

А.Н.БОРИСОВ

СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ
ЭКСПЕРТИЗА В АРБИТРАЖНОМ
И АДМИНИСТРАТИВНОМ
СУДОПРОИЗВОДСТВЕ.
ПРАКТИЧЕСКИЕ
РЕКОМЕНДАЦИИ С
ПРИМЕРНЫМИ ФОРМАМИ
ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ
ДОКУМЕНТОВ

Александр Борисов

**Судебная налоговая экспертиза в
арбитражном и административном
судопроизводстве.**

**Практические рекомендации
с примерными формами
процессуальных документов**

«Деловой двор»

2021

Борисов А. Н.

Судебная налоговая экспертиза в арбитражном и административном судопроизводстве. Практические рекомендации с примерными формами процессуальных документов / А. Н. Борисов — «Деловой двор», 2021

ISBN 978-5-9155-0193-4

Книга содержит практические рекомендации налогоплательщикам, участвующим в налоговых спорах в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, по действиям в связи назначением и производством судебной налоговой экспертизы по арбитражным и административным делам, а также по оценке результатов такой экспертизы. В издание включены примерные формы документов, используемых при назначении и производстве судебной налоговой экспертизы по арбитражным и административным делам.

Предназначено для налогоплательщиков, участвующих в налоговых спорах, рассматриваемых арбитражными судами и судами общей юрисдикции, а также для практикующих юристов.

ISBN 978-5-9155-0193-4

© Борисов А. Н., 2021

© Деловой двор, 2021

Содержание

Список сокращений	6
Введение	9
Глава 1. Правовые основы судебной налоговой экспертизы	10
1.1. Судебная налоговая экспертиза как самостоятельный род (вид) судебных экспертиз	10
1.2. Правовое оформление появления судебной налоговой экспертизы как рода (вида) судебных экспертиз	14
1.3. Роль судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе	18
1.4. Место судебной налоговой экспертизы в системе судебных экспертиз	20
Глава 2. Судебная налоговая экспертиза в арбитражном судопроизводстве	23
2.1. Вопрос о допустимости проведения судебной налоговой экспертизы по арбитражному делу	23
Конец ознакомительного фрагмента.	25

Александр Борисов
Судебная налоговая экспертиза в
арбитражном и административном
судопроизводстве. Практические
рекомендации с примерными
формами процессуальных документов

А. Н. Борисов

* * *

Список сокращений

Органы государственной власти, государственные органы, иные организации:

КС России – Конституционный Суд Российской Федерации;

ВС России – Верховный Суд Российской Федерации;

СКЭС ВС России – Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации;

ВАС России – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;

ФАС – федеральный арбитражный суд (федеральный арбитражный суд соответствующего округа);

АС – арбитражный суд;

СК России – Следственный комитет Российской Федерации;

МВД России – Министерство внутренних дел Российской Федерации;

ФСЭНП МВД России – Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел Российской Федерации;

Минобрнауки России – Министерство образования и науки Российской Федерации;

Минтруд России – Министерство труда и социального развития Российской Федерации;

Минюст России (СССР) – Министерство юстиции Российской Федерации (СССР);

ФНС России – Федеральная налоговая служба;

ФСНП России – Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации;

ФССП России – Федеральная служба судебных приставов.

Правовые акты:

УК РСФСР – Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР, утвержден Законом РСФСР от 27 октября 1960 г. «Об утверждении Уголовного кодекса РСФСР»¹ (признан утратившим силу Федеральным законом от 13 июня 1996 г. № 64-ФЗ «О введении в действие Уголовного кодекса Российской Федерации»²);

УПК РСФСР – Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР, утвержден Законом РСФСР от 27 октября 1960 г. «Об утверждении Уголовно-процессуального кодекса РСФСР»³ (признан утратившим силу Федеральным законом от 18 декабря 2001 г. № 177-ФЗ «О введении в действие Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации»⁴);

АПК РФ (1995 г.) – Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 5 мая 1995 г. № 70-ФЗ⁵ (признан утратившим силу Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 96-ФЗ «О введении в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»⁶);

УК РФ – Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ⁷;

часть первая НК РФ – Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ⁸;

часть вторая НК РФ – Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ⁹;

¹ Ведомости ВС РСФСР, 1960, № 40, ст. 591.

² СЗ РФ, 1996, № 25, ст. 2955.

³ Ведомости ВС РСФСР, 1960, № 40, ст. 592.

⁴ СЗ РФ, 2001, № 52 (ч. I), ст. 4924.

⁵ СЗ РФ, 1995, № 19, ст. 1709.

⁶ СЗ РФ, 2002, № 30, ст. 3013.

⁷ СЗ РФ, 1996, № 25, ст. 2954.

⁸ СЗ РФ, 1998, № 31, ст. 3824.

⁹ СЗ РФ, 2000, № 32, ст. 3340.

Закон об экспертной деятельности – Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»¹⁰;

часть третья ГК РФ – Гражданский кодекс РФ (часть третья) от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ¹¹;

УПК РФ – Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ¹²;

КоАП РФ – Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ¹³;

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ¹⁴;

ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ¹⁵;

КАС РФ – Кодекс административного судопроизводства РФ от 8 марта 2015 г. № 21-ФЗ¹⁶;

Постановление Пленума ВАС России 2006 г. № 66 – Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 20 декабря 2006 г. № 66 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе»¹⁷ (признано утратившим силу Постановлением Пленума ВАС России 2014 г. № 23);

Постановление Пленума ВАС России 2014 г. № 23 – Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 апреля 2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе»¹⁸;

Обзор судебной практики проведения экспертизы по гражданским делам – Обзор судебной практики по применению законодательства, регулирующего назначение и проведение экспертизы по гражданским делам¹⁹, утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 14 декабря 2011 г.

Источники правовых актов:

pravo.gov.ru – «Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>»;

БВС РФ – «Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации»;

БНА ФОИВ – «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти»;

ВВАС РФ – «Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации»;

Ведомости ВС РСФСР – «Ведомости Верховного Совета РСФСР»;

Ведомости СНД и ВС РСФСР – «Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР»;

Ведомости СНД и ВС РФ – «Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации»;

Ведомости СНД и ВС СССР – «Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР»;

РГ – «Российская газета»;

СЗ РФ – «Собрание законодательства Российской Федерации»;

СПС – справочные правовые системы.

¹⁰ СЗ РФ, 2001, № 23, ст. 2291.

¹¹ СЗ РФ, 2001, № 49, ст. 4552.

¹² СЗ РФ, 2001, № 52 (ч. I), ст. 4921.

¹³ СЗ РФ, 2002, № 1 (ч. I), ст. 1.

¹⁴ СЗ РФ, 2002, № 30, ст. 3012.

¹⁵ СЗ РФ, 2002, № 46, ст. 4532.

¹⁶ pravo.gov.ru, 2015, 9 марта.

¹⁷ ВВАС РФ, 2007, № 2.

¹⁸ ВВАС РФ, 2014, № 6.

¹⁹ БВС РФ, 2012, № 3.

Иные сокращения:

СБЭ – судебная бухгалтерская экспертиза, судебно-бухгалтерская экспертиза;

СНЭ – судебная налоговая экспертиза, судебно-налоговая экспертиза;

СЭЭ – судебная экономическая экспертиза, судебно-экономическая экспертиза.

Введение

В книге изложены практические рекомендации налогоплательщикам по участию в налоговых спорах, рассматриваемых арбитражными судами и судами общей юрисдикции, по действиям в связи назначением и производством судебной налоговой экспертизы по арбитражным и административным делам, а также по оценке результатов такой экспертизы.

Первая глава книги посвящена рассмотрению правовых основ судебной налоговой экспертизы: описано само появление судебной налоговой экспертизы как самостоятельного рода (вида) судебных экспертиз; проанализировано правовое оформление данного процесса; дана оценка роли судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе; сделана попытка определить место судебной налоговой экспертизы в системе судебных экспертиз.

Во второй и третьей главах книги изложены собственно практические рекомендации налогоплательщикам по действиям в связи назначением и производством судебной налоговой экспертизы отдельно к арбитражному судопроизводству и административному судопроизводству соответственно. Причем применительно к арбитражному процессу предварительно рассмотрен вопрос о допустимости проведения судебной налоговой экспертизы по арбитражному делу. Для этого проведен анализ судебной практики по данному вопросу, который показал, что существуют две противоположные позиции – позицию, исходящую из допустимости назначения судебных налоговых экспертиз по арбитражным делам, и позиция, не допускающая назначение судебных налоговых экспертиз по арбитражным делам. Соответственно этому изложены практические рекомендации, ориентированные на каждую из указанных позиций.

Рассмотрены такие вопросы, как: назначение судебной налоговой экспертизы, определение круга и содержания вопросов, по которым должна быть проведена судебная налоговая экспертиза; выбор экспертного учреждения (организации) и эксперта, проводящих судебную налоговую экспертизу; отвод эксперта; присутствие представителя налогоплательщика при проведении судебной налоговой экспертизы и дача им объяснений эксперту; оплата судебной налоговой экспертизы; обжалование определения суда о назначении судебной налоговой экспертизы; оценка заключения судебной налоговой экспертизы; назначение дополнительной или повторной судебной налоговой экспертизы; заключение судебной налоговой экспертизы по уголовному делу как доказательство по арбитражному или административному делу; проведение судебной налоговой экспертизы по уголовному делу как основание для пересмотра арбитражного или административного дела по вновь открывшимся обстоятельствам.

Вторая и третья главы книги содержат значительное число примерных форм документов, используемых при назначении и производстве судебной налоговой экспертизы по арбитражным и административным делам. (Перечень таких форм приведен в Приложении.) Процессуальные формы документов рассчитаны на противоположные позиции – на позицию, исходящую из допустимости назначения судебных налоговых экспертиз по арбитражным и административным делам, и на позицию, не допускающую назначение судебных налоговых экспертиз по таким делам.

Глава 1. Правовые основы судебной налоговой экспертизы

1.1. Судебная налоговая экспертиза как самостоятельный род (вид) судебных экспертиз

Самым логичным вопросом, с которого представляется целесообразным начать рассмотрение обозначенной в названии главы тематики, представляется вопрос о том, признано ли юридически существование судебной налоговой экспертизы как рода (вида) судебных экспертиз. Ответ на этот вопрос на текущий момент является категорично положительным, хотя прямых аргументов к этому не так и много.

Первым основным таким аргументом является непосредственное указание судебной налоговой экспертизы в качестве самостоятельного рода (вида) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел РФ:

1) судебная налоговая (как и бухгалтерская, финансово-аналитическая, финансово-кредитная) экспертиза указана в Перечне родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утв. Приказом МВД России от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации»²⁰ (приложение № 2, п. 14). При этом указано, что в рамках налоговой экспертизы осуществляется исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов. Названный Перечень изложен полностью в новой редакции Приказом МВД России от 15 октября 2012 г. № 939²¹, а затем Приказом МВД России от 18 января 2017 г. № 15²², но эти изменения не коснулись положения, в котором говорится о судебной налоговой экспертизе;

2) судебная налоговая (как и бухгалтерская, финансово-аналитическая, финансово-кредитная) экспертиза указана в п. 14 Перечня экспертных специальностей, по которым в Министерстве внутренних дел Российской Федерации проводятся аттестация на право самостоятельного производства судебных экспертиз и пересмотр уровня квалификации экспертов, являющимся приложением № 1 к Положению об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки в системе Министерства внутренних дел Российской Федерации, утв. Приказом МВД России от 9 января 2013 г. № 2 «Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России»²³. При этом экспертная специальность обозначена как «налоговая (исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов)» (то, что в скобках, не указывается в свидетельстве на право самостоятельного производства судебных экспертиз). Названный Перечень изложен полностью в новой редакции Приказом МВД России от 9 января 2017 г. № 4²⁴, но эти изменения не коснулись положения, в котором говорится о судебной налоговой экспертизе. До издания Приказа МВД России от 9 января 2013 г. № 2 соответствующие указания содержались в Приказе МВД России от 14 января 2005 г. № 21

²⁰ РГ, 2005, 30 августа, № 191.

²¹ РГ, 2013, 13 февраля, № 30.

²² pravo.gov.ru, 2017, 17 апреля.

²³ РГ, 2013, 8 мая, № 97.

²⁴ pravo.gov.ru, 2017, 8 февраля.

«Об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки»²⁵;

3) судебные налоговые экспертизы наряду с судебно-бухгалтерскими экспертизами и судебно-экономическими экспертизами упоминались в п. 22.2 Федеральных государственных требованиях к минимуму содержания дополнительной профессиональной образовательной программы профессиональной переподготовки федеральных государственных гражданских служащих Следственного комитета Российской Федерации, назначенных на должности следователей следственных отделов Следственного комитета Российской Федерации по городам, районам и приравненных к ним специализированных, в том числе военных следственных отделов, утв. Приказом Минобрнауки России от 29 ноября 2011 г. № 2763²⁶ (Приказ признан утратившим силу Приказом Минобрнауки России от 29 ноября 2013 г. № 1292²⁷), среди судебных экспертиз, современные возможности которых и перечень вопросов, разрешаемых которыми должны знать лица, успешно освоившие Образовательную программу повышения квалификации № 3 «Расследование уголовных дел о налоговых преступлениях и преступлениях, связанных с захватом имущества, имущественных и неимущественных прав, денежных средств предприятий («рейдерства»));

4) судебная налоговая экспертиза наряду с судебно-бухгалтерской экспертизой и судебной финансово-экономической экспертизой указывалась в Федеральном государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по направлению подготовки (специальности) 031003 Судебная экспертиза (квалификация (степень) «специалист»), утв. Приказом Минобрнауки России от 17 января 2011 г. № 40²⁸, в перечне дисциплин для разработки примерных программ, учебников и учебных пособий применительно к учебному циклу по специализации № 4 «Экономические экспертизы». Вместе с тем в утвержденном Приказом Минобрнауки России от 28 октября 2016 г. № 1342 на смену названного стандарта Федеральном государственном образовательном стандарте высшего образования по специальности 40.05.03 Судебная экспертиза (уровень специалитета)²⁹ упоминаются только экономические экспертизы (п. 4.3, 4.4).

Вторым, причем более важным аргументом, является то, что Решением ВС России от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08–334³⁰ оставлено без удовлетворения заявление о признании частично недействующим названного выше Перечня родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утв. Приказом МВД России от 29 июня 2005 г. № 511, в части проведения в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел РФ налоговой судебной экспертизы на предмет исследования исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов. ВС России признал, что оспариваемые положения данного нормативного правового акта соответствуют действующему законодательству, изданы в пределах полномочий федерального органа исполнительной власти и не нарушают прав участников уголовного судопроизводства.

Соответственно, ВС России согласился с тем, что судебная налоговая экспертиза является самостоятельным родом (видом) судебных экспертиз. Наиболее значимым суждением, высказанным в отношении данного вывода, является то, что при производстве судебной налоговой экспертизы используются специальные знания в области прикладных экономических наук: бухгалтерского учета и налогообложения, при этом теоретические положения данных

²⁵ РГ, 2005, 31 марта, № 64.

²⁶ БНА ФОИВ, 2012, № 20.

²⁷ РГ, 2013, 31 декабря, № 296.

²⁸ БНА ФОИВ, 2011, № 23.

²⁹ pravo.gov.ru, 2016, 8 декабря.

³⁰ СПС.

наук подкрепляются знаниями норм законодательства о налогах и сборах, которыми должен был руководствоваться налогоплательщик при исчислении налогов в исследуемом периоде; разрешение правовых вопросов при производстве налоговой экспертизы к компетенции эксперта не относится, оспариваемые положения нормативного акта такого требования также не устанавливают.

Представляется целесообразным привести и иные доводы, изложенные в указанном решении суда, поскольку эти доводы позволяют составить представление о появлении судебной налоговой экспертизы как рода (вида) судебных экспертиз:

УК РФ определяет, какие опасные деяния в сфере экономической деятельности признаются преступлениями. Так, уголовное законодательство устанавливает ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), а также за сокрытие налогоплательщиком денежных средств либо имущества, необходимых для взыскания недоимки (ст. 198, 199, 199¹, 199²);

в соответствии с требованиями УПК РФ предварительное расследование производится следователями органов внутренних дел. В целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с налоговыми преступлениями, на стадии предварительного расследования могут проводиться судебные налоговые экспертизы;

судебная экспертиза – это процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу (ст. 9 Закона об экспертной деятельности);

несостоятельными являются доводы заявителя о противоречии оспариваемых положений нормативного правового акта нормам НК РФ;

налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов и сборов;

предусмотренное пунктом 2 ст. 36 части первой НК РФ требование о направлении органами внутренних дел материалов в соответствующий налоговый орган при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных данным Кодексом к полномочиям налоговых органов, не означает, что налоговые органы осуществляют полномочия по расследованию по уголовным делам о налоговых преступлениях;

назначение по уголовному делу судебной экспертизы, в т. ч. и судебной налоговой экспертизы, регламентируется нормами УПК РФ (гл. 27). Права подозреваемого, обвиняемого при назначении и производстве судебной экспертизы определены статьей 198 данного Кодекса, поэтому являются несостоятельными ссылки заявителя о нарушении ее прав как участника уголовного судопроизводства оспариваемым нормативным правовым актом.

Уместно упомянуть, что существуют аргументы и против позиции о том, что судебная налоговая экспертиза существует как род (вид) судебных экспертиз, хотя следует признать, что эти аргументы «против» не так убедительны как аргументы «за». Речь идет о следующих аргументах:

1) ни в Перечне родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, ни в Перечне экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, утв. Прика-

зом Минюста России от 27 декабря 2012 г. № 237³¹ (приложения № 1 и 2 соответственно), не упомянута судебная налоговая экспертиза, но названы такие виды судебных экспертиз, как бухгалтерская экспертиза и финансово-экономическая экспертиза. То же самое относится и к ранее действовавшему Приказу Минюста России от 14 мая 2003 г. № 114 «Об утверждении Перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации, и Перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации»³² (признан утратившим силу указанным Приказом Минюста России от 27 декабря 2012 г. № 237). В то же время изложенному аргументу можно противопоставить то, что в судебно-экспертных учреждениях Минюста России не предполагалось и не предполагается производство судебных налоговых экспертиз;

2) в пункте 4.4 Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность (уровень специалитета), утв. Приказом Минобрнауки России от 16 января 2017 г. № 20³³, предусмотрено, что выпускник, освоивший программу специалитета, готов решать в т. ч. такую профессиональную задачу, как информационно-аналитическое обеспечение предупреждения, выявления, пресечения, раскрытия и расследования экономических и налоговых преступлений. Вместе с тем, в других положениях упоминается судебная экономическая экспертиза (п. 4.3, 4.4, 5.4, 6.4), но ничего не говорится о судебной налоговой экспертизе;

3) в пункте 4 Методических рекомендаций по выявлению и расследованию преступлений, предусмотренных статьей 177 Уголовного кодекса Российской Федерации (злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности)³⁴, утв. ФССП России 21 августа 2013 г. № 04–12, отмечено, что в зависимости от направления исследования и решаемых вопросов экономическую экспертизу принято подразделять на бухгалтерскую и финансово-экономическую. Соответственно, в данном документе не упоминается судебная налоговая экспертиза как вид судебной экономической экспертизы. В то же время изложенному аргументу можно противопоставить то, что в указанном документе речь идет лишь о тех видах судебных экономических экспертиз, которые имеют значение лишь при расследовании преступлений, предусмотренных статьей 177 УК РФ. Или то, что ФССП России не имеет отношения к производству судебных налоговых экспертиз. К тому же указанный документ не является нормативным правовым актом.

³¹ РГ, 2013, 6 февраля, № 24.

³² РГ, 2003, 31 мая, № 104.

³³ pravo.gov.ru, 2017, 13 февраля.

³⁴ СПС.

1.2. Правовое оформление появления судебной налоговой экспертизы как рода (вида) судебных экспертиз

Обозначение в нормативных правовых актах МВД России и Минобрнауки России судебной налоговой экспертизы в качестве самостоятельного рода (вида) судебных экспертиз явилось одним из этапов развития нормативного правового регулирования в сфере судебно-экспертной деятельности. Рассматривая же развитие такого нормативного правового регулирования, можно отметить следующее.

Законом РФ от 2 июля 1992 г. № 3181-1 «О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации», Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР»³⁵ была установлена уголовная ответственность за неуплату налогов с организаций. Так, названным законом наряду с прочим в УК РСФСР была введена статья 162² «Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения».

В то время отсутствовали виды судебных экспертиз, в рамках проведения которых могли в полной мере решаться задачи установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов, по уголовным делам. Так, в п. 4 Указа Президента СССР от 4 февраля 1991 г. № УП-1423 «О мерах по усилению борьбы с наиболее опасными преступлениями и их организованными формами»³⁶ упоминались лишь судебно-бухгалтерские и экономические экспертизы (названным документом Кабинету Министров СССР предписывалось принять необходимые меры, обеспечивающие потребности следственных органов и судов в проведении судебно-бухгалтерских и экономических экспертиз по уголовным делам).

Как устанавливалось в п. 6 Инструкции о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР³⁷, утв. Минюстом СССР 2 июля 1987 г. № К-8-463, в процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы разрешаются вопросы по установлению:

фактических данных, связанных с недостаточей либо излишками товарно-материальных ценностей, денежных средств и суммой материального ущерба;

правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и движения денежных средств;

соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственно-финансовых операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам, а равно соответствия или несоответствия показаний проходящих по делу лиц данным бухгалтерского учета;

документальной обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств; размеров и стоимости неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, товароведов, других специалистов, и иных материалов дела;

документальной обоснованности размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства;

круга лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также

³⁵ Ведомости СНД и ВС РФ, 1992, № 33, ст. 1912.

³⁶ Ведомости СНД и ВС СССР, 1991, № 7, ст. 180.

³⁷ СПС.

лиц, обязанных обеспечивать выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы;

недостатков в организации, ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению.

Там же указывалось, что эксперт-бухгалтер может решать также и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний.

В таких условиях в п. 17 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утв. Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»³⁸, устанавливалось, что заключение аудитора (аудиторской фирмы) по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ. Разумеется, этот шаг, явно противоречащий сущности судебной экспертизы как особого процессуального действия, также не мог решить проблемы решения задач установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов, в рамках судебно-экспертной деятельности.

Появление рода (вида) судебных экспертиз, в рамках которых решаются задачи установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов, юридически было оформлено Федеральным законом от 17 декабря 1995 г. № 200-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР»³⁹, которым одновременно с отнесением к подследственности федеральных органов налоговой полиции уголовных дел о налоговых преступлениях этим органам было предоставлено право производства судебно-экономических экспертиз. Речь идет о новой редакции п. 13 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах налоговой полиции»⁴⁰, в которой прямо указано на право федеральных органов налоговой полиции проводить судебно-экономические и связанные с исследованием документов криминалистические экспертизы (в УПК РСФСР были внесены изменения, касающиеся лишь подследственности уголовных дел).

Данный шаг федерального законодателя послужил основой для создания в Федеральной службе налоговой полиции РФ (ФСНП России) экспертных подразделений – Экспертного управления в центральном аппарате, региональных служб (отделов) в ряде территориальных органов и служб (отделов, отделений, групп) в других территориальных органах, в которых соответственно производились в т. ч. и судебно-экономические экспертизы. Соответственно, судебно-экономическими экспертизами при этом обозначались и те судебные экспертизы, в рамках которых решаются задачи установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов.

В соответствии с Указом Президента РФ от 11 марта 2003 г. № 306 «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации»⁴¹ ФСНП России была упразднена, а ее функции по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений переданы МВД России, в составе центрального аппарата которого была образована Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП). Законодательно данные процедуры оформлены Федеральным законом от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Рос-

³⁸ РГ, 1993, 29 декабря, № 239.

³⁹ СЗ РФ, 1995, № 51, ст. 4973.

⁴⁰ Ведомости СНД и ВС РФ, 1993, № 29, ст. 1114.

⁴¹ СЗ РФ, 2003, № 12, ст. 1099.

сийской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления»⁴², но при этом род (вид) судебных экспертиз, в рамках которых решаются задачи установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов, не упоминался. Положение пункта 12 ст. 10 Закона 1991 г. о милиции – Закон РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026–1 «О милиции» (наименование в ред. Федерального закона от 31 марта 1999 г. № 68-ФЗ)⁴³, устанавливавшее, что милиция в соответствии с поставленными перед ней задачами обязана проводить экспертизы по уголовным делам и по делам об административных правонарушениях, а также научно-технические исследования по материалам оперативно-розыскной деятельности, было оставлено без изменения.

Соответственно, подобно организации экспертных подразделений ФСНП России в составе Экспертно-криминалистического центра МВД России было создано управление судебно-экономических экспертиз, а в составе экспертно-криминалистических центров МВД, ГУВД, УВД субъекта РФ – отделы (отделения) судебно-экономических экспертиз. В положениях Приказов МВД России от 14 января 2005 г. № 21 и от 29 июня 2005 г. № 511 впервые на уровне нормативного правового регулирования судебная налоговая экспертиза указана в качестве самостоятельного рода (вида) судебных экспертиз, о чем говорилось выше. Однако далее этого дело не пошло, в том числе и не появились подразделения, осуществляющие производство судебных налоговых экспертиз.

Упомянутый выше Федеральный закон от 17 декабря 1995 г. № 200-ФЗ остался единственным актом законодателя, в котором упоминался род (вид) судебных экспертиз, в рамках которых решаются задачи установления фактических обстоятельств, связанных с уплатой налогов. Более федеральный законодатель к этому вопросу не возвращался:

ни при издании Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁴⁴, которым внесены изменения в УПК РФ, относящие с 1 января 2010 г. уголовные дела о налоговых преступлениях (ст. 198–199² УК РФ) к исключительной подсудственности следователей Следственного комитета при прокуратуре РФ;

ни при издании Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации»⁴⁵, которым образован СК РФ, ни при издании в связи с этим Федерального закона от 28 декабря 2010 г. № 404-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием деятельности органов предварительного следствия»⁴⁶, которым изменения внесены в том числе и в УПК РФ;

ни при издании Федерального закона от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции»⁴⁷. Как указано в п. 18 ч. 1 ст. 12 названного Закона, на полицию возлагаются обязанности проводить в соответствии с законодательством РФ экспертизы по уголовным делам и делам об административных правонарушениях, а также исследования по материалам оперативно-розыскной деятельности. В свою очередь, обозначенные выше подразделения судебно-экономических экспертиз экспертно-криминалистических центров органов внутренних дел переименованы в подразделения экономических экспертиз. Согласно действующей структуре федерального

⁴² СЗ РФ, 2003, № 27 (ч. I), ст. 2700.

⁴³ Ведомости СНД и ВС РСФСР, 1991, № 16, ст. 503; СЗ РФ, 1999, № 14, ст. 1666.

⁴⁴ СЗ РФ, 2010, № 1, ст. 4.

⁴⁵ СЗ РФ, 2011, № 1, ст. 15.

⁴⁶ СЗ РФ, 2011, № 1, ст. 16.

⁴⁷ СЗ РФ, 2011, № 7, ст. 900.

государственного казенного учреждения «Экспертно-криминалистический центр МВД России» (размещена на официальном сайте МВД России <http://mvd.ru>) в состав Управления экономических и строительно-технических экспертиз данного учреждения входят отдел финансово-аналитических и финансово-кредитных экспертиз, отдел бухгалтерских экспертиз и отдел строительно-технических экспертиз.

1.3. Роль судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе

Как говорилось выше, в свое время (когда налоговые преступления относились к подследственности органов внутренних дел) МВД России продекларировало, что экспертно-криминалистическими подразделениями органов внутренних дел РФ проводятся судебные налоговые экспертизы, а также отстояло эту позицию в ВС России. Причем ВС России соответственно доводам представителей МВД России в упомянутом выше Решении от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08–334 указал, что при производстве судебной налоговой экспертизы используются специальные знания в области прикладных экономических наук – бухгалтерского учета и налогообложения. При этом теоретические положения данных наук подкрепляются знаниями норм законодательства о налогах и сборах, которыми должен был руководствоваться налогоплательщик при исчислении налогов в исследуемом периоде. Разрешение правовых вопросов при производстве налоговой экспертизы к компетенции эксперта не относится, оспариваемые положения нормативного акта такого требования также не устанавливают.

Здесь возникает существенная проблема, которую можно обозначить следующими вопросами. Существуют ли такие «специальные знания в области прикладных экономических наук – бухгалтерского учета и налогообложения», которыми руководствуется судебный налоговый эксперт? Может ли судебный налоговый эксперт, не разрешая правовых вопросов, установить фактические обстоятельства, связанные с уплатой налогов? Существуют ли используемые при производстве судебных налоговых экспертиз иные методы (методики), нежели правоприменение?

Прежде чем рассматривать обозначенную проблему, необходимо пояснить, почему в Решении ВС России затронут вопрос о том, относится ли при производстве налоговой экспертизы к компетенции эксперта разрешение правовых вопросов. Дело в том, что в правоприменительной практике сформирована четкая правовая позиция о недопустимости разрешения судебным экспертом правовых вопросов. Соответствующие разъяснения даны в п. 4 Постановления Пленума ВС России от 21 декабря 2010 г. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам»⁴⁸: вопросы, поставленные перед экспертом, и заключение по ним не могут выходить за пределы его специальных знаний; постановка перед экспертом правовых вопросов, связанных с оценкой деяния, разрешение которых относится к исключительной компетенции органа, осуществляющего расследование, прокурора, суда (например, что имело место – убийство или самоубийство), как не входящих в его компетенцию, не допускается.

Однако понять, как судебный налоговый эксперт может установить фактические обстоятельства, связанные с уплатой налогов, без применения правовых норм, представляется затруднительным. Исчислить суммы налогов, подлежащие уплате за определенный период, без обращения к положениям законодательства РФ о налогах и сборах попросту невозможно. Иначе говоря, разрешаемые в рамках судебной налоговой экспертизы вопросы представляются именно правовыми.

В этом отношении показательна ситуация с методами (методиками) исследований, используемых при производстве судебных налоговых экспертиз. Уместно напомнить, что положение п. 9 ч. 1 ст. 204 УПК РФ предписывает указывать в заключении эксперта примененные методики (положение ч. 2 ст. 25 Закона об экспертной деятельности предписывает указывать примененные методы). Как следует из разъяснений, данных в названном выше Постановлении Пленума ВС России от 21 декабря 2010 г. № 28: невозможность уяснения методики исследо-

⁴⁸ РГ, 2010, 30 декабря, № 296.

вания означает недостаточную ясность заключения эксперта, что в соответствии с ч. 1 ст. 207 УПК РФ является основанием для проведения дополнительной экспертизы, поручаемой тому же или другому эксперту (п. 13); заключение эксперта, в котором не применены или неверно применены необходимые методы и методики экспертного исследования, является необоснованным и в этом случае согласно ч. 2 ст. 207 УПК РФ может быть назначена повторная экспертиза, производство которой поручается другому эксперту (п. 15). О значимости положения п. 9 ч. 1 ст. 204 УПК РФ, предписывающего указывать в заключении эксперта примененные методики, говорится в Определениях КС России от 24 сентября 2012 г. № 1622-О⁴⁹ и от 16 июля 2013 г. № 1112-О⁵⁰.

Литература, содержащая научно обоснованные методы (методики) исследований, используемых при производстве судебных налоговых экспертиз, отсутствует. При этом имеется в виду, что отсутствует такая общедоступная литература, к которой мог бы непосредственно обратиться эксперт, которая могла бы быть процитирована в заключении эксперта или к которой могла быть сделана отсылка. При попытках же изложения таких методов (методик) в заключениях экспертов либо приводятся положения, касающиеся иных элементов исследований – предмета, объектов и т. п., но только не самих методов (методик), либо приводится пересказ правовых норм, причем зачастую вольный пересказ.

Изложенное подводит к выводу о том, что судебная налоговая экспертиза не существует как род (вид) судебных экспертиз, но это противоречит тому, о чем говорилось выше. Объяснение данному противоречию видится в том, что ВС России, признавая легитимность судебной налоговой экспертизы, прежде всего, исходил из нужды полиции в использовании знаний в сфере налогообложения при расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях. Это следует из приведенных выше положений Решения ВС России от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08–334.

Ни следователи полиции, осуществлявшие предварительное расследование уголовных дел о налоговых преступлениях (в настоящее время это входит в компетенцию следователей СК РФ), ни судьи, рассматривающие такие уголовные дела, как правило, не обладают достаточными знаниями в сфере налогообложения, в силу чего такие знания в уголовном судопроизводстве приобретают характер «специальных». Как разъяснено в п. 23 Постановления Пленума ВС России от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»⁵¹, в целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с этими преступлениями, суды могут привлекать к участию в судебном разбирательстве специалистов, а в необходимых случаях проводить соответствующие экспертизы. В пункте 17 ранее действовавшего Постановления Пленума ВС России от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов»⁵² с учетом специфики дел о налоговых преступлениях, судам рекомендовалось в целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с уклонением от уплаты налогов, привлекать в необходимых случаях к участию в судебном разбирательстве специалистов, обладающих соответствующими познаниями в области налогообложения.

⁴⁹ СПС.

⁵⁰ СПС.

⁵¹ РГ, 2006, 31 декабря, № 297.

⁵² РГ, 1997, 19 июля, № 138.

1.4. Место судебной налоговой экспертизы в системе судебных экспертиз

Определить официально признанное место судебной налоговой экспертизы в системе судебных экспертиз, т. е. определить род, вид, тип данной экспертизы представляется затруднительным, поскольку на текущий момент нет сведений о единой официально определенной (т. е. определенной нормативными правовыми актами) классификации судебных экспертиз. Различные федеральные органы государственной власти по-разному классифицируют судебные экспертизы.

В системе экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел РФ согласно Приказам МВД России от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» и от 9 января 2013 г. № 2 «Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России» в качестве самостоятельных родов (видов) судебных экспертиз выделяют:

налоговую экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов;

бухгалтерскую экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование содержания записей бухгалтерского учета;

финансово-аналитическую экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование финансового состояния;

финансово-кредитную экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование соблюдения принципов кредитования.

В системе федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждений Минюста России согласно Приказу Минюста России от 27 декабря 2012 г. № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» (ранее – согласно Приказу Минюста России от 14 мая 2003 г. № 114 «Об утверждении Перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации, и Перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации») в качестве самостоятельных родов (видов) судебных экспертиз выделяют:

бухгалтерскую экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных;

финансово-экономическую экспертизу, в рамках которой осуществляется исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта ФССП России, как указано в Методических рекомендациях по выявлению и расследованию преступлений, предусмотренных статьей 177 Уголовного кодекса Российской Федерации (злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности), утв. ФССП России 21 августа 2013 г. № 04–12, и Методических рекомендациях по порядку назначения и производства судебных экспертиз в рамках доследственных проверок и расследования преступлений, подследственных Федеральной службе судебных приставов⁵³, утв. ФССП России

⁵³ «Бюллетень Федеральной службы судебных приставов», 2014, № 11.

15 сентября 2014 г. № 0004/22 (направлены письмом ФССП России от 18 сентября 2014 г. № 00043/14/56151-ВВ «О Методических рекомендациях»⁵⁴), исходит из того, что судебная экономическая экспертиза представляет собой самостоятельный вид экспертных исследований, состоящий из двух типов – судебной бухгалтерской и судебной финансово-экономической экспертиз. При этом со ссылками на издания, не представляющие собой ни нормативные правовые акты, ни иные правовые акты, отмечено следующее:

предметом судебной бухгалтерской экспертизы являются отраженные в бухгалтерском учете хозяйственные операции (явления финансово-хозяйственной деятельности), которые содержат информацию о состоянии, движении, наличии или отсутствии материальных ценностей и денежных средств, их источниках, свидетельствуют о нарушениях (отсутствии нарушений) в ведении бухгалтерского учета;

с помощью судебной бухгалтерской экспертизы можно установить характер и механизм искажения учетных данных, а также степень их влияния на качественные и количественные показатели хозяйственной деятельности, определение тождества либо различия черновых записей с данными бухгалтерского учета по их смысловому и структурному содержанию, способствовать воссозданию искаженных или отсутствующих учетных данных;

предметом судебной финансово-экономической экспертизы являются сведения о финансовых операциях и финансовых показателях деятельности хозяйствующего субъекта, а также фактические данные, характеризующие образование, распределение и использование на предприятии доходов, денежных средств (фондов), негативные отклонения в этих процессах, повлиявшие на показатели хозяйственной деятельности или способствовавшие совершению преступлений, связанных с несоблюдением финансовой дисциплины;

с помощью финансово-экономической экспертизы возможно определение финансового состояния и платежеспособности должника, диспропорций в доходах и расходах, повлиявших на величину балансовой прибыли и обеспечение оборотными средствами, а также установление негативных отклонений по отдельным статьям доходов и расходов денежных средств.

У Минобрнауки России, как следует из его нормативных правовых актов, позиция по вопросу о классификации судебных экспертиз подвержена изменениям.

Так, в Федеральном государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования по направлению подготовки (специальности) 031003 Судебная экспертиза (квалификация (степень) «специалист»), утв. Приказом Минобрнауки России от 17 января 2011 г. № 40, упоминались судебная налоговая экспертиза, судебно-бухгалтерская экспертиза и судебная финансово-экономическая экспертиза. Однако, в утвержденном Приказом Минобрнауки России от 28 октября 2016 г. № 1342 на смену названного стандарта Федеральном государственном образовательном стандарте высшего образования по специальности 40.05.03 Судебная экспертиза (уровень специалитета) упоминаются только экономические экспертизы.

В Федеральных государственных требованиях к минимуму содержания дополнительной профессиональной образовательной программы профессиональной переподготовки федеральных государственных гражданских служащих Следственного комитета Российской Федерации, назначенных на должности следователей следственных отделов Следственного комитета Российской Федерации по городам, районам и приравненным к ним специализированных, в том числе военных следственных отделов, утв. Приказом Минобрнауки России от 29 ноября 2011 г. № 2763 (Приказ признан утратившим силу Приказом Минобрнауки России от 29 ноября 2013 г. № 1292), упоминались судебно-бухгалтерские экспертизы, судебно-налоговые экспертизы и судебно-экономические экспертизы.

⁵⁴ СПС.

В Федеральном государственном образовательном стандарте высшего образования по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность (уровень специалитета), утв. Приказом Минобрнауки России от 16 января 2017 г. № 20, упоминается только судебная экономическая экспертиза.

Глава 2. Судебная налоговая экспертиза в арбитражном судопроизводстве

2.1. Вопрос о допустимости проведения судебной налоговой экспертизы по арбитражному делу

Как представляется, в арбитражном процессе речь о производстве судебных налоговых экспертиз идти не должна. Необходимость в знаниях в сфере налогообложения возникает при рассмотрении налоговых споров, т. е. при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, в т. ч. решений о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, действий (бездействий) должностных лиц налоговых органов и т. п. Однако, судьи, рассматривающие такие дела, сами обладают необходимыми знаниями, поскольку это знания из сферы юриспруденции. К тому же существует специализация – указанные дела рассматривают судьи административных коллегий арбитражных судов соответствующих судебных составов.

При разрешении арбитражным судом налогового спора, т. е. при проверке правильности применения налоговым органом норма налогового законодательства, назначение судебной налоговой экспертизы означало бы, что перед экспертом ставились бы вопросы права и правовых последствий оценки доказательств. А это является недопустимым как противоречащее следующему разъяснению, данному в п. 8 Постановления Пленума ВАС России 2014 г. № 23 (ранее соответствующее разъяснение было даны п. 8 «предшественника» – Постановления Пленума ВАС России 2006 г. № 66): определяя круг и содержание вопросов, по которым необходимо провести экспертизу, суд исходит из того, что вопросы права и правовых последствий оценки доказательств не могут быть поставлены перед экспертом.

Там же, в указанном пункте 8 Постановления Пленума ВАС России 2014 г. № 23 говорится о единственном исключении (об этом же говорилось ранее в п. 8 Постановления Пленума ВАС России 2006 г. № 66): вместе с тем в целях установления содержания норм иностранного права суд может обратиться в установленном порядке за содействием и разъяснением в компетентные органы или организации, привлечь специалиста либо эксперта (ч. 2 ст. 14 АПК РФ, п. 2 ст. 1191 части третьей ГК РФ); при привлечении лица, обладающего специальными знаниями в области иностранного права, в качестве эксперта суд руководствуется законодательством РФ о судебно-экспертной деятельности, а также нормами АПК РФ, регулирующими вопросы назначения и проведения экспертизы.

С позицией о недопустимости назначения судебных налоговых экспертиз в арбитражном процессе согласуется мнение, выраженное ФНС России по вопросу о пределах специальных познаний эксперта при назначении и производстве экспертизы, представляющей собой вид мероприятий налогового контроля:

указанной экспертизе посвящена статья 95 части первой НК РФ, согласно п. 1 которой (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ⁵⁵) в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в т. ч. при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Там же предусмотрено, что экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. В пункте

⁵⁵ СЗ РФ, 1999, № 28, ст. 3487.

2 указанной статьи установлено, что вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта;

с учетом приведенных положений НК РФ в п. 10.2 письма ФНС России от 17 июля 2013 г. № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками»⁵⁶ отмечено, что не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, по вопросам права, другим вопросам, познаниями по которым либо полномочиями по разрешению которых должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (юристы и др.) в соответствии с законодательством о налогах и сборах, их должностными обязанностями.

Иллюстрацией к положению о том, что не может идти речь о производстве судебных экспертиз при осуществлении налогового контроля, являются Нормы оплаты денежного вознаграждения переводчиков, специалистов и экспертов, привлекаемых для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, утв. Постановлением Минтруда России от 18 февраля 2000 г. № 19⁵⁷. Данный документ определяет виды экспертиз, производимых в рамках налогового контроля, и в этом документе не упоминаются налоговая, бухгалтерская, экономическая и т. п. экспертизы.

Описанная выше (см. гл. 1 настоящей книги) проблема с отсутствием методов (методик) исследований, используемых при производстве судебных налоговых экспертиз, также в полной мере относится к арбитражному процессу, поскольку в п. 7 ч. 2 ст. 86 АПК РФ установлено, что в заключении эксперта или комиссии экспертов должны быть отражены содержание и результаты исследований с указанием примененных методов.

Не приходится говорить и о возможности привлечения по инициативе налогоплательщика к участию в арбитражном процессе специалиста по налогообложению. Положения статей 55¹ и 87¹ АПК РФ предусматривают возможность привлечения арбитражным судом специалиста в целях получения разъяснений, консультаций и выяснения профессионального мнения лиц, обладающих теоретическими и практическими познаниями по существу разрешаемого арбитражным судом спора. Однако, как разъяснено в п. 3 Постановления Пленума ВАС России от 8 октября 2012 г. № 59 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с принятием Федерального закона от 08.12.2011 № 422-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с созданием в системе арбитражных судов Суда по интеллектуальным правам»⁵⁸, согласно ч. 2 ст. 55¹ и ч. 1 ст. 87¹ АПК РФ специалист может быть привлечен в процесс только по инициативе арбитражного суда; при этом арбитражный суд может учитывать мнение лиц, участвующих в деле.

Аргументом в пользу того, что в арбитражном процессе не подразумевается привлечение специалиста по налогообложению, является форма участия специалиста в арбитражном процессе. Согласно положениям ч. 2 ст. 55¹

⁵⁶ СПС.

⁵⁷ РГ, 2000, 4 мая, № 86.

⁵⁸ ВВАС РФ, 2012, № 12.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.