

СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Лекция 2 Методические подходы в судебной налоговой экспертизе

Под предметом исследовательской деятельности следует рассматривать данные (сведения, информацию) о ее объекте, исследуемые в определенных условиях и обстоятельствах (а также определенными методами) с целью достоверного установления наличия указанного объекта.

Такое исследование может выражаться как в анализе уже имеющихся данных, так и в получении (собрании) дополнительных данных и их анализе.

Материальные носители этих данных (сведений, информации) рассматриваются в качестве средств познания — учитывая их связь (реальную или предполагаемую) с объектом познания.

В ходе экспертизы устанавливаются определенные обстоятельства, факты действительности (но не закономерности).

Однако для последующих субъектов — следователей, суда они выступают уже в качестве сведений о фактах (фактических данных), поскольку эксперт, как известно, не является конечным субъектом доказывания, и признавать какие-либо факты установленными могут только следствие и суд.

Поэтому эти понятия в данном случае не являются антагонистическими, так как отражают различные аспекты одной и той же сути.

В рамках экспертизы для эксперта это будут факты, обстоятельства, а в рамках процесса доказывания в целом, для других субъектов — сведения, фактические данные.

При определении частного предмета экспертизы следует учитывать два критерия:

специальный
юридический

Специальный критерий обусловлен уровнем развития той или иной отрасли знания и практической разработанностью методов установления определенных фактов.

Не всякий факт, который способна установить современная наука, может быть предметом экспертизы, а только такой, который:

- апробирован экспертной практикой и для его установления разработаны соответствующие методики;
- может иметь значение для рассматриваемого судом дела.

Юридический критерий заложен в элементах норм права, применяемых судом.
С точки зрения процессуальных категорий, данный критерий содержится в обстоятельствах, подлежащих установлению судом (предмет судебного познания).

- имело ли место несоответствие договоров гражданско-правового характера (указываются отличительные признаки конкретного договора), первичных распорядительных документов (со сведениями о целях использования доходов от предпринимательской деятельности), бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя — физического лица) фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, в том числе хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования (указывается конкретный период деяний подследственного лица и отличительные признаки субъекта предпринимательства). Если имело место, то какое именно несоответствие, каков механизм и материальные последствия этого несоответствия для государства и кредиторов данной организации;

- имела ли место неуплата налогов и обязательных платежей во внебюджетные фонды, а также невыполнение обязательств перед кредиторами в связи с механизмом несоответствия договоров гражданско-правового характера, первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности. Если имела, то в какой сумме, по каким видам налогов и перед какими кредиторами;

- относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя-физического лица) документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства.

Объектом экспертизы являются те источники сведений об устанавливаемых фактах и те носители информации, которые подвергаются экспертному исследованию и посредством которых эксперт познает обстоятельства, входящие в предмет экспертизы.

Таким образом, если факты, образующие предмет экспертизы, являются целью и результатом исследования, то свойства объекта являются средством познания этих фактов.

Объект (объекты) экспертизы можно определить как предметы материального мира, подлежащие экспертному исследованию в целях установления фактов, входящих в задачи (круг вопросов) экспертизы. Будучи вовлечены в процесс, представленные материалы получают статус вещественных или письменных доказательств.

В гражданском (арбитражном) процессе предметом судебного познания являются как фактические обстоятельства дела, так и права и обязанности сторон. В этой области права и соответствующие обязательства определяются договором и (или) законом.

В сфере экономики, регулируемой административным и гражданским правом, механизм внесения заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение, выражается как несоответствие этих документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов.

Несоответствие этих документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов включает в себя:

- несоответствие фактическим целям использования доходов от предпринимательской деятельности (доходов от продаж) целей использования доходов, указанных в договорах гражданско-правового характера и первичных распорядительных документах;
- несоответствие фактическим хозяйственным операциям сведений в первичных распорядительных документах;
- несоответствие фактическим результатам предпринимательской деятельности (доходам от продаж) сведений в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности.

Целью исследования материалов дела в экспертизе является установление материального вреда (ущерба), предполагающего правовую квалификацию ущерба как последствия правонарушения в сфере экономики и экономической деятельности.

В отличие от гражданского (арбитражного) процесса уголовно-процессуальный закон устанавливает такие обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу, как событие преступления, виновность обвиняемого в совершении преступления и мотивы преступления, характер и размер ущерба, причиненного преступлением.

Неотъемлемым признаком события преступления является наличие предмета посягательства, чему в сфере экономики равнозначны доходы от продаж результатов предпринимательской деятельности (товаров, работ, услуг, продукции), доходы от продаж собственности (активов), доходы на капитал.

Также к предмету преступных посягательств относятся не уплаченные государству налоги и обязательные платежи, так как по своему экономическому содержанию с материальной стороны они представляют собой часть доходов от предпринимательской деятельности.

В соответствии с характером причиняемого преступлением ущерба предметом судебно-экономического исследования предметов и документов по уголовным делам является:

- использование доходов от предпринимательской деятельности не в интересах этой деятельности в причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (декларации о доходах предпринимателя - физического лица) хозяйственных операций, результатов предпринимательской деятельности и целей их использования;

- неуплата налогов и обязательных платежей государству в причинно-следственной связи с использованием доходов от предпринимательской деятельности в интересах или не в интересах этой деятельности, а также в причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в договорах, первичных распорядительных документах, бухгалтерском учете и отчетности (декларации о доходах предпринимателя - физического лица) хозяйственных операций, доходов от предпринимательской деятельности и целей их использования.

В области административного права соответствующим законодательством регламентированы обязанности по уплате налогов, по организации бухгалтерского учета, контролю за его ведением и составлением отчетности, по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

К признакам состава преступления относится внесение заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение для возникновения и выполнения обязанностей в области административного права и взаимных обязательств между сторонами в области гражданского права (интеллектуальный обман кредиторов и государства). Юридическое значение этих документов заключается в том, что они предоставляют право на судебную защиту законных имущественных прав и интересов.

Наличие вины (умышленная и неосторожная формы) конкретного лица или группы лиц в деянии с особо опасными последствиями для личности, общества и государства является необходимым условием привлечения к уголовной ответственности. Как известно, уголовную ответственность несут виновные лица, независимо от их должностного положения в государственном аппарате или служебного положения в коммерческих организациях (как правило – это реальные распорядители доходов от предпринимательской деятельности, намеренно искажающие цели использования доходов как предмета преступных посягательств, для удовлетворения личных или групповых материальных интересов).

Наличие ущерба не зависит от того, отражены или не отражены доходы от предпринимательской деятельности в бухгалтерском учете. Так, доходы, принадлежащие кредиторам, в бухгалтерском учете у субъекта предпринимательской деятельности находят отражение как непогашенная кредиторская задолженность, в которой воплощена стоимость продукта предпринимательской деятельности кредитора в товарной форме (поставки продукции и товаров, выполненные работы и услуги). Аналогичным образом не выплаченная вследствие причиненного ущерба заработная плата работникам находит отражение в бухгалтерском учете как непогашенная кредиторская задолженность по расчетам с персоналом.

С помощью интеллектуального подлога в документах, имеющих официальное юридическое значение, ущерб потерпевшей от преступления стороне причиняется различными способами.

Присвоение доходов представляет собой безвозмездное изъятие доходов от предпринимательской деятельности продавца, когда производятся расходы, не соответствующие поступившим к продавцу доходам. Доходы в виде денежных средств, соответствующие произведенным расходам и причитающиеся продавцу, к этому продавцу не поступают и используются на цели криминального характера не в интересах его предпринимательской деятельности.

Для определения материального ущерба экономическим интересам личности, общества и государства в сфере экономики и экономической деятельности экспертизой устанавливаются заведомо ложные сведения в самих первичных документах (недостоверное отражение или неотражение фактов предпринимательской деятельности) и как следствие — в бухгалтерском учете и отчетности.

К предмету экспертизы относится:

- весь результат предпринимательской деятельности, не отраженный в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (неконтролируемый доход, включая не уплаченные государству налоги и обязательные платежи);
- часть результата предпринимательской деятельности, соответствующая ущербу для собственников доходов и государства в сфере экономики (присвоенные, растраченные или сокрытые доходы от продаж, включая не уплаченные государству налоги и обязательные платежи).

К предмету экспертизы по уголовным делам не следует относить:

- нарушения законодательства при отсутствии вины или при наличии вины в неосторожной форме. Поэтому не преследуется цель выявить нарушения налогового законодательства, законодательства о бухгалтерском учете и гражданского законодательства независимо от причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (декларации о доходах предпринимателя-физического лица) хозяйственных операций, доходов от предпринимательской деятельности и целей их использования;

- административные проступки с умышленной формой вины при незначительности материальных последствий правонарушения, в том числе в виде неправильного исчисления налогов, несвоевременного их перечисления в бюджеты, нарушений в принятой корреспонденции счетов бухгалтерского учета, отсутствия документального подтверждения затрат, включаемых в себестоимость, других нарушений норм действующего законодательства и подзаконных правовых актов;
- к предмету экспертизы не относится движение товарно-материальных ценностей вне связи с причинением ущерба собственникам доходов и государству, что обусловлено ограничением государственного вмешательства в сферу распоряжения собственником своим имуществом и доходами от его использования.

Судебный эксперт-экономист, как и другие судебные эксперты, изучает вещественные доказательства, предоставленные в его распоряжение, преобразует полученные из этого источника доказательства и сам становится источником нового доказательства — заключения эксперта-экономиста.

Понятие относимости доказательств имеет важное значение для определения объектов экспертизы.

В отличие от относимости, признак допустимости представляется более подвижным и отражает в себе такое свойство информации, как мера ее организации.

Соответственно к объектам экспертизы относятся документы, отражающие волевое воздействие на процесс распоряжения доходами, извлекаемыми из использования принадлежащего собственникам имущества.

Объекты экспертизы конкретизируют предмет исследования данным видом экспертизы.

К такого рода документам относятся:

- договоры гражданско-правового характера;
- учетные бухгалтерские документы, включающие первичные (требования, наряды на отпуск материальных ценностей, банковские поручения, приходные, расходные, накладные и кассовые ордера, пропуска на вывоз продукции, транспортные документы, акты на списание товарных потерь, переоценку товара, разборку ремонтируемых объектов, платежные ведомости, поручения, квитанции и пр.); сводные (заборные книжки, группировочные ведомости, накопительные и группировочные таблицы, лицевые счета, ордера и пр.); материалы программных средств учета;

- учетные (счетные) регистры, к которым относятся книги, журналы-ордера, оборотные ведомости, карточки учета и др.;
- документы бухгалтерской отчетности, включающие отчеты кассиров, авансовые отчеты, товарные отчеты материально-ответственных лиц и пр.;
- материалы инвентаризации: инвентаризационные описи наличия товаров, сличительные ведомости, протоколы решений инвентаризационных комиссий, объяснения материально ответственных лиц;
- иные материалы, необходимые для производства экспертизы: акты ревизий, решения по ним вышестоящих органов, справки и уведомления о действиях с ценностями, заключения некоторых других экспертиз (товароведческой, строительной, технологической и пр.), относящиеся к предмету экспертизы сведения из показаний обвиняемых, свидетелей, протоколы обысков и выемок, неофициальные документы.

В области бухгалтерского учета и отчетности проявления преступных посягательств причинно обусловлены и неизбежны. Из-за несоответствия сведений первичных распорядительных документов целевому использованию доходов от предпринимательской деятельности имеет место несоответствие бухгалтерского учета и отчетности первичным документам, и уже как следствие — причинение ущерба.

Наиболее часто встречаются следующие процессы:

- неведение бухгалтерского учета и непредставление отчетности в необходимые адреса;
- несоответствие официальной бухгалтерской отчетности обобщенным данным бухгалтерского учета или составление бухгалтерского баланса не на основе учета, а "из области фантазии";
- несоответствие данных бухгалтерского учета и отчетности наличию и содержанию первичных документов как юридических оснований для записей в бухгалтерском учете.

Так, при присвоении доходов интеллектуальный подлог вносится в следующие документы:

- в официальные отчетные документы продавца, не получившего причитающихся ему доходов, оплаченные покупателем другому получателю;
- в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых продавцом, не получившим причитающихся ему доходов, производятся расходы как покупателем, соответствующие не поступившим к нему доходам и не соответствующие поступившим к нему доходам;

- в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми доходы в виде денежных средств, причитающихся продавцу, не получившему доходы, поступают к другому получателю;
- в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми продавцом, не получившим причитающиеся ему доходы, производятся расходы, не соответствующие поступившим доходам.

При растрате доходов интеллектуальный подлог вносится в документы:

- в отчетные документы (баланс организации и приложения к нему);
- в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых фактические доходы поступают к продавцу под видом других по своей природе денежных средств (финансовая помощь, ссуды банка, долгосрочные займы у партнеров, возврат кредиторской задолженности, поступления по договору о совместной деятельности и пр.);

- в первичные распорядительные документы, на основании которых не в интересах предпринимательской деятельности расходуются поступившие доходы, под видом безэквивалентных затрат, например, вкладов на депозитные счета в банках и в уставный капитал других организаций, на покупку акций и векселей, долевое участие в строительстве и пр.;
- в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых поступившие к продавцу доходы расходуются не в интересах предпринимательской деятельности, под видом эквивалентных затрат, например, на оплату сторонним организациям продукции, товаров, работ, услуг, причем затраты не соответствуют предмету продаж у субъекта предпринимательской деятельности как потерпевшей от преступления стороны;

- в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми производятся расходы, соответствующие поступившим доходам и не соответствующие интересам предпринимательской деятельности продавца как потерпевшей от преступления стороны;
- в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми поступают к продавцу доходы от покупателей под видом других по своей природе денежных средств (финансовая помощь, ссуды банка, долгосрочные займы у партнеров, возврат кредиторской задолженности, поступления по договору о совместной деятельности и пр.).

В целом следует обозначить следующие правила, которыми должны пользоваться судебные эксперты для работы с показаниями свидетелей:

- выделение из протоколов допросов сведений о фактах товародвижения и встречного движения денег;
- обязательное абстрагирование (непринятие во внимание) от гражданско-правовой формы взаимоотношений с другими субъектами предпринимательской деятельности;

- четкое определение конкретного предмета продаж для данного субъекта предпринимательской деятельности (конкретный вид продукции, товара, работы или услуги);
- определение доходов от продаж данного предмета продаж согласно имеющимся сведениям и в соответствии с объективным балансом взаимоотношений между продавцами и покупателями;
- непринятие во внимание частного мнения свидетеля по поводу сведений о фактах взамен самих фактов товародвижения и движения денег.