

УДК 347.73(470)

Попов Н. А.  
Popov N. A.

## ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ЭКСПЕРТИЗЫ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РОССИИ

### LEGAL REGULATION OF EXAMINATION IN TAX LEGISLATION OF RUSSIA

В статье рассматриваются проблемы правового регулирования экспертизы в налоговом законодательстве России, наряду с этим оценивается смежное процессуальное и специальное законодательство об экспертной деятельности, предлагаются пути решения выявленных проблем.

The article considers problems of legal regulation of examination in the tax legislation of the Russian Federation. Adjacent procedural law and special legislation on examination activities are evaluated. Solutions for identified issues are suggested.

*Ключевые слова:* налоговый контроль, экспертиза, эксперт, налогоплательщик.

*Keywords:* tax control, examination, expert, taxpayer.

Актуальность избранной темы обусловлена следующими факторами:

1) значительным количеством фактов применения экспертиз при налоговых проверках;  
2) решением о расширении сферы использования экспертиз (помимо применения экспертизы в ходе выездных налоговых проверок (ВНП), в настоящее время экспертиза проводится и при иных мероприятиях налогового контроля: камеральных налоговых проверках (КНП), дополнительных мероприятиях налогового контроля (ДМНК); встречных налоговых проверках (ВП) – ФНС России в своем письме от 10.07.2018 рекомендовала их использование также для профилактической работы налоговых органов [1]);

3) увеличением количества методических материалов ФНС России, которые призваны компенсировать проблемы и недостатки правового регулирования, а также разъяснить особенности производства данного мероприятия, практически полностью игнорирующих позицию защиты интересов налогоплательщиков;

4) отсутствием действенного и оперативного механизма защиты интересов налогоплательщиков от многочисленных материальных и процессуальных нарушений, допускаемых налоговыми органами в ходе принятия решения, назначения, производства экспертизы и оценки ее результатов;

5) недостаточной регламентацией экспертизы в налоговом законодательстве, а также отсутствием стабильной судебной практики и официальных разъяснений судов по данному вопросу;

6) собственно проблемами налогоплательщиков, а также иных лиц, в отношении которых назначены экспертизы.

Проведенный анализ правоприменительной практики подтверждает возрастающую роль экспертизы и значимость избранной темы. Так, 20 лет назад, в период с 01.01.1999 по 01.01.2005 гг., экспертиза упоминается в 17 решениях федеральных арбитражных судов округов, а еще в 26 решениях суды указывали на целесообразность либо необходимость ее производства.

Дальнейшая динамика свидетельствует, что с 01.01.2005 по 01.01.2014 гг. названными арбитражными судами было рассмотрено свыше 900 дел, в которых налоговый орган прибегал к экспертизе, а с 01.01.2014 по настоящее время – уже свыше 600 дел (при этом ежегодно

происходит уменьшение количества судебных споров с налоговыми органами, начиная с 2016 г. [2]). Учитывая тот факт, что не каждый налогоплательщик, будь он даже юридическим лицом, обладает достаточной компетенцией, кадровыми ресурсами и денежными средствами для квалифицированной защиты своих интересов в сфере экспертизы, назначаемой налоговыми органами, можно констатировать, что реальное количество споров, по которым налоговыми органами были назначены экспертизы, в десятки раз превышает количество размещенных в справочных правовых системах судебных споров.

В настоящей работе рассмотрены лишь некоторые проблемы материального и процессуального плана, требующие скорейшего разрешения в законодательстве и подзаконных нормативных правовых актах.

*Проблемы материально-правового характера.* Налоговый кодекс РФ содержит только одну специальную норму (ст. 95), посвященную экспертизе, и еще в семи статьях косвенно упоминает эксперта и экспертизу.

Данное обстоятельство можно было бы не принимать в расчет, учитывая наличие специального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ (Закон), посвященного судебно-экспертной деятельности (СЭД), вместе с тем данный закон как в преамбуле, так и в ст. 1 и 2 закрепляет, что им устанавливается правовая основа, принципы организации и основные направления *государственной СЭД в Российской Федерации в гражданском, административном и уголовном судопроизводстве с целью оказания содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям* в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу [3].

Вторая часть преамбулы указанного Закона подчеркивает, что производство судебной экспертизы с учетом особенностей отдельных видов судопроизводства регулируется соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации. Однако официальные разъяснения уполномоченных органов о применении либо неприменении положений Закона к налоговым правоотношениям отсутствуют.

В ряде случаев судебно-арбитражная практика указывает на невозможность ссылаться на Закон [4–5], в иных же ситуациях применяет его положения [6–10].

Полагаем, что в отсутствие специального налогово-правового регулирования положения Закона имеют приоритет перед всеми другими источниками. К таковым следует отнести нормы, устанавливающие принципы СЭД, определяющие статус эксперта, экспертного учреждения и его руководителя (за логичными исключениями, обусловленными негосударственной принадлежностью отдельных экспертных организаций), общие вопросы производства дополнительной и комиссионной экспертизы, статус присутствующих при ее производстве лиц, общие требования к заключению эксперта.

Анализ процессуального законодательства косвенно подтверждает обоснованность наших выводов, а также позволяет использовать соответствующие процессуальные нормы (ст. 55, 82–87 АПК РФ; ст. 79–87 ГПК РФ; ст. 49, 77–83 КАС РФ; ст. 19, 26, 25.9, 26.4, 26.5 КоАП РФ; п. 60 ст. 5, п. 3. ч. 2. ст. 74, ст. 57, 70, 80, 119, 131, гл. 27 УПК РФ) в качестве ориентиров для определения содержания действий всех участников, вовлеченных в назначение и производство экспертизы, а также оценку ее результатов в налоговых правоотношениях.

При этом на законодательном уровне требуют скорейшего разрешения:

1. Вопросы правового статуса участников экспертной деятельности в налоговых правоотношениях, так как уровень существующей законодательной регламентации следует признать крайне неудовлетворительным. Это обусловлено проблемами, свойственными регламентации как всей отрасли, так и института «налоговой» экспертизы.

На наш взгляд, следует придать официальный статус не только экспертизам, проводимым по назначению налоговых органов, но и признать допустимость, правомерность производства экспертиз со стороны налогоплательщиков. Естественно, такой статус будут приобретать экспертизы при условии соблюдения налогоплательщиками ряда условий. К примеру, предварительное уведомление налогового органа об обращении в экспертную организацию; направление ему копии спецификации (приложения к договору либо собственно страниц договора, в которых указаны вопросы, поставленные перед экспертом, а также представленные

ему материалы); производство экспертизы в государственно-экспертных учреждениях либо научных, научно-производственных, учебных заведениях и т. д.

2. Вопросы оснований отвода эксперта вообще не закреплены в НК РФ. Не ясно, допустимо ли участие специалиста в последующем производстве им экспертизы. Не установлена процедура отвода, его сроки и форма.

Необходимо заметить, что Налоговый кодекс РФ не устанавливает обязанность налогового органа рассматривать все ходатайства, заявляемые сторонами и, к еще большему сожалению, не устанавливает ответственности должностных лиц налогового органа, а также негативных последствий за отсутствие оперативного, мотивированного и обоснованного ответа на ходатайство налогоплательщика.

Так, проверяемое лицо на основании подп. 4 п. 7 ст. 95 НК РФ вправе присутствовать при производстве экспертизы с разрешения должностного лица налогового органа, однако последние зачастую не только допускают немотивированные отказы в допуске к участию, но и вообще не реагируют на поступившие ходатайства. Представляется, что присутствие в ходе производства экспертиз представителей налогоплательщика могло бы быть допустимым всегда и запрещаться только на основании мотивированного постановления налогового органа.

3. Вопросы, связанные с обязательным и более детальным правовым регулированием деятельности специалиста, особенно когда это касается процедуры оценки экспертных заключений, подготовки рецензий на них, оснований участия специалиста в налоговых проверках, а также производством дополнительных мероприятий налогового контроля.

4. Вопросы порядка ознакомления с постановлением о назначении экспертизы и составлением соответствующего протокола. В настоящее время данные правоотношения фрагментарно решены на уровне приказов и писем ФНС России [11–14]. Вместе с тем незнакомление проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы, в котором перед экспертом поставлены дополнительные вопросы, представлены материалы, не влечет признания таких действий незаконными, несмотря на то, что, по сути, представляет собой во многом новую экспертизу. Необходимо законодательное закрепление в п. 6 ст. 95 НК РФ обязанности ознакомления проверяемого лица с такими постановлениями и составления соответствующего протокола.

5. Вопросы порядка выбора эксперта и экспертного учреждения. В нашей практике были случаи назначения экспертизы не экспертному учреждению, а некоммерческим организациям, оказывающим посреднические услуги, либо общественным объединениям экспертов. Полагаем, что подобная практика недопустима, поскольку порождает прецеденты назначения экспертиз образованиям, неспособным нести ответственность за причинение вреда в случаях некачественного оказания услуг, но еще более опасно, что подобные объединения не осуществляют контроль, регулярное методическое и образовательное обеспечение экспертной деятельности, а также не предоставляют организационно-техническое сопровождение назначенным исследованиям.

Учитывая, что согласно п. 3 ст. 95 НК РФ личность эксперта, а также организация, которой поручается производство экспертизы, являются обязательными обстоятельствами, которые отражаются в постановлении о назначении экспертизы, рекомендуем в каждом случае осуществлять тщательную проверку соответствия лица, привлеченного в качестве эксперта, требованиям, предъявляемым к таковым лицам. При этом во внимание должны приниматься как сведения, предоставленные налоговым органом, так и иные источники.

Проверка государственных судебно-экспертных учреждений системы Минюста России, МВД России, Минздрава России, а также других государственных ведомств может ограничиваться оценкой выписки из ЕГРЮЛ (Единого государственного реестра юридических лиц) и соответствующих сведений, размещенных на их официальных сайтах.

Применительно к негосударственным экспертным учреждениям следует искать в интернете, а также в иных источниках и другие сведения. В особенности следует обращать внимание на общедоступные сервисы проверки контрагентов (сервис ФНС России «Прозрачный бизнес», бесплатные системы «За честный бизнес», «Федресурс», платные системы «Контур-Эксперт» и «Спарк» и др.). Особое внимание следует уделять дате создания учреждения,

факту его функционирования на момент заключения договора (государственного контракта) на производство экспертизы, сведениям о среднесписочной численности работников, наличии основных средств в финансовой отчетности организации, наличии ОКВЭД, отражающих сферу его экономической деятельности, наличии лицензий, характеристикам учредителей, а также руководителя.

Эти обстоятельства впоследствии оцениваются в совокупности с иными сведениями и позволяют, к примеру, установить, должным ли образом оформлено и заверено заключение эксперта, насколько объективным, научным, авторитетным является исходящий от нее документ, контролирует ли она деятельность экспертов, отвечает ли за качество их подготовки, можно ли относить соответствующую организацию к экспертным.

Применительно к эксперту следует проверять наличие документов, удостоверяющих личность, подтверждающих наличие высшего образования, специальной подготовки, повышения квалификации, сертификации в качестве эксперта, допусков на производство экспертиз, а также известность в экспертной сфере, давность получения общего, специального образования, опыт производства экспертиз, частоту их производства, упоминания о проведенных исследованиях в судебной практике, наличие опубликованных научных, научно-методических, учебных работ по соответствующей тематике, сферу трудовой деятельности.

При этом проверке подлежат не только степень «осведомленности» эксперта и глубина его познаний в какой-либо области науки, искусства, техники либо ремесла, но и возможные основания для его отвода.

Это лишь примерный перечень проблем материально-правового характера, которые, на наш взгляд, требуют незамедлительного решения, наряду с проблемами, изложенными далее.

Проблемы процессуального характера:

1. Назначение экспертиз неизвестных родов и видов. Судами указанное обстоятельство не признается нарушением, несмотря на то, что отсутствие экспертизы в соответствующем приказе какого-либо государственного ведомства, в структуре которого функционируют экспертные учреждения, способно повлечь массу негативных последствий. В числе наиболее существенных и явных следует назвать отсутствие четких представлений о предмете, объектах и возможностях экспертизы; отсутствие программ подготовки и повышения квалификации экспертов и методик производства экспертизы, что порождает обоснованные сомнения в доказательственной силе выводов таких экспертиз.

2. Информирование о необходимости ознакомления с постановлениями без учета физической возможности явки в налоговый орган лиц, способных должным образом защищать интересы налогоплательщика, отказ в увеличении установленного для этого срока на один-два дня; непризнание непредставленной возможности существенным нарушением процедуры. При этом для налогоплательщиков как участников налоговых правоотношений вообще не свойственно оказание «правомерного противодействия» налоговым органам путем затягивания сроков, поэтому отказ в предоставлении дополнительного времени для явки представителя налогоплательщика на ознакомление с постановлением, а также к месту производства экспертизы считаем неправомерным.

3. Вынесение постановления о назначении экспертизы и составление протокола ознакомления с ними осуществляется любыми должностными лицами налоговых органов. Часто такими лицами выступают даже не работники тех органов, которые осуществляют мероприятия налогового контроля (МНК), тогда как из ст. 95 НК РФ следует, что им может быть только лицо, «проводящее налоговую проверку». Подобная практика является обычной и не пресекается судами, хотя формально такие действия представляют собой превышение должностных полномочий.

На наш взгляд, любое уведомление о явке в налоговый орган для ознакомления с постановлением о назначении экспертизы должно производиться только посредством повестки, составляемой лицом, производящим МНК, именно в отношении данного налогоплательщика (либо включенным в состав проверяющих лиц (бригады, группы)).

4. Назначение экспертиз в последние дни проведения МНК, производство экспертиз за рамками сроков осуществления МНК. Подобные действия мы считаем нарушением процедуры осуществления мероприятий налогового контроля, которые по своему значению и содержанию являются своеобразным «налоговым расследованием». При этом УПК РФ осуществление следственных действий за рамками сроков производства предварительного расследования признает однозначно незаконным, однако представляется, что допускать такие действия повсеместно в смежной отрасли – налоговом праве – публичная власть не должна. И тем более она не должна подчеркивать их правомерность [15–18].

5. Вызов для ознакомления с заключениями в период приостановления производства МНК без их возобновления, а также после их окончания. Подобные факты допускаются налоговыми органами повсеместно. Представляется, что в отсутствие должного контроля и надзора за соблюдением процессуальных требований, а также ответственности за это должностные лица налоговых органов даже не считают отступление от соблюдения процедуры сколько-нибудь значимым нарушением, в то же время сурово наказывая налогоплательщиков за каждый случай задержки подачи расчета либо декларации хотя бы на один день, не допуская представителей налогоплательщиков к участию в рассмотрении дела без нотариально удостоверенных полномочий (даже если предъявлена «общая» доверенность) и в иных ситуациях, которые со своей стороны считают простительными.

Полагаем, что соблюдение служебной дисциплины и порядка, осуществление документооборота и реализация любых государственно-властных полномочий не должны сопровождаться безответственным отношением к государственной службе. Необходимо не только усиливать дисциплинарную ответственность, но и при наличии оснований привлекать сотрудников налоговых органов к иным мерам юридической ответственности.

6. Немотивированное отклонение налоговым органом ходатайств налогоплательщиков (об отводе эксперта; назначении эксперта; производстве дополнительной, повторной, комиссионной, комплексной экспертизы). Полагаем, что в НК РФ следует закрепить основания отвода таких и иных сходных ходатайств либо указать, по каким правилам должны осуществляться такие действия, поскольку отсутствие в процессуальных нормах в данном кодексе норм, посвященных заявлениям и отводам, не позволяет регламентировать столь сложный, протяженный по времени и важный процесс.

Последующие нарушения, по сути, являются производными уже ранее перечисленных, однако мы считаем необходимым выделить их специально:

- привлечение в качестве эксперта любого лица, формально отвечающего общим требованиям, «аффилированного» с налоговым органом;
- корректировка постановления о назначении экспертизы без уведомления проверяемого лица (как и многие действия, нарушающие права налогоплательщиков) не признается существенным нарушением;
- сохранение экспертных выводов в решениях налогового органа и суда, несмотря на признание их ненадлежащими доказательствами по делу;
- несвоевременность уведомления допущенного к участию в экспертизе представителя о месте и времени ее производства.

Решение вышеперечисленных проблем должно быть реализовано одновременно на нескольких уровнях. Наряду со скорейшим дополнением НК РФ нормами о требованиях к эксперту, о его статусе; порядке отвода; основаниях назначения экспертизы; порядке ее производства; о комплексной, комиссионной, дополнительной и повторной экспертизах; требованиях к заключению эксперта, а также других, уже упомянутых направлениях дополнения основного источника налогового права, необходимо дополнение и ряда других нормативных актов.

На наш взгляд, в Законе следует закрепить, что отсутствие у негосударственного эксперта свидетельств о периодическом (раз в 3 года) повышении квалификации препятствует его привлечению в качестве эксперта.

Поскольку эксперт получает доступ не только к сведениям, составляющим налоговую, но и иногда коммерческую тайну, его помимо обязательного предупреждения об ответственности за дачу заведомо ложного заключения должны предупреждать об ответственности и за разглашение таких сведений.

Кроме того, необходимо издание Минюстом РФ (совместно с Минфином РФ) приказа, закрепляющего все роды и виды экспертиз, которые могут назначаться налоговыми органами и налогоплательщиками, а также утверждение программ подготовки и повышения квалификации экспертов по всем экспертным специальностям.

Необходимо на уровне ВС РФ подготовить обзор судебной практики, а впоследствии закрепить в законодательстве рекомендации по вопросам назначения, производства экспертизы и оценки ее результатов. Все названные нами выше процессуальные нарушения должны быть признаны существенными нарушениями, влекущими исключение экспертизы из числа доказательств.

На сегодняшний день в части, не урегулированной НК РФ, необходимо признать возможность применения в отношении в сфере экспертизы аналогии права, особенно учитывая, что положения НК РФ реализуются в ходе административного либо арбитражного судопроизводства.

### **Литература**

1. Письмо ФНС России от 10.07.2018 № ЕД-4-15/13247 // СПС «КонсультантПлюс».
2. Бутрин Д. Цифровые налоги в полную силу // Коммерсантъ. 2018. 21 ноября.
3. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 31.05.2001 № 73-ФЗ // Рос. газ. 2001. № 106. 05 июня.
4. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.04.2018 № Ф04-845/2017 по делу № А03-19356/2015 // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.09.2010 по делу № А13-17705/2009 ; от 22.03.2010 по делу № А05-11672/2009 // СПС «КонсультантПлюс».
6. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.12.2017 № Ф04-4229/2017 по делу № А46-14974/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
7. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.03.2017 № Ф04-642/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 10.08.2016 № Ф04-3668/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 08.06.2018 № Ф05-8096/2018 по делу № А40-9027/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление ФАС Уральского округа от 14.07.2009 № Ф09-4727/09-С2 по делу № А50-20187/2008 // СПС «КонсультантПлюс».
11. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса РФ) : приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ // СПС «КонсультантПлюс».
12. Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 // СПС «КонсультантПлюс».
13. Письмо Минфина России от 25.10.2010 № 03-02-07/1-495 // СПС «КонсультантПлюс».

14. О налоговых проверках : письмо ФНС России от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 // Экономика и жизнь (Бухгалтерское прил.). 2013. № 4. 1 февр.
15. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.02.2018 № Ф05-21177/2017 по делу № А40-224912/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
16. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 04.12.2018 № Ф09-8288/18 по делу № А76-9662/2018 // СПС «КонсультантПлюс».
17. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 01.11.2013 по делу № А46-3587/2012 // СПС «КонсультантПлюс».
18. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.07.2008 № Ф04-4594/2008(8820-А03-31) по делу № А03-520/2008-14 // СПС «КонсультантПлюс».