

**Ефимов Евгений Валентинович**

канд. техн. наук, старший научный сотрудник

ФГБУН «Институт государства и права Российской академии наук»

ЧУ ВО «Московская академия предпринимательства»

г. Москва

## **СООТНОШЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ЭКСПЕРТА И РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ КАК СРЕДСТВ ДОКАЗЫВАНИЯ В УГОЛОВНЫХ ДЕЛАХ ПО НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ**

***Аннотация:** при малом количественном составе, налоговые преступления наносят большой имущественный ущерб. Заключение эксперта является основным средством доказывания в уголовных делах о налоговых преступлениях. Специальные знания эксперта по налогообложению в делах о налоговых преступлениях могут быть востребованы во время налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля, налогового спора в арбитражном суде, на стадиях уголовного судопроизводства. Заключение эксперта обладает мощной доказательной силой и является источником признаваемых судом установленных фактов о деле. Неучет особенностей процедуры подготовки проведения экспертизы могут привести к провалу обвинения. В работе рассмотрены особенности заключения эксперта как средства доказывания и продемонстрированы основные ошибки, которые следует избегать следствию при формировании этого средства доказывания. Показано соотношение результатов налогового контроля и заключения эксперта как средств доказывания.*

***Ключевые слова:** средства доказывания, заключение эксперта, результаты налогового контроля, доказательства, доказывание, налоговое преступление, уголовный процесс.*

Среди правовых рисков бизнеса существенным является риск привлечения специальных субъектов ответственности, руководителей бизнеса, к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. В качестве главных следовых средств доказывания в этом случае используются материалы налогового

контроля, которые подготавливаются фискальным органом в процессе выездных налоговых проверок по данным самой предпринимательской единицы. Материалы налогового контроля, содержащие результаты фискальных проверок и основания налоговых доначислений, являются поводом для возбуждения уголовных дел. Этот факт традиционно упоминается исследователями, но почти не рассматриваются особенности природы результатов налогового контроля, которые в уголовном процессе выступают одновременно как повод для возбуждения уголовного дела, средства доказывания, исходные данные для судебных экспертиз и определения размера ущерба от преступления, а также повод и основание гражданского иска. При этом не вскрываются противоречия, присущие их сущностному содержанию, в том числе приводящие к прекращению уголовного преследования.

Верховный Суд Российской Федерации (ВС РФ) относит к налоговым преступлениям четыре расширенных состава ст. ст. 198, 199–199<sup>2</sup> Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ). Ежегодно бюджету наносится ущерб а размере порядка 60 млрд руб., из которых с 2018 года возмещается не более половины. В общем количестве всех совершаемых преступлений доля налоговых ограничена объемом 0,1%, однако приносимый ими имущественный ущерб составляет 12% суммарного преступного ущерба [3, с. 1, 2], поэтому налоговые преступления в 2012 году признаны опасными и отнесены к преступлениям, предикатным отмыванию денег, международной организацией при российском участии «Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег». Отечественная история развития борьбы с налоговыми преступлениями, взявшая старт с постсоветского времени, жестко привязана к налоговым законодательству, администрированию и правоохранению и характеризуется волнообразным развитием – от отдельных законов до Налогового кодекса (НК РФ), от специализированной налоговой полиции – до перехода подследственности от полиции к Следственному комитету и декриминализации налоговых составов. Законодатель с 09.03.2022 установил порядок возбуждения уголовных дел исключительно на основании материалов налоговых органов о совершенном налоговом

2 <https://phsreda.com>

правонарушении, переданным в следствие в порядке ст. 32 НК РФ. Указанный вывод налоговый орган имеет право сделать только по результатам «кодексных» мероприятий налогового контроля – выездной (ВНП) или камеральной налоговой проверки. Следствие не имеет право самостоятельно возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям. В этом отношении результаты налогового контроля являются важнейшими исходными документами в уголовных делах о налоговых преступлениях. Кроме этого, результаты налогового контроля являются средствами доказывания по уголовному делу и одновременно – исходными данными для судебной налоговой экспертизы.

Результатам налогового контроля присущ сложный, комплексный и многоэтапный характер формирования, оценки, проверки и использования разными ведомствами, имеющими отношение к уголовному делу.

Фундаментом уголовного процесса является доказывание, в котором главную роль играют уголовно-процессуальные средства доказывания. С.Б. Россинским развита теория средств доказывания [7–11], раскрывающая все особенности, присущие категории «средства доказывания»: разграничены широкий и узкий подходы к толкованию термина, даны основы видовой классификации, проанализированы отдельные виды и введено определение: под средствами уголовно-процессуального доказывания следует понимать информационные объекты, прямо указанные в законе или обусловленные его смыслом, позволяющие субъектам уголовного судопроизводства устанавливать юридические факты по уголовному делу и обосновывать правоприменительные решения, а сторонам – обеспечивать мотивированное влияние на содержание и форму таких решений.

Средства доказывания классифицируются на субъективные и объективные. Субъективные средства доказывания представлены возможностью человеческого разума осуществлять информационную обработку объективных данных. Содержание объективных средств доказывания выступают как априорные знания, а возможности человеческого разума – как функция правдоподобия, последовательное применение которой к априорным данным и промежуточным результатам обработки позволяет получить апостериорную информацию, на

основании которой аргументируется правовая позиция стороны, которая обладает объективными средствами доказывания. Объективные средства доказывания можно разделить на: (1) «собственно доказательства»; (2) формальные средства доказывания; (3) вспомогательные средства доказывания. К собственно доказательствам относятся так называемые «следовые» средства доказывания – прямо предусмотренные ч. 2 ст. 74 Уголовно-процессуального кодекса (УПК РФ) объекты информационного содержания, непосредственно в себе отразившие следы преступления. В процессе доказывания выявление действительных обстоятельств дела устанавливает истинность юридических фактов, составляющих предмет доказывания и проявившихся в момент совершения преступления, а также в прошлом и будущем относительно него. В состав первой группы средств доказывания входят «иные» документы (п. 6 ч. 2 ст. 74 УПК РФ).

Результаты налогового контроля как средства доказывания относятся к иным документам и несут соответствующий процессуальный смысл и нагрузку. Однако их использованию как средств доказывания присущи особенности, которые не свойственны другим «собственно доказательствам».

Специфической особенностью механизма слеодообразования налоговых преступлений является отражение их признаков в документах. Именно документы являются основой налогового оборота: учета, начисления, уплаты, возмещения и доначисления налогов в соответствии с НК РФ, а диспозиции уголовных налоговых составов являются бланкетными и определяются НК РФ. Результаты налогового контроля содержатся в документах, включающих первичные документы налогового и бухгалтерского учета, платежные документы, организационно-распорядительные и договорные документы, протоколы и иные документы мероприятий налогового контроля, а также в расчетных и аналитических документах, выполненных налоговым органом при проведении анализа данных первичных документов, и документы правоприменительные, включая акт проверки и решение налогового органа.

Законодатель дважды стереотипно определял, что исключительным поводом для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении может служить

поступление материалов налогового контроля из налогового органа: Федеральным законом от 06.12.2011 №407-ФЗ в ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ, и по прошествии восьми лет – Федеральным законом от 09.03.2022 №51-ФЗ в ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ вновь введен исключительный повод для возбуждения дел о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ; диспозиция повторена слово в слово. Но ни в кодексе, ни в разъяснениях высших судов, ни в ведомственных нормативных актах не раскрывается понятие «материалы налогового контроля», не определен состав этих материалов. Налоговые органы направляют в порядке ст. 32 НК РФ комплект документов уникального состава в каждом случае. Повторятся только сопроводительный документ, акт и решение, и обобщающий пояснительный документ с хронологией мероприятий. Налоговые инспекции проводят налоговые проверки за период, право проверить который предоставлено нормами НК РФ. Проверками выявляются налоговые правонарушения, целью является максимальное доначисление налогов, а не выявление налоговых преступлений; максимизация доначисления налогов зачастую делается на шатких основаниях, не выдерживающих критики с точки зрения уголовно-процессуального доказывания. Внимание фиксированию и сохранению следов налоговых преступлений, поиску документов, подтверждающих умысел виновных лиц на организацию уклонения от уплаты налогов, уделяется минимальное [12, с. 126–128].

После возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, сам факт которого базируется на содержании результатов налогового контроля, последние при правильном процессуальном оформлении применяются следствием как иные документы, а также – как исходные данные для судебной налоговой экспертизы. Выступая в качестве исходных данных для судебной налоговой экспертизы, результаты налогового контроля проявляют все свойства вспомогательных средств доказывания.

Требования об обязательном проведении судебной экспертизы в уголовных делах о налоговых преступлениях УПК РФ не содержит, ст. 196 кодекса содержит иные императивы. Не обязанностью, а правом субъекта правоприменения проведение судебной экспертизы в делах о налоговых преступлениях

определяют постановления Пленумов ВС РФ от 26.11.2019 №48, от 21.12.2010 №28. Однако апелляционным постановлением Московского городского суда от 19.09.2017 №10-15565/17 было установлено, что по делам о налоговых преступлениях проведение судебной экспертизы обязательно «в соответствии с криминалистической методикой расследования налоговых преступлений». В итоге судебная практика, стереотипно повторяя указанную формулировку, вопреки чч. 1, 2 ст. 17 УПК РФ, не только считает экспертизу обязательной, но и в случае отсутствия таковой возвращает дело прокурору в порядке ст. 237 УПК РФ, при этом ссылки на конкретную методику не приводятся.

В письме Генеральной прокуратуры РФ от 11.09.2020 №36-10-2020 правоохранителям разослано учебное пособие, согласованная всеми ведомствами. В этом пособии в главе, посвященной надзору, указано: «налоговые экспертизы должны назначаться в кратчайшие сроки после возбуждения уголовного дела» [6, с. 38]. Производство судебной налоговой экспертизы предполагает сочетание непосредственного исследования первичных документов с последующим применением расчетно-аналитических методов; последние должны проводиться исключительно на достоверных данных, которыми в начале предварительного расследования следствие не располагает. В деле имеются только результаты налогового контроля, которые собраны и составлены исходя из цели максимального доначисления налогов, а не для установления процессуальной истины.

Известны ситуации, в которых эксперт мотивированно отказывался от проведения судебной налоговой экспертизы из-за неполноты представленных документов. В этой точке процесса начинает работать еще один фактор, о котором в 2007 году в интервью для «ЭЖ-Юрист» руководитель налоговой полиции И.И. Кучеров сказал: «Налоговые преступники, как правило, люди высокообразованные. Интеллектуальный характер налоговых преступлений особенно виден именно в этом показателе, поскольку число лиц с высшим образованием среди всех совершивших другие преступления составляет всего 4%. В большинстве случаев обвиняемые имеют высокий уровень образования, обладают достаточными знаниями в области права и экономики, способны точно оценить силу

предъявляемых на допросах доказательств и используют различные ухищрения, позволяющие избежать уголовной ответственности». В случае проведения экспертизы по неполным исходным данным неосновательные выводы экспертизы выявляются в судебном разбирательстве при должной защите. В итоге судом отклоняется часть установленных фактов, часть выводов экспертизы или заключение в целом (последнее – крайне редко).

В делах о налоговых преступлениях проявляется еще один фактор, который условно можно назвать «конкуренцией средств доказывания». Заключение эксперта прямо предусмотрено п. 3 ч. 2 ст. 74 УПК РФ, поэтому относится к средствам доказывания следового типа. Объектами исследования при производстве судебных налоговых экспертиз являются документы налогового и бухгалтерского учета: счета-фактуры, книги покупок и продаж (специальные документы, присущие налоговому учету), первичные бухгалтерские документы, регистры налогового и бухгалтерского учета, налоговая и бухгалтерская отчетность, учетная политика, иные документы, содержащие достоверные сведения о фактических обстоятельствах дела. Собственно, практически такие же документы использует налоговая инспекция при проведении мероприятий налогового контроля. Однако в процессе следствия часто устанавливается иной состав указанных документов: часть отклоняется, как недостоверные, добавляются добытые следствием в процессе собирания документы, которых не было при налоговой проверке, находятся и исправляются ошибки расчетов, уточняются налоговые базы и т. д. В итоге заключение эксперта содержит иные оценки недоимок по налогам, а также – другой результат заведомо ложных данных в налоговых декларациях. Есть случаи, когда налоговый орган не обращает внимание на переплату налогов и производит доначисление, а судебная налоговая экспертиза с учетом переплаты на момент вменяемого правонарушения существенно снижает объем уклонения, вплоть до выхода ущерба за пределы, предусмотренные составом. Есть обратные случаи, когда судебная экспертиза устанавливает размер ущерба бюджету в несколько раз больше, чем это указано в результатах налогового контроля.

При этом следует иметь в виду что при снижении в 5 раз количества ВВП (с 29393 в 2016 г. до 5914 в 2022 г.), объем доначислений налогов возрос многократно, проверки стали изощреннее, но количество ошибок в них не уменьшилось. И если в начале своей деятельности налоговые инспекции проигрывали 73,5% налоговых споров в арбитраже, то уже к 2012 году процент проигрышей перешел за половину, а сейчас налоговики проигрывают менее 30% налоговых споров, и количество таких споров, инициируемых налогоплательщиками, снизилось в десять раз, с 60 тыс. в 2005 г. до 6 тыс. в 2022 г. [13, с. 124].

В отдельных делах конкуренция средств доказывания еще сложнее по структуре. Дело в том, что ст. 95 НК РФ предусмотрено, что при проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, может быть проведена экспертиза. В случаях, когда налогоплательщик в арбитражном суде оспаривает решение налогового органа о доначислении налога, судом и по ходатайству сторон может быть проведена судебная экспертиза в порядке ст. ст. 83–87 Арбитражного процессуального кодекса (АПК РФ). Если в результаты налогового контроля, переданные следствию, включено заключение эксперта, выполненное в порядке ст. 95 НК РФ или ст. ст. 83–87 АПК РФ, то очень вероятно, что его выводы не будут совпадать с выводами судебной экспертизы.

Неточное установление фактов экспертным исследованием, разные выводы при исследовании даже одних и тех же данных – частое явление: по данным Минюста России, экспертные учреждения провели за последний год 585 повторных экспертиз, и выводы по 77,6% из них не совпали с выводами первоначальных заключений [1, с. 1–5].

При этом распоряжениями Правительства РФ от 16.11.2021 №3214-р и от 22.03.2023 №672-р, с 22.03.2023 установлено, что судебные экспертизы по уголовным делам о налоговых преступлениях проводятся исключительно государственными судебно-экспертными организациями. Подобные ограничения на экспертизы, выполняемые в порядке НК РФ и АПК РФ, не установлены. Разница



в составе экспертов является одной из причин разных результатов проводимых экспертиз.

Опросные исследования, проведенные Институтом проблем правоприменения (респонденты судьи, рассматривающие уголовные дела, 1184 чел.) показали, что из источников сведений о фактах судьи отдают предпочтение прежде всего экспертизе – 77,5%; судебское усмотрение по отношению к материалам ведомств, включая налоговую инспекцию, на порядок ниже [4, с. 63, 64].

Это неудивительно: заключение эксперта как средство доказывания четко определено отдельной статьей, ч. 1 ст. 80 УПК РФ. Содержания заключения эксперта детально регламентировано ст. 204 УПК РФ. Ни одно из следовых средств доказывания, прямо определенных ч. 2 ст. 74 УПК РФ, не имеет настолько четкого закрепления в содержательном и процессуальном плане. Процессуальная четкость средства доказывания и профессиональность эксперта при представлении заключения в заседании – причины, почему суды придают особую весомость заключению эксперта, как средству доказывания [2, с. 127]. В этом отношении конкуренцию результаты налогового контроля перед заключением эксперта не выдерживают, в случае разночтений суды рассматривают как фактосодержащее именно заключение эксперта.

Разный вес содержательности средств доказывания по уголовному делу о налоговых преступлениях – не главная и не единственная, но одна из причин, почему в итоге приговорами завершаются около 10% налоговых дел при стабильности указанной статистики во времени, с малым среднеквадратическим отклонением [5, с. 5–12].

Таким образом, результаты налогового контроля как средства доказывания в уголовном судопроизводстве по делам о налоговом преступлении, проявляют себя не только как собственно доказательства, но и как вспомогательные средства доказывания, а в случаях, когда экспертное заключение противоречит выводам результатам налогового контроля – вспомогательная функция последних становится превалирующей.

### ***Список литературы***

1. Бергман В.В. Если экспертиза необъективна, есть ли выход? / В.В. Бергман [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://zakon.ru/blog/2020/09/10/esliekspertiza\\_neobektivna\\_est\\_li\\_vyход](https://zakon.ru/blog/2020/09/10/esliekspertiza_neobektivna_est_li_vyход) (дата обращения: 15.09.2024).
2. Ефимова В.В. Расследование современных схем налоговых преступлений: дис. ... канд. юрид. наук / В.В. Ефимова. – М.: РОСНОУ, 2023. – 369 с.
3. Информационное письмо Банка России от 18.01.2023 № ИН-08-12/6 «О национальной оценке рисков ОД и ФТ».
4. Никитина Д. Как и кем творится судебная экспертиза: эксперты в контексте межведомственных взаимодействий / Д. Никитина, Е. Ходжаева, Д. Серебренников; при участ. С. Румянцева, А. Белянской. – СПб.: Институт проблем правоприменения при Европейском университете в Санкт-Петербурге, 2024. – 64 с. EDN MYPZNE
5. Обзор судебной статистики о деятельности федеральных судов общей юрисдикции и мировых судей в 2022 году. Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации. – М., 2023. – 123 с.
6. Письмо Генеральной прокуратуры РФ от 11 августа 2020 г. №36-10-2020.
7. Россинский С.Б. Средства доказывания в уголовном судопроизводстве / С.Б. Россинский // Юридический вестник Самарского университета. – 2023. – Т. 9. №1. – С. 37–45. – DOI 10.18287/2542-047X-2023-9-1-37-45. – EDN CPVQUV
8. Россинский С.Б. О широком и узком подходах к пониманию средств доказывания в уголовном судопроизводстве / С.Б. Россинский // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. – 2023. – №1 (104). – С. 246–255. – DOI 10.55001/2312-3184.2023.51.38.022. – EDN JTGHOV
9. Россинский С.Б. Доказывание по уголовному делу: познание или обоснование? / С.Б. Россинский // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2020. – №5. – С. 80–87. – EDN YLXNDW
10. Россинский С.Б. Субъективные средства доказывания в уголовном судопроизводстве / С.Б. Россинский // Юридическое образование и наука. – 2023. – №02. – С. 29–34. – DOI 10.18572/1813-1190-2023-2-29-34. – EDN IHXBIZ

11. Россинский С.Б. Заключение эксперта и заключение специалиста как средства доказывания в уголовном судопроизводстве: каковы критерии их разграничения? / С.Б. Россинский, Н.С. Расулова // Вестник Уральского юридического института МВД России. – 2022. – №2. – С. 15–20. – EDN ALKLTO

12. Ряполова Я.П. Актуальные вопросы возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях / Я.П. Ряполова // Вестник Волгоградской академии МВД России. – 2018. – №4 (47). – С. 126–134.

13. Шарипова А.Р. Процессуальные особенности уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях / А.Р. Шарипова // Журнал российского права. – 2024. – №4. Апрель. – С. 119–131. – DOI 10.61205/S160565900028224-0. – EDN AUOFWF