

*НАБЕЕВА НАДИЯ ГАЛЛИМУЛОВНА,
ШАВЛЕНКО АЛЕНА ДМИТРИЕВНА*

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЭКСПЕРТИЗ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются особенности использования специальных знаний экспертов при выявлении и расследовании экономических преступлений. Авторами определены формы использования специальных знаний, основные задачи экономической экспертизы, приведены аргументы для выделения налоговых экспертиз в самостоятельный вид. С учетом анализа нормативно-правовой базы и практического опыта, выделены особенности квалификации налоговых правонарушений, в том числе обязательного установления факта использования налогоплательщиком преступной схемы уклонения от уплаты налогов, сборов, взносов при ведении финансово-хозяйственной деятельности, а также рассмотрены проблемы при выявлении противоправных действий в данной сфере.

Ключевые слова: специальные знания; экономические преступления; виды экспертиз; квалификация налоговых преступлений; налоговые экспертизы.

*NABEEVA N. G.,
SHAVLENKO A. D.*

FEATURES OF CARRYING OUT AN ECONOMIC EXAMINATION AT THE IDENTIFICATION AND INVESTIGATION OF TAX CRIMES

ABSTRACT

The article discusses the features of the use of special knowledge of experts in identifying and investigating economic crimes. The authors determined the forms of using special knowledge, the main tasks of economic expertise, and provide arguments for separating tax expertise into an independent form. Taking into account the analysis of the regulatory framework and practical experience, the specifics of qualifying tax offenses, including the mandatory establishment of the fact that the taxpayer used the criminal tax evasion scheme, fees, contributions in the conduct of financial and economic activities, are highlighted, as well as problems in identifying illegal actions in this area.

Keywords: special knowledge; economic crimes; types of examinations; qualification of tax crimes; tax examinations.

Общественная опасность налоговых преступлений заключается в посягательстве на установленный порядок уплаты юридическими и физическими лицами налогов, сборов и страховых взносов, а также на конституционную обязанность в соответствии со статьей 57 Конституции РФ, согласно которой «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»,

в том числе и в не поступлении денежных средств в бюджетную систему РФ [1].

Так, согласно данным Главного информационно-аналитического центра Министерства внутренних дел (ГИАЦ МВД) России, количество официально зарегистрированных налоговых преступлений составило за 2014 г. – 6210 преступлений, за 2015 г. – 9041 преступление, а в 2016 г.

этот показатель вырос до 9283 преступлений. Однако, с 2017 г. наблюдается снижение выявленных налоговых преступлений: 2017 г. – 8654, 2018 г. – 7630, за 2019 года – 4503 [2].

Особую сложность при выявлении налоговых преступлений вызывает обстоятельство, что признаки носят скрытый характер, замаскированные под легитимную деятельность, поскольку преступники тщательно формируют документальную основу для налоговых деклараций с заниженной налогооблагаемой базой. Данные действия также могут трактоваться как неумышленная техническая ошибка, неосторожность, недостаточный профессиональный уровень должностных лиц. Это зачастую позволяет им действовать безнаказанно на протяжении длительного периода. Данные обстоятельства формируют высокий уровень латентности налоговых преступлений.

Таким образом, необходимым условием выявления налоговых преступлений является установление факта использования налогоплательщиком преступной схемы уклонения от уплаты налогов, сборов, взносов, при ведении финансово-хозяйственной деятельности.

Другой особенностью данного вида преступлений является то обстоятельство, что следы преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов, сборов, взносов, всегда находят свое отражение в реальном документообороте, вынуждая преступников вести «двойную» бухгалтерию. Кроме того, следует учесть, что использование законных способов минимизации налогообложения не образует преступления.

Особенности, присущие налоговой преступности, подтверждают необходимость эффективного использования специальных знаний экспертов с целью документирования противоправных схем ухода от налогообложения и исчисления суммовых значений. Под термином «специальные знания» в научной литературе принято понимать совокупность теоретических знаний и практических навыков в конкретной области деятельности. В.К. Лисиченко и В.В. Циркаль считают, что специальные знания – «это не общеизвестные в судопроизводстве

научные, технические и практические знания, а приобретенные в результате профессионального обучения либо по определенной специальности лицом, привлеченным в качестве специалиста или эксперта в целях содействия следователю или суду в выяснении обстоятельств» [3]. В.Н. Махов справедливо отмечает, что «достоинство специальных знаний в том, что они открывают, по сути, неограниченные возможности для достоверного использования достижений науки и техники при расследовании преступлений в порядке, предусмотренном законом» [4].

Объем и качество знаний, применяемых экспертом, зависит не только от специальной теоретической подготовки, но обязательного наличия профессионального опыта в данной специальности. Следует отметить, что «лицо, обладающее специальными знаниями, обязано документально подтвердить факт получения соответствующего образования, повышения квалификации, специализации и наличия практического опыта. Таким образом, полагаем, что понятие «специальные знания» должно определяться как теоретические и практические умения, не являющиеся общеизвестными в конкретной узкой специализации» [5].

По нашему мнению, при выявлении экономических преступлений следует выделять следующие формы использования специальных знаний:

- 1) Исследовательская деятельность (производство документальных исследований и экспертиз).
- 2) Поисково-оценочная деятельность (привлечение специалистов для участия в оперативно-розыскных и следственных мероприятиях).
- 3) Консультативная деятельность.
- 4) Поисково-аналитическая деятельность.

Основной формой использования специальных знаний при выявлении экономических преступлений является экспертиза. В настоящее время отсутствует законодательно закрепленное понятие экспертизы, что приводит к различному толкованию данного термина (табл.1).

По нашему мнению, экспертиза – «это результат деятельности обладающего профессиональным опытом и специальными знаниями в определенной

Таблица 1

Подходы к определению термина «экспертиза»

<i>Автор</i>	<i>Определение</i>
Ю.В. Сидельников	Экспертиза – «оценочно-аналитическая деятельность, которая выполняется для анализа и оценки объектов экспертизы с привлечением эксперта» [6].
К.И. Плетнев	Экспертиза – «изучение вопросов на основе накопленных знаний, проводимое в соответствии с требованиями в целях принятия решения по данным вопросам» [7].
Т.В. Сахнова	Экспертиза – «прикладное исследование конкретного объекта в целях достижения не научного, а прикладного знания» [8].

сфере человека, полученный в ходе анализа представленных объектов для принятия верного решения по возникшим вопросам» [5].

Основная задача экономической экспертизы заключается в исследовании документов финансово-хозяйственной деятельности на основе использования специальных знаний в области экономики в целях:

1. Установления экономического содержания хозяйственных операций.
2. Сопоставления данных, отраженных в первичных документах предприятия с фактическим экономическим содержанием сделок.
3. Определения соответствия порядка отражения хозяйственных операций, обязательств на-

логоплательщиков требованиям законодательства.

В ходе проведения исследования выделяют следующие этапы [9]:

1. Анализ достаточности объектов исследования. Заявление ходатайства о предоставлении недостающих документов;
2. Оценка влияния определенных финансово-хозяйственных операций на финансовое состояние предприятия.
3. Смысловая интерпретация полученных числовых результатов.
4. Формулирование выводов проведенного анализа.

В научной литературе выделяют следующие виды экономических экспертиз (табл.2).

Таблица 2

Виды экономических экспертиз

<i>Вид экспертиз:</i>	<i>Основные задачи экспертизы</i>
Бухгалтерская	Выявление фактов искажения учетных данных; реконструкция учетной информации
Финансово-аналитическая	Исследование финансового состояния; выявление признаков преднамеренного банкротства
Финансово-кредитная	Оценка кредитоспособности
Налоговая	Выявление нарушений законодательства; исчисление сумм налогов, взносов, сборов.

В настоящее время дискуссионный характер имеет вопрос выделения налоговой экспертизы в самостоятельный вид экономических экспертиз. На наш взгляд, весомым аргументом в пользу данного мнения является то, что проведение данных экспертиз требует дополнительных знаний не только в области налогообложения, а также учета судебной практики и специфики квалификации налоговых преступлений.

Специальные знания в области налогообложения представляют собой специфическую область знаний о взимании налогов, сборов, взносов, установленных в Российской Федерации, а также об осуществлении налогового контроля над организациями и физическими лицами.

Специфика налоговой экспертизы проявляется в следующих аспектах:

- а) для ее проведения требуются специальные

знания в области бухгалтерского, налогового учета, а также смежных дисциплин (экономического анализа, налогообложения, финансового менеджмента, контроллинга, уголовного права и т.д.);

б) предметом исследования являются получившие отражение в учетных регистрах хозяйственные операции, которые оказывают влияние на налогообложение;

в) объектом исследования являются первичные документы и сводные учетные регистры, бухгалтерская и налоговая отчетности, иные документы.

Основной задачей налоговой экспертизы является выявление несоответствий налоговому законодательству данных бухгалтерского и налогового учета организации, результатом которого является получение доказательственной информации по уголовному, гражданскому и административному делу. В этих целях проводится исследование отдельных обстоятельств события преступления и причинных связей для установления наличия противоправных схем ведения деятельности, например, признаков «фирм-однодневок», фиктивности сделок и т.д.

При проведении такого вида экспертиз необходимо учитывать особенности квалификации налоговых преступлений, а также уметь анализировать судебную практику, применять правовые положения, которые обладают определенной степенью обобщенности и обязательностью.

Основные моменты, связанные с толкованием признаков налоговых преступлений, раскрываются в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». В данном документе указаны следующие способы уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов [10]:

1) Действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений.

2) Бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Под «иными документами» следует понимать приложения к налоговой декларации и расчету, которые служат основанием для исчисления налогов, сборов и взносов. Для определения размера ущерба бюджетной системе, причиненного налоговым преступлением, необходимо установить действительный размер обязательств по уплате налогов, а также учитывать в совокупности все факторы, влияющие на исчисление сумм. В качестве примера приведем решение Басманного суда г. Москвы в отношении Есина Ю.Я., согласно которому дело вернули на доработку следователю в связи с тем, что при расчете действительных обязательств организации не были учтены первичные документы и регистры, подтверждающие наличие фактически произведенных расходов [11].

Следует отметить, что специальные знания экспертов используются в полной мере при оценке материалов налоговой проверки с точки зрения их полноты, качества и применяемых методов налогового контроля и другое. Как показывает практика, материалы, которые направляются налоговыми органами в правоохранительные органы, зачастую не содержат достаточных оснований для принятия по ним окончательного решения. Так, например, нередко возникает проблема в привлечении к ответственности виновных лиц по материалам налоговых проверок, в ходе которых был использован «расчетный метод».

На основании п. 7 ч.1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган имеет право определять суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет, расчетным способом на основании имеющейся у них информации, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках [12]. Данный метод исчисления налоговых платежей предполагает лишь вероятный вывод о сумме налогов, подлежащих уплате данным налогоплательщиком.

Анализ решений судов показывает, что расчетный способ является условным методом расчета налоговой базы, при котором достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам [13, 14]. Доначисление налогов может быть достоверным только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов. Данный метод исчисле-

ния размера неуплаченных платежей и взносов является законным и допустимым только в налоговом праве. Таким образом, следует учитывать, что из-за несоответствия методик при определении сумм сокрытых обязательных платежей и взносов в ходе проведения экспертизы, зачастую отсутствуют основания подтверждения доначисленных сумм по итогам налоговых проверок.

В качестве примера приведем ситуацию в отношении ООО «Сибнефтепереработка». Так, данная организация заключила фиктивные договоры на поставку горюче-смазочных материалов (ГСМ) с «фирмами-однодневками». Налоговым органом были установлены фактические поставщики ГСМ, однако расчет НДС и налога на прибыль был произведен расчетным методом (перевод из литров в тонны осуществлен по рекомендательным письмам ФНС). Кроме того, сумма расходов была установлена средневзвешенным методом исходя из объемов поставляемого топлива ежемесячно. В результате проведенного экспертами исследования документов сумма доначисленных налогов была неподтверждена.

В заключении отметим, проведенный анализ научной литературы и практики показывает, что в современных условиях существует острая необходимость обобщения и формирования обзоров экспертной деятельности по наиболее сложным вопросам при установлении схем ухода от налогообложения, в выборе методов, которые используются для выявления и прогнозирования налоговых преступлений. Полагаем, что специализация экспертов-налоговиков в области банковской деятельности, страховых организаций, бюджетной сферы будет способствовать повышению эффективности выявлению незаконных действий и своевременного их пресечения.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенар. голосованием от 12 декабря 1993 г.: // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2020. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. Министерство внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс] / Состояние преступности в Российской Федерации – Режим доступа: <https://мвд.рф/folder/101762/> (дата обращения: 14.04.2020).

3. Лисиченко В.К., Циркаль В.В. Использование специальных знаний в следственной и судебной практике: учеб. пособие. – Киев: Киевский государственный ун-т, 1987. – С.17.

4. Махов В.Н. Использование знаний, сведений лиц при расследовании преступлений: монография. – М.: Изд-во Российского ун-та дружбы народов, 2000. – С. 33.

5. Набеева Н.Г., Шавленко А.Д. Экономика в теории и на практике: актуальные вопросы и современные аспекты: Сборник статей IV Международной научно-практической конференции. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение», 2020. – С. 204-209.

6. Мамитова Н. В. Правовая экспертиза как фактор эффективности законодательства Российской Федерации // Царскосельские чтения. – 2010. – № XIV. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovaya-ekspertiza-kak-faktor-effektivnosti-zakonodatelstva-rossiyskoj-federatsii/> (дата обращения: 14.04.2020).

7. Зокоев В. А., Дзугкоев А. К. Понятие правовой экспертизы нормативных правовых актов в МЧС России // Научно-аналитический журнал «Вестник Санкт-Петербургского университета Государственной противопожарной службы МЧС России». – 2011. – №4. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-pravovoy-ekspertizy-normativnyh-pravovyh-aktov-v-mchs-rossii/> (дата обращения: 14.04.2020).

8. Бутырин А.Ю. Строительно-техническая экспертиза в судопроизводстве России: автореф. дис. ... доктора юрид. наук. – М., 2005. – 459 с.

9. Савченко К. А., Набеева Н. Г., Проблемные вопросы финансовой диагностики преднамеренного банкротства // Научный портал МВД России. – 2015. – № 3 (31). – С. 123–127.

10. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. N 48 // «Консультант-

Плюс» (дата обращения 14.04.2020).

11. *Стенькин А.И.* Изменения в квалификации налоговых преступлений // Уголовный процесс. – 2020. – №2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://e.ugpr.ru/785865/> (дата обращения: 14.04.2020).

12. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон Рос. Федерации. от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 01.04.2020) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2020. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

13. По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации:

Определение Конституционного Суда РФ от 05 июля 2005 N 301-О // «КонсультантПлюс» (дата обращения 14.04.2020).

14. В удовлетворении заявления о признании незаконным акта о доначислении налога на прибыль, единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСНО, ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, пени, штрафов отказано, так как общество не обеспечило сохранности документов бухгалтерского учета, не опровергло расчета суммы налогов, произведенного ответчиком, нельзя признать необоснованным размер его налоговой обязанности, определенный ответчиком в порядке пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ: Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 N 5/10 по делу N А45-15318/2008-59/444 // «КонсультантПлюс» (дата обращения 14.04.2020).

Статья поступила в редакцию 16 апреля 2020 г.

Принята к публикации 10 июня 2020 г.

Ссылка для цитирования: Набеева Н. Г., Шавленко А. Д. Особенности проведения экономических экспертиз при выявлении и расследовании налоговых преступлений // Национальная безопасность и стратегическое планирование. 2020. № 2(30). С. 86-91. DOI: <https://doi.org/10.37468/2307-1400-2020-2-86-91>