

Юридические исследования

Правильная ссылка на статью:

Сарыгина Э.С. — Особенности тактики назначения судебной налоговой экспертизы // Юридические исследования. – 2020. – № 7. DOI: 10.25136/2409-7136.2020.7.33595 URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=33595

Особенности тактики назначения судебной налоговой экспертизы

Сарыгина Элина Сергеевна

кандидат юридических наук

доцент, кафедра судебно-экспертной и оперативно-разыскной деятельности, Московская академия Следственного комитета Российской Федерации

125080, Россия, г. Москва, ул. Врубеля, 12

✉ linasarygina@bk.ru



[Статья из рубрики "Уголовный закон и правопорядок"](#)

DOI:

10.25136/2409-7136.2020.7.33595

Дата направления статьи в редакцию:

03-08-2020

Дата публикации:

10-08-2020

Аннотация.

Предметом исследования являются научные и организационно-методические закономерности судебно-экспертной деятельности при производстве исследований объектов учетных процессов экономического субъекта, характеризующих сведения о причитающихся и перечисленных налоговых обязательствах, изымаемых федеральной налоговой службой в адрес государства и (или) муниципальных образований. Особое внимание уделено тактике назначения данных исследований в уголовном процессе. В процессе исследования использовались частнонаучные (сравнительно-аналитический, системно-структурный) методы научного познания. А также применялись приемы междисциплинарного подхода, поскольку исследования потребовали знания в области процессуального и материального права, криминалистики, теории судебной экспертизы, экономики и нормативно-правового регулирования учетных процессов экономических субъектов, что предопределило комплексный характер исследования. Автором предпринята попытка комплексного рассмотрения с позиций современного научного знания судебной налоговой экспертизы как самостоятельного рода класса судебных экономических экспертиз, включающему предмет, объекты, задачи, научно-методические рекомендации для правоприменителей по особенностям назначения

подобных экспертиз. В работе осязаны основные положения частной теории судебной налоговой экспертизы, которые либо не получили должного отражения в научной литературе, либо носят разрозненный характер. Предложенные рекомендации направлены на унификацию следственно-судебной практики по назначению и оценке использования результатов судебной налоговой экспертизы. Формирование целостного представления о судебной налоговой экспертизе и ее современном состоянии необходимо для применения и реализации ее возможностей следователем, судом либо дознавателем в рамках уголовного судопроизводства. Результатом работы являются выработка рекомендаций правоприменителю по особенностям тактики назначения судебной налоговой экспертизы в государственные и негосударственные судебно-экспертные учреждения по уголовным делам, связанные с особенностями подготовки объектов исследования, спецификой вопросов, выносимых на разрешение судебного эксперта, приведен перечень вопросов на экспертизу.

Ключевые слова: Налоговые преступления, экономические преступления, финансы государства, судебная экспертиза, налоговая экспертиза, налоговый учет, судебная экономическая экспертиза, судебная финансово-экономическая экспертиза, тактика назначения экспертиз, объекты экспертизы

В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Важность налогового обязательства любого предприятия очень значительна для бюджета страны, так как формирование и нормализация социально-экономического климата в государстве невозможны без надлежащего выполнения своих налоговых обязательств предприятиями перед государством.

Известно, что налоги являются отражением экономической жизни страны. Сущность предпринимательской деятельности такова, что каждое предприятие в лице руководящих органов имеет склонность к сокращению бремени по уплате налогов вне зависимости от вида деятельности и места ее нахождения. При этом для достижения данной цели применяют зачастую незаконные методы и средства. Перед государственными органами России стоит задача обеспечить правомерность и полноту взимаемых налоговых платежей.

Исследователи совершенно справедливо отмечают, что требования налогового законодательства, а также судебно-следственная практика его применения предопределяют формирование и корректность определения предмета доказывания по уголовным делам, связанным с налоговыми преступлениями. [\[1, с. 66\]](#). Однако соотнесение, имеющих у следователя или суда сведений о фактах деяния с законодательно регламентированными элементами налогообложения, в том числе правами и обязанностями налогоплательщика, а также иными предписаниями законодательства в сфере налогов порождают на практике немалое количество сложностей у правоприменителей.

Так, в соответствии со статистическими данными МВД Российской Федерации только с января по июль 2020 г. доля материального ущерба по оконченным и приостановленным уголовным делам в отношении налоговых деяний составляет 19,95 % (47 324 399 тыс. руб.) от общей величины ущерба за тяжкие и особо тяжкие преступные деяния экономической направленности [\[2\]](#). В связи с ростом количества преступлений, связанных с посягательствами на финансовые интересы нашего государства,

существующее правовое регулирование предполагает механизм защиты от налоговых посягательств. В этой связи при расследовании налоговых преступлений отдельного внимания заслуживает судебная экспертиза, как основная форма использования специальных знаний, производство которой направлено на обеспечение объективного и всестороннего установления сведений о фактах в расследовании преступлений в судопроизводстве.

Следует отметить, что в специальной литературе посвящено множество работ изучению специфики организационно-правовых и методических аспектов производства различных родов экспертиз, входящих в класс экономических. Однако вопросам, связанным с тактикой и планированием назначения и производства судебной налоговой экспертизы, уделено недостаточно внимания, что затрудняет назначение судебных налоговых экспертиз (далее — СНЭ) в следственной практике. Существующие ведомственные подходы и классификации судебных экономических экспертиз иногда затрудняют правильное понимание места судебной налоговой экспертизы в классификации судебных экспертиз. Интерес ученых направлен на изучение круга проблем расследования налоговых преступлений и поиска путей их разрешения, в том числе особенностям организации и производства судебных налоговых экспертиз.

Судебная налоговая экспертиза представлена самостоятельным родом экономических экспертиз, которая занимается «исследованием первичных учётных документов, используемых при определении элементов налогообложения, регистров учёта и отчётности, направленное на установление правильности исчисления и полноты уплаты налогов (сборов) и выявление нарушений требований налогового законодательства» [\[31\]](#). Отметим, что требования законодательства в РФ в сфере налогов и налогообложения направлены на соблюдение главной цели, которым выступает финансовое обеспечение деятельности государства, а также его муниципальных образований. Современное состояние экономических знаний о налогах и налогообложении усложнилось, а происходящие правовые реформы в этой сфере демонстрируют сложность данной научной отрасли.

Очевидно, что присущие особенности СНЭ обуславливают специфику ее назначения в уголовном судопроизводстве. В частности, это те трудности, которые могут возникать у суда, следователя, дознавателя. 25 % опрошенных нами следователей и дознавателей, из 246 опрошенных респондентов, отметили, что результаты проведенных исследований являлись одним из основных факторов, способствовавших установлению сведений о фактических величинах, причитающихся к уплате в бюджет государства. Установленные данные способствовали раскрытию и расследованию налоговых преступлений. Вместе с тем 85 % выразили неудовлетворённость в ряде проблем. Это трудности, связанные с постановкой вопросов при назначении СНЭ, определением доказательственного значения результатов экспертиз, длительностью проведения такого рода экспертиз, отсутствием единых методических рекомендаций для правоприменителя. Очевидно, что вопросы тактики назначения судебной налоговой экспертизы очень важны для следственно-судебной практики и не теряют свою актуальность в период цифровизации экономики. Рассмотрим некоторые ее особенности.

Перечень следственных действий, регламентированных УПК РФ, является исчерпывающим, что означает невозможность расширенного толкования следственных действий. Традиционно под следственными действиями понимают: «самостоятельный, регламентированный уголовно-процессуальным законом единовременный акт деятельности следователя по собиранию, исследованию, оценке и использованию

доказательств» [\[4, с. 340\]](#). Одним из критериев выступает законность. Именно это обуславливает четкое соблюдение предписаний законодательства. Если у следователя имеются основания предполагать, что в результате проведения конкретного следственного действия будет получена криминалистически значимая информация, которая имеет значение для расследуемого уголовного дела, то он реализует соответствующие тактические приемы. Вместе с тем следователь также должен соблюдать права субъектов уголовного процесса, осуществлять объективное расследование в поисках истины по уголовному делу. Под этим мы понимаем, в том числе реализацию статьи 198 УПК РФ. Для следственных действий характерна стадийность, которая предполагает последовательные, спланированные мероприятия на основе выполнения логически выстроенных этапов.

Тактика использования специальных знаний посредством производства судебной налоговой экспертизы имеет свои отличительные особенности. В настоящее время СНЭ может быть назначена и проведена до возбуждения уголовного дела в рамках сообщения о преступлении (ст. 144 УПК РФ). Отметим, никакие справки об исследовании, акты экспертного исследования, заключения и иные формы фиксации результатов ведомственного или другого исследования, полученные по запросу органов предварительного следствия или суда, не могут рассматриваться как заключение эксперта. Тем более служить основанием к отказу в назначении и производстве судебной экспертизы.

Правовое регулирование экспертизы в налоговом законодательстве России воспринимается не всегда однозначно [\[5, с. 213\]](#). Согласно ст. 199 УК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующих правовых норм предусматривает ответственность лишь за такое деяние, которое совершается с умыслом. Главная цель — избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Оценка степени определенности содержащихся в законе понятий должна осуществляться исходя не только из самого текста закона, используемых в нем формулировок, но и из их места в системе нормативных предписаний на основе норм уголовного и налогового законодательства.

Посредством проведения проверок устанавливаются обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов). Если для следственного органа это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия, то для налогового органа — действия по осуществлению налогового контроля. Сбор этих сведений различен по процедуре его получения. Согласно п. 3.4 протокола совместного заседания коллегий Федеральной налоговой службы РФ и Следственного комитета РФ № 2/4 от 07.06.2016 были подготовлены «Методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов СК РФ по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов и сборов» [\[6\]](#). Сотрудникам следственных органов СК РФ предписано проводить процессуальные действия, касающиеся закрепление доказательств, полученных налоговым органом.

На сайте Федеральной налоговой службы России периодически приводится актуальная обзорная информация о типичных нарушениях обязательных требований законодательства в сфере налогов и сборов. Установление обстоятельств объективной стороны деяния по которым возможно при производстве СНЭ.

Например. Для уклонения от уплаты налога на прибыль возможны различные варианты движения экономических операций. Например, путем завышения:

- величины расходов, за исключением расходов на оплату труда;
- величины косвенных расходов, из числа затрат, связанных с производством товаров (работ, услуг) либо экономически необоснованное отнесение затрат не к прямым, а к косвенным; например, путем включения арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, оплату стоимости работ субподрядчиков (сторонних организаций), являющихся прямыми расходами и подлежащих налоговому учету в соответствии со статьей 318 НК РФ, оплату труда работников, участвовавших в процессе производства;
- величины произведённых расходов путем экономически необоснованных операций, например, затраты на аренду (субаренду) недвижимого имущества,
- величины расходов путем отнесения на оплату труда расходов в виде стоимости бесплатно предоставляемых продуктов питания, не предусмотренных трудовым и (или) коллективным договором, но предписанных в соответствии с законодательством РФ;
- величины расходов посредством проведения сделок с фирмами-однодневками и взаимозависимых лиц по документам содержащим недостоверные сведения.

Либо, путем занижения величины налоговой базы путем применения схемы дробления бизнеса взаимозависимыми лицами; а также величины дохода путем завышения материальных затрат на выполненные работы, оказанные услуги, производство продукции.

Факторами, указывающими занижение налоговой базы, могут указывать уменьшение величины доходов от сделки между взаимозависимыми лицами; экономически необоснованное единовременное списание в расходы, например, стоимость выполненных работ по дооборудованию, достройки, модернизации, реконструкции, технического перевооружения объектов основных средств; отсутствие некоторых операций по реализации в учете доходов, например, не учтены величины кредиторской задолженности, подлежащей списанию в связи с истечением срока исковой давности либо в связи с прекращением деятельности предприятий; экономически необоснованное отражение стоимости ТМЦ в учет доходов, выявленная в результате инвентаризации.

Для уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость также могут быть характерны следующие обстоятельства: принятие к вычету суммы НДС без подтверждающих документов и/или на основании счетов-фактур содержащих недостоверные сведения. В случае перехода на специальные налоговые режимы в соответствии с главами 26.2, 26.3 и 26.5 НК РФ невозможность восстановления суммы НДС, принятой к вычету налогоплательщиком по основным средствам, нематериальным активам, товарам, оказанным услугам, выполненным работам, иным имущественным правам. А также занижение налоговой базы на суммы погашенной заемщиком задолженности по договору займа, либо при передаче товара в счет отступного по договору займа.

Для уклонения от уплаты акцизных взносов характерно экономически необоснованное принятие к вычету величины акциза, которая уплачена в качестве реализованной алкогольной, подакцизной спиртосодержащей продукции, а в последствии попавшая под категорию возврата.

По упрощенной системе налогообложения к типичным случаям уменьшения налогового

бремени можно отнести изменение налогоплательщиком объекта налогообложения, указанного им в уведомлении, после начала налогового периода; экономически необоснованное включение в состав расходов при исчислении налоговой базы расходов, которые не поименованы в исчерпывающем перечне расходов, установленном пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ; невключение в состав доходов при исчислении налоговой базы суммы обеспечительного платежа (здатка), которая не была возвращена налогоплательщиком-арендодателем арендатору, другие.

По единому сельскохозяйственному налогу характерны необоснованное применение при реализации сельскохозяйственной продукции и ее первичной переработки менее 70% в общем объеме полученных доходов от реализации товаров (работ, услуг).

По единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности характерны экономически необоснованное применение системы налогообложения в виде этого налога по работам и услугам, подпадающим под общую систему или упрощенную систему налогообложения; а также необоснованное применение системы налогообложения в виде этого налога путем осуществления деятельности как формальное деление площадей между взаимозависимыми лицами; другие.

В отношении страховых взносов имеет место несоответствие порядку исчисления и уплаты страховых взносов путем уменьшения величины страховых взносов по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, подлежащих уплате в бюджет; а также увеличения суммы произведенных расходов на выплату страхового обеспечения над исчисленными страховыми взносами по страховым взносам по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в связи с отсутствием учета сумм, возмещенных территориальными органами ФСС России расходов.

Существенное отличие СНЭ от непроцессуальных форм использования специальных знаний – это субъект ее назначения, которым выступает суд, следователь, дознаватель.

Признав необходимым назначение судебной экспертизы, следователь выносит об этом Постановление (ст. 195 УПК РФ). Если обстоятельства, имеющие значение для дела, можно разрешить, не подвергая объекты экспертному исследованию, то лучше к нему не прибегать, лишь ограничится производством других следственных действий, например, привлечь специалиста. Согласно Постановлению Пленума ВС РФ от 21 декабря 2010 г. № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам», если проведение исследования не требуется, то возможен допрос специалиста. В некоторых случаях без экспертизы невозможно обойтись, это зависит от специфики решаемых экспертизой задач, большим количеством объектов. Таким образом, только изучение материалов уголовного дела, анализа исходной информации обуславливают потребность следователем признания необходимости назначения СНЭ. Это когда для разрешения вопросов требуется проведение исследования с использованием специальных знаний в области экономики, бухгалтерского учета, налогов и налогообложения.

Как показывает практика не всегда Постановление о назначении экспертизы составлено с требованиями УПК РФ. В частности, это могут быть неточности:

- отсутствие четкого процессуального типа (вида) назначаемой экспертизы,
- указанные обстоятельства по уголовному делу (фабула) либо практически отсутствуют, либо неясные, либо излишне описанные с включением расчетов непосредственно произведенным следователем;

- отсутствие перечня объектов исследования;
- вопросы, поставленные на экспертизу, выходят на пределы компетенции рода СНЭ.

Предмет СНЭ составляют устанавливаемые для целей судопроизводства на основе использования специальных знаний в области экономики, бухгалтерского и налогового учета сведения о фактах, характеризующих правильность и экономическую обоснованность величины налогооблагаемой базы, причитающихся, исчисленных, уплаченных налогов, страховых взносов, т.п. - элементов налогообложения, а также степень их соответствия законодательству в сфере налогов и налогообложения за анализируемый период. Подчеркнем, что посредством СНЭ возможно установить обстоятельства объективной стороны деяния. Именно это обстоятельство формирует основные пределы компетенции эксперта.

Определение процессуального типа конкретной судебной налоговой экспертизы зависит от количества экспертов и характера областей их знания, то есть конкретная экспертная специальность, род (вид) экспертизы. Законодателем предусмотрены соответствующие процессуальные виды экспертиз: комиссионные и комплексные. По объему и последовательности исследования экспертизы бывают дополнительными и повторными. Традиционно наименование процессуального документа – Постановления о назначении судебной экспертизы уже включает конкретный ее процессуальный тип. Например, Постановление о назначении комплексной судебной бухгалтерской и налоговой экспертизы, Постановление о назначении комиссионной судебной налоговой экспертизы.

В зависимости от отрасли научных знаний, ведомственными судебно-экспертными учреждениями разработаны, приспособленные для нужд следственно-судебной практики свои системы экспертиз, представленные в Перечнях родов (видов), например, СНЭ. Именно это наименование рода (вида) экспертизы необходимо учитывать и использовать. Безусловно, бывают исключения, однако, не следует отходить от традиций.

По общепризнанной практике к объекту таких экспертиз относят документальные «материалы бухгалтерского учета и налоговых учетно-отчетных документов, электронный документооборот юридического лица, документы, формирующие налогооблагаемую базу, электронные формы отчетности по исчислению и уплате налогов» [\[7, с. 83\]](#). В специальной литературе приводятся перечень объектов и различные их классификации. Например, В.В. Голиковой объекты делятся на основные и вспомогательные [\[8, с. 60\]](#).

Исходя из смысла ст. 10 ФЗ ГСЭД, система объектов СНЭ можно дифференцировать следующим образом. Такой подход к системе объектов СНЭ предопределяет правильное экспертное исследование [\[9, с. 200-206\]](#). Это документы проверяемого экономического субъекта: документация, характеризующая вид экономической деятельности: учредительная документация, свидетельства, выписка из реестра юридических лиц и т.п.; документация, характеризующая локально-нормативное регулирование: организационные, распорядительные, справочно-информационные, коммерческие документы, документы по личному составу и т.п.; документы, характеризующие систему хозяйствования субъекта; документы учета (бухгалтерского, банковского, бюджетного и т.п.) и отчетности: первичные документы; регистры аналитического и синтетического учета, отчетность. Особое место занимают данные проверяемой организации, содержащиеся в неофициальном учете. Система таких объектов должна быть выделена.

Другая группа объектов СНЭ – это документы иных экономических субъектов в качестве свободных образцов. Те документы, которые обладают предположительно наибольшей

степенью достоверности: встречная документация коммерческих, некоммерческих; кредитных организаций (банков); налоговых органов и т.п. В некоторых случаях в первичные учетные документы могут быть внесены подлоги или составлены полностью подложные документы. Поэтому учетные и отчетные данные, полученные на основании использования таких документов будут недостоверными и для СНЭ непригодными. В таких случаях необходимы сопоставления данных между проверяемой организацией и иных физических либо юридических лиц – контрагентов по экономическим операциям в основу которых положены различные договорные отношения. В некоторых случаях для проверки сомнительных документов могут потребоваться другие документы, отражающие те же самые или тесно взаимосвязанные операции [\[10, с. 9; 11\]](#).

Третья группа объектов — это иные материалы дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету экспертизы (протоколы следственных и судебных действий, заключения экспертов (первичные, дополнительные, повторные судебные экспертизы, заключения специалистов, акты ревизии, отчеты и т.п.). Особенность третьей группы заключается в ориентирующем характере доказательственной информации, анализируя которую экспертом может быть сформулирован альтернативный вывод, имеющий существенную ориентирующую информацию для следствия.

Цифровая экономика прочно вошла в жизнь общества и государства. Эта новая реальность стала средой и средством совершения преступлений, по цифровым (электронным) следам которых правоохранительные и судебные органы восстанавливают картину происшедшего события. В орбиту уголовного процесса попадают различные цифровые устройства, облачные системы, сервера, несущие важную для органов предварительного расследования и суда информацию [\[12\]](#). Зачастую изъять, исследовать, закрепить данную информацию без участия специалиста невозможно. Действующее уголовно-процессуальное законодательство не в полной мере адаптировано к таким источникам информации. В научной среде нет единого мнения отнесению цифровых доказательств либо к вещественным доказательствам, либо к иным документам. Очевидно, это доказательства должны рассматриваться как самостоятельный вид доказательств, включая электронные носители информации и саму электронную информацию в форме электронных документов. Следует также отметить, что в уголовном процессе отсутствует унифицированный подход к фиксации и изъятию цифровых доказательств из сети Интернет или электронных носителей информации [\[13, с. 96-103\]](#). Следует также отметить, что некоторыми исследователями осуществились попытки разработки алгоритмов собирания цифровых доказательств из цифровой среды [\[13, с. 102-103\]](#).

С точки зрения тактики назначения СНЭ для правоприменителя виды и подвиды не столь важны. Большое значение имеет круг ее типичных задач, решение которых позволит установить фактические данные. Для ответа на поставленные перед экспертом вопросы, необходимо, как правило, решить такие задачи [\[10, с. 11-12\]](#).

- определение правильности и экономической обоснованности исчисления налогоплательщиком доходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль, налога на добавленную стоимость;
- определение правильности и экономической обоснованности включения в состав затрат расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль;
- определение правильности и экономической обоснованности суммы налогового вычета,

принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость;

- определение правильности и экономической обоснованности исчисления налоговой базы налога на доходы физических лиц;

- определение обоснованности применяемых льгот по налогу и правильности исчисления их сумм

- определение обоснованности применяемых ставок по налогу и правильности исчисления сумм налогов, подлежащих уплате в доход бюджета;

- определение правильности и экономической обоснованности отражения в налоговой отчетности сумм налогов подлежащих уплате в бюджет и фактически уплаченных.

- определение полноты и своевременности уплаты в доход бюджета сумм налогов.

Справедливо отметила Л.Г. Шапиро, что анализ материалов правоприменительной практики демонстрирует разнообразие способов совершения преступлений в сфере налогообложения [\[14\]](#). Использование пробелов в налоговом законодательстве играет на руку высокообразованной и узко специализирующейся преступности. Отсюда сложность преступных схем и их быстрое приспособление с учетом постоянного мониторинга обстановки.

Вместе с тем, способы экономические преступления различаются в зависимости от отраслей предпринимательской деятельности: промышленная, финансово-кредитная, строительная, страховая, внешнеэкономическая, торгово-закупочная, производство и реализация алкогольной продукции, т.п) [\[14\]](#).

Типичные вопросы эксперту СНЭ:

1. Соответствует ли требованиям нормативно-правовых актов величина налоговой базы по соответствующему налогу экономического субъекта за отчетный период? Если нет, то каков размер неначисленного налога?

2. В соответствии ли с действующим законодательством были применены налоговые вычеты при расчете сумм налога (например, НДС)?

3. Какова величина налога, подлежащая уплате в бюджет за период с ...по ...?

4. Соответствует ли требованиям законодательства в сфере налогов и налогообложения порядок исчисления налога, примененный экономическим субъектом, по операциям, связанным с передачей прав требования?

5. Подтверждаются ли документально доходы, полученные организацией ООО за период с ...по ...?

7. Отражены ли в документах бухгалтерского учета операции по продаже конкретных товарно-материальных ценностей за определенный период? Если нет, то как это изменило размер исчисленного налога?

8. Отвечает ли требованиям законодательства порядок исчисления налога на прибыль, примененный организацией? Если не отвечает, то как это повлияло на размер исчисленного налога на прибыль?

Следователи должны знать современные возможности судебных экспертиз. При расследовании преступных уклонений от уплаты налогов зачастую возникает

необходимость в назначении комплексной экспертизы (с привлечением экспертов разных специальностей). При назначении СНЭ следует учитывать возможности конкретного судебно-экспертного учреждения. Сопряженными с СНЭ могут быть экспертизы: судебно-почерковедческая, технико-криминалистическая экспертиза документов, бухгалтерская, финансово-аналитическая, компьютерно-техническая, строительно-техническая, иные в зависимости от способа совершения налогового деяния.

Субъекты преступления по налоговым деяниям отличаются высоким образовательным уровнем и узко специализированной направленностью в силу специфики своей деятельности. Если сектор государственных предприятий подвержен периодическими проверками своей деятельности, то организации негосударственной формы собственности обладают большей свободой в экономических отношениях с государством. Отсюда очевидно, что наибольшее число преступлений в области налогообложения подвержен негосударственный сектор предприятий. Это может быть связано несовершенством законодательства, правовым нигилизмом руководящих органов предприятий, с негативным отношением многих граждан к существующей налоговой системе. Полагаем, что тенденция внедрения новой цифровой реальности позволит активнее выявлять преступные посягательства.

Предлагаемые нами положения по особенностям тактики назначения судебных налоговых экспертиз, имеют практическое и теоретическое значение. С точки зрения теоретической значимости комплексно рассмотрены ключевые определения СНЭ, включающие специфику специальных знаний, понятие предмета, систему объектов, типичные задачи, примерные вопросы. Предложенные рекомендации направлены на унификацию следственно-судебной практики по вопросам назначения СНЭ, а также улучшение (повышение качества) ее производства в судебно-экспертных учреждениях.

Правильное понимание ключевых понятий обуславливают оптимальные тактические решения правоприменителя при планировании процессуального действия – назначения судебной налоговой экспертизы. Очевидно, что одним из ответов на запросы следственно-судебной практики является необходимость разработки ведомственной инструкции по организации назначения судебных налоговых экспертиз, например, для сотрудников Следственного комитета.

Библиография

1. Воронин М.И. Актуальные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2018. – № 2. – С. 66-77.
2. Аналитический обзор «Состояние преступности с января по июнь 2020» по данным официального сайта МВД РФ.-URL: <https://xn--b1aew.xn--p1ai/reports/item/20597695/>
3. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза // Судебная экспертология : история и современность (научная школа, экспертная практика, компетентностный подход); под ред. Е.Р. Россинской, Е.И. Галяшиной. – М. : Проспект, 2019. С. 219.
4. Криминалистика в 2 ч. Часть 1: учебник и практикум для вузов / Н.Н. Егоров, Е.П. Ищенко. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 362 с. Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. URL: <https://urait.ru/bcode/453613> (дата обращения: 29.07.2020), с паролем.
5. Попов П.А. Правовое регулирование экспертизы в налоговом законодательстве // России Вестник СурГУ. – 2019. – № 2(24). – с. 49-55.

6. Методические рекомендации об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты суммы налога (сбора), доведенные по системе следственных и налоговых органов письмом СК РФ от 03.07.2017 № 242/3-32-2017 и письмом ФНС РФ от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс»
7. Посельская Л.Н. Использование результатов налоговой экспертизы в выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики // Вестник Московского университета МВД России. – 2019. – № 1. – С. 81-83.
8. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2019. – № 5. – С. 56-65.
9. Сарыгина Э.С. Особенности назначения судебной финансово-экономической экспертизы // Актуальные проблемы Российского права. – 2015. – № 4 (53). – С. 78-83
10. Тимченко В.А. Судебная налоговая экспертиза: учебное пособие. Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского государственного университета, 2018. – 116 с.
11. Тимченко В.А. Объекты судебно-экономической экспертизы // Вестник Нижегородского университета Н.И, Лобачевского. – 2020. – № 2. – С. 200-206.
12. Воронин М.И. Электронные доказательства в УПК: быть или не быть? // LEX RUSSICA (Русский закон). – 2019. – № 7 (152). – С. 74-84.
13. Сааков Т.А. Судебная автороведческая экспертиза // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2020. – № 4. – С. 96-103.
14. Шапиро Л.Г. Методические основы расследования преступных уклонений от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов (глава 8) // Расследование преступлений в сфере экономики : учеб. пособие / под общ. ред. С.Ю. Наумова, А.С. Волкова, В.М. Юрина, Л.Г. Шапиро. – Саратов : Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова, 2018. – 312 с.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом представленной на рецензирование рукописи является особенности назначения и проведения судебной налоговой экспертизы в рамках уголовно-процессуального судопроизводства. Автор подробно исследует понятие, а также отдельные элементы названной экспертизы, а также высказывает предложения о тактике ее проведения, формулирует вопросы экспертам и пр. В результате получилось окончательное системное мини-исследование. В качестве методов научного познания использована группа общенаучных методов – синтеза, анализа, моделирования, а также логический и сравнительный методы. Кроме того, большое место в работе занимают эмпирические методы, такие как опрос, использование статистических материалов, а также опыт правоприменения. Актуальность темы не вызывает сомнений, поскольку судебная налоговая экспертиза является одним из самых надежных доказательств виновности в уголовном процессе. Соответственно, изучение особенностей ее проведения играет важное значение и повышает эффективность обеспечения фискальных интересов Российской Федерации. Научная новизна присутствует в предложениях автора по выявлению видов, оснований проведения, задач и предмета судебной налоговой экспертизы, а также рекомендаций по ее проведению. Кроме того, автор затрагивает такие актуальные вопросы, как электронные доказательства в

уголовном процессе и сложность их приобщения к материалам уголовного дела. Структурно публикация разделена на 4 части. В первой части осуществлена подстановка проблемы. Автор акцентирует внимание читателей на важности обеспечения экономических интересов нашей страны и значении в данном процессе уголовного преследования и обеспечения беспристрастности его осуществления. Во второй части обобщаются основания, которые могут быть причиной для назначения экспертизы. В третьей части рассматриваются отдельные элементы экспертизы, такие как предмет экспертизы, задачи экспертизы, а также обобщаются основные ошибки при назначении судебной налоговой экспертизы. Здесь же автор формулирует рекомендации по основным вопросам судебной налоговой экспертизы, например, соответствуют ли требованиям нормативно-правовых актов величина налоговой базы по соответствующему налогу экономического субъекта за отчетный период; Какова величина налога, подлежащая уплате в бюджет за период с ...по ...? и пр. В последней части обобщены затронутые в публикации проблемы и авторские предложения. В качестве положительных сторон работы отметим последовательность, логичность изложения материала, окончательность произведенного исследования. В качестве замечаний, которые не сказываются на общем положительном впечатлении от рукописи, отметим, во-первых, пробел в оценке требований к лицам, привлекаемым в качестве экспертов, во-вторых, отсутствие в некоторых случаях ссылки на используемые источники, например, при распределении экспертизы на группы, в-третьих, наличие небольшого количества несогласованных предложений. На основании изложенного, полагаем, что статья будет интересна читателям и может быть рекомендована к опубликованию.