

УДК 34.07

## ЭКСПЕРТИЗА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

Лучкина Е.С.

Студент 2 курса заочной формы обучения,  
Направление подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП), e-mail: [katia990@yandex.ru](mailto:katia990@yandex.ru)

Научный руководитель: Мамитова Н.В.

д.ю.н., профессор кафедры государственно-правовых дисциплин

ЧОУ ВО ЮУ (ИУБиП)

**Аннотация:** В статье анализируются методологические, теоретические и практические аспекты понимания роли экспертизы в налоговом праве.

**Ключевые слова:** налог, налоговая экспертиза, налоговое администрирование, суды, судебное решение, эксперт, налоговый контроль, налоговое расследование.

## EXPERTISE IN TAX LAW

Luchkina E.S.

Mamitova N.V.

**Abstract:** This article analyzed the methodological, theoretical and practical aspects of the instrument of expertise in its applying to tax relations.

**Keywords:** tax, tax expertise, tax administration, courts, court decision, expert, tax controlling, tax investigation.

При выездной налоговой проверке (ВНП) часто возникают вопросы, для разъяснения которых налоговые органы вынуждены прибегать к помощи специалистов, обладающих специальными знаниями или навыками в науке, искусстве, технике, ремесле и иной сфере. В таких случаях налоговая в ходе налоговой проверки привлекает эксперта, руководствуясь ст. 95 Налогового кодекса РФ, которая определяет порядок назначения и проведения экспертизы в рамках выездной налоговой проверки. Цель привлечения эксперта при выездной налоговой проверке – получение налоговым органом достоверной и объективной информации о деятельности проверяемого налогоплательщика для привлечения его к ответственности. И нужно

отметить, налоговые органы довольно часто прибегают к экспертизе в рамках налоговой проверки[3, С.374].

Законодательством предоставлено право самостоятельного принятия налоговыми органами решений о целесообразности проведения экспертизы в рамках налоговой проверки и даже право самостоятельного выбора экспертной организации и непосредственно эксперта.

Результаты проведенной в рамках выездной налоговой проверки экспертизы помогают налоговым органам использовать заключение эксперта в качестве основного доказательства в суде, наличие которого может привести к подтверждению или опровержению таких обстоятельств в отношении налогоплательщика, как:

- установление факта подписания документов конкретным лицом;
- определение времени (давности) изготовления интересующего документа;
- установление принадлежности товаров (работ, услуг) к определенному виду или группе;
- стоимость интересующего объекта, товара, основных средств налогоплательщика.

Согласно п. 3 ст. 95 Налогового кодекса РФ экспертиза налоговой проверки назначается должностным лицом налогового органа, проводящего выездную проверку в отношении проверяемого налогоплательщика путем вынесения соответствующего постановления.

Постановление о назначении и проведении экспертизы налоговой проверки должно быть оформлено по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 31 мая 2007 года № ММ-3-06/338@ (см. Приложение № 9). В нем обязательно должно быть указано место и дата его составления, основания назначения экспертизы, сведения об эксперте и экспертной организации (учреждении), которая будет проводить экспертизу налоговой проверки, и самое важное, вопросы, которые должны быть поставлены перед экспертом с

материалами для исследования, которые передаются эксперту для исследования.

Основанием для назначения и проведения экспертизы налоговой проверки является, как правило, неопределенность в содержании документов проверяемого налогоплательщика: договоры с одним и тем же контрагентом, но разными датами составления, или с одной и той же датой, но разными предметами, документы, содержащие сведения о реализации несуществующего товара (не оказанной услуги) и т.п.

Налоговый орган может привлекать эксперта и назначить проведение экспертизы в рамках налоговой проверки даже после ее завершения при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля, об этом сказано в статье 95 и абзаце 3 пункта 6 ст.101 Налогового кодекса РФ.

Последовательно порядок проведения экспертизы в рамках налоговой проверки можно определить следующим образом:

- вынесение постановления о назначении экспертизы;
- ознакомление проверяемого налогоплательщика с постановлением о назначении экспертизы;
- составление протокола об ознакомлении налогоплательщика с постановлением о назначении и проведении экспертизы;
- передача налоговым органом материалов выездной налоговой проверки эксперту для исследования;
- непосредственное проведение экспертизы;
- оформление (вынесение) письменного заключения эксперта (п.8 ст.95 Налогового кодекса РФ).

При проведении экспертизы в рамках налоговой проверки все участники процесса наделены определенными правами и обязанности. Так, при проведении экспертизы налоговый орган обязан ознакомить проверяемого налогоплательщика с постановлением о назначении экспертизы, разъяснить его права, отразив это в протоколе ознакомления. Протокол должен быть составлен по утвержденной форме (см. Приказ ФНС России от 31 мая 2007

года № ММ-3-06/338@ — Приложение № 10). Помимо указанного, должностное лицо налогового органа, назначившее экспертизу, обязано перед началом ее проведения, разъяснить эксперту его права и обязанности, установленные пунктом 4,5, 8 статьи 95 Налогового кодекса РФ, а также предупредить эксперта об ответственности, предусмотренной статьей 129.1 Налогового кодекса РФ («Неправомерное несообщение сведений налоговому органу»). Также налоговый орган, руководствуясь пунктом 4 статьи 102 Налогового кодекса РФ предупреждает эксперта за дачу заведомо ложного заключения, и поставить в известность, что утрата переданных ему для исследования документов, содержащих налоговую тайну и разглашение таких сведений влечет ответственность.

В обязанности налогового органа входит заключение договора с выбранным экспертом (экспертной организацией) и обеспечение возможности присутствия проверяемого налогоплательщика при проведении экспертизы[2, С.74]., а по ее завершению ознакомить проверяемого налогоплательщика с письменным заключением эксперта[4, С.374].

Что касается прав налогоплательщика при проведении экспертизы налоговой проверки, то он вправе заявлять ходатайства о назначении другого эксперта, заявлять отводы выбранному налоговым органом эксперту, однако, такой отвод налогоплательщик обязан мотивировать.

Налогоплательщику предоставлено право ставить перед экспертом свои дополнительные вопросы, присутствовать при ее проведении, представить дополнительные вопросы на экспертизу, присутствовать при ее проведении, давать объяснения эксперту с разрешения должностного лица налогового органа, а также давать объяснения относительно результатов проведенной экспертизы, ходатайствовать о назначении повторной или дополнительной экспертизы, все эти права перечислены в п.7 ст. 95 Налогового кодекса РФ. Любые объяснения, возражения или ходатайства проверяемого налогоплательщика, представленные в ходе или в связи с экспертизой в

рамках налоговой проверки, должны быть приобщены к материалам выездной налоговой проверки.

Налоговое законодательство предоставляет право эксперту, привлеченному для проведения экспертизы, знакомиться со всеми материалами, относящимися к предмету экспертизы, об этом говорится в пункте 4 статья 95 Налогового кодекса РФ. Эксперт также вправе заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, если имеющихся недостаточно (см. п.5 ст. 95 Налогового кодекса РФ).

Эксперт может указать в своем письменном заключении выводы об имеющих значение для дела обстоятельствах, даже при отсутствии прямо поставленных участниками процесса вопросов по данным обстоятельствам, а также отказаться от дачи своего заключения, если предоставленные налоговым органом материалы, относящиеся к предмету исследования, недостаточны, а также в случаях, когда привлеченный эксперт не обладает необходимыми знаниями. Письменное заключение должно быть выдано от имени эксперта, осуществляющего проведение экспертизы.

Законодательством не предусмотрено право эксперта разрешать вопросы о наличии или отсутствии факта налогового правонарушения со стороны проверяемого налогоплательщика, в том числе имело ли место нарушение налогоплательщиком порядка налогового учета или порядка сдачи налоговой отчетности, разрешение подобных вопросов правового характера в компетенцию эксперта при проведении экспертизы налоговой проверки не входят. Запрещено самостоятельное истребование документов у налогоплательщика, необходимые эксперту для исследования предмета экспертизы налоговой проверки. Статья 129 Налогового кодекса РФ предусматривает наложение штрафа за отказ эксперта от участия в налоговой проверке, а также за дачу заведомо ложного заключения, который составляет 500 рублей. Однако такая ответственность наступает лишь в случае отказа назначенного эксперта после подписания (заключения) договора с налоговым органом.

Порядок назначения и требования к назначению дополнительной и повторной экспертизы определен в статье 95 Налогового кодекса РФ. Порядок назначения налоговым органом дополнительной и повторной экспертизы аналогичен назначению первоначальной экспертизы (3 п. 10 ст. 95 Налогового кодекса РФ).

Недостаточность или отсутствие полноты экспертного заключения, по результатам проведенной в ходе выездной налоговой проверки экспертизы, влечет инициирование налоговым органом проведения дополнительной экспертизы. Дополнительная экспертиза в ходе налоговой проверки может быть поручена должностным лицом налогового органа тому же эксперту, и проведена она, может быть, только по тем вопросам, которые были оставлены без ответа при первоначальном исследовании, или же вовсе были оставлены экспертом без ответа, либо ставятся на исследование ответы эксперта, требующие дополнительного изучения.

Следует отличать понятия «дополнительная экспертиза» и «повторная экспертиза», так как последняя предполагает назначение новой экспертизы с предметом исследования по первоначальной, и поручение в ее поведении следует от налогового органа уже к новому независимому эксперту. В постановлении о назначении дополнительной или повторной экспертизы налоговой проверки должностным лицом налогового органа должны быть указаны основания необходимости ее повторного проведения.

Если результат проведенной экспертизы не устраивает налогоплательщика, он может опровергнуть выводы эксперта в суде[1, С.40].

Также проверяемому налогоплательщику действующим налоговым законодательством РФ предоставлено право самому инициировать проведение дополнительной или повторной экспертизы, если он уверен, что первичная экспертиза не является объективной или проведена с нарушениями (см. п. 9 ст. 95 Налогового кодекса РФ).

Рассмотрев вопрос об экспертизе в рамках выездной налоговой проверки, можно сделать следующий вывод:

- налоговый орган с помощью экспертизы может устанавливать факт подделки документов, необоснованность затрат налогоплательщика и т.п., а это достаточно сильный арсенал воздействия на недобросовестных налогоплательщиков;
- налогоплательщику необходимо знать свои права при проведении экспертизы в рамках налоговой проверки в отношении него, а также необходимо внимательно относиться к документальному оформлению налоговым органом процедуры проведения экспертизы;
- следить за тем, чтобы все объяснения, возражения или ходатайства проверяемого налогоплательщика, представленные в ходе или в связи с проведением экспертизы, были приобщены должностным лицом налогового органа к материалам налоговой проверки, чтобы сформировать доказательственную базу, в случае оспаривания (обжалования) результатов выездной налоговой проверки в суде;
- заключение эксперта, как любое доказательству по делу в судебном процессе, подлежит оценке судьей наравне с другими доказательствами по делу, и заключение эксперта не может являться единственным доказательством по делу. Заключение эксперта, содержащее вероятностный вывод также может быть доказательством в суде.

#### Библиографический список

1. Воинов В.В. Судьба правовых позиций Высшего Арбитражного Суда РФ по налоговым спорам / В.В. Воинов // Налоговед. – 2016. – №1. – С. 39-45.
2. Кравченко А.В., Махотенко М.А. [Проблемы нормативного регулирования правовой экспертизы](https://www.elibrary.ru/download/elibrary_41490343_87166268.pdf) налогоплательщиков // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2019. – Т.5, №3. – С.70-76. – URL: [https://www.elibrary.ru/download/elibrary\\_41490343\\_87166268.pdf](https://www.elibrary.ru/download/elibrary_41490343_87166268.pdf) (дата обращения 04.02.2021).
3. Российская Е.Р. Настольная книга судьи: судебная экспертиза / Е.И. Российская, Е.И. Галяшина. – М.: Проспект, 2016. – С. 464.
4. Петряшина Е.С., Махотенко М.А. Россия на пути формирования цифрового правосознания налогоплательщиков // Интеллектуальные ресурсы – региональному развитию. – 2020. – №1. – С. 373-379. – URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_42942611\\_86463143.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_42942611_86463143.pdf) (дата обращения 04.02.2021).