Сальников Константин Евгеньевич. Методические аспекты развития экономической экспертизы в налоговых расследованиях органов внутренних дел : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Сальников Константин Евгеньевич; [Место защиты: Акад. эконом. безопасности МВД РФ].- Москва, 2010.- 160 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/1586

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Система налоговых расследований в РФ 13**

1.1. Понятие и содержание налогового расследования 13

1.2. Применение специальных познаний в области экономики в налоговых расследованиях ОВД 37

**Глава 2. Общенаучные методы в развитии экономической экспертизы 57**

2.1. Типологизация задач экономического экспертного сопровождения налоговых расследований ОВД России 57

2.2. Классификационный подход в экономической экспертизе 73

**Глава 3. Развитие методических основ экономической экспертизы 94**

3.1. Научно-методические принципы экономической экспертизы... 94

3.2. Методические рекомендации по экспертизе исполнения обязательств по исчислению налога на добавленную стоимость ... 114

Заключение 130

Приложения 137

Список использованных источников 151

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Актуальность выбранной темы исследования обуславливается особенностями современного этапа развития экономической системы страны: появляются и развиваются новые виды предпринимательской деятельности, сделки и формы расчетов, происходят структурные изменения в роли отдельных субъектов экономики, в частности, финансово-кредитных учреждений. Сложившиеся условия ведения финансово-хозяйственной деятельности не только являются стимуляторами диверсификации экономических отношений и предпосылками развития всех сегментов финансового рынка, но и способствуют появлению сложных схем правонарушений в сфере экономики.

Согласно данным, опубликованным на официальном сайте МВД России, в период **с**2006 по 2009 гг.1количество выявленных преступлений экономической направленности в общем количестве зарегистрированных преступлений за календарный год составляет в среднем 13,2%, из которых на долю тяжких и особо тяжких преступлений приходится в среднем 37,1%. Очевидна необходимость оценки возможных последствий преступлений для финансовой системы России.

В период с 2007 по 2009 гг. доля налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов составляла в среднем 71,6%. В этой связи очевидно, что уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации, как разновидность преступлений в сфере экономической деятельности, является одной из наиболее значимых угроз финансового благополучия России.

Следует отметить, что осознанное совершение каких-либо действий, связанных с планированием, формированием и изменением налоговых показателей, возможно только при достаточной квалификации, прежде всего, в области налогов и налогообложения. Следовательно, установление причинно-следственных связей, а также количественная и качественная оценка влияния действий налогоплательщика и плательщика сборов на показатели налоговой отчетности и, как следствие, — на объем обязательств по уплате налогов и сборов, также требуют применения специальных знаний в соответствующей предметной области. Это, в свою очередь, свидетельствует о необходимости применения специальных познаний также правоохранительными органами в процессе борьбы с указанными

' URL:

преступлениями. При этом основным условием обеспечения эффективности их применения выступают адекватная реакция и высокая степень адаптивности со стороны правоохранительных органов.

Согласно данным Министерства внутренних дел России2, в период с 2006 по 2009 гг. удельный вес преступлений экономической направленности, выявленных органами внутренних дел Российской Федерации, в общем количестве данных преступлений, выявленных правоохранительными органами, составляет около 95,6%. Следовательно, система ОВД выступает в качестве основного субъекта выявления, предупреждения и расследования такого рода преступлений и испытывает наибольшую потребность в использовании экономических познаний.

На сегодняшний день в ОВД России наработана серьезная практика применения различных видов специальных познаний для борьбы с преступностью. При этом некоторые из них только зарождаются и требуют разработки соответствующей базы, начиная с понятийного аппарата и заканчивая организационными и технологическими (методическими) аспектами. В частности, в числе таковых следует выделить специальные познания в области экономики.

Экспертные исследования в области экономики, вошедшие в арсенал правоохранительных органов после расформирования ФСНП России, на сегодняшний день активно развиваются и играют важнейшую роль при расследовании преступлений экономической направленности. Их успешное применение требует соответствующего управления, в том числе в форме методического регулирования. Однако ввиду ряда причин, среди которых особо следует выделить относительно недавнее появление данных экспертиз и ряд внутренних социально-экономических факторов, действующих в системе ОВД России, система использования специальных познаний в области экономики в форме экспертизы при проведении налоговых расследований сегодіи несовершенна. Это обстоятельство свидетельствует о своевременности постановки проблемы выработки единого научно обоснованного подхода к решению указанной проблемы.

**Степень разработанности выбранной темы.**Вопросы экспертизы, проводимой в процессе расследования правонарушений экономической направленности, отражены в литературе, в том числе в трудах специалистов, имеющих непосредственное отношение к практике осуществления экспертной деятельности. Тем не менее, несмотря на значимость

2 URL:

проведенных исследований, большая их часть касается бухгалтерской экспертизы. Ввиду роста потребности правоохранительных органов в экспертизах иных направлений, уже в начале 2000-х гт. приобрели актуальность вопросы, связанные с развитием экономического класса экспертиз, структурным анализом его составляющих и формированием необходимых научных основ. Указанной тематике в первую очередь были посвящены диссертационные исследования таких авторов, как: Михайлова Л.Л., Чадин М.В., Климович Л.П., Волга В.М., Скворцова Н.Н., Михайлова Л.Л., Пустовалова Е.П., Тетеркина Л.Б. и др., проведенные по специальности 12.00.09 - «Уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность».

На сегодняшний день становится очевидным своевременность постановки вопросов на уровне отдельных составляющих экономического класса экспертиз, с выявлением частных проблем и с учетом особенностей отдельного рода экономической экспертизы. Анализ работ перечисленных выше авторов показал, что результаты проведенных исследований носят скорее общий характер и не затрагивают вопросов решения типовых экспертных задач. Учитывая вышеизложенное, выбранная тема оценивается автором как требующая проведения научных исследований, обеспечивающих решение наиболее актуальных проблем на основе обобщения достижений прошлых лет и получения нового знания.

**Объект и предмет исследования.**Объектом исследований выступает система налоговых расследований ОВД России. Предметом исследования являются научно-теоретические и методические аспекты экономического экспертного сопровождения налоговых расследований ОВД России.

**Цель и задачи.**Цель исследования состоит в разработке основных направлений повышения эффективности налоговых расследований ОВД России на основе развития теоретических и методических основ экономической экспертной деятельности. Наличие наименее разработанных теорией и практикой вопросов экономической экспертизы определило круг задач диссертационной работы, к которым можно отнести следующие:

1. анализ понятия и содержания налоговых расследований, осуществляемых правоохранительными органами России, определение их субъектного состава с целью оценки необходимости использования специальных познаний в области экономики в различных формах;
2. анализ задач, решаемых в процессе участия ЭКП ОВД России в налоговых расследованиях, выделение их типов и обоснование на их основе технологии методического регулирования экономических экспертиз;
3. оценка полноты и достаточности существующей классификационной системы в области экономической экспертизы и ее адекватности современным условиям проведения налоговых расследований;
4. оценка состояния научно-методического обеспечения экономических экспертиз и обоснование направлений его совершенствования для обеспечения высокого качества и эффективности экспертных исследований;
5. формирование алгоритма решения типовых экспертных задач при исследовании исполнения налоговых обязательств, дополненного необходимыми экспертными обоснованиями.

**Методы и методологические основы исследования.**Исследование основано на системном подходе и последовательном применении методов, отвечающих современным требованиям, в том числе эффективности и научности:

1. всеобщий диалектический метод;
2. общенаучные методы: методы эмпирического познания (наблюдение, сравнение, описание), методы теоретического познания (формализация, аксиоматический метод), общелогические методы (анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, абстрагирование, обобщение, идеализация (типологизация), классификация, системный подход);
3. частнонаучные методы: качественные (эвристические) методы (метод интервью, метод комиссии), расчетно-аналитические методы (группировка, детализация, табличное представление данных), методы обобщения исследования (сводка, группировка, систематизация).

Гипотеза исследования. Предполагается, что существующая система налоговых расследований ОВД России не адекватна современным характеристикам и тенденциям в сфере преступлений экономической направленности, и ее совершенствование должно осуществляться на основе разработки единой концепции экономического экспертного сопровождения налогового расследования.

**База исследования.**Информационной базой работы являются научные исследования в области экспертизы, заключения экспертов отдела экономических экспертиз и исследований ЭКЦ (Экспертно-криминалистический центр) ГУВД по г.Москве и материалы их рецензирования, отражающие не только сущность экономической ситуации и механизм правонарушения, но и процесс решения конкретных экспертных задач, а также документы нормативного и ненормативного характера, ведомственная и вневедомственная периодическая литература, материалы

стажировок, конференций и семинаров, проводимых с участием ЭКП (экспертно-криминалистические подразделения) регионов России.

**Научная новизпа исследования. В**процессе проведенного исследования обоснованы новые подходы к решению затронутых рядом авторов вопросов, а также выявлены новые направления в области предмета исследования и предложены пути решения поставленных задач:

1. предложен авторский подход к определению налогового расследования, дана характеристика системы налоговых расследований в РФ, проводимых в режиме налогового и уголовного процесса, определены роль и место ОВД России как наиболее значимого субъекта расследований;
2. сформулированы предложения по развитию системы налоговых расследований, основанные на выявлении внутренних резервов, связанных с возможностью осуществления экспертного сопровождения процедуры налогового расследования на основе последовательной категоризации экспертных выводов в зависимости от этапа налогового расследования;
3. проведена типологизация экспертных задач иерархического типа, предполагающая деление задач на основные и сопутствующие группы, с их содержательным анализом, учитывающим опыт экономической экспертной деятельности, выступающая как основа методического регулирования экспертной деятельности;
4. выявлены и уточнены критерии классификации в области экспертной деятельности экономического направления, а также обоснована необходимость корректировки классификационной системы путем формирования нового классификационного уровня, учитывающего как качественные, так количественные характеристики экспертных выводов;
5. сформулированы научно-методические принципы производства экономических экспертиз в налоговых расследованиях ОВД России, позволяющие решать широкий спектр экспертных задач в условиях высокой степени методической неопределенности;
6. разработаны методические рекомендации по экспертизе исполнения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость (НДС) для ЭКП ОВД России с учетом особенностей налогового администрирования и фискальной роли данного налога.

**Теоретическая н практическая значимость.**Учитывая ориентацию диссертационного исследования на решение ряда актуальных практических задач, полученные результаты целесообразно использовать в различных направлениях правоохранительной деятельности. Сформулированное определение налогового расследования, обеспечивающее однозначное

понимание изучаемого предмета, может быть использовано как элемент категориального аппарата при проведении научных исследований, при формировании учебных, учебно-практических материалов и методических руководств. Представленная характеристика системы налоговых расследований в РФ дает возможность проводить анализ эффективности процедур налогового расследования и формулировать вопросы, требующих научной проработки.

Предложения по развитию системы налоговых расследований могут быть использованы при разработке концепций научно-методического развития экспертной деятельности экономического направления, методическом регулировании деятельности субъектов налоговых расследований и экспертно-криминалистических подразделений ОВД России.

Результаты типологизации экспертных, задач, способствующие более полному пониманию особенностей взаимодействия субъектов налогового расследования и ЭКП ОВД России, рассматриваются как основа методического регулирования экспертной деятельности. Применение скорректированной классификационной системы обеспечивает однозначную трактовку экспертных выводов при оценке материалов выполненных экономических экспертиз инициаторами назначения экспертиз и судом, а также высокую эффективность учебного процесса при изучении основ экономической экспертизы.

Реализация научно-методических принципов проведения экономических экспертиз в налоговых расследованиях ОВД России позволит решать широкий спектр экспертных задач в условиях высокой степени методической неопределенности. Так, эти принципы могут быть использованы, в том числе, в качестве элемента системы контроля качества экономических экспертиз. Разработанные методические рекомендации по экспертизе исполнения налоговых обязательств по НДС, отражающие накопленный опыт проведения экспертных исследований, не только будут способствовать разрешению ряда дискуссионных вопросов, но и могут рассматриваться как успешный пример реализации научно-методических принципов при создании методических руководств для экспертных подразделений.

**Апробация и внедрение результатов.**Результаты проведенного исследования были использованы в итоговых отчетах по научно-исследовательским работам, проведенным в АЭБ МВД России по заявкам ГУВД по г. Москве, по темам: «Разработка математического и программного обеспечения организации и производства экспертных исследований в

экономике», «Разработка теоретических основ методологии и методики экспертных исследований в экономике». Полученная научная продукция внедрена в практическую деятельность ГУВД по г. Москве, о чем составлен и утвержден акт внедрения, подтверждающий факт непосредственного участия автора и использования его научных разработок в указанных работах.

Результаты диссертационного исследования были использованы в итоговом отчете по научно-исследовательской работе «Организация и методы налоговых проверок предприятий оптовой и розничной торговли», проведенной в Академии экономической безопасности МВД России, а также применяются при преподавании дисциплин «Автоматизированные модели и схемы налоговых проверок» и «Организация и методы выявления налоговых преступлений» в указанной Академии. В Московском университете МВД России и АЭБ МВД России автором были прочитаны лекции по тематике, соответствующей теме диссертационного исследования, в количестве 94 часов.

В рамках курса «Европейское право» в МГИМО (У) при МИД России с использованием научных разработок и при непосредственном участии автора была подготовлена аналитическая справка на тему: «Правовые и организационные основы экспертных исследований в экономике на стадии досудебного производства в России и странах ЕС: сравнительно-правозой анализ».

Промежуточные и итоговые результаты проводимых автором исследований опубликованы в виде монографий, учебных пособий и статей общим объемом 26,5 п.л., из которых авторских - 11,1 п.л., а также докладывались автором на конференциях, семинарах и стажировках при участии профессорско-преподавательского состава, научных работников ведущих ВУЗов и учреждений, практических работников и представителей различных специальностей, в том числе - сотрудников органов налоговых расследований государств-участников СНГ и стран Балтии.

**Объем и структура диссертации.**Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов, списка использованных источников и приложений.

## Применение специальных познаний в области экономики в налоговых расследованиях ОВД

В результате проведенного исследования в рамках первого параграфа установлено, что налоговые расследования ОВД представляют собой определенную систему, основными элементами которой являются субъекты и формы их взаимодействия. При этом цели и задачи ее построения соответствовали потребностям ОВД России в момент ее создания. Очевидно, что предпосылки формирования на сегодняшний день изменились: произошла трансформация преступной деятельности, изменилась глубина теневых процессов. В связи с этим требуется оценка необходимости корректировки созданной системы на основе определения ее ключевых элементов, развитие которых за счет выявления внутренних резервов и потенциала позволит создать иные формы функционирования уже существующего механизма.

Актуальность развития системы налоговых расследований обуславливается сложившимися условиями ведения финансово-хозяйственной деятельности, которые выступают не только стимуляторами диверсификации экономических отношений и предпосылками развития всех сегментов финансового рынка, но и способствуют появлению сложных схем правонарушений в сфере экономики. Данные, опубликованные на официальном сайте МВД России, свидетельствуют, что за период с 2007 по 2009 год количество выявленных преступлений экономической направленности в общем количестве зарегистрированных преступлений за календарный год составляет стабильно высокий процент. Анализ структуры количественных показателей показал, что 18,3% в количестве зарегистрированных преступлений экономической направленности составляют преступления в сфере экономической деятельности (см. Приложение 1 Таблица 1). Указанные соотношения являются индикаторами наличия угроз для финансовой системы России.

Данные отчета о финансовых результатах деятельности по консолидированному бюджету и бюджетам государственных внебюджетных фондов, опубликованные на официальном сайте Федерального казначейства (Казначейства России), свидетельствуют, что в период с 2007 по 2009 гг. доля налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов составляет в среднем 71,6% (см. Приложение 2 Таблица 1). В этой связи уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации, как разновидность преступлений в сфере экономической деятельности, является одной из наиболее значимых угроз финансового благополучия РФ. Данные преступления можно рассматривать не только в фискальном, но и социальном аспекте, в том числе и как устойчивую реакцию определенной доли субъектов экономики на неблагоприятные условия финансово-хозяйственной деятельности. При этом формируется традиция отрицания общепринятых ценностей, оправданная целями выживания в условиях жесткой и не всегда «здоровой» конкуренции.

Осознанное совершение каких-либо действий, связанных с планированием, формированием и изменением налоговых показателей, возможно только при достаточной квалификации, прежде всего, в области налогов и налогообложения. Следовательно, установление причинно-следственных связей, а также количественная и качественная оценка влияния действий налогоплательщика и плательщика сборов на показатели налоговой отчетности и, как следствие, - на объем обязательств по уплате налогов и сборов, также требуют примененияспециальных знаний в соответствующей предметной области. Это, в свою очередь, свидетельствует о необходимости применения правоохранительными органами специальных знаний как минимум в области налогов и налогообложения в процессе борьбы с указанным и преступлениями. При этом основным условием обеспечения эффективности их применения выступает адекватная реакция и высокая степень адаптивности со стороны правоохранительных органов. Адекватность реакции в данном случае подразумевает использование специальных познаний, качественные и количественные характеристики которых соответствуют самым строгим критериям. В свою очередь, адаптивность должна выражаться в уменьшении лага реагирования на изменение условий деятельности экономических субъектов, механизма совершения правонарушений и глубины теневых процессов.

Как было установлено ранее, система ОВД РФ выступает в качестве основного субъекта налоговых расследований, проводимых в рамках уголовного судопроизводства, и соответственно испытывает наибольшую потребность в использовании экономических знаний. На сегодняшний день в ОВД РФ наработана серьезная практика применения различных видов специальных знаний для целей борьбы с преступностью. При этом некоторые из них имеют богатую историю, характеризуются серьезной научной основой и отработанными положениями. Другие же только зарождаются и требуют разработки соответствующей базы, начиная с понятийного аппарата и заканчивая организационными и технологическими (методическими) аспектами. В частности, в числе таковых следует выделить специальные знания в области экономики.

## Типологизация задач экономического экспертного сопровождения налоговых расследований ОВД России

Взаимодействие инициатора применения той или иной формы специальных познаний в области экономики и лица, обладающего ими, в процессе налоговых расследований ОВД России характеризуется широким спектром решаемых задач. При этом указанное взаимодействие должно быть непрерывно, последовательно, а решаемые задачи взаимоувязаны. Данные особенности часто не позволяют определить момент возникновения потребности, самого процесса и оценки результатов решения тех или иных задач, что позволяет провести аналогию спектра экспертных задач с нечеткими множествами.

Типологизация является одним из наиболее эффективных методов познания, который в условиях наличия нечетких множеств, когда элементы некоторой предметной области относятся к ней лишь с известной степенью принадлежности, позволяет с помощью идеализированной модели или типа сформировать обладающие определенными свойствами упорядоченные и систематизированные группы . Следовательно, применение данного метода адекватно сформулированной проблеме и условиям ее возникновения. В основе типологизации будет лежать эмпирически обнаруженный критерий, предполагающий условную относимость конкретной задачи к категории основных, то есть направленных на формулировку экспертного вывода по поставленному вопросу, или сопутствующих, потребность решении которых вызвана специфическими особенностями экономико-экспертного сопровождения налоговых расследований ОВД России. Технология применения метода будет заключаться в определении относимости экспертной задачи к конкретному типу на основе анализа процедуры налоговых расследований в экономическо-экспертном аспекте с учетом их содержательной составляющей.

Практика экспертной деятельности экономического направления позволяет установить момент начала взаимодействия субъекта налоговых расследований и экспертного подразделения. В момент поступления сообщения о происшествии и его регистрации ОВД России в соответствии с требованиями нормативных документов МВД России начинается процедура его проверки с целью принятия решения о возбуждении либо об отказе в возбуждении уголовного дела. «Основанием для возбуждения уголовного дела является наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления»115. В связи с этим, при «проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следователь, руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных проверок, ревизий и привлекать к их участию специалистов»116. Учитывая что, одним из признаков налогового преступления является наличие общественно опасных последствий, а именно, неуплата налогов и сборов в бюджет в определенном размере, возникает потребность в привлечении специалистов для их оценки. При этом специалист, применяя свои знания должен учитывать особенности уголовного процесса и быть осведомленным о принципах соответствующего вида судопроизводства. В связи с этим, ОВД России тяготят к использованию внутрисистемных источников специальных знаний.

Нормативное регулирование закрепило в качестве обязанностей ЭКП ОВД России применение ЭКСМ сотрудниками ЭКП при проведении ОРМ на основании заданий, указанных в соответствующих письмах или рапортах руководителей (заместителей руководителей) оперативных подразделений . Несмотря на то, что этап возбуждения уголовного дела не охватывается понятием налоговых расследований, проведение предварительных исследований оказывает существенное влияние не только на ход налогового расследования после возбуждения уголовного дела, но и позволяет существенно повысить эффективность применения специальных познаний в форме экспертизы. Данная ситуация показывает, что процедура привлечения специалиста к оценке налогово-бюджетных последствий реализации схемы уклонения от налогообложения на этапе проверки сообщения о преступлении требует нормативной регламентации. В противном случае, могут возникнуть ситуации, когда проведенная оценка основана на принципах налогового процесса и возбуждение уголовного дела по ее результатам будет признано необоснованным. Таким образом, задача проведения предварительных исследований по заданию оперативных подразделений, как элемент совокупности задач ЭКП ОВД России, должна быть отнесена к группе сопутствующих задач экономического экспертного сопровождения налоговых расследований ОВД России.

Успешное проведение предварительного исследования дает основания для возбуждения уголовного дела и начала предварительного следствия. При приятии решения о назначении экспертизы, следователь должен определиться с тем родом (видом) экспертизы, в рамках которой возможно решение вопросов, выводы по которым необходимы для квалификации деяния. Перечень родов (видов) экспертиз, организуемых и производимых в системе МВД России, установлен приказом МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации».

## Классификационный подход в экономической экспертизе

При изучении какой-либо области деятельности применяют методы, отвечающие требованиям эффективности и научности, выработанные наукой и практикой на протяжении долгого периода времени, позволяющие наиболее полно познать явления, представить структуру и выявить их сущность. Одним из наиболее распространенных и эффективных общенаучных методов познания является классификация. Применение данного метода дает возможность подразделить общие понятия экспертной деятельности, выделить элементы с уникальными характеристиками и определить их место в экспертной системе. Несмотря на то, что классификация является методом теоретического познания, применение ее результатов оказывает существенное влияние на практику экспертных исследований и позволяет решать ряд важнейших задач. Осведомленность должностных лиц о различных направлениях классификации в экспертной деятельности и соответствующих классификационных группах, позволяет эффективно, на основе научно обоснованной логики, подходить к решению ряда проблем. В связи с этим регулирование и совершенствование экспертной деятельности может быть осуществлено на основе классификационного подхода.

Одним из важнейших критериев классификации экспертиз является их отношение к осуществлению правосудия. В соответствии с этим критерием экспертизы, вне зависимости от классов, родов и видов, подразделяются на судебные и внесудебные экспертизы. Данные формы можно разграничить по ряду оснований, в том числе, процессуальным, то есть по форме назначения, организации, производства и оформления результатов экспертизы, и методическим, то есть по объектам исследования, порядку их получения и исследования, объему исследуемых материалов, применяемым методам и способам исследования, разрешаемым вопросам. Сравнение данных видов экспертиз позволяет выделить особенности каждой и глубже понять сущность экспертной деятельности. Глубина познания обеспечивается возможностью выделения множества оснований, необходимых для разграничения объектов классификации в соответствии с рассмотренным критерием и касающихся всех стадий и этапов экспертного исследования. В связи с тем, что при осуществлении налоговых расследований ОВД России в рамках уголовного судопроизводства проводятся судебно-экономические экспертизы, в дальнейшем внесудебная группа экспертиз рассматриваться не будет.

Экономический класс экспертиз представляет собой особый «класс экспертных исследований, объединенных общностью знаний совокупности наук экономического профиля» . Экспертизы, вне зависимости от того, являются ли они судебными или внесудебными, принято делить на классы, роды и виды, которые образуют иерархическую структуру. Данный критерий является наиболее важным и основывается на различиях в предмете и специальных методах, используемых при производстве различных родов экспертиз. Роды в свою очередь, в зависимости от характера исследуемой информации и конкретных направлений специальных знаний, включают в себя виды. Далее экспертизы могут подразделяться на подвиды (группы, разновидности) в зависимости от специфики исследуемых объектов.

На сегодняшний день подавляющее количество судебно-экономических экспертиз для целей налоговых расследований ОВД России в рамках уголовного судопроизводства осуществляют ЭКП ОВД России. Перечень родов экономического класса экспертиз, организуемых и производимых в ОВД России, устанавливается приказом МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» и позволяет в зависимости от предмета исследования подразделить их на: 1) бухгалтерскую - исследование записей бухгалтерского учета; 2) налоговую - исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов; 3) финансово-аналитическую - исследование финансового состояния; 4) финансово-кредитную — исследование соблюдения принципов кредитования126.

Согласно данным Отчета о работе Экспертно-криминалистического центра ГУВД по г. Москве (форма «1-НТП») количество налоговых экспертиз в общем количестве экономических экспертиз, проведенных отделом экономических экспертиз и исследований в 2009 году, составило 66% (см. Приложение 3 Таблица 1), что позволяет судить о главной наряду с бухгалтерской экспертизой роли данного рода экспертных исследований.

Классификация экономических экспертиз в зависимости от предмета исследования преследует ряд целей, в том числе обеспечение выполнения конкретной экспертной задачи. Основным результатом является возможность контроля качества проведенного экспертного исследования. Кроме того, принимая во внимание особенности судебных экспертиз, касающиеся обязательной аттестации экспертов , указанное классификационное основание позволяет обеспечить возможность объективной оценки готовности эксперта к самостоятельному производству экспертиз , учитывающей систему критериев, характерных для конкретной экспертной специальности в зависимости от рода экспертизы. Этим практическое значение указанного классификационного направления не ограничивается. Закрепление родов экспертиз призвано не только разграничить предметы исследований, но и обеспечить эффективность применения специальных познаний - если содержание вопроса не входит в предмет конкретного рода экспертизы, потребность в применении специальных познаний должна быть удовлетворена в иной форме, например, в форме привлечения специалиста. Таким образом, обеспечивается ориентация экспертного подразделения на выполнение приоритетных задач, требующих применения «более глубоких специальных познаний, умений и навыков, в связи с чем, вводятся соответствующие и присущие только данному роду экспертиз специальности» .

## Методические рекомендации по экспертизе исполнения обязательств по исчислению налога на добавленную стоимость

Формулировка комплекса взаимосвязанных задач диссертационного исследования преследовала цель максимального удовлетворения потребностей практической деятельности в области экспертных исследований экономического направления.

Последовательность данных задач предполагает конкретизацию предмета диссертационного исследования, выявление наиболее значимых элементов, их подробное рассмотрение и выявление проблемных вопросов, разработку предложений по совершенствованию исследуемой экспертной системы. При этом требуется их проверка с точки зрения возможности реализации при экспертной оценке исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов, а также возможности их сведения в единую систему и формулировки на их основе полноценного методического руководства, для чего необходимы примеры типовых ситуаций назначения налоговой экспертизы.

Анализ данных о финансовых результатах деятельности по консолидированному бюджету российской федерации и бюджетам государственных внебюджетных фондов (Приложение 2 Таблица 1) позволяет охарактеризовать налог на добавленную стоимость как наиболее значимый вид налога с точки зрения выполнения фискальной функции. При этом особенности его администрирования определяют высокую частоту совершения правонарушений при исполнении налоговых обязанностей по указанному налогу, определяемую количеством вопросов, ставящихся на разрешение эксперта. Так, согласно данным управленческого учета ЭКЦ ГУВД по г. Москве вопросы, связанные с исследованием исполнения обязательств по исчислению НДС, в 2009 году ставились примерно в 50% случаев (Приложение 3 Таблица 5). Таким образом, практика производства экспертных исследований позволяет, с учетом частоты упоминания в вопросах тех или иных видов налогов, однозначно заключить, что наиболее востребованными являются исследования исполнения обязательств по исчислению НДС. С учетом изложенного, несомненный интерес представляет изучение наработанных практикой алгоритмов решения задач в процессе судебно-экспертного исследования исполнения обязательств по исчислению НДС, а также анализ сопутствующих проблем. Рассмотрение процедуры экспертного исследования по данному налогу и формирование методического руководства позволит не только привести показательный пример, но и предложить конкретные методические рекомендации.

Ввиду объективных причин, связанных с невозможностью охвата всего спектра задач, решаемых в процессе судебно-экспертного исследования исполнения обязательств по исчислению НДС, следует определить приоритеты в отношении вопросов, возникающих при экспертном исследовании исполнения обязательств по его исчислению.

Содержание правонарушений в процессе исчисления данного налога в обобщенном виде можно подразделить на: 1) неправомерное уменьшение суммы НДС, подлежащей исчислению; 2) неправомерное увеличение суммы НДС, подлежащей вычету.

Неправомерное уменьшение суммы НДС, как правило, реализуется путем неучета при определении налоговой базы выручки от реализации. Для данных нарушений характерно ведение параллельного учета выручки, учитываемой и не учитываемой при определении налоговой базы. При выявлении по результатам проверки финансово-хозяйственной деятельности лица признаков преступления, предусмотренного ст. 198 и ст. 199 УК РФ, у правоохранительных органов возникает потребность в точной оценке суммы неуплаченных указанным лицом налогов и сборов с целью определения суммы ущерба. В связи с этим, как правило, происходит назначение судебной налоговой экспертизы с формулировкой соответствующей экспертной задачи. Однако при наличии подобной типовой ситуации при производстве судебной экспертизы может возникнуть ряд проблем, которые обуславливаются следующим.

В процессе предварительного расследования часто не учитывается тот факт, что совершая данное правонарушение, налогоплательщик не отражает в налоговой отчетности не только сумму полученной выручки, но и суммы НДС, предъявленные ему контрагентами при покупке товаров (работ, услуг), а также имущественных прав (далее по тексту — ТРУ), приобретаемых для осуществления не нашедших отражения в налоговой отчетности операций. Как установлено ст. 171 НК РФ указанные суммы подлежат вычету при определении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Как правило, налогоплательщик старается избежать явных диспропорций, свидетельствующих о недостоверности налоговой отчетности и выражающихся в явно завышенной сумме НДС, подлежащей вычету.