

Харчева И. В., Макунина И. В., Лисичкин В. Г.

ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ КАК ЭЛЕМЕНТА НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Харчева Ирина Владимировна

кандидат экономических наук, доцент
НИУ МЭИ (г. Москва, Россия)
KharchevaIV@mpei.ru
ResearcherID F-2357-2017
SPIN 7845-2155

Irina V. Kharcheva

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Moscow Power Engineering Institute (Moscow, Russia)
KharchevaIV@mpei.ru
ResearcherID F-2357-2017
SPIN 7845-2155

Макунина Ирина Викторовна

кандидат экономических наук, доцент
Тверской филиал РАНХиГС (г. Тверь, Россия), заведующий
кафедрой экономики и менеджмента
makunina-iv@ranepa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5352-7717>
SPIN 4568-5627

Irina V. Makunina

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Tver Branch of RANEPA (Tver, Russia), Head of Economics and
Management Department
makunina-iv@ranepa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-5352-7717>
SPIN 4568-5627

Лисичкин Владимир Георгиевич

доктор технических наук, доцент
Академия ФСО России (г. Орел, Россия)

lisichkin-vg@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6684-0318>
ResearcherID H-7437-2017
Scopus Author ID 24468698000
SPIN 7566-7713

Vladimir G. Lisichkin

Doctor of Technical Sciences, Associate Professor
Academy of the Federal Guard Service of the Russian Federation
(Orel, Russia)
lisichkin-vg@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6684-0318>
ResearcherID H-7437-2017
Scopus Author ID 24468698000
SPIN 7566-7713

Предметом данной статьи является изучение проблемы реформирования налоговой системы с целью повышения эффективности использования налоговой экспертизы как элемента налогового контроля. Авторами составлена классификация различных видов экспертной деятельности и обозначены отличительные особенности разных подходов к проведению экспертизы в рамках судебного рассмотрения налоговых споров и налоговой экспертизы как элемента системы налогового контроля; проведен анализ факторов, способствующих увеличению влияния налоговой экспертизы в рамках текущего этапа реформирования налоговой системы; дана характеристика основных аспектов правового регулирования экспертизы в налоговом законодательстве и в иных нормативных актах, регламентирующих организацию экспертной деятельности. Изучение практики применения существующих правовых норм использования налоговой экспертизы как доказательной базы при налоговых спорах позволило выявить ряд проблем правового и процедурного характера, а также предложить возможные пути их разрешения.

The subject of the article is to study the problem of tax system reforming in order to increase the effectiveness of using tax expertise as an element of tax control. The authors compiled a classification of various types of expert activity and identified the distinctive features of different approaches to conducting expertise in the framework of judicial review of tax disputes and tax expertise as an element of tax control system; The analysis of the factors increasing influence of tax expertise within the framework of the current stage of tax system reforming is carried out. Characteristics of the main aspects of legal regulation of expertise in tax legislation and other normative acts regulating expert activity organization are given.

The study of the practice of applying the existing legal norms of tax expertise as an evidence base in tax disputes allowed identifying a number of legal and procedural problems, as well as suggesting the possible ways to resolve them.

Ключевые слова: финансы, налоги, налоговая система, экспертная деятельность, налоговый контроль, налоговый спор.

Keywords: finance, taxes, tax system, expert activity, tax control, tax dispute.

Вклад авторов: все авторы внесли равный вклад в проведение исследования и написание статьи; выразили согласие нести публичную ответственность за все аспекты работы, связанные с

Authors' contribution: All authors contributed equally to the research and writing; agreed to be publicly responsible for all aspects of the work related to the accuracy or integrity of any

точностью или достоверностью любой части рукописи; одобрили финальную версию статьи перед публикацией.

part of the manuscript; approved the final version of the article before publication.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов, требующего раскрытия в данной статье.

Conflict of interest: The authors declare no conflict of interest requiring disclosure in this article.

Для цитирования: Харчева И. В., Макунина И. В., Лисичкин В. Г. Повышение эффективности использования налоговой экспертизы как элемента налогового контроля // Форпост науки. – 2024. – Том 18, № 3. – С. 56-63. – <https://doi.org/10.22394/sp243.07>. – EDN TVJXGF

For citation: Kharcheva I. V., Makunina I. V., Lisichkin V. G. Effectiveness Increase of Tax Expertise Use as an Element of Tax Control. *Science Outpost*. 2024; 18 (3): 56-63. Available at: <https://www.elibrary.ru/TVJXGF>. <https://doi.org/10.22394/sp243.07>.

Введение

С момента начала рыночных реформ наша страна находится в состоянии постоянного изменения налогового законодательства. Основой для формирования российской налоговой системы послужил передовой опыт зарубежных государств. Однако, несмотря на тридцатилетний период создания современной налоговой системы, продолжают сохраняться проблемы с пониманием экономической и правовой природы ряда налогов, таких как НДС [4; 12]. Роль и значение некоторых налогов часто трактуются неверно, что приводит к недооценке их потенциала, например: налога на прибыль, имущественных налогов. Наблюдается искажение принципов, заложенных в международных системах, примером может служить НДС [5; 7].

Результаты и обсуждение

В настоящее время происходит очередной процесс, который законодатели называют налоговым реформированием: предлагается усовершенствовать НДС, предусмотреть «налоговую амнистию» для тех, кто готов отказаться от «дробления бизнеса», создать стимулы для малого бизнеса становиться средним и не только [2]. Следовательно, налоговая система с 2025 года сильно изменится, что будет выражаться, прежде всего, в возрастании налогового бремени.

Всё это обуславливает актуальность рассмотрения вопроса о повышении эффективности влияния налоговой экспертизы с учётом следующих факторов (рис. 1).

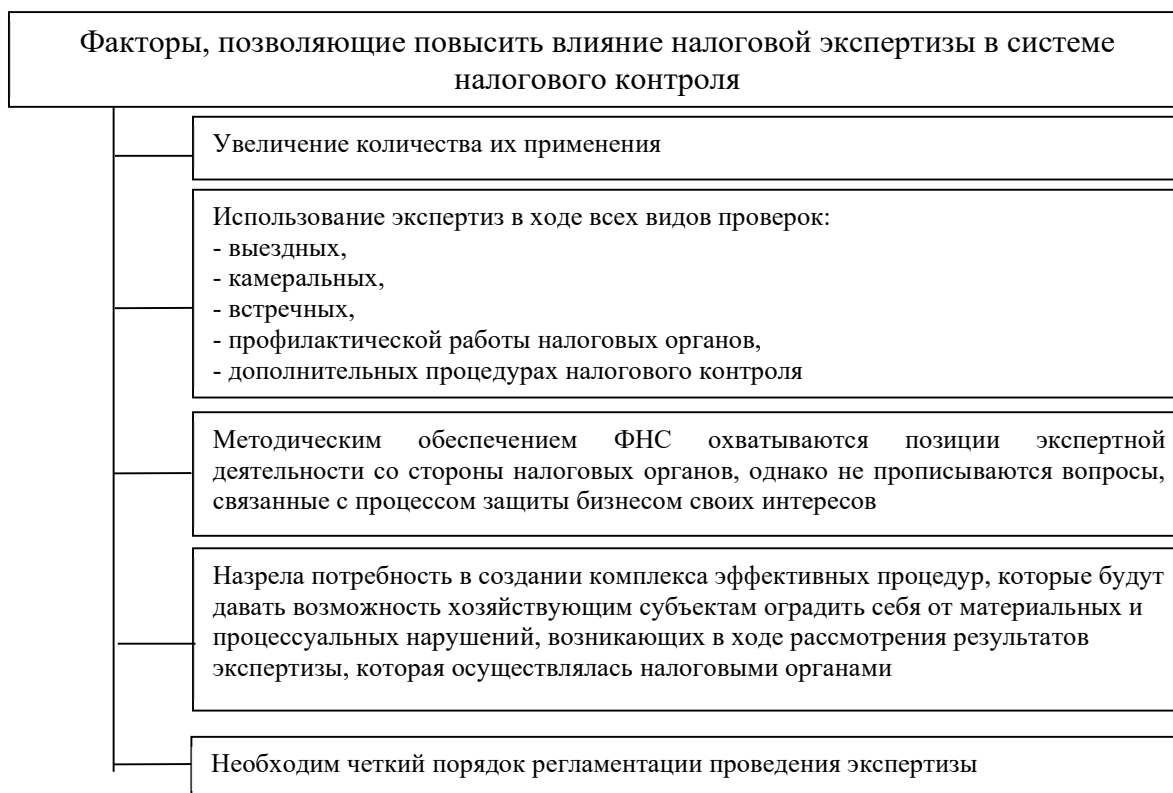


Рисунок 1 – Факторы, позволяющие повысить влияние налоговой экспертизы в системе налогового контроля

Для налоговых органов нарастает потребность в использовании экспертизы в спорных вопросах, требующих специальных знаний в рамках доказательства получения бизнесом необоснованной налоговой выгоды при реализации системы налогового контроля.

Одновременно с этим становится всё более актуальным использование экспертного мнения представителями бизнеса в рамках административных и судебных разбирательств в ситуациях, когда необходимо доказать налоговым органам отсутствие получения ими необоснованной налоговой выгоды.

Экспертизой как инструментом налогового контроля пользуются для получения доказательств при обстоятельствах, когда для прояснения возникающих вопросов необходимы специальные знания в области науки, искусства или техники. На рис. 2 рассмотрены их виды в рамках действующих нормативных документов.

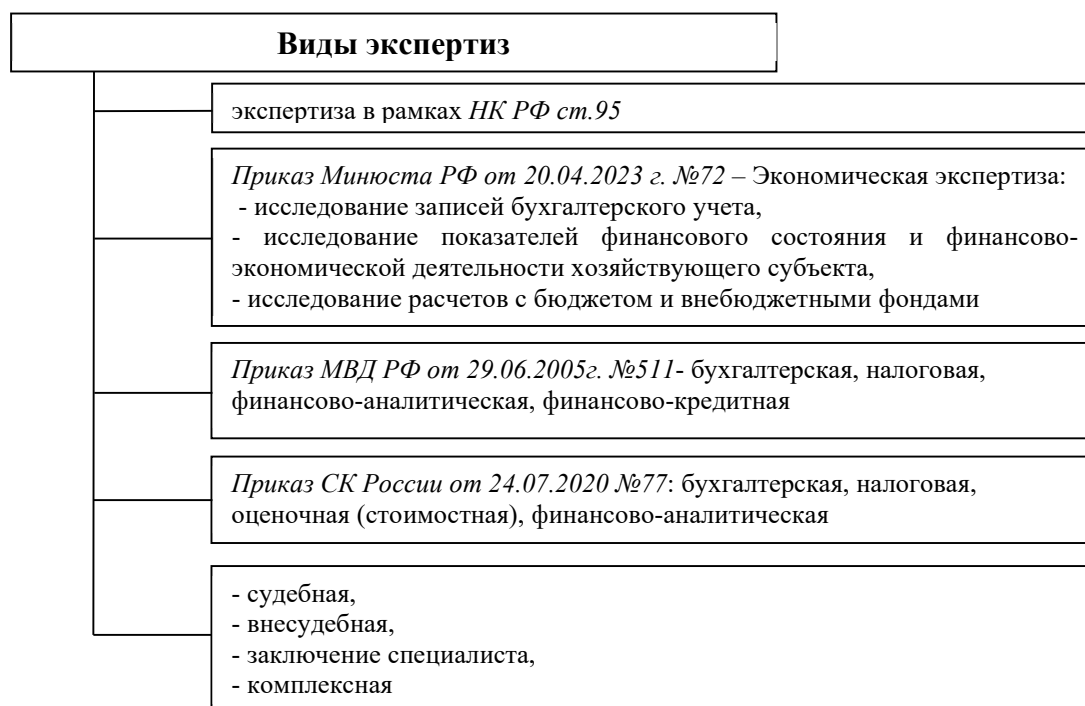


Рисунок 2 – Виды экспертиз

При разрешении налоговых споров могут привлекаться эксперты и специалисты как до суда, так и во время него.

Налоговая экспертиза играет важную роль в определении налоговых обязательств налогоплательщика. Она помогает установить все юридические факты, которые могут повлиять на размер неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов. Это включает в себя ранее не заявленные льготы, неучтённые расходы, не применённые вычеты, имеющиеся суммы переплаты и другие обстоятельства. Эксперт должен восстановить эти факты при ответе на вопросы, поставленные перед ним налоговым органом, следствием, самим налогоплательщиком или его защитником. Правильный ответ на эти вопросы влияет на установление размера налоговой недоимки и, следовательно, факта состава преступления и его квалификации.

Следует отличать особенности судебной экспертизы и экспертизы, назначаемой органами ФНС (табл. 1). В НК РФ характеристике проведения экспертиз отведена ст. 95. Согласно её требованиям, в случае проведения конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечён эксперт [1].

Эксперт имеет право включить в своё письменное заключение выводы о значимых для дела обстоятельствах, даже если участники процесса не задавали прямых вопросов по этим обстоятельствам. Он также может отказаться от дачи заключения, если предоставленные налоговым

органом материалы, относящиеся к предмету исследования, являются недостаточными, или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Письменное заключение должно быть подписано экспертом, проводившим исследование.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика видов экспертиз

<i>Судебная экспертиза</i>	<i>Экспертиза, как мероприятие налогового контроля</i>
- назначается судом	- назначается налоговым органом
- решаемые вопросы устанавливает суд	- решаемые вопросы устанавливает налоговый орган
Присутствует равное положение между налоговым органом и налогоплательщиком, это выражается в возможности обеих сторон: -заявить экспертов, -возразить против экспертов другой стороны, -и др.	Отсутствует равное положение между налоговым органом и налогоплательщиком
Назначение и проведение регулируется АПК РФ	Назначение и порядок проведения регулируется налоговым законодательством
Ответственность эксперта по ст. 307 УК РФ – штраф 80 000 руб., арест до 3 месяцев	Ответственность эксперта по ст. 129 НК РФ – штраф 5 000 руб.

В 2013 году ФНС России было выпущено письмо от 17.07.2013 №АС-4-2/12837, в котором ведомство прописало недопустимость проведения экспертизы по вопросам бухгалтерского учёта, права, а также по другим вопросам, познаниями по которым либо полномочиями, по разрешению которых, должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа в соответствии с законодательством о налогах и сборах, их должностными обязанностями.

Это повлияло на то, что экспертизы назначаются налоговыми органами для определённых целей, примеры которых представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Виды экспертиз для целей налогового контроля

<i>Вид экспертизы</i>	<i>Примеры из судебной практики</i>
Установление подлинности первичных документов	Постановление АС Северо-Западного округа от 20.01.2022 №А05-803/21
Определение рыночной стоимости товаров (работ, услуг)	Постановление АС Поволжского округа от 06.04.2022 №А55-10990/2021
Экспертиза, связанная с определением состава недвижимого имущества, может быть проведена при спорах о функциональной независимости объектов недвижимости	Постановление АС Западно-Сибирского округа от 22.02.2022 №А70-8599/20
Техническая экспертиза может быть проведена, например, в рамках расчета налога на добычу полезных ископаемых для определения, что является конечной товарной продукцией горнодобывающей промышленности	Постановление АС Приволжского округа от 26.04.2022 №А49-22/2021
Техническая экспертиза, связанная со строительством	Постановление АС Уральского округа от 04.05.2022 №76-53191/2020

Также может назначаться экспертиза трудовых затрат, экономической целесообразности сделок, отраслевые экспертизы и др.

Действительно, вопрос о необходимости выделения судебно-налоговой экспертизы как отдельного направления судебно-экономической экспертизы остаётся открытым. Некоторые специалисты видят в этом необходимость, ссылаясь на специфику налоговых правоотношений и необходимость глубокого анализа налоговой документации. Они приводят аргументы в пользу того, что такая экспертиза должна существовать как самостоятельный вид [8; 9; 11].

Однако есть и другая точка зрения, согласно которой вопросы, связанные с налогообложением, могут быть решены в рамках уже существующих направлений судебно-бухгалтерской или финансово-экономической экспертизы [3; 6]. Эти эксперты считают, что для решения налоговых споров достаточно знаний и опыта специалистов в этих областях.

Таким образом, дискуссия продолжается и окончательное решение ещё не принято.

Сторонники выделения судебно-налоговой экспертизы в качестве отдельного направления судебно-экономической экспертизы приводят следующие аргументы:

1. Специфика налоговых правоотношений: они отличаются от других экономических отношений и требуют глубокого анализа налоговой документации.

2. Необходимость специальных знаний: для проведения экспертизы в области налогообложения требуются специальные знания и опыт, которые не всегда присутствуют у экспертов в других областях.

3. Увеличение эффективности работы: выделение судебно-налоговой экспертизы позволит повысить эффективность работы судов и налоговых органов, так как специалисты будут сосредоточены на решении конкретных задач в области налогообложения.

Нами выделены основные типы нарушений, допускаемых при назначении экспертиз (рис.3).

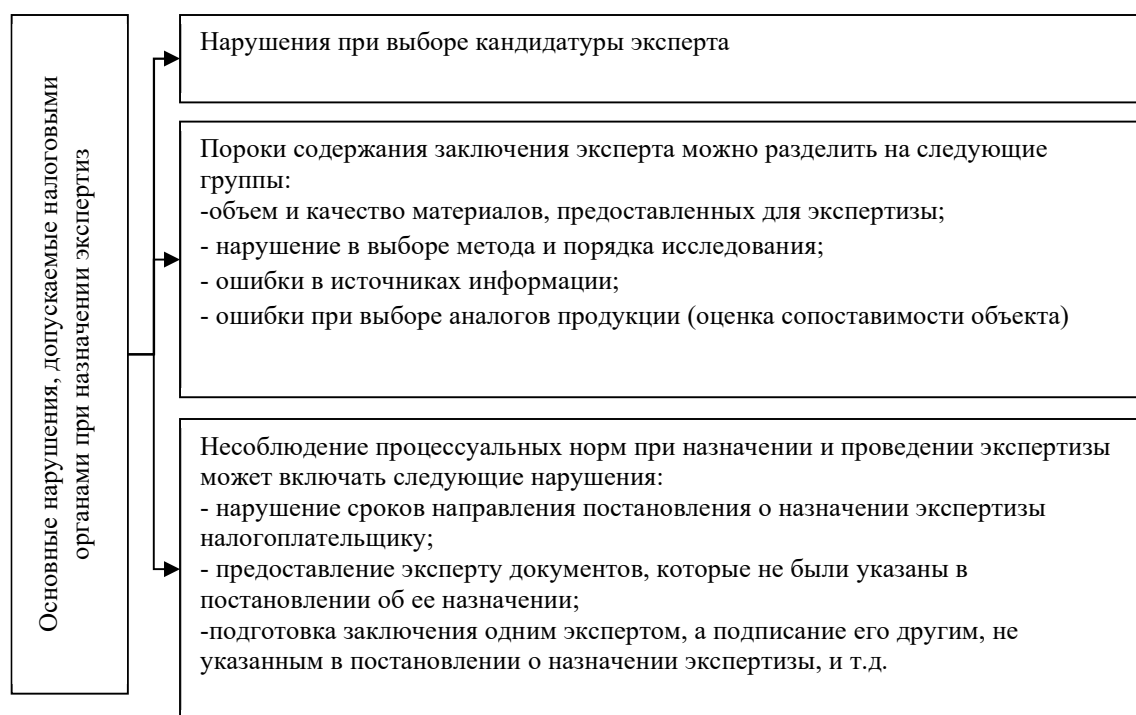


Рисунок 3 – Основные нарушения, допускаемые налоговыми органами при назначении экспертиз

К основным проблемам проведения налоговыми органами экспертиз можно отнести, в частности, следующие:

– решение данного вопроса не является обязанностью налогового органа, что лишает возможности налогоплательщика влиять на это даже при необходимости наличия специальных знаний для разрешения налогового спора (ст. 95 НК РФ, Письмо Минфина России от 25.10.2010, постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.03.2019 по делу № А40-145799/2018);

– вопросы процедуры назначения экспертизы, согласно ст. 95 НК РФ, например: исключение из числа доказательств, которое получено с нарушением закона (недопустимое доказательство);

– замена проведения экспертизы визуальным осмотром или подмена заключения эксперта на заключение специалиста (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15.12.2023 по делу № А55-34839/2022) и др.

Признать экспертизу нелегитимным доказательством можно, если:

- налогоплательщик не был ознакомлен с постановлением о назначении экспертизы;
- налогоплательщика не ознакомили с заключением;
- заключение вручили вместе с актом проверки;
- есть в наличии ошибки как методологические, так и арифметические в заключении эксперта.

Проблемы судебных экспертиз в рамках налоговых споров также существуют, и их можно объединить и представить в виде следующего перечня (рис. 4).

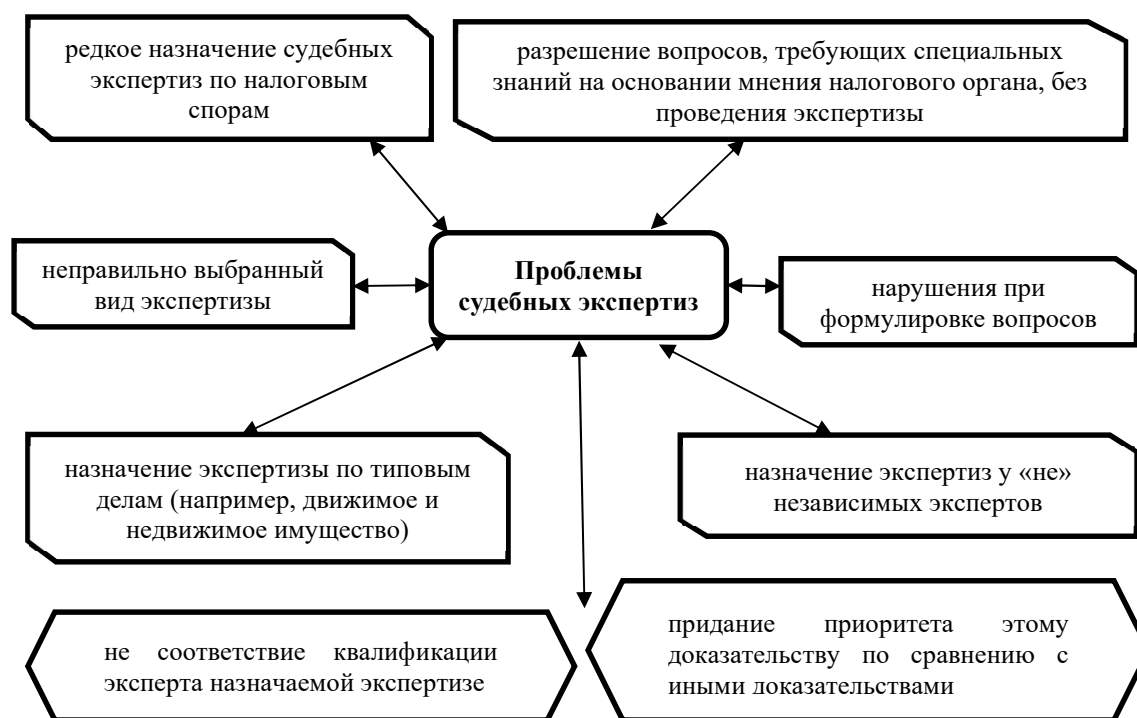


Рисунок 4 – Проблемы судебных экспертиз в рамках налоговых споров

К обстоятельствам, имеющим важное значение для налогоплательщика при судебных разбирательствах, можем отнести:

– суды часто не учитывают внесудебные экспертизы, подготовленные налогоплательщиками после вынесения решения о налоговой ответственности. Для увеличения шансов отмены решения нужно привлекать экспертов на стадии налоговой проверки и представлять заключения специалистов по экономическим вопросам;

– суды часто отказывают в экспертизе или не учитывают внесудебные экспертизы из-за вопросов права, заданных эксперту. Следует избегать вопросов, относящихся к компетенции суда (например, о реальности отношений с контрагентами, оценке правильности расчётов налогов, влиянии расходов на налоговую базу).

На основании вышеизложенного ставится вопрос об усилении роли налоговой экспертизы в рамках проведения текущего налогового реформирования.

Основные проблемы регламентации налоговых экспертиз можно сгруппировать по двум направлениям правового и процессуального характера. Возможные варианты их решения представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Проблемы регулирования экспертизы в налоговом законодательстве

<i>Проблемы регулирования экспертизы в налоговом законодательстве</i>	<i>Пути решения</i>
Определение правового статуса участников экспертной деятельности в налоговых правоотношениях	Официальное признание экспертиз, проводимых по запросу налоговых органов, имеет большое значение. Однако, также важно допускать возможность проведения экспертиз со стороны налогоплательщиков. Для этого необходимо выполнить следующие условия: 1. Заблаговременно сообщить налоговому органу о намерении обратиться в экспертную организацию; 2. Предоставить копию документов, содержащих перечень вопросов, которые будут поставлены перед экспертом; 3. Предоставить копии материалов, представленных на экспертизу; 4. Провести экспертизу в бюджетных учреждениях, учебных заведениях и других подобных организациях.
Необходимо определить перечень оснований для отстранения эксперта от участия в деле, а также установить возможность его дальнейшего участия в производстве экспертизы	В нормативных документах нужно прописать всю процедуру – сроки, форму и др.
Требуется регулирование деятельности специалиста с правовой точки зрения	Более детальное правовое регулирование деятельности специалиста в процессе оценки экспертных заключений, составления рецензий на них, определения оснований для его участия в налоговых проверках, а также проведения дополнительных мероприятий налогового контроля является необходимым для эффективного функционирования системы налоговых проверок и экспертиз.
Необходимо установить процедуру выбора эксперта и экспертного учреждения	В соответствии с пунктом 3 статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации, личность эксперта и организация, которой поручено проведение экспертизы, являются обязательными условиями, которые должны быть указаны в постановлении о назначении экспертизы. В каждом конкретном случае необходимо проводить проверку соответствия лица, привлеченного в качестве эксперта, установленным требованиям.

Заключение

Нами были рассмотрены факторы необходимости увеличения влияния налоговой экспертизы в рамках системы налогового контроля, выявлены проблемы её проведения и предложены пути их решения, что обеспечит равную защиту как фискальных интересов государства, так и имущественных прав налогоплательщиков.

Список источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 12.07.2024). – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
2. Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/.
3. Бондарь, Н. Н. Судебная экономическая экспертиза: формирование, современное состояние, перспективы развития / Н. Н. Бондарь, М. М. Виноградова // Вопросы экспертной практики. – 2019. – № 51. – С. 69-72. – EDN OFPIVR.
4. Давлетшин Т.Г. Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // Налоговый вестник. – 2015. – № 10. – С. 64-67.

5. Демин, А. В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права / А. В. Демин // *Вопросы правоведения*. – 2012. – № 1(13). – С. 158-173. – EDN OXDKWR.
6. Казачкова, З. М. Экспертиза в налоговом праве и процессе: инструментальный подход / З. М. Казачкова, В. А. Казачков // *Налоги*. – 2018. – № 1. – С. 14-17. – EDN VYYPID.
7. Погорлецкий, А. И. Тенденции в индивидуальном подоходном налогообложении в современном мире: вопросы теории и практики / А. И. Погорлецкий // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. – 2014. – № 1. – С. 105-122. – EDN SAUFXD. – URL: <http://vestnik.spbu.ru/html14/s05/s05v1/06.pdf>.
8. Россинская, Е. Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе : монография / Е. Р. Россинская. – 4-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Норма: ИНФРА-М, 2018. – 576 с. – ISBN 978-5-91768-955-5. – EDN XVJMBV.
9. Савицкий, А. А. Судебная экономическая экспертиза: современное состояние, перспективы развития / А. А. Савицкий // *Вопросы экспертной практики*. – 2019. – № SI. – С. 579-586. – EDN WQFZZZ.
10. Харчева, И. В. Дробление бизнеса: возможные риски / И. В. Харчева, И. В. Макунина // *Экономика, управление, бизнес в современном мире: актуальные вопросы и перспективы развития : Сборник научных трудов по материалам IX Международной научно-практической конференции, Тверь, 21 мая 2024 года*. – Тверь: ЗАО "Университетская книга", 2024. – С. 206-209. – EDN PSUTSX.
11. Шаблова, Е. Г. Понятие судебной экономической экспертизы: экономический и юридический подходы и отграничение понятия от смежных категорий / Е. Г. Шаблова, О. В. Жевняк, Н. В. Городнова // *Вестник арбитражной практики*. – 2020. – № 6(91). – С. 59-71. – EDN EGHYAN.
12. Шелкунов, А. Д. Принцип нейтральности ндс и подходы судебной практики / А. Д. Шелкунов // *Закон*. – 2014. – № 4. – С. 159-164. – EDN STXWQB.
13. Каськов, Д. Л. Экономическая преступность как угроза экономической безопасности России / Д. Л. Каськов, О. В. Рудакова // *Среднерусский вестник общественных наук*. – 2016. – Т. 11, № 6. – С. 299-307. – DOI 10.12737/23994. – EDN XTDRFR.
14. Blank J. D. The timing of tax transparency // *Southern California Law Review*. – 2017. – Vol. 90, No. 3. – pp. 449-528.
15. Brown J. O., Popova V. K. The Interplay of Management Incentives and Audit Committee Communication on Auditor Judgment // *Behavioral Research in Accounting*. – 2016. – Vol. 28, No. 1. – pp. 27-40.
16. Kozhanchikova N. Y., Polyakova A. A., Chistyakova M. K., Vlasova M. A., Ushakova I. V. Information and Communication Technologies as a New Vector of Development of the Modern Economy // *Future of the Global Financial System: Downfall or Harmony* / Popkova E. G., 2019. – pp. 1238-1245.
17. Kraft P. Rating Agency Adjustments to GAAP Financial Statements and Their Effect on Ratings and Credit Spreads // *Accounting Review*. – 2015. – Vol. 90, No. 2. – pp. 641-674.
18. Tax Potential in The Pandemic: Myths and Reality / L. V. Mazur, I. O. Trubina, O. V. Rudakova, N. E. Lysenko // *36th International Business Information Management Association Conference (IBIMA) : Proceedings of the 36th International Business Information Management Association Conference (IBIMA), Granada, Spain, 04–05 ноября 2020 года*. – Granada, Spain: International Business Information Management Association (IBIMA), 2020. – pp. 13097-13119. – EDN AVQVWF.

Статья поступила в редакцию / Received 07.10.2024

Принята к публикации / Accepted 15.11.2024

Подписано в печать / Passed for printing 29.11.2024