

СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ФАКТОВ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ С ОРГАНИЗАЦИИ

А.В. ЛЯЛЮК, Д.В. МАРЧЕНКО

*Кубанский государственный технологический университет,
350072, Российская Федерация, г. Краснодар, ул. Московская, 2;
электронная почта: lasucaracha22@yandex.ru*

Статья посвящена рассмотрению актуальных проблем в сфере проведения судебно-экономических экспертиз при расследовании экономических преступлений и правонарушений. Основное внимание уделено проблемам обоснования, определения и назначения экспертизы (часто правоохранительные органы, при расследовании экономических преступлений, сталкиваются с проблемой их раскрытия и сбора к ним доказательств), а так же порядку составления вопросов, которые будут поставлены перед экспертом для анализа, верности оформления им заключения (так как допущенные в нём ошибки - неверное оформленное, субъективная точка зрения, ставят под сомнение целесообразность его использования в качестве доказательственной базы). После обоснования существующих проблем при назначении и проведении экспертизы, анализа наиболее частых ошибок экспертами, авторами статьи даются рекомендации по совершенствованию эффективности производства судебной налоговой экспертизы на всех этапах её проведения.

Ключевые слова: судебная экспертиза, судебная налоговая экспертиза, судебный эксперт, уклонение от уплаты налогов, экономические преступления.

Налоги формируют доходы государства. В последние годы бюджет недополучает значительные суммы денежных средств из-за уклонения организаций от уплаты налогов и сборов. Масштабы налоговой преступности в РФ сегодня представляют реальную угрозу экономической безопасности государства. Ежегодно в бюджет недопоступает от 20 до 50% причитающихся к уплате налогов. Это подрывает устойчивость бюджетной политики и провоцирует социальную напряженность в обществе [8].

Для привлечения виновных к ответственности и возмещения ущерба, при расследовании налоговых преступлений необходимо обеспечить сбор неоспоримых доказательств.

При расследовании уголовных дел об уклонении от уплаты налогов и сборов (по ст. 198 и 199 УК РФ) всё большее значение приобретает судебная экспертиза [1].

Судебная налоговая экспертиза, как подвид судебно-экономических экспертиз предполагает применение специальных познаний эксперта в сфере налогообложения.

Предмет судебной налоговой экспертизы составляют фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в судопроизводстве с использованием специальных знаний в области налогов и налогового законодательства, на основе исследования закономерностей субъектов и элементов налогообложения, сумм фактически уплаченных и подлежащих уплате налогов (сборов) и соответствия их правильности и полноты исчисления требованиям налогового законодательства.

Целью налоговой экспертизы является установление обстоятельств дела, связанных с исполнением налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, установление правильности их исчисления и уплаты в бюджет.

Основной задачей судебной налоговой экспертизы является установление соответствия правильности и полноты исчисления налогов требованиям законодательства, документального подтверждения фактов нарушения, выявленных в ходе ревизии или налоговой проверки.

В ходе исследования задачи преобразуются в систему подзадач, отражающих промежуточные цели исследования и условия их достижения.

Судебная налоговая экспертиза решает диагностические задачи (классификационные направлены на установление соответствия объекта определённым, заранее заданным характеристикам и отнесение его на этом основании к тому или иному классу. В целях решения классификационных задач перед судебным налоговым экспертом ставятся вопросы, связанные с установлением вида применяемой налогоплательщиком системы налогового учёта и её элементов и ситуационные – связаны с анализом ситуации в целом, когда в качестве объекта исследования выступает система событий), которые состоят в выявлении механизма событий, способа и последовательности действий, качественных и количественных характеристик, данных учёта финансово-хозяйственных операций при применении различных систем

налогообложения. В ходе судебной налоговой экспертизы не решаются идентификационные задачи (нельзя «идентифицировать» операции финансово-хозяйственной деятельности, отражённые в учётных документах и в документах неофициального учёта) [2].

Указанные вопросы формулируются при условии, что достоверные сведения о конкретной деятельности (конкретной сделке, ряде однородных сделок) за определённый период содержатся в представленных для исследования записях неофициального учёта [3].

Под объектом судебно-налоговой экспертизы понимается, как материальный носитель информации о характеристиках объектов налогообложения, о применяемой налогоплательщиком системе обобщения информации для налогообложения, а также о состоянии расчётов по исполнению налоговых обязательств.

Объекты судебной налоговой экспертизы делят основные – составленные по унифицированной и неунифицированной форме учётные документы, содержащие информацию о финансово-хозяйственных операциях для целей учёта расчётов по налогам и вспомогательные объекты – это внеучётные документы, которые исследуются во взаимосвязи с учётными документами.

Объекты судебной экономической экспертизы делят на искомые и проверяемые документальные носители экономической информации.

В судебной налоговой экспертизе базой экспертного исследования является информационная совокупность, содержащая фактическую информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации [4].

На примере НДС, рассмотрим источники информации необходимые для проведения судебной налоговой экспертизы:

- 1) внеучётная информация – Положение об учётной политике для целей налогообложения;
- 2) регистры синтетического и аналитического учёта;
- 3) первичная документация, подтверждающая поступление ТМЦ, реализацию продукции;

4) бухгалтерский баланс (форма № 1), отчёт о прибылях и убытках (форма № 2);

5) нормативные правовые документы, регулирующие установленные правила ведения налогового и бухгалтерского учёта, порядок налогообложения и формирования хозяйственных операций, перечень основных нормативных документов и методические указания, инструкции, регулирующие производство судебной налоговой экспертизы.

При производстве судебной налоговой экспертизы используют общие (анализ, синтез, индукция, дедукция, конкретизация, системный анализ) и специальные методы исследования (расчётно-аналитические и документальные методы). К ним можно отнести проверку арифметических расчётов (пересчёт), нормативную проверку отчётных показателей, проверку экономических расчётов.

При использовании методики судебной налоговой экспертизы необходимо следовать следующей структуре, представленной в примерном паспорте типовой экспертной методики: 1) экспертные задачи, решаемые с помощью методики; 2) объекты исследования; 3) методы исследования; 4) краткая характеристика этапов экспертного исследования.

Методическое обеспечение судебной налоговой экспертизы должно основываться на исследовании первичных учётных документов используемых при определении элементов налогообложения. Эксперт определяет, соблюдены ли требования по составлению указанных документов, верно ли произведены расчёты количественных и стоимостных показателей, правильно ли определены элементы налогообложения [5].

В каждом конкретном случае, связанном с вопросами налогообложения, объекты судебной налоговой экспертизы состоят во взаимосвязи с решаемыми задачами.

Алгоритм производства судебной налоговой экспертизы включает следующие стадии экспертного диагностического исследования:

Подготовительная стадия: эксперт знакомится с постановлением о назначении экспертизы. Производит предварительный экспертный осмотр объектов исследования. При изучении вопросов, эксперту необходимо выяснить соответствуют ли поставленные вопросы требованиям, предъявляемым к вопросам судебной налоговой экспертизы.

Стадия отдельного исследования: эксперт изучает каждый представленный учётный документ отдельно, обращая внимание на наличие в документах всех обязательных реквизитов, документальную обоснованность финансово-хозяйственных операций, правильность оформления документа.

Стадия сравнительного исследования: изучение первичных учётных документов во взаимосвязи с учётными регистрами, установление соответствия исчисления и уплаты налогов требованиям налогового законодательства [11].

Стадия обобщения, оценки результатов исследования и формулирование выводов.

Налоговый кодекс РФ и ФЗ «О бухгалтерском учёте» являются законодательной основой системы налогового учёта. Налоговый учёт приводится, как самостоятельная и дополнительная учётная система по отношению к бухгалтерскому учёту. Данные нормативно-правовые акты являются основой для проведения налоговых экспертиз [8].

Нормативную базу судебной налоговой экспертизы составляют Конституция РФ (устанавливает основные права и свободы граждан РФ); Уголовно-процессуальный кодекс РФ; Уголовный кодекс РФ; Налоговый кодекс РФ; ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» от 31.05.2001г. №73-ФЗ; Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 28 от 21 декабря 2010г. «О судебной экспертизе по уголовным делам»; Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»; нормативные документы ведомств в виде писем, положений, инструкций, правил, методических рекомендаций, регулирующих судебно-экспертную деятельность, налоговое законодательство и бухгалтерский учёт.

Экспертиза проводится по определению суда. В определении указываются основания для ее назначения; данные экспертов (должность, фамилия, имя, отчество) или наименование экспертного учреждения; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы и документы, предоставляемые в распоряжение эксперта; сроки проведения экспертизы и представления заключения в арбитражный суд.

Основные требования, которым должны отвечать вопросы судебной налоговой экспертизы:

- 1) существенность для рассматриваемого дела;
- 2) вопросы должны относиться к области налогов и налогового законодательства и для ответа на них необходимо использование специальных знаний;
- 3) следователь (суд) не могут сами ответить на вопросы, относящиеся к области налогового законодательства;
- 4) вопросы в области налогов и налогового законодательства могут быть разрешены только путём проведения судебной налоговой экспертизы;
- 5) вопросы не должны содержать условие и исходные данные, установленные следователем (судом) в результате проведённых следственных и судебных действий;

При судебной налоговой экспертизе перед экспертом ставят следующие вопросы:

- Какова фактическая себестоимость реализованной продукции?
- В каких случаях происходит занижение налогооблагаемой базы?
- Отражены ли фактические результаты в отчётности?
- Были ли несоответствия отчётности с фактическими данными?
- Какая сумма, полученная в результате допущенных нарушений, не уплачена в бюджет?

Основная масса судебных налоговых экспертиз проводится с соблюдением процессуальных и методических требований. Вместе с тем в ряде

случаев допускаются существенные ошибки, которые значительно снижают доказательственную значимость заключений экспертов:

- превышение пределов экспертной компетенции;
- неполное исследование представленных на экспертизу материалов;
- отсутствие в заключениях необходимых сведений об исследованных документах, проведённых исследованиях и их результатах.

Для того чтобы правильно оценить и использовать результаты судебной налоговой экспертизы следствию (суду) необходимо знать, какие требования должны предъявляться к заключению эксперта судебной налоговой экспертизы и какие экспертные ошибки могут являться основаниями для назначения повторной экспертизы. Следователь (суд) не обладающий специальными знаниями в области налогов и налогового законодательства не может в полной мере оценить заключение эксперта на предмет объективности и достоверности. В этом случае рекомендуется привлекать специалиста. Специалист путём дачи показаний и консультаций может оказать содействие следствию и суду в оценке заключения эксперта на предмет:

- достаточности вещественных доказательств («Были ли предоставленные на экспертизу и исследованные экспертами объекты достаточными для дачи заключения?»)
- научной и методической обоснованности («Являются ли выводы экспертов обоснованными, опираются ли эти выводы на исследования, произведенные экспертом, как того требуют уголовно-процессуальное законодательство и общая теория судебной экспертизы?»)
- соответствия заключения судебной налоговой экспертизы требованиям общей теории судебной экспертизы и общим методическим рекомендациям судебно-экспертного экономического исследования в отношении объекта исследования, пределов компетенции судебного эксперта, обоснованности выводов экспертов научными положениями.

Содействие специалиста должно касаться только методического содержания заключения. Типичные ошибки, которые чаще всего допускаются

при производстве налоговой экспертизы, носят как процессуальный, так и деятельностный характер. В некоторых случаях допускаются гносеологические ошибки (логические и фактические) [9].

Учёт возможности допущения данных ошибок, повышение квалификации экспертов, позволят избежать их в дальнейшем при проведении экспертиз.

Часто при назначении судебной налоговой экспертизы возникают проблемы с определением её задач и постановкой вопросов. В этой связи разработка теоретических и методических основ судебной налоговой экспертизы приобретает большое научное и практическое значение.

Анализ существующих проблем в области уклонения от уплаты налогов, позволил прийти к выводу, что необходимо изменение общественного сознания в области создания отрицательного отношения к налоговым правонарушениям [10]. Требуется создание стимулов для законопослушного поведения, развитие финансовой грамотности, с целью мотивации налогоплательщиков к уплате налогов и ведению легальной предпринимательской деятельности, совершенствовать судебную налоговую экспертизу, как один из инструментов борьбы с налоговыми правонарушениями, и способом поиска доказательств совершённых налоговых преступлений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Методологические основы судебно-экономической экспертизы: Монография / Т.В. Котенева. - 2-е изд. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 212 с.
2. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе: Монография / Е.Р. Россинская. - 3-е изд., доп. - М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 736 с.
3. Квалификация преступлений: законодательство, теория, судебная практика: Монография/ В.К. Дуюнов, А.Г. Хлебущкин. - М.: ИЦ РИОР: НИЦ Инфра-М, 2013. - 372 с.
4. Апт, Л.Ф. Развитие понятий законодательства в актах судебной практики / Л.Ф. Апт. - Москва: РАП, 2013. - 320 с.

5. Квалификация преступлений: законодательство, теория, судебная практика: Монография/ Дуюнов В.К., Хлебушкин А.Г., - 3-е изд. - М.:ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 396 с.

6. Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология): Учебник / Е.Р. Россинская, Е.И. Галяшина, А.М. Зинин; Под ред. Е.Р. Россинской - 2-е изд., перераб и доп. - М.:Юр.Норма, НИЦ ИНФРА-М,2016.-368 с.

7. Майлис, Н. П. Введение в судебную экспертизу: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / Н. П. Майлис. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2012. - 159 с.

8. Налоговая политика и налоговое администрирование: Учебное пособие / Аронов А.В., Кашин В.А., - 2-е изд. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 544 с.

9. Загорский, Г.И. Процессуальные (судебные) акты в уголовном процессе: учеб. пособие для вузов / Г.И. Загорский. - М.: РАП, 2014. - 192 с.

10. Лялюк А.В., Марченко Д.В. Совершенствование инструментов контроля и ревизии (последние нововведения законодательства) //Научные труды Кубанского государственного технологического университета. -2016. -№ 3. -С. 73-87.

11. Лялюк А.В. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном судопроизводстве: теория и практика // Уголовное судопроизводство России: историческое наследия и современные проблемы теории и практики реализации: материалы Всероссийской научно-практической конференции / Северо-Кавказский филиал Российского государственного университета правосудия. Краснодар: Издательский Дом - Юг, 2014. С.155-161.

REFERENCES

1. Methodological basis of forensic examination: Мо-нография / Т.В. Kote-Neva. - 2-nd ed. - М.: SRC INFRA-M, 2016. - 212 p.

2. Forensic examination in civil, arbitration, administrative and criminal proceedings: Monograph / E.R. Rossinskaya. - 3rd ed., Ext. - M.: Norma: SIC INFRA-M, 2014. - 736 p.

3. Qualification of crimes: legislation, theory, jurisprudence: Monograph / V.K. Duyunov, A.G. Khlebushkin. - Moscow: IC RIOR: SIC Infra-M, 2013. - 372 p.

4. Apt, LF Development of the concepts of legislation in acts of judicial practice / L.F. Apt. - Moscow: RAP, 2013. - 320 p.

5. Qualification of crimes: legislation, theory, judicial practice: Monograph / Duyunov VK, Khlebushkin AG,- 3rd ed.- M.: IC RIOR, SIC INFRA-M, 2016.-396 p.

6. Theory of Forensic Expertise (Forensic Expertise): Textbook / E.R. Rossinskaya, E.I. Galyashina, A.M. Zinin; Ed. E.R. Rossinskaya - 2 nd ed., Pererab and additional. - M.: Jur.Norma, SIC INFRA-M, 2016.-368 p.

7. Mailis, NP Introduction to Forensic Expertise: Textbook. A manual for university students enrolled in the specialty "Jurisprudence" / N. P. Mailis. - 2 nd ed., Pererab. And additional. - M.: UNITY-DANA: Law and Law, 2012. - 159 p.

8. Tax Policy and Tax Administration: Textbook / Aronov AV, Kashin VA, - 2 nd ed. - M.: Master, SIC INFRA-M, 2016. - 544 p.

9. Zagorsky, G.I. Procedural (judicial) acts in the criminal process: Textbook. Manual for universities / G.I. Zagorsky. - Moscow: RAP, 2014. - 192 p.

10. Ljaljuk A.V., Marchenko D.V. Sovershenstvovanie instrumentov kontrolja i revizii (poslednie novovvedeniya zakonodatel'stva)//Nauchnye trudy Kubanskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo universiteta. -2016. -№ 3. -S. 73-87.

11. Ljaljuk A.V. Sudebno-ehkonomicheskaja ehkspertiza v ugolovnom sudoproizvodstve: teorija i praktika // Ugolovnoe sudoproizvodstvo Rossii: istoricheskoe nasledija i sovremennye problemy teorii i praktiki realizacii: materialy Vserossijskoj nauchno-prakticheskoj konferencii / Severo-Kavkazskij filial Rossijskogo gosudarstvennogo universiteta pravosudija. Krasnodar: Izdatel'skij Dom - Jug, 2014. S.155-161.

*JUDICIAL TAX EXAMINATION WHEN INVESTIGATING FACTS OF TAX
EVASION AND FEES FROM THE ORGANIZATION*

A.V. LYALYUK, D.V. MARCHENKO

*Kuban State Technological University,
2, Moskovskaya st., Krasnodar, Russian Federation, 350072;
e-mail: lacucaracha22@yandex.ru*

The article is devoted to the consideration of actual problems in the field of conducting forensic economic examinations in the investigation of economic crimes and offenses. The main attention is paid to the problems of justifying, defining and appointing the ex-pertysis (often law enforcement bodies, when investigating economic crimes, face the problem of disclosing them and collecting evidence to them), as well as the procedure for drawing up questions that will be put before the expert for analysis, The correctness of the design of their imprisonment (since mistakes made in it - an incorrectly designed, subjective point of view, question the usefulness of its use as evidence). After substantiating the existing problems in the appointment and conduct of the examination, analysis of the most frequent errors by experts, the authors of the article give recommendations on improving the efficiency of the production of judicial tax expertise at all stages of its conduct.

Key words: Forensic examination, judicial tax examination, forensic expert, tax avoidance, economic crimes.