

ПОРЯДОК И ПРОБЛЕМЫ ПРОИЗВОДСТВА ЭКСПЕРТИЗЫ ПРИ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКЕ

© Авторы, 2016

Карпов Э. С., канд. юрид. наук,
доцент кафедры правового обеспечения государственного
и муниципального управления,
Лёвкин Ю. Д., старший преподаватель
кафедры уголовно-правовых дисциплин,
Попкова Ю. А., студент 4 курса,
Владимирский филиал РАНХиГС

Аннотация: в статье изложен общий порядок производства экспертизы при налоговой проверке. Выделены основные проблемы, с которыми на практике сталкиваются налоговые органы и налогоплательщики при производстве экспертизы в рамках налоговых проверок.

Ключевые слова: налоговая проверка, экспертиза, почерковедческая экспертиза по копии документа.

Abstract: the article describes the general procedure of the examination during a tax audit. The basic challenges faced in practice, the tax authorities and taxpayers in the production expertise within tax audits.

Keywords: tax inspection, examination, examination of handwriting copy of the document.

В настоящее время при осуществлении налоговой проверки нередко возникает потребность в разъяснении определенных вопросов, требующих специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле. В таком случае на основании пп. 11 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) налоговые органы вправе привлекать для проведения налогового контроля специалистов и экспертов.

Специальные познания эксперта или специалиста могут быть полезны как налоговым органам, осуществляющим контроль, так и налогоплательщикам. И та и другая сторона непосредственно заинтересованы в исходе налоговой проверки, но иногда имеют разные интересы. Поэтому участие в налоговом контроле незаинтересованного независимого лица является необходимым, так как позволяет достоверно установить конкретные факты, сняв тем самым часть спорных вопросов.

Для того чтобы заключение эксперта действительно было полезным для разрешения дела, необходимо знать, какие экспертизы могут быть назначены по делам о налоговых правонарушениях, как привлечь эксперта или специалиста к конкретному делу, как оформляется его участие в проверке, какую он несет ответственность и какие проблемы возникают на практике в связи с проведением экспертизы.

В зависимости от объекта исследования по делам о налоговых правонарушениях, как правило, назначаются: технико-криминалистическая экспертиза документов (проводится по данной категории дел в основном с целью установления способов изготовления документов, времени изготовления, установления факта внесения изменений в документ), экономические экспертизы (направлены на установление фактических данных о совершенных финансово-хозяйственных операциях, балансовой взаимосвязи потребленных ресурсов и изготовленной продукции), почерковедческая экспертиза (в рамках налоговой проверки может быть проведена с целью идентификации исполнителя рукописной записи, подписи).

Законодательно не установлено, что экспертом должен быть представитель какой-либо определенной структуры. Это может быть как сотрудник специализированного экспертного учреждения, так и иной специалист в конкретной области.

Исходя из положений ст. 95 НК РФ для привлечения лица в качестве эксперта необходимо наличие двух документов – постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, и договора с экспертом. Что касается постановления о назначении экспертизы, то оно должно быть составлено по форме, приведенной в приложении № 21 приказа ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях»¹. В постановлении должны быть указаны основания для назначения экспертизы; фамилия, имя, отчество эксперта; наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза; перечень вопросов, которые ставятся перед экспертом; список материалов, предоставляемых в распоряжение эксперта. При этом из-за отсутствия каких-либо обязательных реквизитов постановление может быть признано недействительным. Инспектор, внесший постановление о назначении экспертизы, обязан ознакомить с ним налогоплательщика. В подтверждение ознакомления с постановлением составляется протокол, форма которого приведена в приложении № 22 вышеназванного Приказа.

На практике существуют различные мнения по поводу того, признается ли отсутствие протокола об ознакомлении грубым нарушением процедуры проведения экспертизы или же нет. Исходя из положений п. 6 ст. 95 НК РФ отсутствие протокола об ознакомлении признается грубым нарушением процедуры проведения экспертизы. В качестве доказательства можно привести постановление ФАС Уральского округа от 11 августа 2009 г. № Ф09-5758/09-С2², где сказано, что с постановлением о назначении почерковедческой экспертизы «общество ознакомлено не было, его права ему не разъяснялись, в связи с чем суды правомерно посчитали, что порядок предъявления экспертного заключения обществу налоговым органом нарушен». Однако в постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 18 апреля 2012 г. № А03-5846/2010³ можно заметить обратную ситуацию. В данном случае налогоплательщик до начала проведения экспертизы фактически воспользовался представленными ему правами (представил ходатайство об отводе эксперта). Поэтому суд пришел к выводу, что права налогоплательщика при назначении экспертизы не нарушены, несмотря на то, что предприниматель не был ознакомлен с протоколом о назначении экспертизы. Такая противоречивая практика не может в дальнейшем являться основой для вынесения последующих судебных решений.

Исходя из вышесказанного привлечение эксперта является достаточно сложной процедурой, поэтому налоговые органы стремятся к привлечению специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. В таком случае налогоплательщик не обладает теми правами, которые появляются у него при назначении экспертизы. Следовательно, о результатах исследования он может узнать только из акта

¹ Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.06.2015).

² Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

проверки. Кроме того, если привлеченный налоговым органом специалист фактически проводил экспертизу и давал заключение, то данные действия будут признаны судом нарушением процедуры назначения экспертизы и прав налогоплательщика.

Следующей проблемой, с которой можно столкнуться на практике при проведении экспертизы в рамках налоговой проверки – это проведение почерковедческой экспертизы по копии документа. Согласно методике проведения почерковедческих экспертиз, разработанной Российским Федеральным центром судебной экспертизы при Министерстве юстиции РФ (РФЦСЭ) и опубликованной на официальном сайте www.sudexpert.ru, использование световых копий запрещено для производства экспертизы. «На экспертизу должны представляться подлинники исследуемых документов. Это требование обусловлено тем, что по фотокопиям, ксерокопиям и документам, выполненным через копировальную бумагу, невозможно проводить технико-криминалистическое исследование, которое в соответствии с методикой почерковедческой экспертизы является обязательным этапом исследования подписей для установления, не выполнена ли подпись с использованием технических средств (например, факсимиле). Нежелательность представления исследуемых объектов, в частности, подписей в виде электрофотографических копий даже заведомо с подлинника документа обусловлено тем, что в большинстве случаев невозможно установить условия выполнения рукописи, поскольку в такой копии искажаются (невозможно выявить): степень координации движений I группы, темп исполнения и нажимные характеристики». Там же сказано, что «при исследовании электрофотографических копий записей и подписей выводы эксперта носят предположительный характер, а вероятные выводы не могут быть положены в основу решения дела либо приговора суда». Спорные моменты в данный вопрос вносит п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе»⁴. Там говорится, что надлежаще заверенные копии соответствующих документов могут быть переданы эксперту, если объектом исследования является не сам документ, а содержащиеся в нем сведения. Такое заключение Пленума ВАС предполагает двойное толкование, так как непонятно, являются ли подписи частью самого документа или относятся к сведениям, содержащимся в документе. Исходя из этого, в некоторых случаях суды принимают заключение эксперта, выполненное по копии документа, что противоречит методике проведения почерковедческой экспертизы. Кроме того, на сайтах государственных закупок появляются запросы, где непосредственно указано, что экспертиза должна быть проведена по копии документа. Примером может быть закупка № 0128100002414000002, где в качестве заказчика на осуществление почерковедческой экспертизы выступает Инспекция Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г. Владимира. В разделе наименование товара, работы, услуги указано, что «документы, для проведения исследования представляются Заказчиком в виде копий»⁵, что противоречит вышеназванной методике проведения почерковедческой экспертизы. При судебных спорах заключение эксперта, основанное на копии документа, не должно приниматься судом в качестве основного доказательства. В крайнем случае, оно может быть принято как косвенное доказательство, имеющее вероятностный характер.

Важной проблемой представляется также выставление котировок на проведение почерковедческих и иных экспертиз в рамках налоговых проверок. Поскольку выплата причитающихся сумм производится на основании решения начальника налогового органа в пределах средств, выделяемых налоговому органу из федерального бюджета, то

⁴ Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 6.

⁵ Официальный сайт «ГосЗатраты» – система мониторинга расходов государственного бюджета Российской Федерации. URL: <http://clearspending.ru/notifications/0128100002414000002>.

налоговый орган стремится потратить по возможности меньшее количество денежных средств на проведение экспертизы. Примером может быть контракт № 0139100005514000008⁶, где в качестве заказчика на осуществление почерковедческой экспертизы выступает межрайонная Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области. В данном случае одна экспертиза до 20 документов (объектов) оценивается в 3 300 рублей, что значительно ниже, в сравнении, например, с прейскурантом цен на оказание платных услуг по производству судебных экспертиз и экспертных исследований в РФЦСЭ при Минюсте России⁷ и в расчете на нормы затрат времени на производство экспертиз, утвержденные приказом Министерства юстиции Российской Федерации от 22 июня 2006 года № 241 «Об утверждении норм затрат времени на производство экспертиз для определения норм экспертной нагрузки государственных судебных экспертов государственных судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации и методических рекомендаций по их применению»⁸. В результате значительного занижения цены на производство экспертного исследования может пострадать качество проведенного исследования и как следствие сам налогоплательщик или заказчик.

Таким образом, порядок назначения и проведения экспертизы определен так, чтобы гарантировать ее обоснованность, полноту и объективность. Но судебная практика, касаемо производства экспертизы при налоговой проверке, имеет значительные расхождения, что является недопустимым и требует приведения законодательства в соответствие с методиками.

Список литературы

1. Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право России: учебник. – М. : Юрайт, 2014.
2. Приказ ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 01.06.2015).
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 4 апреля 2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе» // Вестник ВАС РФ. – 2014. – № 6.

⁶ Официальный сайт «ГосЗатраты» – система мониторинга расходов государственного бюджета Российской Федерации. URL: <http://clearspending.ru/contract/0139100005514000008>.

⁷ Приложение к Приказу ФБУ «Российский федеральный центр судебной экспертизы при Министерстве юстиции Российской Федерации» от 09.01.2013 № 9/1-1 «Об установлении стоимости экспертного часа и утверждении прейскуранта на оказание платных услуг при производстве судебных экспертиз по гражданским и арбитражным делам, делам об административных правонарушениях, а также при производстве на договорной основе экспертных исследований для граждан и юридических лиц на 2013 год». Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Бюллетень Министерства юстиции Российской Федерации. – 2006. – № 10.