

На правах рукописи



Князева Наталья Владимировна

**ЭКСПЕРТИЗА В НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ
И ПРИ РАЗРЕШЕНИИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ:
ПРАВОВЫЕ И ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ.**

Специальности: 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

12.00.12 – Криминалистика; судебно-экспертная деятельность; оперативно-розыскная деятельность.

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва 2018

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Российский университет дружбы народов» (РУДН).

Научные руководители:

Профессор кафедры административного и финансового права
ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет
юстиции (РПА Минюста России)
доктор юридических наук, кандидат экономических наук, про-
фессор

Казачкова Земфира Мухарбиевна

Профессор кафедры судебно-экспертной деятельности
ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов»
(РУДН) доктор юридических
наук, доцент

Омельянюк Георгий Георгиевич

Официальные оппоненты:

Руководитель Департамента правового регулирования
экономической деятельности ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при Правительстве Российской Федера-
ции» доктор юридических наук, профессор

Ручкина Гульнара Флюровна

заслуженный деятель науки РФ, Заслуженный
юрист РФ, профессор кафедры криминали-
стики ФГКОУ ВО Московского университета
МВД России имени В.Я. Кикотя, доктор юри-
дических наук, профессор

Волынский Александр Фомич

Ведущая организация:

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования «Российский государственный
университет правосудия»

Защита состоится «14» февраля 2019 года в 15 час 30 мин на заседании диссертационного совета Д 999.067.02 при ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» и ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо Маклая, д. 6, ауд. 347.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6, а также в ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)» по адресу: 117638, г. Москва, ул. Азовская, д. 2, корп. 1.

Автореферат и объявление о защите диссертации отправлены для размещения на официальном сайте Министерства науки и высшего образования Российской Федерации в сети Интернет.

Автореферат разослан 14 декабря 2018 года.

Ученый секретарь диссертационного совета

кандидат юридических наук



Н.А. Селезнева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования

Конституция Российской Федерации, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (статья 57), непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения.

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2010 года № 441-О-О указано, что «федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании форм налогового контроля и порядка его осуществления, включая сроки проведения налоговых проверок и правила их исчисления, поскольку при этом гарантируется исполнение обязанностей налогоплательщиков и не создаются условия для нарушения конституционных норм¹.

Дискреционные полномочия - совокупность прав и обязанностей органа государственной власти, должностных лиц, предоставляющие возможность органу государственной власти или должностному лицу по своему усмотрению определить вид и содержание (полностью или частично) принимаемого управленческого решения, либо предоставляющие возможность выбора по своему усмотрению одного из нескольких предусмотренных ведомственным актом вариантов управленческих решений.

Дискреционные полномочия являются неотъемлемой частью публичной правоприменительной деятельности, поскольку при применении норм права к конкретному делу позволяют учитывать его индивидуальные особенности, реализовать принцип соразмерности мер управленческого воздействия, учесть многочисленные нюансы управленческой среды..."².

¹ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2010 года №441-О-О «Об отказе в принятии и рассмотрении жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_70566/

² Приказ ФМС РФ от 22.01.2009 N 3"Об утверждении Методических рекомендаций по проведению экспертизы проектов нормативных правовых актов в Федеральной миграционной службе на коррупциогенность». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» URL: http://www.consultant.ru/law/ref/ju_dict/word/diskrecionnye_polnomochiya/©, 1997-2018.

Необходимо отметить, что в ходе выполнения налоговыми органами контрольной функции нередко возникают налоговые споры. И, хотя после введения механизма досудебного урегулирования налоговых споров, их количество неуклонно снижается, анализ причин их возникновения, подходы к классификации налоговыми органами налоговых правонарушений определяют все возрастающий интерес инструменту доказывания в делах о налоговых правонарушениях – экспертизы, проводимой в рамках мероприятий налогового контроля. Действительно, в 2017 году на сайте ФНС России в разделе «Контрольная работа» были размещены так называемые характерные нарушения законодательства о налогах и сборах, обнаруженные на налоговых проверках в 2014 – 2016 годах. Среди наиболее типичных нарушений, связанных с исчислением и уплатой налога на прибыль обозначены такие, как, например, занижение налоговой базы, занижение внереализационных доходов, завышение расходов и другие позиции, подтверждающие возможность возникновения не только правовых конфликтов, но и проведения надлежащего экспертного анализа на стадии налогового контроля и досудебного урегулирования налоговых споров.

Статья 95 Налогового кодекса Российской Федерации определяет основные характеристики и процессуальные основы проведения экспертизы, применяемой в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок.

Вопросы надлежащей экспертизы, как формы использования специальных познаний эксперта в мероприятиях налогового контроля, возникают в разных плоскостях на стадии анализа эффективности выездных налоговых проверок, при анализе использования информации из внутренних и внешних источников при проведении налоговых проверок, в частности, для целей ценового контроля. В процессе судебного исследования результатов проведения камеральной и выездной проверки, особое внимание уделяется реализованному праву налоговых органов и налогоплательщиков при привлечении экспертов, процедуре привлечения эксперта и проведению экспертизы в качестве

инструмента, используемого в мероприятиях налогового контроля, а также решается вопрос о необходимости назначения судебной экспертизы.

Экспертиза, позволяет уточнить позиции сторон в разрезе надлежащей оценки обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды, разрешения правовых конфликтов по более частным проблемам.

Эти важнейшие законодательные и институциональные решения, предопределяют возможность постановки концептуального вопроса о необходимости комплексного, межотраслевого подхода в изучении инструмента экспертизы, исследование связанных с ней вопросов не только в контексте мероприятий налогового контроля, но и за пределами контрольных мероприятий, в судебной плоскости.

Юристы налоговой практики отмечают не только все большее распространение использования экспертизы в составе мероприятий налогового контроля, прежде всего почерковедческой и по установлению рыночной цены объектов налогообложения, но и ситуацию, при которой «арбитражные суды зачастую уstraняются от критической оценки таких экспертиз и все чаще немотивированно отказывают налогоплательщикам в том, чтобы принять отрицательную рецензию на экспертное заключение и провести судебную экспертизу для проверки сделанных в этом заключении выводов»³.

Актуальность данной темы обусловлена также тем, что нередко процесс разрешения налоговых споров превращается в «битву экспертиз». При этом повторные экспертизы, проведенные в государственных судебно-экспертных учреждениях, в основном отличаются от первоначальных выводов. Например, в 2017 году в 716 случаях, что составляет 74% не совпали с выводами первичных экспертиз, сделанных в иных экспертных учреждениях⁴.

Этими факторами продиктована необходимость рассмотрения противоречивого единства экспертизы, как одного из инструментов мероприятий налогового контроля, и инструмента доказывания в судебных спорах.

³ Кузнецов А.Б. Процедурные особенности назначения экспертизы по налоговым делам / Кузнецов А. Б. // Налоговед. – 2018. – № 2. – С. 56 – 61.

⁴ Основные итоги деятельности ФБУ СЭУ Минюста России за 2017 год. / М.: Министерство юстиции Российской Федерации. – 2018. – С. 11.

Такой комплексный подход отвечает требованиям, как достижения однородности задач по обеспечению законности деятельности налоговых органов, по предупреждению, выявлению и раскрытию правонарушений, совершаемых налогоплательщиками; реализации требований принятых правовых актов по обязательному взаимодействию налоговых органов и органов внутренних дел, так и императивам защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Актуальность данной темы определяется также тем, что на практике нередко игнорируется смысловое значение экспертизы в рамках статьи 95 НК РФ, раскрытое Конституционным судом РФ, о дополнительных гарантиях защиты прав налогоплательщиков, в том числе, потенциальных возможностей для налогоплательщика в плане постановки дополнительных вопросов; отвода эксперта»⁵.

Легитимация экспертизы в составе мероприятий налогового контроля, усиление роли данного инструмента в процессе судебных разбирательств актуализируют необходимость углубленного комплексного изучения данного правового инструмента.

Степень научной разработанности проблемы.

Вопросы налогового права и администрирования, разрешения налоговых конфликтов в России и в зарубежных странах рассмотрены в работах Ю.М. Артемова, С.В. Берестовой, Д.В. Винницкого, А.М. Гоголева, А.К. Демина, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, М.Н. Кобзарь-Фроловой, Т.Ю. Курбатова, Д.Е. Нелюбина, Э.Н. Нагорной, С.Г. Пепеляева, Д.В. Политова К.В. Рыжкова, К.А. Сасова, О.С. Смолиной, Г.Ф. Ручкиной, А.С. Титова, Д.Д. Толкачева, Д.М. Щекина, других ученых исследователей.

⁵ Определение КС РФ от 25 мая 2017 года № 961-О. Данное определение содержит следующее положение: «По смыслу оспариваемой заявителем статьи 95 данного Кодекса, порядок проведения экспертизы, которая назначается в случае, если для возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, предусматривает дополнительные гарантии соблюдения прав и законных интересов налогоплательщика, в том числе право заявлять отвод эксперту, представлять дополнительные вопросы и знакомиться с заключением эксперта».

Концептуальные вопросы доказательственного права, получили раскрытие в трудах И.В. Решетниковой, Б.В. Сангаджиева, Т.В. Сахновой, М.К. Треушниковой, М.А. Фокина, И.В. Цветкова, К.С. Юдельсон, В.В. Яркова и других авторов.

Общие вопросы привлечения экспертов и специалистов в ходе мероприятий по налоговому контролю затрагивались в работах Т.Ф. Моисеевой, Т.Н. Нешатаевой, О. А. Соколовой.

Вопросы участия эксперта в производстве по делам об экономических правонарушениях, в том числе налоговых правонарушениях исследованы в трудах А.Н. Борисова, А.Ф. Волынского, Н.С. Иващенко, Е.М. Леонова, А.Р. Султанова, Р.С. Якубова.

Вектор настоящего исследования связан с реализацией фрагмента научной специальности «12.00.12 – Криминалистика; судебно-экспертная деятельность; оперативно-розыскная деятельность» в рамках общей формулы, включающей структуру и содержание судебной экспертизы, как правового инструмента, в уголовном, административном процессах, гражданском и арбитражном судопроизводстве, Федеральном конституционном законе «О конституционном суде Российской Федерации», а также в Налоговом кодексе Российской Федерации, в таможенном законодательстве.

Вопросы класса, рода и вида экспертиз, а также вопросы подготовки квалифицированных судебно-экспертных кадров наиболее полно были рассмотрены в работах А.И. Винбергом, А.М. Зининым, Н.Г. Малаховской, Г.Г. Омелянюком, Е.Р. Россинской, С.А. Смирновой, А.И. Усовым, А.Р. Шляховым.

Позиции, изложенные в трудах С.А. Смирновой, А.И. Усова, О.А. Ястребова задали методологический вектор переосмысления образовательных технологий подготовки судебных экспертов.

В процессе реализации данного направления подготовлены кандидатские диссертации В.В. Голиковой и Э.С. Сарыгиной, где рассмотрены вопросы понятийного аппарата судебной налоговой и финансово-экономической экспертиз в рамках государственной судебно-экспертной деятельности.

Вопросы процессуальных особенностей осуществления и определения задач, стоящих перед экспертами и разработки методик проведения ведомственной экспертизы в налоговых расследованиях в государственных органах внутренних дел рассматривались в кандидатской диссертации К.Е. Сальникова.

Вопросы проведения судебной бухгалтерской экспертизы, как вида судебной экономической экспертизы рассматривались в докторских диссертациях С.А. Звягина и Ж.А. Кеверковой. В названных диссертационных исследованиях были затронуты и правовые аспекты проведения экспертизы.

Вместе с тем, комплексные научные исследования, посвященные правовым особенностям применения инструмента экспертизы в налоговом праве, являются пока редкостью.

В настоящей работе предпринята попытка комплексного анализа экспертизы как универсального инструмента в материальном и процессуальном налоговом праве на стыке двух научных специальностей, 12.00.04 «Финансовое право, налоговое право; бюджетное право» и «12.00.12 – Криминалистика; судебно-экспертная деятельность; оперативно-розыскная деятельность».

Теоретическую основу диссертации составили труды российских ученых, представителей финансового и налогового права, смежных отраслей права, в том числе, гражданского, уголовного и административного права, уголовного, гражданского, арбитражного процессуального права, криминалистики и судебно-экспертной деятельности.

Среди них можно выделить труды Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, И.И. Кучерова, М.Н. Марченко, В.А. Мачехина, Э.Н. Нагорной, И.В. Решетниковой, Е.Р. Россинской, С.А. Смирновой, О.А. Ястребова.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью данного диссертационного исследования является решение актуальной теоретико-прикладной задачи по разработке теоретических и прикладных аспектов применения экспертизы при проведении мероприятий налогового контроля и судебной (процессуальной) экспертизы при урегулировании налоговых споров.

Достижение поставленной цели осуществлено посредством последовательного решения ряда **задач** исследования:

- по уточнению правовых и институциональных основ экспертизы, как инструмента в рамках мероприятий налогового контроля;

- по систематизации понятийного аппарата судебной экспертизы для целей научного и регламентного закрепления, достраиванию категориального аппарата;

- по структурированию действующих правил привлечения и отвода экспертов к мероприятиям по налоговому контролю, по выявлению противоречий и обоснованию направлений их разрешения;

- по определению необходимого и достаточного уровня квалификации при проведении судебной экспертизы по делам, связанным с налоговой сферой;

- по проведению эмпирического анализа экспертной деятельности с учетом данных официальной статистики и правоприменительной практики;

- по анализу судебной практики, систематизации основных направлений развития привлечения экспертов в налоговых правоотношениях и спорах в контексте совершенствования данного инструмента;

- по обоснованию пределов проведения независимой экспертизы в налоговом процессе;

- по выявлению видов экспертиз, применяемых в налоговом праве; систематизации и ранжированию экспертиз по степени использования в налоговых правоотношениях; по определению возможностей, роли и значения различных видов экономических экспертиз в данной предметной области;

- по определению необходимых и достаточных условий использования в налоговом праве инструментов экспертного анализа;

- по обоснованию и представлению авторской методики проведения экспертизы и подготовки заключения эксперта, применяемого в общественно значимые налоговые правоотношения.

Объектом диссертационного исследования является урегулированные нормами материального и процессуального права общественные отношения, возникающие в связи с назначением и проведением экспертиз в ходе мероприятий налогового контроля с участием налоговых, судебных экспертиз по вопросам исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, а также судебной налоговой экспертизы, связанной с тестированием правомерности исчисления, уплаты, документирования в области налогообложения в процессуальной плоскости.

Предметом диссертационного исследования являются положения налогового и процессуального законодательства, регулирующие порядок применения экспертизы в составе мероприятий налогового контроля и судебного разрешения налоговых споров.

Методологическую основу диссертационной работы составили общенаучные и специальные методы исследования и изложения.

Междисциплинарный характер поставленной научной проблемы обусловил необходимость применения в единстве методов формальной и диалектической логики, структурно-функционального и системного анализа, синергии общего и особенного в использовании экспертизы в качестве инструмента в различных юридических процессах. Применялись универсальные методы, включая описание, сравнение, анализ и синтез, индукцию и дедукцию; а также формально-догматический метод, методы правового моделирования, сравнительно-правового и сравнительно-исторического анализа.

Нормативную основу диссертационного исследования составляют Конституция Российской Федерации, международные правовые акты, федеральные конституционные законы, Налоговый кодекс РФ, иные нормативно-правовые акты. В диссертации использованы Указы Президента РФ, определившие направления развития налоговой политики; Постановления Правительства РФ, в том числе регламентирующие деятельность эксперта по налоговым делам, а также акты органов исполнительной власти разъяснительного характера.

Эмпирическую основу диссертационного исследования составили акты высших судебных органов, в том числе акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (в ретроспективе), акты федеральных арбитражных судов округов, постановления апелляционных арбитражных судов, решения арбитражных судов субъектов Российской Федерации, документы Министерства юстиции Российской Федерации, информационные письма Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, проект федерального закона «О судебной экспертной деятельности в Российской Федерации».

При написании работы использованы, в том числе, официальные статистические данные Управления ФНС России по Самарской области, данные взаимодействия Управлений ФНС России по Ярославской, Костромской и Тверской областей с межрегиональным государственным экспертным учреждением ФБУ «Ярославская ЛСЭ Минюста России», статистические данные о работе государственных экспертных учреждений Минюста России.

В качестве эмпирической базы исследования представлены результаты изучения более 200 судебных дел, вытекающих из налоговых споров, в которых в качестве доказательства использовались заключения экспертов. В работе использованы материалы судебных дел с участием в качестве эксперта автора данной диссертации.

Научная новизна диссертационной работы заключается в комплексном, системном исследовании института экспертизы, применяемого в налоговом праве, в единстве подходов при регламентации экспертизы в рамках мероприятий налогового контроля и в качестве средства доказывания в процессе реализации прав и законных интересов субъектами налоговых правоотношений на стадии судебного рассмотрения налоговых споров; выявлены пробелы в законодательном регулировании деятельности негосударственных судебных экспертов. В рамках классификации автором предложено выделить такой существенный элемент, как **судебная экспертиза налогового учета и налого-**

вой отчетности, основанный на единстве правовой формы, данных налогового и финансового учета, даны рекомендации формирования частной экспертной методики.

Научная новизна диссертации состоит также в теоретических и практических **положениях и выводах, выносимых на защиту**, представленных ниже.

1. Экспертиза – это синтез инструментов экспертного анализа, осуществляемого экспертами в процессе реализации мероприятий по налоговому контролю и в рамках процессуальных действий в уголовном, административном, гражданском и арбитражном процессе.

Эксперт – государственное или негосударственное, независимое, не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее деликтоспособное лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве или ремесле, необходимыми и достаточными для проведения экспертизы и дачи правового заключения эксперта по конкретному делу по вопросам, предлагаемым на разрешение эксперту.

2. **Обоснован вывод и даны конкретные рекомендации внесения изменений в статьи 95 и 129 Налогового кодекса Российской Федерации** с целью совершенствования правового регулирования инструмента экспертизы, применяемого в налоговых правоотношениях. Предложено включить в состав данной статьи правовое требование о независимости привлекаемого лица в качестве эксперта; отграничить правовой статус эксперта от правового положения специалиста. Юридическую ответственность эксперта предлагается уточнить и усилить путем внесения изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в статьи 95 и 129); в Уголовный кодекс Российской Федерации.

3. **Доказана необходимость расширения сферы применения экономической экспертизы при проведении мероприятий налогового контроля** за счет включения в данный процесс дополнительных видов экспертиз по направлениям, по которым отсутствуют квалифицированные сотрудники – работники налогового органа. В этой связи аргументирована необходимость вне-

сения изменений в регламент Федеральной налоговой службы Российской Федерации по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками⁶.

4. **Предложены модели формулирования и группировки вопросов,** которые могут быть поставлены на разрешение эксперту, в контексте статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающей границы законной налоговой выгоды, привлекаемому в рамках мероприятий налогового контроля или судебному эксперту в зависимости от элементов налогообложения, юридических фактов, свидетельствующих об особенностях ведения хозяйственной деятельности, идентификации объектов налогообложения налогоплательщиком.

5. Конкретизирован вид экспертного исследования – **судебная экспертиза налогового учета и налоговой отчетности,** выделенная из состава экспертных исследований, связанных с деятельностью области экономики и финансов, при этом определены: предмет данной экспертизы, требования к квалификации судебного эксперта в области экономики и финансов, алгоритм ее производства и описаны методы проведения с учетом необходимости установления сложных составов юридических фактов при влиянии налоговых режимов, системы налогового учета и специфики деятельности налогоплательщика.

6. Предложено **распространить принцип должной осмотрительности и профессионального скептицизма на деятельность судебного эксперта в профессиональную терминологию судебно-экспертной деятельности, определяющую этические профессиональные нормы,** основываясь на результатах проведения сравнительного анализа правовых статусов и профессиональных стандартов деятельности экспертов и аудиторов. В данном контексте предлагается оперирование данной категорией при проведении эксперт-

⁶ Рекомендации ФНС РФ, изложенные в Письме от 17.07.2013 N АС-4-2/12837@ «"О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» [Электронный ресурс] – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/law>

ного исследования посредством критической экспертной оценки обстоятельств, проявление профессионального скептицизма экспертом, что позволит повысить качество заключения эксперта и установить в процессе производства экспертизы обстоятельства, имеющие значение для дела, а также обстоятельства, по поводу которых эксперту не были поставлены вопросы, но имеющие значение для дела. Предложена система оценок качества информации с целью классификации государственным органом выявленного искажения в качестве непреднамеренной ошибки или преднамеренного нарушения. Эксперт в этом случае обязан представить систематизированные критериальные показатели и конкретные факты, установленные посредством экспертного исследования.

7. Обоснована необходимость специального порядка проведения экспертных исследований в области экономики и финансов, исходя из достоверности бухгалтерской и иной финансовой информации, находящейся в составе объектов экспертизы, с целью определения действительной стоимости доли в имуществе экономического субъекта; определения наличия признаков преднамеренного банкротства, установления фактических данных о причинах и характере негативных последствий для предприятия банкрота и уточнении суммы ущерба; выявления причинно-следственных зависимостей, вызванных реорганизацией и банкротством предприятий и иных экономических исследований.

8. Разработана **функциональная карта вида профессиональной деятельности как часть проекта профессионального стандарта «Судебный (процессуальный) эксперт в области экономики и финансов»**, учитывающий необходимые компетенции экспертов в экономической области (в сферах бухгалтерского учета, экономического анализа, налогообложения), баланс публичных и частных интересов, инструментарий экспертизы, и юридическая основа оценки компетенции негосударственных экспертов в соответствии с существующей системой независимой оценки квалификаций.

9. Предложены **методические рекомендации проведения экономической экспертизы и подготовки заключения эксперта в публичных право-**

отношениях, которые состоят из алгоритма проведения экспертного исследования, описывают обязательные элементы заключения эксперта и правила их составления; разработанная единая форма заключения эксперта предлагается к оформлению по результатам экспертизы, возможна к оформлению в рамках мероприятий налогового контроля, а также по результатам судебной экспертизы. Данные рекомендации предназначены для негосударственных некоммерческих судебно-экспертных учреждениями.

10. Предложена авторская разработка – **методические основы проведения судебной экспертизы налогового учета и налоговой отчетности, с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных**, которые содержат усовершенствованную концепцию проведения экспертного исследования, ориентированную на получение экспертом ответов на поставленные судом или следствием вопросы, с выражением профессионального экспертного суждения о характере выявленных искажений в налоговом учете, налоговой и финансовой отчетности по качественным аспектам (таким как: существование, достоверность, полнота, оценка и измерение, классификация, представление в налоговом учете, сопоставление доходов и расходов при формировании объекта налогообложения, представление в налоговой отчетности, раскрытие в финансовой отчетности), подготовки для пользователя заключения эксперта (судьи или следователя) полной информации о выявленном искажении, с целью дальнейшей классификации совершенного налогоплательщиком деяния, являющегося объектом исследования, в качестве ошибки или намеренного искажения. В этом случае вывод о намеренном или ненамеренном характере выявленного искажения делает государственный орган, но не эксперт.

Теоретическая значимость исследования заключается в обосновании комплексной правовой природы экспертизы как правового инструмента на основе его изучения в плоскости налогового права, смежных отраслей права, сложносоставных юридических фактов, основу которых составляют данные бухгалтерского учета и аудита; всестороннего анализа профессиональных

стандартов экспертов, актов органов конституционной юстиции и судебных органов.

Практическая значимость исследования заключается в применении положений и выводов диссертационного исследования в образовательном процессе, разработке основы профессионального стандарта судебного эксперта в области экономики и финансов, включающем компетенции в сфере бухгалтерского учета, налогообложения, экономического анализа, с учетом основных направлений развития налогового законодательства и администрирования, защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Отдельные положения диссертации могут использоваться в учебном процессе при реализации программ высшего образования судебно-экспертных специальностей со специализацией «налоговое право», «судебная финансово-экономическая экспертиза», по программам повышения квалификации и профессиональной переподготовки соответствующих областей знаний, а также по программам бакалавриата и магистратуры в рамках дисциплин курсов налоговое право и налоговый процесс и др.

Результаты данного исследования могут быть использованы в научно-исследовательской, педагогической и правоприменительной деятельности.

Апробация результатов исследования:

Результаты диссертационного исследования используются в образовательном процессе: внедрены в учебный процесс ФГОБУВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (г.Москва) по образовательным программам «Комплаенс-контроль в деятельности хозяйствующего субъекта» и «Финансовые расследования в организациях» (уровень магистратура), внедрены в учебный процесс в ОАО «Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка (ИТКОР)» (г. Москва) по программам дополнительного профессионального образования «Налоговый процесс», «Налоговый консалтинг», «Налоговый контроль».

На базе материалов исследования по специальным программам ведется чтение курсов по специальным программам повышения квалификации руко-

водителей предприятий, аудиторов, профессиональных бухгалтеров. Разработанные автором методики нашли практическое применение в деятельности негосударственных судебно-экспертных учреждений.

Основные положения разрабатываемого автором проекта профессионального стандарта «Судебный (процессуальный) эксперт в области экономики и финансов» в процессе общественного обсуждения проектов стандартов докладывались на ряде конференций, проводимых на заседаниях Совета по профессиональным квалификациям финансовых рынков, созданном при Национальном совете по профессиональным квалификациям при Президенте Российской Федерации, на межрегиональных конференциях в Москве, Санкт-Петербурге, Краснодаре, Самаре.

Функциональная карта вида профессиональной деятельности проекта профессионального стандарта «Судебный (процессуальный) эксперт в области экономики и финансов», был обсужден и получил положительную оценку в Комитете «Учет, анализ, аудит» в Некоммерческой организации «Международная ассоциация организаций финансово-экономического образования (МАО ФЭО)» (г. Москва), учредителями которой являются четырнадцать ведущих образовательных учреждений из Российской Федерации, Республики Беларусь, Республики Казахстан.

Выводы, связанные с основными направлениями диссертационного исследования, были представлены в докладах межрегиональных конференциях в 2017 году. Разработанные авторские методические рекомендации используются при проведении экспертиз и подготовке экспертных заключений в негосударственной судебно-экспертной некоммерческой организации.

Основные положения и результаты диссертационного исследования отражены в девятнадцать научных статьях (общим объемом 23,1 п.л.), шесть из которых опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Минобрнауки России (общим объемом 13,2 п.л.).

Структура и объем исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, содержащих шесть параграфов, заключения, библиографического

списка и приложений. Структура работы отражает наиболее существенные теоретические и практические аспекты темы исследования и предопределена целью и задачами исследования.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность диссертационного исследования, определяются его объект, предмет, цель и задачи, научная новизна, теоретическая и практическая значимость результатов диссертационного исследования, сформулированы выводы и положения, выносимые на защиту, освещаются вопросы апробации результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Институт экспертизы: структурно-функциональный анализ» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «Институциональные особенности экспертизы в системе мероприятий по налоговому контролю» проанализирована институциональные основы экспертизы в налоговых правоотношениях, существование и распределение бремени доказывания в налоговом праве, обоснован спектр правовых инструментов доказывания, рассмотрено место экспертизы в составе доказательств в налоговом процессе.

Автором проанализированы нормы законодательства, содержащиеся в кодифицированных актах РФ, (ГПК РФ, АПК РФ, КоАП РФ, УПК РФ, КАС РФ, НК РФ), а также в Федеральном законе от 31.05.2001 № 73-ФЗ (с учетом редакции от 25.11.2013) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». Показаны нормативные различия понятий «судебный эксперт» и «эксперт», применяемых в различных отраслях права. Обоснованы предпосылки формулировки рекомендаций изменения положений НК РФ, связанных с экспертизой, проводимой в рамках мероприятий налогового контроля.

Во втором параграфе первой главы «Виды экспертиз, применяемых по делам о налоговых правонарушениях и их классификация» проведенный методологический анализ видов экспертиз, в том числе, почерковедческой экспертизы, экспертизы рыночной стоимости товара, позволили выявить некоторые административные барьеры при назначении экспертизы в

процессе осуществления мероприятий налогового контроля⁷. Автором в данном параграфе предложены дополнительные потенциально возможные направления экспертных исследований в рамках повышения эффективности мероприятий налогового контроля: экспертиза осуществления платежей с использованием технических характеристик и IP адресов; экспертиза микрофинансовых операций; экспертиза оказания услуг в сфере закупок, иные виды экспертиз. Доказано положение о целесообразности расширения спектра проводимых экспертиз в процессе проведения налоговых проверок с привлечением экспертов экономических специальностей.

Автором обоснованы положения о необходимости усиления роли экономической экспертизы в делах о банкротстве. Аргументировано выделение из состава судебных экспертиз самостоятельного вида, судебной экспертизы налогового учета и отчетности, которая связана с выявлением искажений в налоговом учете и в отчетности (судебной налоговой экспертизы). В данном контексте автором приведены аргументы о необходимости уточнения действующей классификации экспертиз, применяемой в ФБУ РФЦСЭ при Минюсте России.

Установлено, что объект судебной налоговой экспертизы тождественен объекту бухгалтерской экспертизы, но все же присутствуют аспекты, связанные с необходимостью выхода за рамки законодательства о бухгалтерском учете и проведения экспертного анализа на предмет соответствия современным требованиям динамично изменяющегося налогового законодательства и, в ряде случаев, соответствия критериям представления электронной отчетности (по налогу на добавленную стоимость; налогу на добычу полезных ископаемых).

В третьем параграфе «Компетентностный подход, применяемый при выборе эксперта для участия в мероприятиях налогового контроля и при

⁷ См. <Письмо> ФНС России от 17.07.2013 N АС-4-2/12837 "О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками" // "Официальные документы", NN 29, 30, 31, 32, 33. 2013 (еженедельное приложение к газете "Учет, налоги, право").

назначении судебной экспертизы» проведён анализ и синтез профессиональных стандартов, разработанных и утвержденных Минтрудом России согласно статьям 195.2 и 195.3 Трудового кодекса Российской Федерации⁸.

На основе сравнительного анализа совокупности требований к квалификации для государственных и негосударственных судебных экспертов сделан вывод о необходимости их унификации по всем существенным элементам. В этой связи автором предлагается функциональная карта вида профессиональной деятельности соответствующего профессионального стандарта, распространение требований которого должно охватить всех представителей судебно-экспертного профессионального сообщества.

Вторая глава «Правовое значение заключения эксперта» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе второй главы «Стадии подготовки заключения эксперта и применение частных экспертных методик на этапе исследования» проведен пофазный анализ подготовки вводной, исследовательской части и части содержащей выводы заключения эксперта, показаны наиболее часто встречающиеся экспертные ошибки, предложен авторский подход к рационализации подходов постановки релевантных вопросов по вопросам налогового учета и отчетности.

В данном параграфе предложены методические рекомендации – по проведению экономической экспертизы и подготовке заключения эксперта в публичных правоотношениях с разделением на этапы, алгоритм проверки достоверности информации, (как способ проявления должной осмотрительности), методические основы частной методики экспертного исследования налогового учета и налоговой отчетности по налогу на прибыль.

Автором предложена новая концепция формирования ответов на вопросы, поставленные перед экспертом. В этом аспекте отмечено, что эксперт должен получить и оценить полученные результаты по всем качественным компонентам налогового учета, налоговой и финансовой отчетности к тако-

⁸ См. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016), (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // СЗ РФ. 2002, № 1, часть первая, ст. 3.

вым автор относит: существование, достоверность, полнота, оценка (измерение), классификация, формирование объекта налогообложения, представление в налоговом учете и налоговой отчетности, представление и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности, исполнение обязательств.

Сопоставляя количество однородных искажений, связанные с искажениями конкретные факты и обстоятельства, величину в денежном выражении влияния искажения, приведшее к занижению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, и, оценивая иные обстоятельства, эксперт предлагает экспертную характеристику (экспертную оценку) выявленных искажений о наличии признаков или о вероятности ошибки или намеренного искажения. Ответы на поставленные вопросы, эксперт должен стремиться предложить в категоричной форме, не переходя в область правовой оценки действий экономического субъекта.

Во втором параграфе «Оценка качества заключения эксперта как надлежащего доказательства» исследованы качественные характеристики исследуемого объекта в том числе: нормативные требования, предъявляемые к эксперту и экспертному заключению, превентивные меры обеспечения качества заключения эксперта, способы и критерии оценки заключения эксперта со стороны инициатора экспертизы.

В диссертационном исследовании доказываемая, что стадия формулировки вопросов является отправной точкой определения необходимой экспертной компетенции и одновременно конкретизирует область экспертных исследований. Автором предложен алгоритм формулирования вопросов, учитывающий наличие материалов и документов в качестве объектов исследования, юридических фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика, элементов налогообложения, с учетом применяемых на практике судебных доктрин.

Качество заключения эксперта выражается в полноте и непротиворечивости позиции эксперта, в отображении всех значимых для дела обстоятельств, которые стали известны эксперту, в том числе по обстоятельствам, имеющим значение для дела, даже, если эксперту не были поставлены по ним вопросы.

В третьем параграфе «Юридическая ответственность эксперта: проблемы становления и развития института» проанализированы вопросы юридической ответственности экспертов на основе системного анализа положений статей 307 УК РФ, статьи 17.9 КоАП РФ, статьи 129 НК РФ.

Показана несоразмерность установленной в НК РФ и в КоАП РФ уровня ответственности эксперта с ожиданиями качества заключения эксперта как доказательства в административно-судебном и налоговом процессах.

Автором предложена формулировка необходимых редакционных изменений для НК РФ, предложено внесение новой статьи в УК РФ с целью установления адекватно высокого уровня ответственности для экспертов, сведя риск получения заведомо ложного заключения в налоговом процессе.

В заключении диссертационного исследования в обобщенном виде изложены основные теоретические выводы и наиболее значимые практические рекомендации.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, указанных в перечне ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

1. Совершенствование методики проведения судебной экономической экспертизы определения чистых активов организации в процессуальном поле. / Н.В. Князева. // Бизнес в Законе. — 2016. — №3. — С. 146–163. — 1,8 п.л.

2. Методика проведения экономической экспертизы в налоговом процессе и судебном процессе с участием налоговых органов. / Н.В. Князева. // Бизнес в Законе. — 2016. — №2. — С. 170–179. — 1 п.л.

3. Методика составления заключения негосударственным экспертом по результатам проведенной экономической экспертизы в процессуальном поле. / Н.В. Князева. // Бизнес в Законе. — 2016. — №4. — С. 178–207. — 2,8 п.л.

4. Основы методики судебной экономической экспертизы, осуществляемой негосударственными экспертами в области налогообложения в процессуальном поле. / Н.В. Князева. // Пробелы в Российском законодательстве. — 2016. — №7. — С. 209–232. — 2,7 п.л.

5. Налоговое право. Порядок сбора доказательств в налоговом процессе. / Н.В. Князева. // Бизнес в Законе. — 2015. — №5. — С. 77–96. — 2,5 п.л.

6. Документальное оформление действий налоговых органов при проведении налогового контроля. / Н.В. Князева. // Бизнес в Законе. — 2015. — №6. — С. 74–91. — 2,4 п.л.

Публикации в изданиях реферативных наукометрических баз Web of Science, Scopus

7. Knyazeva, N.V. The modernization of the service industry infrastructure based on the public-private partnership mechanism / M.A. Izmailova, T.D. Krylova, N.V. Knyazeva, A.I. Buleev, T.V. Shutova // ESPACIOS. – 2018. – Vol.39 (Number 19). – P. 35. – 0,1п.л. /0,25п.л.

8. Knyazeva, Natalia V. Methodology for Monitoring the Customer Value Perception of the Service Quality in Small Audit Companies / Kseniya S. Pavlova, Vladimir I. Barilenko, Natalia V. Knyazeva, Tatyana D. Krylova // Helix. – 2018 – Vol. 8 (5) – P. 3593- 3599. – 0,4п.л. /0,1п.л.

Другие публикации

9. Анализ способов оценки эффективности консультационных услуг в сфере налогообложения // Н.В. Князева, К.С. Павлова // Р.И.С.К.: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2018. — №3. — С. 216–220. — (авторство разделено): 0,4 п.л./0,2 п.л.

10. Анализ положений законодательства РФ по оплате судебных экспертиз в гражданском судопроизводстве: практика взаимодействия ФБУ Ярославской ЛСЭ Минюста России с судами общей юрисдикции. / Н.В. Князева, Г.Г. Бочаров // Теория и практика судебной экспертизы. — 2018. — №2. — С. 110–120. — (авторство разделено): 1 п.л./0,5 п.л.

11. Актуальные проблемы экономической экспертизы, проводимой по заданию правоохранительных органов, по делам о банкротстве // Н.В. Князева, Г.В. Князев // Российский экономический интернет-журнал — 2018. — №2 (01.04.2018-30.06.2018). — (авторство разделено): 0,7п.л./0,35п.л. — URL: <http://www.e-rej.ru/publications/174/K/>

12. Профессиональные стандарты решают государственные задачи. / Н.В. Князева. // Самара. — Первый. — 2017. — №5 (82). — С.64-65. — 0,2 п.л.

13. Государственная экономическая экспертиза по заданию правоохранительных органов в делах о банкротстве. // / Н.В. Князева, Г.В. Князев // Российский экономический интернет-журнал — 2017. — №4 (01.10.2017-31.12.2017). — (авторство разделено): 0,5п.л./0,25 п.л. — URL: <http://www.e-rej.ru/publications/171/K/>

14. Князева, Н.В. Организационно-экономическое регулирование закупок в современных условиях / Н.В. Князева, Э.А. Гуль // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. - 2017. - № 1. - С. 221-223. (Импакт-фактор журнала – 0.25).

15. Определение действительной стоимости доли участника в уставном капитале организации в судебном и налоговом процессе. / Н.В. Князева. // Р.И.С.К.: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2016. — №2. — С. 225–244. — 2,1 п.л.

16. Общественная значимость критерия достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций для экономической безопасности государства и роль аудита в системе налогового государственного финансового контроля. / Н.В. Князева // Аудит. — 2016. — №2. — С.17-26. — 1,4 п.л.

17. Место протокола в числе доказательств при проведении налогового контроля. / Н.В. Князева. // Р.И.С.К.: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2015. — №3. — С. 309–330. — 2,4 п.л.

18. Профессиональные услуги экспертов в процессуальном, налоговом и таможенном законодательстве. / Н.В. Князева, Н.В. Надеин // Р.И.С.К.: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2014. — №2. — С. 225–236. — (авторство разделено): 1,2 п.л./0,6 п.л.

19. Консультационные услуги в налоговом, таможенном и процессуальном законодательстве. / Н.В. Князева. // Р.И.С.К.: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. — 2013. — №4. — С. 314–325. — 1,3 п.л.

Князева Наталья Владимировна

«Экспертиза в налоговом контроле и при разрешении налоговых споров: правовые и институциональные особенности»

Диссертация представляет собой исследование применения института использования специальных знаний в мероприятиях налогового контроля, а также при разрешении споров по вопросам налогообложения. В рамках диссертационной работы предложено уточнение понятия «экспертизы», распространив его на мероприятия налогового контроля, рекомендовано расширение перечня видов экспертного производства в налоговом контроле, обоснована необходимость внесения изменений в положения статью 95 Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие проведение экспертизы, уточнено название и предмет судебной экспертизы налогового учета и налоговой отчетности, обосновано понятие и введение в оборот принципа должной осмотрительности и профессионального скептицизма судебного эксперта с целью оценки достоверности информации. С целью закрепления меры ответственности эксперта, участвующего в публичных правоотношениях, предложена для внесения в Уголовный кодекс Российской Федерации новая статья 285.6, рекомендовано изменить статью 129 Налогового кодекса Российской Федерации. В качестве практических новаций представлена функциональная карта вида профессиональной деятельности судебного эксперта в области экономики и финансов, предложены методические основы проведения экспертизы налогового учета и отчетности, разработаны методические рекомендации подготовки заключения эксперта.

Natalya V. Kniazeva

“Expertise in tax control and in the resolution of tax litigation: legal and institutional peculiarities”

The dissertation represents a research of the institution of the use of special knowledge in tax control measures, in the resolution of litigation over tax matters. In the framework of the dissertation, it was suggested clarifying the notion of “expertise”, extending it to tax control measures, it was recommended to expanding the list of types of expert proceedings in tax control, justifying the need for changes in the provisions of article 95 of the Tax Code of the Russian Federation governing examination, clarifying the name and subject matter of the court expertise of tax accounting and tax reporting, the concept and introduction the principle of due diligence and professional skepticism of a forensic expert to assess the reliability of information. In order to secure the responsibility of an expert participating in public relations, a new article 285.6 was proposed for inclusion in the Criminal Code of the Russian Federation, it was recommended to amend Article 129 of the Tax Code of the Russian Federation. As a practical innovation, a functional map of the type of professional activity of a forensic expert in the field of economics and finance, methodological bases for conducting tax accounting and reporting expertise are proposed, methodical recommendations for preparing an expert opinion are developed.

Подписано в печать: 14.12.2018
Объем: 1,5 усл.п.л.
Тираж: 100 экз. Заказ № 2703
Отпечатано в типографии «Реглет»
125315, г. Москва, Ленинградский проспект д. 74, корп. 1
+7(495) 790-47-77 www.reglet.ru