

Дата поступления рукописи в редакцию: 10.10.2025 г.

DOI: 10.24412/3034-2422-2025-4-72-76

Дата принятия рукописи в печать: 17.11.2025 г.

ЛУКЬЯНОВ Д.В.,

*магистрант Института права и национальной безопасности
ФГБУ Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации
г. Москва, Россия*

ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНАЯ ПРАКТИКА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ В НАЛОГОВЫХ СПОРАХ: КОМПЛЕКСНЫЙ АНАЛИЗ ТЕНДЕНЦИЙ И ПРОБЛЕМ

АННОТАЦИЯ. В данной статье проводится многоаспектное исследование современной практики арбитражных судов Российской Федерации, связанной с назначением и оценкой судебных экспертиз по делам, возникающим из споров организаций с налоговыми органами. Актуальность темы обусловлена возрастающей сложностью финансово-хозяйственных отношений и, как следствие, увеличивающейся зависимостью правосудия от качественного экспертного заключения. Цель работы заключается в выявлении системных тенденций, процессуальных коллизий и типичных нарушений, препятствующих эффективной реализации данного института доказывания. Методологическую основу составили сравнительно-правовой, формально-юридический, историко-правовой методы, а также метод системного анализа судебных актов. В результате исследования автор приходит к выводу о дуализме современной тенденции: экспоненциальном росте востребованности судебных налоговых экспертиз при одновременном ужесточении судебного контроля за их качеством, обоснованностью и соблюдением процессуальных требований. На основе изучения обширного массива правоприменительной практики систематизированы ключевые проблемы и сформулированы конкретные предложения по совершенствованию механизма судебно-экспертной деятельности в налоговой сфере.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: судебная экспертиза, налоговый спор, арбитражный процесс, судебная практика, назначение экспертизы, оценка заключения эксперта, необоснованная налоговая выгода, трансфертное ценообразование, доказательства, методические стандарты.

LUKYANOV D.V.,

*Master's Student, Institute of Law and National Security
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration
Moscow, Russia*

LAW ENFORCEMENT PRACTICE OF USING FORENSIC EXPERTISE IN TAX DISPUTES: A COMPREHENSIVE ANALYSIS OF TRENDS AND PROBLEMS

ANNOTATION. This article provides a multifaceted study of the current practice of Russian arbitration courts related to the commissioning and evaluation of forensic expert opinions in cases arising from disputes between organizations and tax authorities. The relevance of this topic is determined by the increasing complexity of financial and economic relations and, consequently, the increasing dependence of the judiciary on high-quality expert opinions. The purpose of this work is to identify systemic trends, procedural conflicts, and typical violations that impede the effective implementation of this evidentiary institution. The methodological framework is based on comparative legal, formal legal, and historical legal methods, as well as a systemic analysis of judicial decisions. As a result of the study, the author concludes that there is a duality in the current trend: an exponential growth in demand for forensic tax assessments, coupled with increasingly stringent judicial oversight of their quality, validity, and compliance with procedural requirements. Based on a comprehensive study of law enforcement practice, key issues are systematized and specific proposals for improving the forensic tax assessment mechanism are formulated.

KEY WORDS: forensic examination, tax dispute, arbitration process, judicial practice, assignment of an expert opinion, evaluation of an expert opinion, unjustified tax benefit, transfer pricing, evidence, methodological standards.

Введение.

В системе доказательств, используемых в арбитражном процессе по налоговым спорам, заключению судебного эксперта традиционно отводится особая, а в делах повышенной сложности – ключевая роль. Обусловлено это, прежде всего, комплексным характером предмета доказывания, который охватывает финансово-хозяйственную деятельность организации и требует привлечения специальных познаний в области экономики, бухгалтерского учета, финансового анализа, оценки и права. В условиях состязательного процесса, где сталкиваются интересы государства в лице фискального органа и частного лица – налогоплательщика, заключение эксперта зачастую становится тем доказательством, которое способно оказать решающее влияние на исход всего судебного разбирательства.

Вместе с тем, как справедливо отмечается в научной литературе, действующее нормативное регулирование судебно-экспертной деятельности характеризуется дуализмом и фрагментарностью, что неизбежно порождает коллизии и проблемы в правоприменительной практике [1, с. 45]. Актуальность настоящего исследования обусловлена не только наличием указанных системных пробелов, но и формированием в последние годы устойчивой судебной практики, отражающей как рост числа ходатайств о назначении экспертиз, так и повышение уровня требований судов к их качеству, обоснованности и достоверности.

Эмпирический анализ практики применения судебных экспертиз позволяет не только выявить типичные ошибки и злоупотребления, но и выработать научно обоснованные рекомендации по совершенствованию данного процессуального инструмента. Таким образом, целью статьи является комплексный анализ судебной практики по вопросам назначения, производства и оценки судебных экспертиз в налоговых спорах, выявление ключевых тенденций, а также разработка на их основе практических выводов и предложений по оптимизации рассматриваемого института.

Основная часть:

1. Современные тенденции в правоприменении: востребованность и ужесточение контроля

Анализ массива судебных актов арбитражных судов различных инстанций, включая практику Верховного Суда РФ, позволяет констатировать устойчивую тенденцию к увеличению числа налоговых споров, в рамках которых стороны заявляют ходатайства о назначении судебной экспертизы. Данный тренд детерминирован несколькими факторами: усложнением финансово-хозяйственных операций и схем налоговой оптимизации, ужесточением налогового контроля, в частности, в сферах трансфертного ценообразования и обоснованности налоговых вычетов

по НДС, а также общей ориентацией сторон на использование всех доступных инструментов доказывания для усиления своих позиций.

Параллельно с ростом востребованности наблюдается качественная трансформация подхода судов к оценке представляемых заключений. Арбитражные суды, особенно высших инстанций, отходят от пассивной роли «потребителя» экспертного заключения и переходят к активной роли «критического арбитра». Судьи все чаще анализируют не только формальное соответствие заключения требованиям статьи 86 АПК РФ, но и его внутреннее содержание: логику исследования, обоснованность применения конкретных методик, достоверность исходных данных и соответствие выводов проведенному анализу. Это находит прямое отражение в обзорах судебной практики, где Верховный Суд РФ указывает на необходимость проверки научной обоснованности и валидности примененных экспертом методов [2].

2. Назначение судебной экспертизы: судебная дискреция и критерии обоснованности

В соответствии со статьей 82 АПК РФ, назначение экспертизы является правом, а не обязанностью суда. Анализ практики позволяет выделить четкие критерии, которыми руководствуются суды при разрешении соответствующих ходатайств, где ключевым аргументом является наличие объективной необходимости в специальных познаниях для установления обстоятельств, имеющих юридическое значение для дела.

2.1. Систематизация оснований для отказа в назначении экспертизы

Суды последовательно отказывают в удовлетворении ходатайств в следующих типичных ситуациях:

1) отсутствие необходимости в специальных познаниях. Суд отклоняет ходатайство, если приходит к выводу, что представленных по делу доказательств достаточно для разрешения спора, а поставленные перед экспертом вопросы могут быть разрешены судом на основании их оценки. Как указал Арбитражный суд Поволжского округа, назначение экспертизы реализуется «только при наличии объективной необходимости для выяснения вопросов, требующих специальных знаний» [3].

2) постановка перед экспертом вопросов правового характера. Суды единодушно отказывают в назначении экспертизы, если поставленные на разрешение эксперта вопросы по своей сути требуют правовой квалификации, являющейся исключительной прерогативой суда. Например, вопросы о соответствии действий налогоплательщика критериям необоснованной налоговой выгоды или о правомерности применения той или иной нормы НК РФ не могут быть предметом экспертизы, так как эксперт не вправе делать право-

вые выводы [4].

3) нецелесообразность проведения экспертизы на стадии судебного разбирательства. В ряде случаев суды указывают, что экспертиза, которую сторона просит назначить в суде, должна была быть проведена ею же на досудебной стадии, в рамках мероприятий налогового контроля, и ее непроведение ранее не может компенсироваться за счет судебных процедур.

2.2. Категории дел, по которым ходатайства о назначении экспертизы удовлетворяются

Судебная практика свидетельствует о том, что ходатайства удовлетворяются, когда экспертиза направлена на установление фактических обстоятельств, требующих специальных познаний.

Можно выделить несколько устойчивых категорий таких дел:

1) проверка и оценка заключения экспертизы, проведенной налоговым органом. Суд назначает судебную экспертизу для верификации заключения, полученного в рамках налоговой проверки по статье 90 НК РФ, если у суда возникают обоснованные сомнения в его достоверности, полноте или объективности. Например, в спорах о квалификации строительно-монтажных работ как ремонта или реконструкции суды нередко назначают судебно-техническую экспертизу, выводы которой могут кардинально отличаться от позиции налогового органа [5].

2) формирование позитивной доказательственной базы налогоплательщика. Экспертиза назначается для установления фактов, с которыми законодательство связывает наличие у налогоплательщика прав на налоговую льготу, вычет или иную преференцию. Так, для подтверждения права на льготу по налогу на имущество в отношении линий электропередачи назначалась судебно-техническая экспертиза по определению вида и назначения технических объектов [6].

3) установление фактических обстоятельств, требующих специальных познаний в области бухгалтерского учета и IT-технологий. Например, судебно-бухгалтерская экспертиза может быть назначена для установления факта оплаты, оприходования и дальнейшего использования материалов в хозяйственной деятельности [7], а компьютерно-техническая - для квалификации объекта как базы данных в целях освобождения от НДС [8].

3. Оценка заключения эксперта судом: от формальных реквизитов к содержательной критике

Современная практика оценки заключения эксперта судом характеризуется углублением в его содержательную часть.

Суды не ограничиваются проверкой формальных реквизитов, а анализируют логику исследования, что приводит к выявлению ряда типичных ошибок, влекущих признание заключения

недопустимым или недостоверным:

1) проведение экспертизы ненадлежащим субъектом. Системной ошибкой является поручение экспертизы лицу, не обладающему необходимой компетенцией. В практике встречаются случаи, когда экспертное исследование фактически выполнялось не тем экспертом, которому оно было поручено судом, что влекло безусловное исключение заключения из числа доказательств [9]. Аналогичным образом, отсутствие у эксперта необходимого образования, стажа или членства в соответствующих СРО служит веским основанием для критической оценки его выводов. Например, в одном из дел суд установил, что специалист не имел образования в области строительного проектирования, не являлся проектировщиком или экспертом, не имел сертификата соответствия судебного эксперта, в связи с чем его заключение не могло быть принято судом в качестве допустимого доказательства [10].

2) использование ненадлежащих или непроверенных методик. Данная ошибка наиболее характерна для экспертиз в сфере трансфертного ценообразования и оценки. Суды обращают внимание на обоснованность выбора метода, репрезентативность выборки сопоставимых компаний и корректность расчета поправок. Так, в одном из дел суд отклонил экспертизу, поскольку эксперт применил сравнительный метод, не обосновав при этом отказ от использования доходного и затратного метода, как того требуют стандарты оценочной деятельности [11]. Другим примером является некорректный подбор аналогов для определения интервала рыночных цен без учета их сопоставимости с объектом исследования по ключевым параметрам (территория, сектор рынка, условия сделки) [12].

3) неполнота исследования и необоснованность выводов. Заключение может быть отклонено, если эксперт проигнорировал часть представленных материалов, имеющих значение для дела, либо если его выводы носят декларативный характер и не вытекают из проведенного анализа. Например, непринятие судом заключения, основанного на исследовании электрографических копий без свободных образцов подписи, является наглядной иллюстрацией последствий неполноты исследования [13]. В другом деле экспертное исследование ноу-хау было проведено на основании частичных выписок, не содержащих полной информации о нематериальном активе, что повлекло признание заключения недопустимым доказательством [14].

4. Типология налоговых споров и применение судебной экспертизы

Анализ практики позволяет выделить категории дел, в которых назначение судебной экспертизы является не просто распространенным, а зачастую необходимым для установления объективной истины и правильного разрешения спора:

1) споры, связанные с квалификацией необоснованной налоговой выгоды (ст. 54.1 НК РФ). В данной категории дел экспертиза выполняет центральную роль, предоставляя суду специальные познания для комплексного экономического анализа деловой цели операций, хозяйственной целесообразности и добросовестности контрагентов. Эксперт устанавливает не правовые, а фактические обстоятельства (наличие или отсутствие экономического эффекта, анализ функционального профиля и состоятельности контрагентской цепи, соответствие условий договоров рыночной практике), которые суд впоследствии оценивает с позиции права, руководствуясь правовыми позициями, сформулированными в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 [15].

2) споры в сфере трансфертного ценообразования (Раздел V.1 НК РФ). Это наиболее методологически сложный вид экспертиз, требующий от эксперта владения современными экономико-математическими методами. Задача эксперта — проверить соответствие примененных цен рыночному уровню, построив интервал рыночных цен на основе сопоставимых данных с использованием методов, предусмотренных статьей 105.7 НК РФ. Любая методологическая ошибка на этапе отбора аналогов, проведения сравнительного анализа и расчета поправок может стать основанием для признания заключения недопустимым.

3) споры об экономической обоснованности расходов (ст. 252 НК РФ). Экспертиза назначается для доказывания направленности расходов на извлечение дохода и их документальной подтвержденности. Эксперт анализирует отраслевые нормативы, внутреннюю документацию компании (приказы, сметы, бизнес-планы) и экономический контекст для оценки соразмерности понесенных затрат и их связи с получением экономической выгоды.

Заключение

Проведенное исследование судебной практики позволяет сформулировать следующие выводы, имеющие как теоретическое, так и прикладное значение.

Во-первых, наблюдается устойчивая тенденция к возрастанию роли судебной экспертизы как ключевого средства доказывания по сложным категориям налоговых споров, связанных с необходимостью применения специальных познаний.

Одновременно с этим арбитражные суды демонстрируют переход от формального принятия заключений экспертов к их активной, критической оценке, с повышенным вниманием к методологической обоснованности, логической стройности и соблюдению процессуальных гарантий.

Во-вторых, в процессе правоприменения выявлен комплекс системных проблем, снижающих эффективность судебных налоговых экспертиз. К ним относятся: фрагментарность методического обеспечения, использование экспертами ненадлежащих или непроверенных методик, неполнота исследования, выход экспертов за пределы своей компетенции (подмена правовой квалификации), а в отдельных случаях — недостаточный уровень их квалификации и риски ангажированности.

В-третьих, для преодоления выявленных проблем и повышения качества судебно-экспертного обеспечения налоговых споров представляется целесообразным реализация комплекса взаимосвязанных мер. Ключевыми направлениями являются:

Совершенствование нормативной базы через принятие новой редакции Федерального закона «О судебно-экспертной деятельности», унифицирующей требования к государственным и негосударственным экспертам.

Разработка и законодательное закрепление системы Федеральных стандартов судебной налоговой экспертизы (ФССНЭ), устанавливающих единые алгоритмы производства, перечни вопросов, каталоги методов и требования к структуре заключения.

Активное использование судами института комиссионных и комплексных экспертиз для минимизации рисков субъективизма.

Повышение профессиональных требований к экспертам через механизмы аккредитации и создание саморегулируемых организаций, которые возьмут на себя функции контроля качества и соблюдения этических норм.

Реализация указанных мер будет способствовать формированию целостной, прозрачной и высокопрофессиональной системы судебных налоговых экспертиз, что, в конечном итоге, усилит доказательственную базу, обеспечит вынесение законных и обоснованных судебных актов и укрепит баланс частных и публичных интересов в налоговой сфере.

Список литературы:

- [1] Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. Изд. 3-е, испр. и доп. М.: Норма, 2013.
- [2] Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 1 (2024) // СПС «КонсультантПлюс».
- [3] Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21.03.2024 по делу № А12-12954/2023 // СПС «КонсультантПлюс».
- [4] Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.01.2024 по делу № А40-277754/2022 // СПС «КонсультантПлюс».
- [5] Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.06.2017 по делу № А76-25409/2015

// СПС «КонсультантПлюс».

[6] Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.12.2017 по делу № А45-4268/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

[7] Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2017 по делу № А27-15267/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

[8] Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.12.2017 по делу № А40-206114/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

[9] Решение Арбитражного суда Архангельской области от 19.06.2017 по делу № А05-12038/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

[10] Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2022 по делу № А60-61096/2021 // СПС «КонсультантПлюс».

[11] Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.02.2019 по делу № А69-260/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

[12] Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.09.2023 по делу № А06-4656/2022 // СПС «КонсультантПлюс».

[13] Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.06.2019 по делу № А57-16035/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

[14] Постановление ФАС Московского округа от 23.06.2014 по делу № А41-26943/2013 // СПС «КонсультантПлюс».

[15] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».

References:

[1] Rossinskaya, E.R. *Forensic Expertise in Civil, Arbitration, Administrative, and Criminal Proceedings*. 3rd ed., corr. and add. Moscow: Norma, 2013.

[2] Review of Judicial Practice of the Supreme Court of the Russian Federation No. 1 (2024) // SPS «ConsultantPlus».

[3] Resolution of the Arbitration Court of the Volga District dated March 21, 2024, in Case No. A12-12954/2023 // SPS «ConsultantPlus».

[4] Resolution of the Arbitration Court of the Moscow District dated January 22, 2024, in Case No. A40-277754/2022 // SPS «ConsultantPlus».

[5] Resolution of the Arbitration Court of the Urals District dated June 30, 2017, in case No. A76-25409/2015 // SPS «ConsultantPlus».

[6] Resolution of the Arbitration Court of the West Siberian District dated December 27, 2017, in case No. A45-4268/2016 // SPS «ConsultantPlus».

[7] Resolution of the Seventh Arbitration Court of Appeal dated December 12, 2017, in case No. A27-15267/2016 // SPS «ConsultantPlus».

[8] Decision of the Arbitration Court of Moscow dated December 22, 2017, in case No. A40-206114/2016 // SPS «ConsultantPlus».

[9] Decision of the Arbitration Court of the Arkhangelsk Region dated June 19, 2017, in case No. A05-12038/2016 // SPS «ConsultantPlus».

[10] Resolution of the Seventeenth Arbitration Court of Appeal dated August 31, 2022, in case No. A60-61096/2021 // SPS «ConsultantPlus».

[11] Resolution of the Arbitration Court of the East Siberian District dated February 8, 2019, in case No. A69-260/2018 // SPS «ConsultantPlus».

[12] Resolution of the Arbitration Court of the Volga District dated September 28, 2023, in case No. A06-4656/2022 // SPS «ConsultantPlus».

[13] Resolution of the Arbitration Court of the Volga District dated June 18, 2019, in case No. A57-16035/2017 // SPS «ConsultantPlus».

[14] Resolution of the FAS Moscow District dated June 23, 2014, in case No. A41-26943/2013 // SPS «ConsultantPlus».

[15] Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated October 12, 2006, No. 53 «On the assessment by arbitration courts of the validity of a taxpayer's receipt of a tax benefit» // SPS «ConsultantPlus».