

ЭКСПЕРТИЗА В НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ - ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Н. И. Ленская, профессор кафедры экономики и финансового права Омского юридического института, кандидат юридических наук, доцент;

Л. В. Бурнышева, преподаватель кафедры экономики и финансового права Омского юридического института

Экспертиза есть прикладное исследование конкретного объекта в целях достижения не собственно научного, а прикладного знания. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик. Поэтому любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок осуществления, предопределяемый спецификой предмета экспертизы и сферой применения специальных знаний.

Экспертизы могут проводиться как вне рамок судопроизводства (например, экспертиза трудоспособности, экологическая экспертиза тех или иных проектов), так и в строгом соответствии с процессуальным законодательством (судебная экспертиза).

Состав субъектов, имеющих право привлекать эксперта или назначать экспертизу, разнообразен - это и органы дознания, и суды, и налоговые органы. Разнообразны бывают и экспертизы, мы остановимся на одной из них - экспертизе в налоговом процессе.

Необходимо отметить, что в настоящее время в научной литературе существует неоднозначность в определении понятия «налоговая экспертиза». Многие авторы называют так экспертизу, назначаемую при проведении налогового контроля. Так, И. В. Авдеева отмечает, что «налоговая экспертиза - мероприятие (способ) налогового контроля, с помощью которого проверяющий может получить ответы на вопросы, возникшие у него в ходе проведения проверки организации или предпринимателя»¹. П. А. Кильдеев считает, что «порядок назначения и проведения налоговой экспертизы предусмотрен ст. 95 НК РФ» и что «проведение нало-

говой экспертизы или привлечение для участия в выездной налоговой проверке эксперта вызвано тем, что в ходе налоговой проверки могут возникнуть вопросы, для разъяснения которых необходимы специальные знания или навыки в науке, искусстве, технике, ремесле или иной сфере»².

В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ) не содержит понятия «налоговая экспертиза». В пункте 1 ст. 95 «Экспертиза» говорится, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Сфера возможного применения экспертизы при проведении налогового контроля достаточно широка. С ее помощью проверяющие могут установить, например, соответствие подписи, выполненной на документе, образцу подписи должностного лица, которое было вправе ее поставить. С помощью технической экспертизы могут быть восстановлены удаленные компьютерные файлы, свидетельствующие о ведении двойной бухгалтерии³. Также для определения возможности применения положений ст. 40 НК РФ можно сделать рыночную оценку имущества с целью сравнения ее с ценой, которую установила на него проверяемая организация⁴.

На наш взгляд, называть подобную экспертизу налоговой было бы неверно, поскольку предметом налоговой экспертизы является исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов. Именно так определяется понятие «на-

¹ Авдеева И. В. Налоговая экспертиза как способ получения сведений о налогоплательщике // Налоговые споры: теория и практика. - 2008. - № 4.

² Кильдеев П. А. Налоговая экспертиза // Налоговый вестник. - 2005. - № 4.

³ См.: Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 11.03.2005 по делу № А71-609/04-А19.

⁴ См.: Постановление ФАС Московского округа от 28.08.2007 № КА-А40/7270-07.

логовой экспертизы» в перечне видов судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации⁵.

При производстве судебной налоговой экспертизы используются специальные знания в области прикладных экономических наук - бухгалтерского учета и налогообложения. Теоретические положения данных наук при решении конкретной экспертной задачи подкрепляются знаниями норм законодательства о налогах и сборах, которыми был обязан руководствоваться налогоплательщик при исчислении налогов в исследуемом периоде. При разрешении вопросов о соответствии порядка исчисления налогов, примененного налогоплательщиком, требованиям законодательства о налогах и сборах эксперт не выходит за пределы своей компетенции, поскольку не производит уголовно-правовой или административно-правовой квалификации деяния. Такой квалификацией занимается лицо, осуществляющее производство по уголовному делу, путем оценки собранных доказательств, в том числе и заключения эксперта по результатам производства судебной налоговой экспертизы.

Если же считать возможным проведение налоговой экспертизы в процессе налоговой проверки, то можно сделать вывод, что налоговые органы не доверяют собственным результатам при проведении налогового контроля, что противостоит естественно.

Таким образом, можно говорить о двух совершенно различных понятиях - экспертизе, назначаемой постановлением должностного лица налогового органа в рамках налогового контроля, не имеющей своим предметом исследование обязательств по исчислению налогов и сборов, и судебно-налоговой экспертизе в рамках расследования и судебного рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях.

Тем не менее смешивание различных понятий и процедур, установленных НК РФ и Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации (далее - УПК РФ), послужили дополнительным поводом для обстоятельного правового анализа института налоговой экспертизы и проверки ее с точки зрения соответствия законодательству Верховным Судом Российской Федерации по иску В. В. Дедяевой⁶.

По мнению истца, подобные экспертизы могут проводить только налоговые инспекции, лишь они в состоянии верно оценить правильность уплаты налогов и рассчитать суммы недоимок, тогда как суммы неуплат, определенные экспертами МВД, невозможно оспорить в судебном порядке, что грубейшим образом, как считает истец, нару-

шает права граждан, особенно тех из них, кто проходит подозреваемыми и обвиняемыми по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Правовая позиция МВД России по этому делу заключается в том, что при назначении и производстве судебной экспертизы, а также при оценке заключения эксперта у подозреваемого имеется необходимый объем прав, направленных на защиту его интересов, в том числе право заявлять ходатайства о включении в постановление о назначении экспертизы дополнительных вопросов, о привлечении в качестве экспертов указанных подозреваемых лиц, о производстве экспертизы в конкретном экспертном учреждении, о назначении дополнительной или повторной экспертизы и т. д.

Таким образом, вывод истца о том, что налоговая экспертиза нарушает права обвиняемого по уголовному делу о налоговом преступлении в части возможности оспаривания в суде вменяемой суммы уклонения от уплаты налогов, основывается на неверном понимании корреспонденции уголовно-процессуального и налогового законодательства Российской Федерации на стадии предварительного расследования.

Таких споров можно было бы избежать, если бы Налоговый кодекс содержал в себе четкое определение возможных предметов исследования экспертиз, назначаемых в налоговом процессе.

Помимо этого, ст. 95 НК РФ «Экспертиза» содержит ряд других неясностей. Например, п. 1 устанавливает, что при осуществлении мероприятий по налоговому контролю, в том числе в ходе выездных налоговых проверок организаций и предпринимателей, инспекторы вправе привлечь эксперта в нужной им области на договорной основе, а п. 3 указывает, что экспертиза должна быть назначена постановлением должностного лица инспекции, осуществляющей выездную налоговую проверку.

Таким образом, можно поставить под сомнение законность экспертизы, которую инспекторы назначают вне рамок проведения выездной налоговой проверки. Полагаем, что данная неясность законодательства может быть использована налогоплательщиком для утверждения о недействительности акта по результатам камеральной проверки, в ходе которой проведена налоговая экспертиза. При этом налогоплательщик может сослаться на следующие нормы законодательства:

- п. 7 ст. 3 и п. 6 ст. 108 НК РФ, из которых следует, что все противоречия и неясности налогового законодательства должны толковаться в пользу налогоплательщика;

⁵ См.: Приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации».

⁶ См.: Решение Верховного Суда Российской Федерации от 26.03.2008 № ГКПИ08-334.

– п. 3 ст. 95 НК РФ, который нужно рассматривать как специальную по отношению к п. 1 норму. Эта специальная норма конкретизирует общий порядок назначения экспертизы, уточняет моменты, которые не отражены в п. 1 ст. 95. Следовательно, определяющим является именно содержащееся в п. 3 ст. 95 Кодекса правило о возможности назначения экспертизы исключительно в рамках выездной налоговой проверки.

Тем не менее в некоторых случаях суды признают возможность проведения экспертизы в рамках камеральной налоговой проверки. Так, по одному из дел было указано, что привлечение эксперта возможно при осуществлении налогового контроля в любой его форме, в том числе и при проведении камеральной налоговой проверки. При этом в ст. 95 НК РФ установлен особый порядок привлечения эксперта при проведении налоговым органом выездной налоговой проверки (пп. 3, 6 данной статьи). Поскольку в данном случае проводилась камеральная налоговая проверка, у налогового органа отсутствовала обязанность по соблюдению процедуры привлечения эксперта, установленной для выездной налоговой проверки. Кроме того, суд учел, что акт экспертизы, содержащий выводы, которые по существу не оспорены налогоплательщиком, является не единственным доказательством, положенным в основу решения налогового органа⁷.

Ряд авторов отмечает, что с таким выводом трудно согласиться, ссылаясь на то, что, во-первых, в положениях НК РФ, регламентирующих порядок проведения камеральных налоговых проверок, отсутствует упоминание о возможности проведения экспертиз, во-вторых, производство экспертизы всегда требует определенного времени. В качестве аргумента приводятся следующие соображения.

«Статья 89 Кодекса, посвященная выездным налоговым проверкам, оговаривает возможность их приостановления на время проведения экспертизы (подп. 3 п. 9 ст. 89 НК РФ). При этом общий срок приостановки проверки может составлять до 6 месяцев.

В то же время ст. 88 Кодекса не предусматривает возможности приостановления камеральных проверок. То есть, если инспекция решит прибегнуть к помощи сторонних специалистов в ходе камеральной проверки, у нее заведомо будет гораздо меньше времени, чтобы провести экспертизу, по сравнению с выездной проверкой.

К тому же, если предположить, что камеральная проверка может быть приостановлена, будет утрачена сама суть этого способа контроля, кото-

рая заключается именно в оперативном анализе представляемых налогоплательщиком документов. Потенциальное же увеличение сроков камеральной проверки – первый «звоночек» о том, что инспекторы подменяют ею выездной контроль. Разумеется, такие их действия будут неправомерными»⁸.

По нашему мнению, согласно ст. 82 НК РФ перечень форм налогового контроля не является закрытым, и такой контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции, в том числе посредством налоговых проверок (камеральных и выездных), получения объяснений налогоплательщиков, в ходе которых налоговые органы вправе осуществлять обмен необходимой информацией с другими службами, в частности с органами внутренних дел.

Таким образом, из содержания указанных норм следует, что привлечение эксперта возможно при осуществлении налогового контроля в любой его форме, в том числе и при проведении инспекцией камеральной налоговой проверки. При этом ст. 95 НК РФ установлен особый порядок привлечения эксперта при проведении налоговым органом выездной налоговой проверки (пп. 3, 6 данной статьи). Кроме того, если в ходе камеральной проверки при условии соблюдения всех процессуальных сроков налоговый орган воспользовался правом, закрепленным в подп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ, и привлек эксперта, то зачем же лишать его этого права? Не лишит ли, наоборот, оперативности камеральный контроль отмена этого права, и не заставит ли эта мера дублировать действия налоговиков в дальнейшем при выездном контроле?

Вместе с тем можно согласиться с утверждением И. В. Авдеевой о том, что законодательно необходимо устранить упомянутые неточности в Кодексе, чтобы избежать превратного толкования и применения его норм на практике. Ведь неясности законодательства ставят в неопределенное положение как налогоплательщиков, так и проверяющих.

Кроме того, экспертиза должна проводиться в рамках налоговой проверки, а копия заключения эксперта должна быть приложена к акту проверки. Экспертиза, проведенная после подписания акта проверки, в качестве доказательства судами не рассматривается⁹. Зачастую суды, признавая факт совершения налогоплательщиком правонарушения недоказанным, прямо указывают налоговым органам на то, что они не воспользовались своим правом на проведение экспертизы в случаях, когда представленных доказательств недостаточно¹⁰.

⁷ См.: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.02.2006 № Ф04-185/2006 (19515-А67-25).

⁸ Авдеева И. В. Указ. соч.

⁹ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.11.2001 № А56-10608/01.

¹⁰ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.05.2001 № А56-32180/99.

В заключение отметим, что, по нашему мнению, для того, чтобы устранить имеющиеся неточности формулировок в НК РФ по рассматриваемым вопросам, необходимо включить перечни форм и методов налогового контроля в ст. 82 НК РФ, а затем доработать главу 14 «Налоговый контроль» так, чтобы порядок осуществления каждой формы и каждого метода налогового контроля был подробно регламентирован в различных статьях этой главы. Эта корректировка позволила бы снять многие неясности и пробелы в налоговом законо-

дательстве, которые осложняют взаимодействие и взаимопонимание налогоплательщиков и налоговых органов, порождают споры и конфликты.

Помимо этого, мы считаем, что в Налоговом кодексе должно быть уточнено понятие и сущность «экспертизы при проведении налоговых проверок», чтобы избежать путаницы и смешения понятий и процедуры, предусмотренной НК РФ в целях налогового контроля и производства по делу о налоговом правонарушении, с процессуальными средствами, закрепленными в УПК РФ для обеспечения расследования преступлений.

НОВЫЕ ОТЯГЧАЮЩИЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА КРАЖИ

К. Д. Николаев, старший преподаватель кафедры уголовного права Омской академии МВД России, кандидат юридических наук

Федеральные законы от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»¹ и от 30 декабря 2006 г. № 283-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статью 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации»² внесли в Уголовный кодекс Российской Федерации (далее - УК РФ) много новелл. В частности, претерпели значительные изменения нормы, предусматривающие ответственность за преступления против собственности. Так, в ст. 158 УК РФ, устанавливающей ответственность за кражу, появились новые отягчающие обстоятельства.

В соответствии с п. «г» ч. 2 ст. 158 УК РФ квалифицированной признается кража, совершенная «из одежды, сумки или другой ручной клади, находившихся при потерпевшем». Это отягчающее обстоятельство призвано усилить наказание за так называемые «карманные» кражи по сравнению с простым (основным) составом рассматриваемого преступления. В. В. Сверчков отмечает, что данное отягчающее обстоятельство «может иметь место только в том случае, если одежда, сумка и другая ручная кладь (бумажник, пакет, рюкзак, чемодан, в том числе и передвигающийся на собственных колесах, и пр.) находились при потерпевшем (на нем, рядом с ним). Видимо, следует квалифицировать

по п. «г» и кражу материальных ценностей из детской коляски, если таковая находилась при потерпевшем»³.

Анализ содержания рассматриваемого отягчающего обстоятельства приводит к выводу о том, что в случае если кража происходит, например, из сумки, то деяние следует квалифицировать при отсутствии других отягчающих (особо отягчающих) обстоятельств по п. «г» ч. 2 ст. 158 УК РФ. Однако если происходит кража самой этой сумки (со всем ее содержимым), то при отсутствии других отягчающих (особо отягчающих) обстоятельств деяние надлежит квалифицировать по ч. 1 ст. 158 УК РФ. Приведенный пример свидетельствует о том, что регламентация ответственности за «карманные» кражи нуждается в дальнейшем совершенствовании. В то же время мы поддерживаем стремление законодателя усилить наказание за «карманные» кражи, которые совершают, как правило, лица, «специализирующиеся» на преступлениях данного вида. Эти лица имеют устойчивую антисоциальную направленность и соответствующую «воровскую квалификацию». Таким образом, увеличение общественной опасности «карманной» кражи по сравнению с основным (простым) составом, предусмотренным ч. 1 ст. 158 УК РФ, происходит в основном за счет повышенной общественной опасности лица, совершающего данные преступления.

¹ См.: Российская газета. - 2003. - 16 дек.

² См.: Российская газета. - 2007. - 10 янв.

³ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А. А. Чекалин; ред. В. Т. Томин, В. В. Сверчков. - М., 2007. - С. 509.