

Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2022. № 2. С. 62–66  
*State and Municipal Management. Scholar Notes. 2022;(2):62–66*

Проблемы экономики

Научная статья

УДК 336.22

doi: 10.22394/2079-1690-2022-1-2-62-66

### РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ СОСТАВЛЕНИЯ РЕЦЕНЗИИ НА ЗАКЛЮЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СУДЕБНОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

**Юрий Викторович Демидченко<sup>1</sup>, Татьяна Геннадьевна Погорелова<sup>2</sup>,  
Наталья Юрьевна Лебедева<sup>3</sup>**

<sup>1</sup>Ростовский филиал Российского государственного университета правосудия, Ростов-на-Дону, Россия, [sfu\\_ugolovnyprocess@mail.ru](mailto:sfu_ugolovnyprocess@mail.ru)

<sup>1, 2, 3</sup>Южный федеральный университет, Ростов-на-Дону, Россия

<sup>2</sup>Донской казачий государственный институт пищевых технологий и экономики (филиал) Московского государственного университета технологий и управления имени К. Г. Разумовского, Ростов-на-Дону, Россия, [tgpororelova@sfedu.ru](mailto:tgpororelova@sfedu.ru)

<sup>3</sup>[nlebedeva@sfedu.ru](mailto:nlebedeva@sfedu.ru)

**Аннотация.** В настоящее время все чаще используется инструмент рецензирования заключения налоговой судебной экспертизы, являющимся представленным в письменном виде суждением специалистов, обладающих специальными знаниями по поставленным перед ними вопросам, и подлежащее обязательному исследованию по общим правилам оценки доказательств. Однако специализированная методика для проведения рецензирования не разработана. В данной статье приводятся направления развития методики для составления рецензии на заключение судебной налоговой экспертизы.

**Ключевые слова:** оценка заключения эксперта, экспертная методика, заключение эксперта, судебная налоговая экспертиза, компетенция эксперта, налогообложение, налоговый учет

**Финансирование:** статья опубликована как результат научно-исследовательской работы в рамках договора № б/н по теме: «Исследование нормативно-правового регулирования деятельности налоговых органов и особенностей формирования заключений по налоговым судебным экспертизам» от 12.01.2022 г.

**Для цитирования:** Демидченко Ю. В., Погорелова Т. Г., Лебедева Н. Ю. Разработка методики составления рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2022. № 2. С. 62–66. <https://doi.org/10.22394/2079-1690-2022-1-2-62-66>.

Problems of Economics

Original article

### DEVELOPMENT OF A METHODOLOGY FOR REVIEWING THE CONCLUSION OF A TAX FORENSIC EXAMINATION

**Yurii V. Demidchenko<sup>1</sup>, Tatiana G. Pogorelova<sup>2</sup>, Natalia Yu. Lebedeva<sup>3</sup>**

<sup>1</sup>Rostov Branch of the Russian State University of Justice, Rostov-on-Don, Russia, [sfu\\_ugolovnyprocess@mail.ru](mailto:sfu_ugolovnyprocess@mail.ru)

<sup>1, 2, 3</sup>Southern Federal University, Rostov-on-Don, Russia

<sup>2</sup>Don Cossack State Institute of Food Technologies and Economics (branch) of the K.G. Razumovsky Moscow State University of Technology and Management, Rostov-on-Don, Russia, [tgpororelova@sfedu.ru](mailto:tgpororelova@sfedu.ru)

<sup>3</sup>[nlebedeva@sfedu.ru](mailto:nlebedeva@sfedu.ru)

**Abstract.** Currently, the tool of reviewing the conclusion of the tax forensic examination is increasingly being used, which is a written judgment of specialists with special knowledge on the issues put to them, and subject to mandatory research according to the general rules for evaluating evidence. However, a specialized methodology for reviewing has not been developed. This article presents the directions of development of the methodology for compiling a review of the conclusion of the judicial tax examination

**Keywords:** evaluation of expert opinion, expert methodology, expert opinion, judicial tax expertise, expert competence, taxation, tax accounting

**Financial Support:** the article was published as a result of research work under the contract on the topic: "Research on the regulatory and legal regulation of the activities of tax authorities and the specifics of the formation of conclusions on tax forensic examinations" of 12.01.2022.

**For citation:** Demidchenko Yu. V., Pogorelova T. G., Lebedeva N. Yu. Development of a methodology for reviewing the conclusion of a tax forensic examination. *State and Municipal Management. Scholar Notes.* 2022;(2):62–66. (In Russ.). <https://doi.org/10.22394/2079-1690-2022-1-2-62-66>.

Заключение эксперта является одним из основных доказательств, когда речь идет о судопроизводстве в Российской Федерации, поэтому его значение переоценить весьма затруднительно. С его помощью можно выявить нарушения требований налогового законодательства, допускаемые налогоплательщиками при определении элементов налогообложения и наоборот раскрыть необоснованные требования федеральной налоговой службы (ФНС) РФ к налогоплательщику. Таким образом, производство судебной налоговой экспертизы направлено на обеспечение объективного и всестороннего расследования преступлений в уголовном судопроизводстве. Экспертная практика показывает, что еще несколько лет назад выводы эксперта не ставились под сомнение участниками судопроизводства, воспринимались как истина.

Заключение эксперта перед исследованием в суде проходит множество стадий оценки: самим экспертом данного им заключения; руководителем экспертного подразделения; следователем (дознавателем); противоположной стороной (защиты или обвинения, истцом или ответчиком и др.); допрос эксперта и т.д. Однако, современные тенденции реализации права состязательности (равенства) способствовали развитию факультативной стадии, которая осуществляется посредством привлечения специалистов соответствующей экспертной специальности с целью дачи ими заключения специалиста на заключение эксперта, в результате чего может происходить исключение экспертизы из доказательственной базы или назначение повторной экспертизы.

Для того чтобы суд (судья) назначил повторную экспертизу необходимо наличие одно из следующих условий:

- недостаточная ясность или полнота заключения эксперта;
- возникновение новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств;
- возникновение сомнений в обоснованности заключения эксперта;
- наличие противоречий в выводах эксперта (экспертов).

Основными формами выражения мнения специалиста в отношении заключения эксперта является рецензия (заключение специалиста). При этом рецензент в письменной форме должен быть предупрежден (осведомлен) об административной и уголовной ответственности в соответствии со ст.ст. 25.9 КоАП РФ, 307 УК РФ при составлении заключения специалиста по проведенной судебной налоговой экспертизе.

Рецензия (от лат. *recensio* – рассмотрение, разбор; критическая оценка) представляет собой мысленное воспроизведение исследуемого события, а в некоторых случаях, проведение эксперимента, в ходе которого устанавливаются положительные и отрицательные стороны, сравниваются использованные методики (методические рекомендации, ГОСТы и т.д.), приведенные в заключении эксперта с первоисточником, устанавливается вероятность совершения экспертных ошибок, обоснованность и верность полученных экспертом выводов [1].

Рецензия признана допустимым доказательством, а затраты на ее проведение – судебными издержками. Как правило, суд устанавливает, что несение расходов на подготовку рецензии вызвано необходимостью защиты прав и предоставления доказательств, имеющих значение для правильного рассмотрения спора. В связи, с чем находит требование о взыскании расходов за составление рецензии подлежащим удовлетворению.

Получение необъективной судебной экспертизой возможно в следующих случаях:

- эксперт – дилетант;
- факт подкупа и коррупции.

Из-за необъективной судебной экспертизы можно проиграть судебное дело. При этом судья не будет слушать доводы не эксперта.

В данной ситуации необходимо:

- подготовить рецензию на заключение эксперта;
- правильно подать ходатайство о приобщении;
- приобщить рецензию к материалам дела.

Судья не сможет дать мотивированный отказ в удовлетворении ходатайства:

- о назначении повторной экспертизы;
- об исключении из материалов дела заключения эксперта как ненадлежащего доказательства;
- о приобщении рецензии к материалам дела.

Убедить суд назначить повторную экспертизу и поручить ее проведение выбранному вами экспертному учреждению. Рецензия (заключение специалиста) может стать единственным шансом изменить ход процесса.

Рецензирование заключения налоговой судебной экспертизы проводится в процессе исследования заключения на соответствие:

- актуальному законодательству и материалам дела;
- компетенции эксперта в области опыта и знаний налогообложения в Российской Федерации;
- процессуальному порядку проведения экспертизы с правильным изложением материалов и выводов.

Кроме того специалистом проводится анализ заключения эксперта на:

- верное избрание методик исследования, идентификационных признаков всех материалов;
- наличие необходимых для исследования материалов в полном объёме;
- наличие ходатайств на запрос дополнительных материалов при их очевидной недостаточности и др.

Важно, что все выявленные в рецензии несоответствия станут основанием для назначения повторной экспертизы.

Для процесса производства рецензии характерно наличие как признаков проверки (активные действия, например, проведение опыта), так и оценки (например, соответствие проведенных действий эксперта методике исследования), что делает процесс достаточно сложным и трудоемким, в общем понимании, уникальным. Природа рецензии аналогична с заключением эксперта двойственна состоит из юридической и специальной частей. При этом необходимо отметить, что нормативно-правовые акты РФ не содержат описание процесса выполнения рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы. В связи с этим данный вопрос разрабатывается специалистом-рецензентом самостоятельно. В данной статье предлагается следующий алгоритм.

Методика основана на следующих направлениях: разработка рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы делится на три значимых этапа, каждый из которых требует определенных решений и баланса между открытостью и конфиденциальностью информации. Состав и количество участников, а также количество и типы необходимых данных зависят от того, на каком из этапов находится работа: этапе генерации доводов (определении общего направления рецензии), этапе формулирования (работы над подробностями рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы) или этапе исполнения (при необходимости вовлечения сотрудников для составления рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы).

На предварительной стадии осуществляется получение заявки в электронном или письменном виде на проведение предварительного анализа заключения эксперта. Заявка подается с целью определения целесообразности и необходимости дальнейшего исследования на основании предварительных выводов.

Как правило, максимальную выгоду можно извлечь из привлечения большого числа специалистов соответствующей компетенции на первой стадии разработки рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы – не только потому, что в этом процессе рождаются новые

аргументы, но и потому, что он генерирует основные и дополнительные доводы, и это помогает специалистам объединиться в работе над конкретным направлением. Компетенция эксперта подтверждается в частности периодическим пересмотром уровня профессиональной подготовки негосударственных судебных экспертов при добровольной сертификации, происходит каждые 3 года (то есть сертификат подтверждающий право производства экспертиз действует 3 года с момента получения) [2].

Что особенно значимо для специалистов в области финансов и налогообложения. Так как за последние пять лет проведены значительные изменения в финансово-бухгалтерском законодательстве, в том числе связанные со сближением национальных правил бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности. Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» с 2016г. был изменен 9-ю редакциями<sup>1</sup>; в основные документы, регулирующие бухгалтерский учет в РФ – Положения по бухгалтерскому учету, действующие до принятия федеральных стандартов. Существенные изменения были внесены также в налоговое законодательство, как известно, в Налоговый Кодекс РФ ежегодно вносится порядка 50 изменений. Таким образом, в виду отсутствия регулярного актуального повышения квалификации и/или практической деятельности в области экономики и налогообложения эксперт не имеет возможности провести достоверное исследование.

На данном этапе проводится унифицирование, структурирование и регулирование механизма взаимодействия субъектов рецензирования.

На втором этапе проводится анализ подготовительной, аналитической стадии обобщения, оценки результатов исследования и формулирование тезисов и выводов рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы, для получения полезных и осмысленных результатов нужно раскрыть достаточно объемный комплект информации.

Так, например, согласно гл.21 НК РФ для исчисления НДС к уплате необходимы первичные учетные документы, подтверждающие достоверность и экономическую обоснованность проведенной хозяйственной операции. К таким документам относятся товарные накладные, подтверждающие фактическое получение налогоплательщиком материальных ценностей, акты выполненных работ или оказанных услуг, платежные документы, счета-фактуры к ним, а также договора и другие документы, на основании которых проводится расчет НДС к уплате или уменьшению из бюджета. В случае возникновения сомнений в фактическом получении материально-производственных запасов (фиктивности сделки) требуются документы, подтверждающие либо их экономически обоснованный расход (отчет производства, нормы расхода материалов на изделие, товарные накладные на реализацию и другие), либо подтверждающих их наличие на складах (инвентаризационные описи, документы складского учета, документы, подтверждающие наличие помещений для хранения и др.).

Однако следует отметить, что согласно методологии налогового анализа начинать процедуру требуется с экспертизы первичных учетных документов (товарные накладные, акты выполненных работ или оказанных услуг, платежные документы, счета-фактуры и другие), подтверждающих реальность и экономическую обоснованность сделок, как покупок, так и продаж и используемых при определении элементов налогообложения. И только после досконального документального анализа переходить к сверке первичных данных с данными книги покупок и книги продаж, которые в свою очередь сверяют с данными, отраженными в налоговой декларации по НДС за соответствующий период. Недопустимо когда при составлении рецензии эксперт, пренебрегает принципами объективности и независимости, не проводит критического анализа полученных данных или выводы эксперта полностью основываются на материалах налоговой проверки и отражают квалификацию исследуемых событий следователем.

В случае недостаточности объектов экспертизы, использованных при составлении Заключения эксперта, подтверждается отсутствие полноты и целостности проведенного исследования, что приводит к необоснованным и недостоверным выводам.[3]

На третьем этапе разработки рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы специалисту необходимо раскрывать конкретную информацию о себе, чтобы подтвердить свою компетенцию, в том числе о том, что разработчик понимает стратегию налоговых расчетов

<sup>1</sup> Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021)

и обеспечивает максимальную точность обеспечения подготовки информации в соответствии с актуальными нормативными и правовыми актами.

Составление рецензии на заключение налоговой судебной экспертизы основано не в нескольких доводах, которые приходится тщательно верифицировать, а в постоянном уточнении объектов налоговой судебной экспертизы. Нарушение методики исследования, пропуск ряда этапов или подэтапов, приводят к не соответствию формальной логики методологического исследования и, как следствие, к неверному выводу.

#### **Список источников**

1. Россинская Е. Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе: монография" (4-е издание, переработанное и дополненное). М.: "Норма", "ИНФРА-М", 2018. 371 с.
2. Кудрявцева А. В., Семенов В. А. Судебная экспертиза в отечественном уголовном судопроизводстве. М.: Издательство "Юрлитинформ", 2021. Сер. Уголовный процесс. 304 с.
3. Челак С. В. Судебная финансовая экспертиза : учебное пособие. Часть 2. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2020. – 116 с.

#### **References**

1. Rossinskaya E. R. *Forensic examination in civil, arbitration, administrative and criminal proceedings: monograph*. 4th edition, revised and supplemented. Moscow: "Norm", "INFRA-M"; 2018. 371 p. (In Russ.)
2. Kudryavtseva A. V., Sementsov V. A. *Forensic examination in domestic criminal law proceedings*. Moscow: Publishing house "Yurlitinform"; 2021. Ser. Criminal process. 304 p. (In Russ.)
3. Chelak S. V. *Judicial financial expertise : textbook*. Part 2. St. Petersburg: Publishing House of SPbGEU, 2020. 116 p. (In Russ.)

#### **Информация об авторах**

Ю. В. Демидченко – канд. юрид. наук, доц. кафедры уголовно-процессуального права Ростовского филиала Российского государственного университета правосудия; доц. кафедры уголовного процесса и криминалистики ЮФУ;  
Т. Г. Погорелова – канд. экон. наук, доц. кафедры бухгалтерского учета и аудита ЮФУ; научный сотрудник ДКГИПТиБ (ф-ла) МГУТУ им. К.Г. Разумовского);  
Н. Ю. Лебедева – канд. экон. наук, ст. преп. кафедры бухгалтерского учета и аудита ЮФУ.

#### **Information about the authors**

Yu. V. Demidchenko – Candidate of Law, Associate Professor of the Department of Criminal Procedure Law; Associate Professor of the Department of of Criminal Procedure and Forensics;  
T. G. Pogorelova – Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit; Researcher;  
N. Yu. Lebedeva – Candidate of Economics, Senior lecturer of the Department of Accounting and Auditing.

**Вклад авторов:** все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации.

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

**Contribution of the authors:** the authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts of interests.

Статья поступила в редакцию 26.04.2022; одобрена после рецензирования 14.05.2022; принята к публикации 15.05.2022.

The article was submitted 26.04.2022; approved after reviewing 14.05.2022; accepted for publication 15.05.2022.