



005048418

*На правах рукописи*

**Голикова Виктория Владимировна**

**СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА.  
ПРАВОВЫЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

12.00.12– криминалистика; судебно-экспертная деятельность;  
оперативно-розыскная деятельность

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

17 ЯНВ 2013

Москва – 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Московская государственная юридическая академия имени О.Е. Кутафина»

Научный руководитель            доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РФ  
**Россинская Елена Рафаиловна**

Официальные оппоненты        **Майлис Надежда Павловна**  
доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РФ,  
заслуженный юрист РФ,  
Московский университет МВД России,  
профессор кафедры трасологии и  
оружиеведения Московского университета  
МВД России

**Ривкин Константин Евгеньевич**  
кандидат юридических наук, доцент,  
Московская коллегия адвокатов «Каганер и  
партнёры», адвокат

Ведущая организация            **Балтийский федеральный университет  
имени Иммануила Канта**

Защита диссертации состоится 31 января 2013 года в 14:00 на заседании диссертационного совета Д 212.123.01, созданного на базе Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина, г. Москва, 123995, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, зал заседаний диссертационного совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина.

Автореферат разослан 28 декабря 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета  
доктор юридических наук, профессор



Г.А. Есаков

### **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы исследования** обусловлена тем, что в настоящее время в следственной и судебной практике по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов все большее значение получает судебная экспертиза. Однако наиболее часто по делам, регламентированным ст. ст. 198, 199 УК РФ, назначаются судебная бухгалтерская экспертиза, а если экспертиза по вопросам правильности исчисления налогов назначается в экспертные учреждения Минюста РФ, то проводится судебная финансово-экономическая экспертиза. Судебная налоговая экспертиза назначается редко, поскольку отсутствуют хорошо проработанные теоретические и методические рекомендации по организации и проведению этой экспертизы, что препятствует активному ее внедрению в следственную (судебную) и экспертную деятельность.

На практике часто возникают проблемы с назначением экспертизы по вопросам правильности исчисления налогов, в особенности с определением круга задач и постановкой вопросов. Проведенное нами исследование показало, что у 36% следователей при назначении судебной налоговой экспертизы возникают сложности с определением задач и формулировкой вопросов, у 21% следователей возникают сложности при определении рода назначаемой экономической экспертизы по вопросам налогообложения, так как до сих пор отсутствует единый подход в том, какого рода экономическую экспертизу следует назначать по вопросам правильности исчисления налогов подлежащих уплате в бюджет. Практика показывает, что следователи и суды по вопросам налогообложения назначают экспертизы самых разных родов (судебные бухгалтерские, судебные финансово-экономические, судебные налогово-бухгалтерские и судебные налоговые экспертизы). При изучении 223-х уголовных дел связанных с налоговыми преступлениями нами было выявлено, что по 7% уголовных дел назначались судебные налогово-бухгалтерские экспертизы. При этом необходимо отметить, что наименование «налогово-бухгалтерская экспертиза» противоречит концептуальным положениям классификации судебных экспертиз. По 41% изученных уголовных дел назначались судебные бухгалтерские экспертизы, по 32% уголовных дел назначались судебные финансово-экономические экспертизы, по 20% дел судебные налоговые экспертизы назначались в экспертные учреждения МВД РФ и в негосударственные экспертные учреждения г. Москвы. Необходимо отметить, что в негосударственных экспертных учреждениях также нет единого подхода в рамках какого рода экономической экспертизы следует решать вопросы налогообложения. Исследование показало, что только в 4-х экспертных учреждениях из 19-ти

изученных вопросы налогообложения решаются в рамках судебной налоговой экспертизы, в других негосударственных экспертных учреждениях вопросы налогов решаются в рамках уже упомянутых судебной бухгалтерской и судебной финансово-экономической экспертизы. Можно сделать вывод, что в экспертных учреждениях нет однозначного подхода к тому, к какому роду судебной экономической экспертизы относится решение вопросов налогов и налогового законодательства.

Далее, у 43 % следователей возникают сложности с определением достаточности объектов, необходимых для производства судебной налоговой экспертизы. Представляется, что причинами указанных проблем является отсутствие достаточного теоретического и методического обеспечения данного рода экспертизы. Несмотря на уже многолетнюю практику проведения судебных налоговых экспертиз, ее научному обоснованию не уделено нужного внимания.

В этой связи разработка теоретических и методических основ судебной налоговой экспертизы приобретает большое научное и практическое значение, что обуславливает актуальность и значимость данной работы.

#### **Степень научной разработанности темы исследования**

Проблема классификации судебных экономических экспертиз стоит перед учеными много лет и нашла свое отражение во множестве научных работ. Среди родов экономической экспертизы наиболее развитой является судебно-бухгалтерская экспертиза, так как проблемы данного рода экспертизы проработаны достаточно детально и раскрыты в многочисленных публикациях. Дискуссионный характер имеет проблема, связанная с выделением судебной налоговой экспертизы в самостоятельный род судебной экономической экспертизы. Ряд авторов и ученых выделяют судебную налоговую экспертизу в качестве самостоятельного рода, другие - считают, что вопросы в области налогов и налогового законодательства, необходимо решать в рамках других родов экономических экспертиз. Большинство авторов, по сути, придерживается единого подхода к классификации судебной экономической экспертизы, наиболее часто выделяя судебно-бухгалтерскую и судебную финансово-экономическую экспертизу без определения места для рода судебной налоговой экспертизы.

Различные проблемы, связанные с судебной налоговой экспертизой и использованием специальных знаний по вопросам правильности исчисления налогов и сборов нашли свое отражение в работах Борисова А.Н., Воронина М.И., Галая А.Н., Ищенко А.Н., Кучерова И.Н., Лукашевича С.В., Мусина Э.Ф., Сальникова К.Е., Шапиро Л.Г., Якубова Р.С. и др.

**Предметом диссертационного исследования** являются закономерности формирования и функционирования системы специальных знаний, синтез которых составляет правовую и теоретическую основу судебной налоговой экспертизы, закономерности методического обеспечения, экспертных технологий, экспертных компетенций для данного рода судебных экономических экспертиз.

**Объектом исследования** является экспертная, следственная и судебная практика по делам, связанным с уклонением от уплаты налогов, а также судебно-экспертная деятельность в государственных и негосударственных экспертных учреждениях выполняющих судебную экспертизу по вопросам правильности исчисления и полноты уплаты налогов в бюджет.

**Цель диссертационной работы** состоит в решении актуальной научно-прикладной задачи по разработке теоретических и прикладных аспектов судебной налоговой экспертизы, заключающейся в обосновании предмета, объектов, задач и методов судебной налоговой экспертизы, формировании основ технологии производства данного рода экспертизы и методических основ назначения, производства, оценки и использования результатов судебной налоговой экспертизы.

Реализация поставленной цели осуществлена посредством решения **следующих задач:**

- определение места судебной налоговой экспертизы в системе классификации судебной экономической экспертизы. Аргументация авторской классификации судебной экономической экспертизы;
- определение предмета, объектов и задач судебной налоговой экспертизы;
- анализ объектов, предмета и задач судебной бухгалтерской экспертизы, судебной финансово-экономической экспертизы и судебной налоговой экспертизы с целью выявления особенностей каждого из этих родов экспертиз. Анализ существующего понятийного аппарата судебной налоговой экспертизы;
- выявление закономерностей развития судебной налоговой экспертизы в процессе изучения ее становления и развития как самостоятельного рода исследования. Обоснование целесообразности выделения в качестве самостоятельного рода судебной налоговой экспертизы;
- анализ наиболее важных и дискуссионных проблем назначения и производства экономических экспертиз по вопросам правильности

исчисления и уплаты налогов. Решение проблем связанных с назначением и производством судебной налоговой экспертизы;

- формулирование понятия специальных знаний, определяющих пределы компетенции эксперта судебной налоговой экспертизы;
- анализ современного состояния подготовки специалистов для производства судебной налоговой экспертизы;
- исследование заключения эксперта судебной налоговой экспертизы на предмет выявления типичных ошибок. Выявление основных причин возникновения ошибок в заключениях эксперта.

### **Методология и методы исследования**

Методология и методы исследования определены на основе диалектических положений теории познания окружающей действительности в их взаимосвязи и взаимообусловленности. Также был применен междисциплинарный подход, поскольку исследования потребовали использования знаний в области судебно-экспертной деятельности, экономики, процессуального и материального права, криминалистики, что предопределило комплексный характер данного исследования.

Кроме того, при анализе предмета исследования применялись как обще-, так и частно-научные методы: исторический, логический, системно-структурный, сравнительно-аналитический, комплексный, статистический и другие. В целом, в работе использовались все перечисленные методы познания в совокупности, приоритет в использовании того или иного метода, или же их комплекса определялся в зависимости от задач исследования. **Теоретическая основа исследования**

Теоретическую основу исследования составили труды ученых, посвятивших свои научные изыскания вопросам криминалистики и судебной экспертизы: Аверьяновой Т.В., Белкина Р.С., Винберга А.И., Волчецкой Т.С., Зинина А.М., Ищенко Е.П., Карнеевой Л.М., Корухова Ю.Г., Майлис Н.П., Орлова Ю.К., Российской Е.Р., Рахунова Р.Д., Усова А.И., Шляхова А.Р. и др. В процессе исследования автор опиралась на идеи, концепции, подходы теоретического и методологического характера видных ученых в области судебной экономической экспертизы и судебной налоговой экспертизы, занимавшихся проблемами использования специальных знаний по делам связанным с уклонением от уплаты налогов: Атанесяна А.Г., Алибекова Ш.И., Белова А.А., Белова А.Н., Белухи Н.Т., Бертовского Л.В., Борисова А.Н., Виноградовой М.М., Воронина М.И., Галая А.Н., Голубятникова С.П., Дмитриенко Т.М., Дубоносова Е.С., Извекова С.С., Казарчиковой Э.Ю., Кеворковой Ж.А., Кучерова И.И., Лукашевича С.В.,

Мусина Э.Ф., Рагозиной И.Г., Ривкина К.Е., Романова В.В., Сауткина И.В., Степутенковой В.К., Федоровой А.Н., Якубова Р.С. и др.

Сопряженные с тематикой исследования вопросы, связанные с проблемами теории и практики судебных экономических экспертиз, и использованием специальных знаний по делам о налоговых преступлениях рассматривались в диссертационных работах Воронина М.И., Загвоздкина Н.Н., Ищенко А.Н., Пащенко Т.В., Пешкова С.С., Потураева Р.А., Сальникова К.Е., Шариповой А.Р.

### **Нормативная основа исследования**

Нормативную базу исследования составляют Конституция РФ, Уголовно-процессуальный и Уголовный кодексы РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001г. №73-ФЗ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. № 402 ФЗ, Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 28 от 21 декабря 2010г. «О судебной экспертизе по уголовным делам», Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», а также нормативные документы ведомств в виде писем, положений, инструкций, правил, методических рекомендаций, регулирующих судебно-экспертную деятельность, налоговое законодательство и бухгалтерский учет.

### **Эмпирическая база исследования**

Эмпирическую базу исследования составляют материалы следственной и судебно-экспертной практики, статистические данные. При подготовке диссертационной работы исследованы материалы 223 уголовных дел о преступлениях связанных с уклонением от уплаты налогов, рассмотренных судами г. Москвы, а также 98 заключений эксперта, подготовленных сотрудниками судебно-экспертных учреждений органов внутренних дел Российской Федерации г. Москвы, г. Воронежа и г. Краснодара; РФЦСЭ при Минюсте РФ г. Москвы, г. Самары и заключений эксперта и специалиста, подготовленных рядом негосударственных экспертных учреждений г. Москвы. Проведен анкетный опрос 68 следователей подразделений Главного следственного управления ГУ МВД России по г. Москве и следователей подразделений Главного следственного управления СК России по г. Москве по вопросам связанным с проблемами назначения судебной экспертизы в области налогообложения.

Проведен анкетный опрос 49 судебных экспертов-экономистов государственных и негосударственных экспертных учреждений г. Москвы по проблемам производства судебной налоговой экспертизы. Изучены

производства арбитражных дел г. Москвы, касающиеся рассмотрения налоговых споров. Диссертантом использован также собственный опыт экспертной деятельности в области производства судебных экономических экспертиз. В работе использованы инструкции, методические рекомендации, законы и подзаконные акты, регламентирующие работу судебно-экспертных учреждений МВД РФ и Минюста РФ.

**Научная новизна исследования** определяется тем, что это одна из первых диссертационных работ, посвященных научному обоснованию судебной налоговой экспертизы основанная на теоретических и методических рекомендациях по назначению, производству, оценке и использованию результатов данного рода судебных экспертиз. Определены предмет, объекты и задачи судебной налоговой экспертизы. В целях методического совершенствования производства судебной налоговой экспертизы в данной работе разработаны основы методики и технология производства экспертного диагностического исследования. Выявлены особенности судебной налоговой экспертизы при сопоставлении с другими родами экономической экспертизы, подчеркнута самостоятельность указанного рода экспертиз. Получили развитие теоретические и прикладные аспекты судебной налоговой экспертизы, заключающиеся в том, что сформулированы теоретические и методические рекомендации по организации и проведению судебной налоговой экспертизы, недостаточное обогащение которых препятствовало активному внедрению судебной налоговой экспертизы в следственную и судебно-экспертную практику.

#### **Положения, выносимые на защиту**

1. Авторский подход к классификации судебных экономических экспертиз. Дана классификация судебных экономических экспертиз с выделением в ней рода судебной налоговой экспертизы. Класс судебных экономических экспертиз в предложенной классификации включает: судебную бухгалтерскую экспертизу, судебную финансово-экономическую экспертизу и судебную налоговую экспертизу.

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.

2. Авторская классификация основных задач судебной налоговой экспертизы, к которым предлагается отнести:



- установление соответствия правильности и полноты исчисления налогов (сборов) требованиям налогового законодательства;
- выявление нарушений налогового законодательства;
- установление документального подтверждения факта нарушения налогового законодательства, выявленного в ходе налоговой проверки.

Общая задача судебной налоговой экспертизы состоит в исследовании закономерностей элементов и субъектов налогообложения, данных бухгалтерского и налогового учета позволяющих установить сумму фактически уплаченных и подлежащих уплате налогов (сборов) в бюджет и соответствие их правильности и полноты исчисления требованиям налогового законодательства.

Типичными задачами судебной налоговой экспертизы является установление правильности и полноты исчисления налогов (сборов), выявление нарушений налогового законодательства и установление документального подтверждения факта нарушения налогового законодательства, выявленного в ходе налоговой проверки по видам экспертиз, входящих в данный род.

Судебная налоговая экспертиза решает только диагностические задачи, которые состоят в выявлении механизма событий, способа и последовательности действий, а также качественных и количественных характеристик данных учета финансово-хозяйственных операций при применении различных систем налогообложения. Среди диагностических задач автором работы выделены классификационные и ситуационные задачи; отмечено, что в ходе судебной налоговой экспертизы не решаются идентификационные задачи.

Автором сформулированы основные требования, которым должны соответствовать вопросы судебной налоговой экспертизы.

### 3. Авторское определение объектов судебной налоговой экспертизы

Объекты судебной налоговой экспертизы классифицированы на: - основные объекты - это составленные по унифицированной и неунифицированной форме учетные документы, содержащие информацию о финансово-хозяйственных операциях для целей учета расчетов по налогам. Объектами являются первичные учетные документы, используемые при определении элементов налогообложения, регистры учета и отчетность, в которых отражены данные о финансово-хозяйственных операциях по производству и реализации товаров, по реализации товаров, работ и услуг, поставке товаров, о доходах физических лиц, доходах и расходах юридических лиц и т.д., (первичные учетные документы, регистры

бухгалтерского и налогового учета, налоговая отчетность, бухгалтерская отчетность, автоматизированная система учета).

- вспомогательные объекты судебной Налоговой экспертизы - это внеучетные документы, которые исследуются во взаимосвязи с учетными документами (учредительные документы, договоры, акт налоговой проверки, документы налоговых органов, заключение первичной судебной налоговой экспертизы, черновые записи).

4. Авторская трактовка компетенции эксперта судебной налоговой экспертизы как лица, обладающего специальными знаниями в области налогов и налогового законодательства и назначенного в установленном процессуальным законодательством порядке для производства судебной налоговой экспертизы и дачи по ее результатам заключения. Под знаниями налогов предложено понимать знания, заключающиеся в бухгалтерском и налоговом учете по расчетам с бюджетом. Общие правила по налогам и сборам установленные Налоговым кодексом РФ и другими нормативно-правовыми актами, регулирующими вопросы налогообложения, относятся к знаниям налогового законодательства.

Обоснован приоритет двойной юридической и экономической компетенции лиц, имеющих высшее экспертное образование, перед лицами, имеющими только экономическое образование; т.е. приоритет высшего судебно-экспертного образования со специализацией «судебные-экономические экспертизы». Дано обоснование возможности разрешения экспертом судебной налоговой экспертизы вопросов, касающихся выявления нарушений налогового законодательства, но не юридической квалификации этих нарушений как правонарушений.

5. Разработаны основы методики судебно-экспертного исследования расчетов налога на добавленную стоимость в целях выявления нарушений налогового законодательства при определении элементов налогообложения, а именно: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога. Приведены источники информации и методические приемы судебно-экспертного исследования правильности определения налоговой базы по НДС и судебно-экспертного исследования правильности применения и отражения в учете суммы НДС, предъявленной к вычету.

6. Предложены основы судебно-экспертной технологии производства судебной налоговой экспертизы, разработан алгоритм производства судебной налоговой экспертизы, основанный на стадиях экспертного диагностического исследования. Определено содержание подготовительной стадии, стадии раздельного исследования, стадии

сравнительного исследования, стадии обобщения, оценки результатов экспертного исследования и формулирования выводов.

**Теоретическая и практическая значимость результатов исследования** работы обусловлена тем, что разработаны основные положения частной теории судебной налоговой экспертизы. Практическое значение проведенного исследования заключается в его направленности на совершенствование процесса назначения судебной налоговой экспертизы следователем и судом, а также ее производства в государственных и негосударственных экспертных учреждениях. Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе юридических вузов готовящих судебных экспертов. Кроме того, сформулированные выводы и положения могут быть полезны для дальнейших исследований проблем судебной экспертизы, а также при подготовке учебной и методической литературы.

Предложенные теоретические и прикладные положения, заключающиеся в обосновании предмета, объектов, задач и методов судебной налоговой экспертизы, могут способствовать научному обогащению судебной налоговой экспертизы и сокращению числа допускаемых ошибок при назначении и производстве данного рода экспертизы. В проведенном исследовании комплексно с позиций теории судебной экспертизы, а также современной судебно-экспертной практики сформулированы и обоснованы особенности судебной налоговой экспертизы, назначаемой по делам о налоговых правонарушениях. В результате проведенных исследований получили развитие методология и научный понятийный аппарат судебной налоговой экспертизы.

#### **Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования**

Основные положения исследования изложены в 16 научных работах, в том числе, монография и 3 - в ведущих рецензируемых научных изданиях, входящих в перечень, сформированный ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации.

Основные теоретические положения и практические рекомендации доложены на: 2-й Международной научно-практической конференции «Теория и практика судебной экспертизы в современных условиях», г. Москва, 2009г. Международной научно-практической конференции «Теоретические и прикладные аспекты использования новейших научных достижений в сфере борьбы с преступностью», г. Тула, 2009г. IX Международной научно-практической конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе современного российского права», Москва,

2010г. Международной научно-практической конференции «Уголовно-процессуальное законодательство в современных условиях: проблемы теории и практики», г. Москва, 2010г. Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы современного состояния и пути развития органов предварительного следствия» (к 150-летию образования в России следственного аппарата и 55-летию кафедры управления органами расследования преступлений), г. Москва, 2010г. 3-й Международной научно-практической конференции «Теория и практика судебной экспертизы в современных условиях», г. Москва, 2011г. Всероссийской научно-практической конференции «Правовое и криминалистическое обеспечение управления органами расследования преступлений», Москва, 2011г.

Результаты проведенных исследований обсуждались на кафедре судебных экспертиз Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина.

Основные положения работы используются в учебном процессе Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина по курсу учебных дисциплин «Судебная налоговая экспертиза», «Теория судебной экспертизы», «Теория и практика судебной экспертизы», «Использование специальных знаний в сфере банковского права», «Специальные знания в деятельности адвокатов»; в Палате судебных экспертов (НП «СУДЭКС») в подготовке и при повышении квалификации судебных экспертов, а также в процессе консультационного и информационного обеспечения членов Палаты судебных экспертов; в практической деятельности при производстве судебных налоговых экспертиз в АНО «СОДЭКС МГЮА имени О.Е. Кутафина». Результаты использования наработанных автором данных в учебном процессе и в практической деятельности оформлены актами о внедрении.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложения.

## **СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обосновывается актуальность темы исследования, определяются ее цель и задачи, методологическая основа, эмпирическая база, научная новизна, теоретическая и практическая значимость, формулируются основные положения, выносимые на защиту.

**Первая глава** диссертационной работы «**Теоретические аспекты использования специальных знаний в области налогообложения**» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «**Формы использования специальных знаний в области налогообложения в уголовном процессе**» рассматриваются формы использования специальных знаний в области налогообложения в уголовном судопроизводстве. Проведенное исследование показало, что вопросы, связанные с уклонением от уплаты налогов в крупном и особо крупном размерах рассматриваются в уголовном судопроизводстве, а решения налоговых споров, когда речь идет о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности или доначислении налога рассматриваются в арбитражном судопроизводстве. Схемы, направленные на уклонение от уплаты налогов с каждым годом совершенствуются, разрабатываются новые способы совершения и сокрытия налоговых преступлений, поэтому расследование и рассмотрение уголовных дел данной категории, на наш взгляд, невозможно без использования специальных знаний в области налогов и налогового законодательства, основной процессуальной формой использования которых является судебная налоговая экспертиза. Проведенное автором исследование показало, что вопросы налогов также рассматриваются и в арбитражном судопроизводстве, однако судебные экспертизы, касающиеся решения вопросов налогообложения назначаются пока крайне редко, при этом по изученным производствам могла быть назначена судебная налоговая экспертиза, но практика таких экспертиз пока отсутствует. Исследование следственной и судебной практики показывает, что налоговые преступления отличаются существенной сложностью в доказывании и лица, принимающие участие в выявлении и расследовании указанных преступлений, являются юристами по образованию, а расследование налоговых преступлений требует глубоких экономических знаний в области налогообложения. Для этих целей судам и следствию рекомендуется привлекать специалистов и экспертов, как из государственных, так и негосударственных экспертных учреждений.

В работе особое внимание уделено акту налоговой проверки, как иному доказательству зачастую содержащего вероятное суждение о совершенных

налогоплательщиком нарушениях законодательства. В этом случае акт налоговой проверки может быть представлен следователем или судом специалисту в области налогов и налогового законодательства для высказывания своего мнения о научной и методической обоснованности акта, о соответствии требованиям, предъявляемым к подобным документам. Суждение специалиста о результатах налоговой проверки может служить поводом или основанием для назначения судебной налоговой экспертизы, так как для выявления сумм неуплаты налогов и сборов в бюджеты всех уровней необходимо проведение всестороннего, комплексного исследования всех сторон деятельности организации на основании в первую очередь первичных бухгалтерских и налоговых документов.

К непроцессуальной форме использования специальных знаний автор относит письменную и устную консультацию специалиста.

Во втором параграфе **«Предмет, объекты и задачи судебной налоговой экспертизы»** результаты исследования показали, что авторы придерживаются единого подхода к классификации судебной экономической экспертизы, выделяя наиболее развитые на сегодняшний день роды экономических экспертиз: судебно-бухгалтерскую и судебную финансово-экономическую экспертизу. Среди указанных родов экономической экспертизы наиболее развитой является судебно-бухгалтерская экспертиза, поскольку для нее разработана богатая теоретическая и методическая основа, чего нельзя сказать о судебной налоговой экспертизе.

Судебная налоговая экспертиза относится к числу новых родов экспертиз в общей системе классификации судебной экономической экспертизы и поэтому согласно теории судебной экспертизы в работе сформулированы ее предмет, задачи, определен перечень объектов и методов. Определено, что *судебная налоговая экспертиза* - это исследование первичных учетных документов, используемых при определении элементов налогообложения, регистров учета и отчетности, направленное на установление правильности исчисления и полноты уплаты налогов (сборов) и выявление нарушений требований налогового законодательства.

Авторы, которые признают самостоятельное существование судебной налоговой экспертизы как рода, неоднозначно определяют ее предмет, неодинаково понимают различия между судебно-бухгалтерской экспертизой и судебной налоговой экспертизой. Авторов рассматривающих предмет судебной налоговой экспертизы можно разделить на две группы: экономистов и процессуалистов. Понятие «предмет судебной налоговой экспертизы» сформулировано либо с экономической точки зрения, либо с процессуальной, без учета знаний в области теории судебной экспертизы.

Объекты судебной налоговой экспертизы автор классифицирует на: основные и вспомогательные. Основные объекты судебной налоговой экспертизы - это составленные по унифицированной и неунифицированной форме учетные документы, содержащие информацию о финансово-хозяйственных операциях для целей учета расчетов по налогам. Объектами в первую очередь являются первичные учетные документы, используемые при определении элементов налогообложения, регистры учета и налоговая отчетность в которых отражены данные о финансово-хозяйственных операциях по производству и реализации товаров, по реализации товаров, работ и услуг, поставке товаров, о доходах физических лиц, доходах и расходах юридических лиц и т.д., (первичные учетные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, налоговая отчетность, бухгалтерская отчетность).

Вспомогательные объекты судебной налоговой экспертизы - это внеучетные документы, которые исследуются во взаимосвязи с учетными документами (учредительные документы, договоры, акт налоговой проверки, документы налоговых органов, заключение первичной судебной налоговой экспертизы, черновые записи).

Судебная налоговая экспертиза решает только *диагностические задачи*, которые состоят в выявлении механизма событий, способа и последовательности действий, а также качественных и количественных характеристик данных учета финансово-хозяйственных операций при применении различных систем налогообложения. К диагностическим задачам автор относит классификационные и ситуационные задачи.

В третьем параграфе **«Эксперт судебной налоговой экспертизы: его профессиональная компетенция и подготовка»** автором установлено, что компетенция эксперта судебной налоговой экспертизы неразрывно связана с предметом судебной налоговой экспертизы, заключающегося в исследовании с целью установления соответствия правильности и полноты исчисления налогов требованиям налогового законодательства и в выявлении нарушений налогового законодательства при исчислении и уплаты налогов в бюджет.

Автор считает, что для того, чтобы быть компетентным для производства судебной налоговой экспертизы, необходимо иметь судебно-экспертное экономическое образование. В процессе обучения по экспертной специальности студент изучает целый комплекс экономических, юридических и экспертных дисциплин, в отличие от специальностей, например, юридических или экономических, где изучению подлежат только дисциплины правового или экономического цикла. В работе проведен анализ государственных образовательных стандартов экономических

специальностей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Налоги и налогообложение». Исследование показало, что в рамках указанных специальностей не изучаются теория судебной экспертизы и правовые дисциплины. В свою очередь «Теория судебной экспертизы» является базовой, системообразующей учебной дисциплиной для профессиональной подготовки всех экспертных экономических специальностей. Для производства судебной налоговой экспертизы помимо базовых экономических знаний необходимы и знания в области теории судебной экспертизы, которые состоят в формировании у студентов целостного представления об особенностях использования судебной экспертизы в судопроизводстве, современных возможностях судебных экспертиз в решении разнообразных вопросов, возникающих при расследовании и судебном разбирательстве, а также в особенностях назначения экспертиз и критериях оценки заключений экспертов. Судебно-экспертное экономическое образование нацелено на подготовку экспертов в области судебной финансово-экономической экспертизы, судебно-бухгалтерской экспертизы и судебной налоговой экспертизы, в свою очередь экономические специальности нацелены на подготовку специалистов в области экономики (бухгалтеров, аудиторов, банковских работников, менеджеров и т.д.).

Вторая глава **«Организационно-методические основы судебной налоговой экспертизы»** состоит из трех параграфов.

В первом параграфе **«Особенности назначения судебной налоговой экспертизы. Подготовка материалов на экспертизу»** автором акцентируется внимание на том, что при назначении судебной экономической экспертизы по уголовному делу, следователю надлежит правильно определить ее род (налоговая, бухгалтерская, финансово-экономическая, финансово-кредитная экспертизы или финансово-аналитическая экспертиза), правильно определить задачи и сформулировать вопросы, выносимые на разрешение эксперта. В связи с этим, автором предложены основные требования, которым должны отвечать вопросы судебной налоговой экспертизы:

- вопросы должны быть существенными для рассматриваемого дела;
  - вопросы должны относиться к области налогов и налогового законодательства и для ответа на поставленные вопросы необходимо использование специальных знаний в данной области;
- следователь или суд не может сам ответить на вопросы, относящиеся к области налогов и налогового законодательства;
- вопросы в области налогов и налогового законодательства могут быть разрешены только путем проведения судебной налоговой экспертизы;



- вопросы не должны содержать условие или исходные данные, установленные следователем (судом) в результате проведенных следственных или судебных действий;
- вопросы, поставленные перед экспертом могут быть разрешены только при достаточности представленных на исследование документов, так как следователю (суду) для того, чтобы назначить судебную налоговую экспертизу, а эксперту полно и объективно ответить на поставленные вопросы, следователь (суд) должен располагать достаточным перечнем учетных документов, отражающих информацию об элементах налогообложения;
- вопросы не должны нацеливать эксперта не на самостоятельное исследование (например, по заданию следователя в формулировке вопроса было указано, что налоговые вычеты следует исключить из оборотов налогового учета). Такая формулировка вопроса категорически не допустима;
- вопросы должны быть сформулированы экономически корректно и однозначно, изложены четко и ясно в редакции, исключающей неоднозначное их толкование, что обязывает эксперта давать полное и объективное заключение;
- вопросы, носящие справочный и правовой характер также могут быть поставлены на разрешение эксперта судебной налоговой экспертизы. При этом необходимо отметить, что правовой характер вопросов должен заключаться только в выявлении нарушения налогового законодательства, которое не должно расцениваться как правонарушение (преступление).

В работе акцентируется внимание на особенностях назначения комиссионной судебной налоговой экспертизы. Специфика комиссионной судебной налоговой экспертизы заключается в том, что исследование объектов осуществляется экспертами совместно и согласовано на всех стадиях экспертного диагностического исследования. Совместное исследование необходимо в виду того, что финансово-хозяйственные операции, отраженные в предоставляемых документах учета и отчетности взаимосвязаны между собой, и поэтому не могут исследоваться в отдельности, т.е. разделены между экспертами. Учетные данные одной финансово-хозяйственной операции находят свое отражение в первичных учетных документах, регистрах учета и отчетности, т.е. экспертами исследуются финансово-хозяйственные операции, отраженные в нескольких документах. Комиссионный характер будет заключаться в совместном исследовании объектов экспертами судебной налоговой экспертизы и в раздельном составлении заключения, когда экспертам необходимо описать

большое количество объектов и отраженные в этих объектах взаимоувязанные финансово-хозяйственные операции.

Целесообразно проведение судебной налоговой экспертизы с привлечением эксперта в области судебной компьютерно-технической экспертизы. Сегодня все чаще объектами судебных экономических экспертиз становятся экономические автоматизированные системы. Автор различает комплексную экспертизу и комплекс экспертиз. Комплекс экспертиз будет заключаться в том, что для того, чтобы эксперту судебной налоговой экспертизы исследовать данные бухгалтерского и налогового учета, эксперту судебной компьютерно-технической экспертизы необходимо предварительно обеспечить сохранность электронных документов. Решая поисковую задачу в базе данных, эксперт в области судебной компьютерно-технической экспертизы создает копию диска, обеспечивая сохранность, полноту и достоверность происхождения данных, исключая при этом их потерю при исследовании электронных документов экспертом судебной налоговой экспертизы. К примеру, при подключении к периферийным устройствам возможны серьезные изменения в файловой системе осматриваемого компьютерного средства, приводящие к видоизменению компьютерной информации или ее безвозвратной утрате.

Комплексная экспертиза будет заключаться в совместном исследовании объекта экспертами разных специальностей. К примеру, в случае предоставления для производства судебной экспертизы программного обеспечения, содержащего базу данных программы учета, эксперт компьютерно-технической экспертизы в целях извлечения экономически значимой информации, применяет специальные технические средства (специализированные аппаратно-программные комплексы) и методы для изъятия необходимых данных. В данном случае в отношении исследования программного обеспечения и базы данных может быть назначена комплексная экспертиза, заключающаяся в обнаружении значимой для судебной налоговой экспертизы информации, хранящейся на жестком диске системного блока и исследовании данных 1С-бухгалтерии, посредством которой вели бухгалтерский учет в организации.

Учитывая сложность подготовки материалов для производства судебной налоговой экспертизы, целесообразно рассматривать вопрос о достаточности объектов исследования на подготовительной стадии экспертного диагностического исследования, входящую в основу судебно-экспертной технологии производства судебной налоговой экспертизы.

Во втором параграфе «**Методическое обеспечение судебной налоговой экспертизы**» автором установлено, что методическое

обеспечение судебной налоговой экспертизы должно основываться на исследовании первичных учетных документов используемых при определении элементов налогообложения, регистров учета и отчетности путем установления документальной обоснованности и связанных между собой единством записи финансово-хозяйственных операций отраженных в первичных документах, регистрах учета, отчетности и соответствия этих операций, требованиям налогового законодательства. Исследуя учетные документы, эксперт определяет, соблюдены ли требования по составлению указанных документов, верно ли произведены расчеты количественных и стоимостных показателей, правильно ли определены элементы налогообложения.

В работе приведены основы методики экспертного исследования расчетов налога на добавленную стоимость, так как нарушения налогового законодательства по НДС чаще всего приводит к совершению налоговых преступлений и правонарушений. Целью экспертного исследования НДС является определение правильности и полноты исчисления налога подлежащего уплате в бюджет и выявление нарушений налогового законодательства при определении элементов налогообложения, а именно: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога.

Необходимо отметить, что для каждого из видов налогов, в том числе и для НДС, который является сложным для исчисления налогом, а также и разных форм хозяйствующих субъектов, характерны специфические особенности расчетов и документального отражения тех или иных финансово-хозяйственных операций, связанных с налогообложением. В зависимости от вопросов, вынесенных на судебную налоговую экспертизу, экспертом самостоятельно формируется направление экспертного исследования. В связи, с чем автором разработан алгоритм производства судебной налоговой экспертизы, основанный на стадиях экспертного диагностического исследования:

*- Подготовительная стадия*

На подготовительной стадии эксперт знакомится с постановлением о назначении экспертизы, уясняет диагностические задачи судебной налоговой экспертизы, производит предварительный экспертный осмотр объектов исследования. При изучении вопросов, эксперту необходимо уяснить соответствуют ли поставленные вопросы требованиям, предъявляемым к вопросам судебной налоговой экспертизы. В первую очередь эксперт должен обратиться на формулировку вопросов предлагаемых на его разрешение. Далее эксперту необходимо установить, достаточно ли в полном объеме

представлены объекты для решения вопросов судебной налоговой экспертизы. При предоставлении всех материалов дела эксперту необходимо из объема представленных материалов обратить те объекты, которые относятся к предмету исследования.

*- Стадия раздельного исследования*

На данной стадии эксперт изучает каждый представленный учетный документ отдельно, обращая внимание на наличие в документах всех обязательных реквизитов, документальную обоснованность финансово-хозяйственных операций, правильность оформления документа.

*- Стадия сравнительного исследования*

Осуществляется изучение первичных учетных документов во взаимосвязи с учетными регистрами. Изучение регистров учета во взаимосвязи с отчетными документами бухгалтерского и налогового учета и установление соответствия исчисления и уплаты налогов требованиям налогового законодательства.

- Стадия обобщения, оценки результатов исследования и формулирование выводов.

В третьем параграфе **«Особенности оценки заключения эксперта, и типичные ошибки, допускаемые при производстве судебной налоговой экспертизы»** автор отмечает, что по итогам изучения практики производства судебных налоговых экспертиз основная масса указанного рода экспертизы проводится с соблюдением процессуальных и методических требований. Вместе с тем в ряде случаев допускаются существенные ошибки, которые значительно снижают доказательственную значимость заключений экспертов. Наиболее существенными недостатками, встречающимися в заключениях, являются: превышение пределов экспертной компетенции, неполное исследование представленных на экспертизу материалов, отсутствие в заключениях необходимых сведений об исследованных документах, проведенных исследованиях и их результатах.

Для того чтобы правильно оценить и использовать результаты судебной налоговой экспертизы следствию или суду необходимо знать, какие требования должны предъявляться к заключению эксперта судебной налоговой экспертизы и какие экспертные ошибки могут, в свою очередь, являться основаниями для назначения повторной экспертизы. По мнению автора 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 путем дачи

показаний или консультаций может оказать содействие следствию и суду в оценке заключения эксперта на предмет:

- достаточности вещественных доказательств (к примеру, «Были ли предоставленные на экспертизу и исследованные экспертами объекты достаточными для дачи заключения?»)
- научной и методической обоснованности (к примеру, «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. Анализ экспертных заключений показал, что 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).

**В Заключении** приведены основные выводы, сделанные по результатам диссертационного исследования.

**В Приложении** содержатся материалы, иллюстрирующие ход диссертационного исследования.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах**

В изданиях, рекомендованных ВАК

1. Голикова В.В. О научной и методической обоснованности при производстве судебной налоговой экспертизы // Актуальные проблемы российского права. 2010. № 4(17). С. 217-224. - 0,4 п.л.
2. Голикова В.В. Предмет, задачи и объекты судебной налоговой экспертизы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 6. С. 73-76. -0,2 п.л.
3. Голикова В.В. К вопросу о методическом обеспечении судебной налоговой экспертизы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2011. № 12. С. 99-102.-0,2 п.л.

В иных изданиях

4. Голикова В.В. Статус эксперта и использование специальных знаний в области налогового контроля // Материалы 2-й Международной научно-практической конференции «Теория и практика судебной экспертизы в современных условиях». М.: МГЮА, 2009. С. 78-80. - 0,2 п.л.
5. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза как основная процессуальная форма использования специальных знаний при расследовании налоговых преступлений // Материалы Международной научно-практической конференции «Теоретические и прикладные аспекты использования новейших научных достижений в сфере борьбы с преступностью». Тула, Тульский государственный университет, 2009. С. 94-98. - 0,25 п.л.
6. Голикова В.В. Проблемы развития и становления судебной налоговой экспертизы // Материалы Международной научно-практической конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе современного российского права». М.: МГЮА, 2010. С. 553-554. - 0,1 п.л.
7. Голикова В.В. Производство судебной налоговой экспертизы на стадии предварительного расследования // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы современного состояния и пути развития органов предварительного следствия» (к 150-летию образования в России следственного аппарата и 55-летию кафедры управления органами расследования преступлений). М.: Академия управления МВД, 2010. С. 89-94. - 0,3 п.л.
8. Голикова В.В. Проблемы производства судебной налоговой экспертизы // Материалы международной научно-практической конференции «Уголовно-процессуальное законодательство в современных условиях:

проблемы теории и практики». М.: Российская академия правосудия, 2010. -0,2 п.л.

9. Голикова В.В. Задачи судебной налоговой экспертизы // «Эксперт-Криминалист». 2010. № 4. С.15-16. - 0,3 п.л.

10. Голикова В.В. О необходимости выделения налоговой экспертизы в самостоятельный род судебно-экономической экспертизы // Материалы 3-й Международной научно-практической конференции «Теория и практика судебной экспертизы в современных условиях», М.: МГЮА, 2011. С. 447-450. - 0,2 п.л.

11. Голикова В.В. Процессуальное значение акта налоговой проверки при расследовании уголовных дел об уклонении от уплаты налогов // Юридическая панорама, 2011. № 18. С. 42-44.-0,2 п.л.

12. Голикова В.В. Судебный эксперт налоговой экспертизы и его профессиональная компетенция // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Правовое и криминалистическое обеспечение управления органами расследования преступлений». М.: Академия управления МВД России, 2011. С. 84-88. - 0,3 п.л.

13. Голикова В.В. Методология судебной налоговой экспертизы // Криминалист первопечатный. 2012. № 4. С. 154-164. - 0,6 п.л.

14. Голикова В.В., Савицкий А.А. Судебная экспертиза: типичные ошибки / под ред. проф. Е.Р. Российской. - Параграф 22.4 «Ошибки, допускаемые при производстве судебной налоговой экспертизы». М.: Проспект, 2012. С. 527-541. - 0,9 п.л.

15. Голикова В.В. Особенности назначения судебной налоговой экспертизы // Материалы круглого стола «К 90-летию со дня рождения Р.С. Белкина». М.: МГЮА имени О.Е. Кутафина, 2012. С. 52-58. - 0,3 п.л.

16. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза / под ред. проф. Е.Р. Российской. М.: Издательство «Пресс Бюро», 2012. - 12 п.