовой деятельности организации является одним из основных принципов судебных налоговых экспертиз, в связи с чем присутствует так или иначе во всех видах экспертиз.

Ввиду того, что налоговая экспертиза в сфере уголовного права решает в большей степени не идентификационные задачи (поскольку преступление уже расследуется, а экспертиза назначается в отношении потенциально виновного лица), а диагностические, можно выделить различные виды судебных налоговых экспертиз по предмету их диагностики, в частности:

- 1) экспертизы, устанавливающие причинно-следственные связи между фактами недостоверной отчетности ведения хозяйственной деятельности и материальными последствиями подобной неверной отчетности;
- 2) экспертизы, устанавливающие намеренное/случайное неверное исчисление и уплату налогов (т.е. намерения виновного лица, относительно исполнения законодательства о налогах и сборах), что существенно влияет на степень ответственности.

Следует отметить, что классификация судебных налоговых экспертиз по задачам требует дополнительной проработки, поскольку, в качестве типичных задач судебной налоговой экспертизы указывают только две: задача, касающаяся подтверждения правильного формирования налоговой базы (прибыли) и задача по определению общей суммы подлежащих уплате налогов и суммы сокрытых налогов. Столь общие задачи, безусловно, не отражают многообразия нюансов проведения судебной налоговой экспертизы [4].

Более конкретные задачи налоговых экспертиз характеризуют их конечную цель (собственно, искомый факт), а также условия достижения этой цели, что также может быть использовано при классификации судебных налоговых экспертиз, однако требует дополнительной проработки. Классификации такого рода должны принимать в расчет данные, с учетом которых комиссия экспертов или отдельный эксперт действует, чтобы ответить на поставленные следствием (судом) вопросы. Однако подобный подход к классификации представляется достаточно сложным, поскольку в процессе экспертной оценки, работы экспертов, их исследования любые конкретные задачи так или иначе преобразуются в систему более частных подзадач по конкретному делу, которые могут и не иметь места в иных, пусть даже сходных по составу и условиям уголовных делах.

Таким образом, проблема классификации судебных налоговых экспертиз на современном этапе представляется достаточно сложной в решении, требует комплексного подхода, а сама классификация судебных налоговых экспертиз в ее «конечном» варианте, вероятно, будет иметь достаточно сложную иерархическую структуру ввиду многообразия предметов и условий налоговых экспертиз.

Проведение судебной налоговой экспертизы необходимо в делах, связанных с соблюдением налогового законодательства, установлением порядка уплаты налогов и сборов и соответствия этого порядка законодательно регламентированному. Ввиду того, что налоговые правонарушения на современном этапе являются одними из наиболее распространенных, грамотный подход к организации судебной налоговой экспертизы весьма актуален. Как и в случае иной судебной экспертизы, целью налоговой экспертизы является установление фактов (обстоятельств дела), а более частной задачей — исследование элементов, закономерностей и субъектов системы налогообложения, оценка полноты и правильности бухгалтерского и/или налогового учета, установление суммы уплаченных/сокрытых налогов, соответствие полноты их исчисления законодательным требованиям [3].

Подобный подход к определению судебной налоговой экспертизы по сути является верным, однако не отражает некоторой ее специфики, в частности, того, что налоговая экспертиза призвана по большей части решать диагностические задачи,

состоящие в выявлении способа, процесса и последовательности действий субъектов налогового права, данных учета и контроля финансовых операций. Основными из диагностических задач судебной экспертизы можно назвать ситуационные задачи (например, «имела ли место неуплата налогов за определенный период деятельности?»). Необходимо подчеркнуть, что судебная налоговая экспертиза фактически не решает идентификационных задач, что также является ее особенностью.

Отсутствие детальных характеристик судебной налоговой экспертизы обусловлено тем, что данный вид экспертизы является новым родом экспертиз в системе их классификации, в связи с чем детальные формулировки ее предмета, цели, задач находятся на стадии становления. Кроме того, особенностью судебной налоговой экспертизы, как указывает ряд авторов, является и необходимость привлечения специализированных экспертов, «обладающих знаниями как в области налогового и уголовного права, так и в сфере экономического учета, анализа, аудита» [2].

По данному мнению можно отметить, что компетенция и профессиональная подготовка эксперта судебной налоговой экспертизы напрямую связана с ее предметом — правильностью и полнотой исчисления и уплаты налогов, а также возмещением вреда, которое и составляет сущность уголовной ответственности за налоговые преступления, что также отражает специфику судебной налоговой экспертизы, задача которой, помимо прочего — установить объем вреда, подлежащего возмещению.

В настоящее время установлено, что налоговая судебная экспертиза представляет собой изучение первичных учетных финансовых документов, касающихся налогообложения и налоговой отчетности. Вместе с тем некоторые правоведы не признают существование налоговой судебной экспертизы, как самостоятельного вида экспертизы. В свою очередь, авторы, признающие существование налоговой экспертизы, как особого рода экспертиз, весьма неоднозначно трактуют ее задачи и предмет, недостаточно разграничивают черты судебно-бухгалтерской налоговой экспертизы.

Объекты налоговой экспертизы подразделяют на основные и вспомогательные. Основными объектами являются составленные по форме учетные финансовые документы, касающиеся непосредственно расчетов по сборам и налогам. Вспомогательные объекты представлены внеучетными документами, исследуемыми во взаимосвязи с основными (например, учредительные документы, различные договоры и акты налоговых проверок).

Многие авторы указывают на то, что при назначении по отдельно взятому уголовному делу судебной экспертизы экономической деятельности необходимо правильно установить ее род (бухгалтерская, налоговая, финансово-экономическая и т. д.), определить вопросы и задачи для эксперта. В связи с этим, можно предложить требования, которым должны соответствовать вопросы, возлагаемые именно на судебную налоговую экспертизу. В первую очередь, вопросы должны являться существенными для конкретного дела, а кроме того, они должны относиться к сфере налогового законодательства, налогов и сборов, а для ответа на них необходимо применение специализированных знаний и методов оценки в указанной области. Назначение судебной налоговой экспертизы целесообразно в случае, когда суд не может ответить сам на возникшие вопросы в сфере налогов или же эти вопросы могут быть разрешены исключительно через проведение налоговой экспертизы.

Особое внимание следует уделить комиссионной экспертизе. Специфика комиссионной налоговой судебной экспертизы состоит в том, что изучение ее объектов производит группа экспертов совместно, согласуя свои действия на всех стадиях

исследования. Подобное совместное изучение объектов экспертизы — налоговых документов, может быть необходимо ввиду того, что финансовые операции в отдельно взятой организации взаимосвязаны, и, зачастую, не могут быть оценены отдельно или разделены между разными экспертами.

Рассматривая проблему организации комплексной судебной экспертизы, можно отметить, что такая экспертиза будет состоять не в распределении объектов по экспертам, а в совместном исследовании одного объекта несколькими экспертами. К примеру, при проведении экспертизы программного обеспечения, которое содержит базу программы налогового учета, сотрудник компьютерно-технической экспертизы применяет специализированные методы для поиска данных, а «налоговый» эксперт интерпретирует эти данные. Учитывая подобные сложности подготовки исследуемых материалов для налоговой судебной экспертизы, целесообразно ставить вопрос достаточности ее объектов уже на подготовительной стадии исследования (при определении перечня этих объектов).

Подводя итог вышесказанному и учитывая специфику судебной налоговой экспертизы, можно отметить такие ее характерные, неспецифичные для уголовного права, черты, как назначение (решение диагностических, а не идентификационных задач), особый статус и квалификация экспертов, необходимость в ряде случаев привлечения группы экспертов разных специальностей, недостаточно регламентированный правовой статус — трактовка как самостоятельного / несамостоятельного вида судебных экспертиз.

Литература

1. *Борисов Д. Н.* Корпоративные информационные системы: учеб.-метод. пособие для вузов. Воронеж : Изд. центр ВГУ, 2007.
2. *Боровков А. В.* Место и роль налогового судебной экспертизы в процессе расследования преступлений, предусмотренных статьей 199 УК РФ // Вестник Волгоградского государственного ун-та. Серия 5: юриспруденция. 2012. № 2 (17). С. 197–200.
3. *Голикова В. В.* Задачи судебной налоговой экспертизы // Эксперт-Криминалист. 2010. № 4. С. 15–17.
4. *Голикова В. В.* Особенности назначения судебной налоговой экспертизы // Материалы круглого стола «К 90-летию со дня рождения Р. С. Белкина». М. : МГЮА им. О. Е. Кутафина, 2016. С. 52–58.
5. *Ефимов С. В., Мусин Э. Ф.* Современное состояние и возможности судебно-экономических экспертиз в органах внутренних дел Российской Федерации // Теория и практика судебной экспертизы. 2007. № 4(8). С. 91–96.
6. *Кучеров И. И.* Налоговые преступления (теория и практика расследования): монография. М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2015.
7. *Россинская Е. Р.* Теория судебной экспертизы / Е. Р. Россинская, Е. И. Галяшина, А. М. Зинин; под ред. Е. Р. Россинской. М. : Норма, 2014.

Об авторе:

Фирсов Виталий Викторович, доцент кафедры государственно-правовых дисциплин Санкт-Петербургского юридического института (филиала) Академии Генеральной прокуратуры РФ (Санкт-Петербург, Российская Федерация), кандидат юридических наук, доцент, советник юстиции; vitaliy-viktorovich@list.ru

References

1. Borisov D. N. Corporate information systems. An educational and methodical tutorial for higher education institutions. Voronezh : Publishing and printing center of Voronezh State University, 2007.
2. Borovkov A. V. The place and a role of tax judicial examination in the course of investigation of the crimes provided by article 199 Criminal Code of the Russian Federation // Messenger

- Volgograd State University [Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo un-ta]. Series 5: law. 2012. N 2 (17). P. 197–200.
3. Golikova V. V. Problems of judicial tax examination // Forensic expert [Ekspert-Kriminalist]. 2010. N 4. P. 15–17.
 4. Golikova V. V. Features of purpose of judicial tax examination // Materials of a round table “To the 90 anniversary since the birth of R. S. Belkin” [Materialy kruglogo stola «K 90-letiyu so dnya rozhdeniya R. S. Belkina»]. M. : O. E. Kutafin MSJA, 2016. P. 52–58.
 5. Efimov S. V., Musin E. F. The current state and possibilities of judicial and economic examinations in law-enforcement bodies of the Russian Federation // Theory and practice of judicial examination [Teoriya i praktika sudebnoi ekspertizy]. 2007. N 4 (8). P. 91–96.
 6. Kucherov I. I. Tax crimes (theory and practice of investigation): monograph. M. : Yurinfor-Press, 2015. 288 p.
 7. Rossinskaya, E. R. Theory of judicial examination / E. R. Rossinskaya, E. I. Galyashina, A. M. Zinin; under the editorship of E. R. Rossinskaya. M. : Norm, 2014. 384 p.

About the author:

Vitaly V. Firsov, Associate Professor of the Chair of State and Legal Disciplines of Saint-Petersburg law institute (branch) of Federal Establishment of Higher Education “University of the Office of the Prosecutor General of the Russian Federation” (Saint-Petersburg, Russian Federation), PhD in Jurisprudence, Associate Professor, Councilor of Justice; vitaliy-viktorovich@list.ru