

Министерство образования и науки Российской Федерации
Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского
Национальный исследовательский университет

В.А. Тимченко

СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА

*Учебное пособие
для преподавателей и студентов юридических вузов,
обучающихся по специальности 40.05.03*

Нижний Новгород
Издательство Нижегородского госуниверситета
2018

УДК: 347.948

ББК: 67.53

М 22

Рецензенты:

Пронин В.Н., начальник Приволжского регионального центра судебной экспертизы;

Шаров В.И., доктор юридических наук, профессор Нижегородская академия МВД РФ

Рекомендовано Ученым советом юридического факультета 12 сентября 2018 г. (протокол № 1).

Тимченко В.А. Судебная налоговая экспертиза: Учебное пособие – Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского госуниверситета, 2018. – 116 с.

В учебном пособии рассматриваются теоретические и практические аспекты производства судебной налоговой экспертизы, как самостоятельного рода, входящего в класс судебных экономических экспертиз. Представлены как общие методы и приемы судебной налоговой экспертизы, так и методика производства судебной экспертизы расчетов по наиболее значимым для бюджета видам налогов. Также представлена методика судебной экспертизы расчетов с государственными внебюджетными фондами.

Пособие предназначено для студентов, обучающихся по специальности «Судебная экспертиза»; экспертов, специалистов, преподавателей, а также для лиц, инициирующих назначение судебной налоговой экспертизы – судей, следователей, защитников и других участников процесса.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
Глава 1. Предмет, объект и задачи судебной налоговой экспертизы.....	6
1.1. Предмет судебной налоговой экспертизы.....	6
1.2. Объекты судебной налоговой экспертизы.....	8
1.3. Задачи судебной налоговой экспертизы.....	10
Глава 2. Методы, приемы и стадии судебной налоговой экспертиз.....	12
2.1. Методы судебной налоговой экспертизы.....	12
2.2. Приемы судебной налоговой экспертизы при работе с документами....	22
2.3. Приемы судебной налоговой экспертизы при работе с учетными записями	25
2.4. Стадии судебной налоговой экспертизы.....	31
Глава 3. Судебная экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.	32
3.1. Общие положения.....	32
3.2. Исследование операций по формированию доходов для целей исчисления налога на прибыль организаций.....	33
3.3. Исследование операций по формированию расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций.....	47
3.4. Исследование операций по исчислению и уплате в бюджет суммы налога на прибыль организаций.....	62
Глава 4. Судебная экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.....	68
4.1. Общие положения.....	68
4.2. Исследование операций по формированию налоговой базы.....	69
4.3. Исследование операций по формированию суммы налога, предъяв- ляемой продавцом покупателю.....	75

4.4. Исследование операций по формированию налогового вычета, принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость.....	77
4.5. Исследование операций, касающихся своевременности и полноты уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость.....	81
Глава 5. Судебная экспертиза расчетов с государственными внебюджетными фондами.....	83
5.1. Некоторые вопросы правового регулирования расчетов с государственными внебюджетными фондами Российской Федерации.....	83
5.2. Исследование операций по расчетам с государственными внебюджетными фондами Российской Федерации.....	88
Приложение 1.....	102
Литература.....	113

Учебная дисциплина Судебная налоговая экспертиза изучается в студентами, обучающимися по специальности 40.05.03 Судебная экспертиза, специализация № 4 Экономические экспертизы. Существуют различные подходы к определению содержания данной учебной дисциплины. Автором предпринята попытка на основе творческого осмысления становления Судебной налоговой экспертизы как учебной дисциплины, собственного практического и педагогического опыта, с учетом современных правоотношений в обществе написать учебное пособие Судебная налоговая экспертиза, отвечающее требованиям качественного образования экспертов.

При подготовке учебного пособия автор исходил из того, что целью изучения данной дисциплины является формирование у студентов способностей, позволяющих: применять методики судебных налоговых экспертиз и исследований в профессиональной деятельности; использовать современные методы и приемы в целях обнаружения, фиксации, изъятия и предварительного исследования первичных и отчетных документов, отражающих хозяйственные операции и содержащих информацию о наличии и движении объектов бухгалтерского и налогового учета для установления обстоятельств дела в арбитражном, административном и уголовном судопроизводстве; оказывать методическую помощь субъектам правоприменительной деятельности по вопросам назначения и организации производства судебной налоговой экспертизы.

Содержание и структура учебного пособия ориентированы на достижение именно этой цели.

Основная задача учебного пособия Судебная налоговая экспертиза, как это видится автору, – дать студентам сведения о понятии, предмете, объекте и возможностях судебной налоговой экспертизы; современных методах и методиках судебной налоговой экспертизы, а также методах исследования носителей экономической информации при производстве судебной налоговой экспертизы.

При подготовке учебного пособия автор исходил из того, что студент, изучивший учебную дисциплину Судебная налоговая экспертиза должен:

Знать:

- основания назначения судебной налоговой экспертизы и круг типичных задач, решаемых при ее производстве; систему методик судебной налоговой экспертизы;

Уметь:

- применять в профессиональной деятельности методики судебной налоговой экспертизы, а также приемы криминалистической диагностики налоговых преступлений при осуществлении отдельных судебно-следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий; оказывать методическую помощь субъектам правоприменительной деятельности по вопросам назначения и организации производства судебной налоговой экспертизы;

Владеть навыками:

- применения типовых методик судебной налоговой экспертизы при решении экспертных задач; обнаружения и предварительного исследования материалов бухгалтерского, налогового учета и отчетности, содержащих признаки налоговых преступлений; анализа материалов дела на предмет установления возможностей назначаемой судебной налоговой экспертизы.

Автор не претендует на бесспорность своих взглядов и суждений и с благодарностью воспримет любые конструктивные замечания и пожелания по содержанию и структуре данного учебного пособия.

Глава 1. Предмет, объект и задачи судебной налоговой экспертизы

1.1. Предмет судебной налоговой экспертизы

Судебная налоговая экспертиза может назначаться в уголовном, арбитражном и административном процессах в ситуациях, когда необходимо установить сумму подлежащих уплате в бюджет и фактически уплаченных различных налогов в связи с совершением каких-либо хозяйственных или финансовых операций, вследствие которых возникают в соответствии с налоговым законодательством различные объекты налогообложения.

В уголовном процессе судебная налоговая экспертиза возникает по делам об уклонении от уплаты налогов и сборов с физических или юридических лиц. Например, предварительным следствием было установлено, что исполнительным директором ООО Г. гр-кой М. был заключен договор купли-продажи с ЗАО С., согласно которому ООО Г. продало, а ЗАО С. приобрело объект незавершенного строительства – фундамент под жилой десятиэтажный дом, общей площадью 1600 квадратных метров, расположенный по адресу: г. Н. ул. С. Стоимость проданного объекта составила 9, 5 млн. руб.

В договоре купли-продажи, составленном продавцом – ООО Г. был указан расчетный счет, на который должна была поступить оплата за проданный объект, принадлежащий другой организации, а именно ООО Ц., собственником которого является владелец и ООО Г. гр-н. К.

В счет-фактуре, выставленном покупателю от имени ООО Г., также был указан расчетный счет не ООО Г., а ООО Ц. Покупатель ЗАО С. перечислил всю сумму за приобретенный объект незавершенного строительства именно на этот счет. После чего гр-н. К. снял по чековой книжке с этого счета 500 тыс. руб., а оставшуюся сумму платежным поручением перечислил на счет в коммерческом банке Б., открытый на его имя, как физического лица.

Таким образом, в ООО Г. были сокрыты полученные доходы, что привело к уклонению от уплаты налогов с организации.

С целью получения информации, необходимой для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу, была назначена судебная налоговая экспертиза.

В арбитражном процессе потребность в судебной налоговой экспертизе обычно возникает в связи с необходимостью разрешения спора между налогоплательщиком и налоговым органом о размерах и сроках уплаты в бюджет тех или иных налогов.

Если в связи с нарушением налогового законодательства возникает административная ответственность, то судебная налоговая экспертиза может быть назначена и в административном процессе.

Для принятия решения о привлечении к ответственности за уклонение от уплаты налогов, необходимо как минимум иметь информацию о фактическом размере налогооблагаемой базы и фактически исчисленной и уплаченной сумме налога. Только сопоставив сумму налога, подлежащую уплате, с фактически исчисленной и уплаченной суммой можно сделать предварительный вывод о наличии признаков уклонения от уплаты налога. Именно для решения этих вопросов и назначается судебная налоговая экспертиза.

Отсюда следует вывод, что предметом судебной налоговой экспертизы являются фактические данные (обстоятельства расследуемого или рассматриваемого в суде дела) о размере налогооблагаемой базы, о величине налогов, подлежащих исчислению и уплате в бюджет за определенный срок, о фактически уплаченных налогах в бюджет и некоторые другие. Устанавливаются такие фактические данные в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством Российской Федерации специально уполномоченным на то субъектом – экспертом. Эксперт, выполняющий судебную налоговую экспертизу должен обладать специальными экономическими познаниями в области налогового законодательства, а также бухгалтерского и налогового учета. Это объясняется тем, что исчисление налогов производится в системе бухгалтерского учета операций по расчетам с бюджетом по налогам и сборам на основе норм налогового законодательства, Информация о фактически исчисленных и уплаченных в бюджет налогах и сборах содержится в данных бухгалтерского и налогового учета.

1.2. Объекты судебной налоговой экспертизы

Для установления фактических обстоятельств дела, ставшего предметом судебного разбирательства в связи с уклонением от уплаты налогов и сборов или налоговых споров судебный эксперт должен исследовать определенные объекты. Так, чтобы установить величину налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, необходимо определить суммы выручки от продаж, сум-

му затрат, связанных с получением этой выручки, правильность включения в затраты тех или иных расходов и некоторые другие данные. Формируются сведения о величине налогооблагаемой базы как по налогу на прибыль, так и по другим налогам в системе бухгалтерского и налогового учетов. При этом, по законодательству Российской Федерации, организации обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет, а индивидуальные предприниматели только налоговый учет, за исключением некоторых отдельных случаев. Основанием для учетных записей как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, являются первичные учетные документы. Сами учетные записи выполняются в регистрах бухгалтерского и налогового учетов. По истечении отчетного периода, налогоплательщик обязан составить и представить в налоговый орган налоговую отчетность (налоговые декларации). Сведения для составления налоговых деклараций получают из регистров бухгалтерского и налогового учетов.

В некоторых случаях в первичные учетные документы могут быть внесены подлоги или составлены полностью подложные документы. Поэтому учетные и отчетные данные, полученные на основании использования таких документов будут недостоверными и для судебной налоговой экспертизы непригодными. В таких случаях необходимы документы от организаций или лиц – контрагентов по хозяйственным или финансовым операциям, общим для них и исследуемой организации или предпринимателя. Установить такие хозяйственные или финансовые операции можно с использованием различных договоров.

В некоторых случаях для проверки сомнительных документов могут потребоваться другие документы, отражающие те же самые или тесно взаимосвязанные операции. В отдельных случаях необходимы документы и регистры неофициального учета.

Следовательно объектами судебной налоговой экспертизы являются: первичные учетные документы налогоплательщика, экземпляры этих же документов контрагента налогоплательщика, документы не являющиеся осно-

ванием для учетных записей по учету с бюджетом по налогам и сборам, но тесно взаимосвязанные с операциями, по исчислению и уплате налогов и сборов, регистры бухгалтерского и налогового учетов, налоговая отчетность (налоговые декларации), хозяйственные договора, документы и записи неофициального учета.

1.3. Задачи судебной налоговой экспертизы

На разрешение судебной налоговой экспертизы как правило ставят вопросы, касающиеся определения суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды за определенный налоговый период и фактически уплаченных сумм. Например, вопросы могут быть поставлены в такой редакции:

1. Как изменится сумма налогов: налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, платежей в государственные внебюджетные фонды (ПФ РФ), подлежащих исчислению и уплате ИП К. за период с 01.01.20__ года по 31.12.20__ года с учетом заявленных К. затрат, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности?
2. Превышает ли доля неуплаченных налогов 10 % суммы налогов, подлежащих уплате за данный период?

Или, например:

1. Занижен ли ИП М. в 2016 году налог на добавленную стоимость? Если да, то на какую сумму и повлияет ли на сумму НДС наличие у М. лицензии на реализацию средств измерений?
2. Занижен ли ИП М. в 2017 году налог на добавленную стоимость? Если да, то на какую сумму и повлияет ли на сумму НДС, ранее уплаченный НДС ИП М. поставщикам?
3. Будет ли занижен НДС в 2017 году ИП М., если он, имея освобождение по НДС, указывал в счетах-фактурах налог на добавленную сто-

имость, а поставщики этот налог не возмещали в связи с тем, что не являлись плательщиками этого вида налогов?

4. Какие нормативные документы были нарушены ИП М., которые повлияли на занижение и неуплату НДС?

Вопросы, выносимые на разрешение судебной налоговой экспертизы могут иметь и другие редакции. Однако в любом случае, задачи, связанные с разрешением поставленных вопросов относятся к диагностическим.

Для ответа на поставленные перед экспертом вопросы, необходимо, как правило, решить такие задачи:

- определение правильности исчисления налогоплательщиком доходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль;
- определение правильности включения в состав затрат расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль;
- определение правильности доходов, принимаемых при исчислении налога на добавленную стоимость;
- определение правильности суммы налогового вычета, принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость;
- определение правильности исчисления налоговой базы налога на доходы физических лиц;
- определение правильности применения налоговых вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц;
- определение обоснованности применяемых льгот по налогу и правильности исчисления их сумм;
- определение обоснованности применяемых ставок по налогу и правильности исчисления сумм налогов, подлежащих уплате в доход бюджета;
- определение полноты и своевременности уплаты в доход бюджета сумм налогов;
- определение правильности отражения в налоговой отчетности сумм налогов подлежащих уплате в бюджет и фактически уплаченных.

- определение своевременности представления в налоговый орган налоговой отчетности.

Аналогичные задачи стоят перед судебным экспертом при проведении экспертиз по делам о уклонении от уплаты платежей в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования.

Глава 2. Методы, приемы и стадии судебной налоговой экспертизы

2.1. Методы и приемы судебной налоговой экспертизы

Применительно к целям данного учебного пособия, под методами судебной налоговой экспертизы понимается совокупность общенаучных, используемых всеми отраслями научного знания, методов, и специальных методов, разработанных экономическими и экономико-правовыми науками, использование которых позволяет эксперту решать задачи, стоящие перед судебной налоговой экспертизой.

Для решения задач судебной налоговой экспертизы могут использоваться следующие **общенаучные** методы:

Анализ - метод, предполагающий исследование с помощью мысленного разделения на составные части изучаемого явления.

Синтез - метод исследования явления в целом с учетом составляющих его взаимосвязей.

Индукция - метод исследования, предполагающий выведение умозаключений на основе частных фактов относительно общего вывода.

Дедукция – метод исследования, позволяющий исходя из информации об объекте в целом, сделать на основе логических умозаключений, выводы о его отдельных составляющих.

Аналогия – метод исследования, предполагающий познание новых ранее не известных данных об объекте исследования на основании его сходства с другими аналогичными.

Моделирование – метод, предполагающий исследование объекта или явлений путем создания предметной или мысленной модели, содержащей существенно необходимые качества оригинала

Абстрагирование - метод исследования, основанный на отвлечении от конкретных фактов или явлений к отвлеченным, обобщающим данным.

Конкретизация - метод исследования объектов или явлений с учетом конкретной информации обо всех или отдельных его составляющих.

Системный анализ – заключается в исследовании изучаемого объекта или явлений как совокупности составляющих их отдельных системообразующих элементов.

К **специальным** методам судебной налоговой экспертизы относятся расчетно-аналитические и документальные методы.

Расчетно-аналитические методы включают аналитические процедуры, используемые экспертом при проведении судебной налоговой экспертизы. Применение в судебной налоговой экспертизе расчетно-аналитических методов позволяет установить признаки неполного исчисления налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Ведущая роль среди расчетно-аналитических методов принадлежит методам экономического и экономико-криминалистического анализа.

Следует отметить, что приемы, выработанные анализом хозяйственной деятельности как экономической наукой и практикой, потенциально пригодны для целей диагностики неправомерного поведения субъектов экономической деятельности, в том числе и в сфере налогообложения. Вместе с тем, неправильно было бы полностью отождествлять эти приемы с методами экономико-криминалистического анализа. Прежде всего, экономический анализ и экономико-криминалистический анализ имеют разные цели.

Экономический анализ призван выявлять причины изменений в состоянии средств, их источниках и финансовых результатах работы организации под влиянием хозяйственной деятельности для принятия оптимальных управленческих решений. Другими словами, экономический анализ является

необходимым условием организации управления предприятием. Его цели связаны с экономикой.

Экономико-криминалистический анализ как вид практической деятельности должен выявлять причины изменений в состоянии средств, их источниках и финансовых результатах работы организации под влиянием противоправных действий, совершаемых в процессе хозяйственной деятельности.

Как отрасль научных знаний экономико-криминалистический анализ исследует закономерности отражения противоправной деятельности в экономической информации, а также разрабатывает приемы, направленные на обнаружение признаков и следов противоправной деятельности в этой информации.

Таким образом, экономико-криминалистический анализ призван обеспечить необходимой информацией процесс обнаружения и раскрытия преступления, в том числе и при проведении судебной налоговой экспертизы. Следовательно, его цель связана не с экономикой, а с правоохранительной деятельностью.

Несмотря на различие целей, эти два вида анализа имеют и некоторые общие основания. Прежде всего – это общие источники информации. Для проведения и того и другого анализа обычно используются данные статистической, финансовой, налоговой, внутрипроизводственной отчетности; записи на счетах в регистрах бухгалтерского и налогового учетов; материалы оперативно-хозяйственного учета. Для целей экономико-криминалистического анализа используются также и данные неофициального учета, полученные при проведении оперативно-следственных действий.

Следующий фактор, который можно отнести к общим, – изменение показателей работы предприятия как под влиянием экономической, так и под влиянием противоправной деятельности. Однако если под влиянием экономической деятельности показатели работы предприятия могут как улучшиться, так и ухудшиться, то под влияние противоправной деятельности показа-

тели работы обычно ухудшаются, поскольку предприятие, как правило, является жертвой преступления. Вместе с тем, это правило не всегда применимо. Так, преступления в сфере налоговых правоотношений причиняют вред государству, а не предприятию, уклоняющемуся от уплаты налогов и (или) сборов. Следовательно, под влиянием преступлений в сфере налоговых правоотношений показатели работы предприятия могут и улучшиться, особенно финансовые показатели.

Однако если преступления в сфере налоговых правоотношений связаны с неотражением в официальном учете финансово-хозяйственных операций, то и влияния на показатели работы они не оказывают.

Эти особенности необходимо учитывать при исследовании закономерностей отражения преступлений в экономической информации.

То обстоятельство, что показатели работы предприятия изменяются как под влиянием экономической, так и под влиянием преступной деятельности, предопределяет потенциальную возможность использования приемов экономического анализа для целей экономико-криминалистического анализа.

Так, в экономическом анализе широко используется **метод сравнения**. Обычно при анализе производится сравнение: плановых и фактических показателей для оценки степени выполнения плана; показателей деятельности за ряд периодов в динамике для определения тенденций развития; показателей анализируемого предприятия с показателями передовых предприятий отрасли, действующих в сопоставимых условиях; показателей анализируемого предприятия с показателями других аналогичных предприятий для оценки занимаемого положения на рынке; показателей до и после осуществления каких-либо организационных мероприятий для определения их влияния на результаты деятельности.

Этот метод может использоваться и в экономико-криминалистическом анализе для диагностики противоправной деятельности в сфере экономики, а также для выявления потенциально криминогенных объектов. Так, сравнение сумм выручки, затрат на производство и продажу, величины исчисленных

налогов на прибыль и на добавленную стоимость у различных организаций, занимающихся однородной деятельностью и в сопоставимых условиях, позволяет выявить организации, уклоняющиеся от уплаты налогов и (или) сборов.

Такие приемы могут использоваться для выделения объектов, на которых целесообразно проведение проверочных мероприятий.

Однако для того чтобы можно было проводить сравнение, необходимо приводить показатели в сопоставимый вид. Как правило, для этого показатели в абсолютных величинах (в единицах меры, веса, объема, стоимости и др.), переводят в относительные величины (коэффициенты, проценты и др.).

В экономическом анализе широко используется и метод группировки экономической информации, который основан на делении массива изучаемой совокупности на качественно однородные группы. Могут применяться типологические, структурные и аналитические группировки. Например, при типологических группировках могут выделять группы предприятий по формам собственности, по роду деятельности и другим признакам. Структурные группировки позволяют исследовать внутреннее строение анализируемых показателей, определять в них соотношение отдельных частей. Например, удельный вес поступлений от различных налогов в общей сумме доходов бюджета.

В экономико-криминалистическом анализе метод группировки также находит применение. Однако здесь для проведения группировки показателей важно выделить признак, реагирующий на способ противоправной деятельности.

Например, при проведении судебной налоговой экспертизы, можно проводить группировку однородных предприятий по уровню прибыли на рубль выручки от продаж. При занятии одинаковым бизнесом в сопоставимых условиях соотношение затрат и прибыли должно быть примерно одинаковым. Следовательно, размер прибыли на рубль выручки также должен быть примерно одинаков. Если провести группировку по этому признаку, то

можно выявить предприятия, где размер прибыли на рубль выручки самый низкий. Именно такие предприятия имеет смысл углубленному исследованию в первую очередь.

Одной из важных целей при проведении экономического анализа является определение величины влияния отдельных факторов на изменение исследуемого показателя. Для этих целей обычно проводится факторный анализ, который и предназначен для выявления причин отклонений тех или иных показателей от заданных параметров. Факторный анализ основан на методе элиминирования, то есть устранении воздействия всех факторов, кроме одного, на величину исследуемого показателя.

Этот метод также может использоваться для целей экономико-криминалистического анализа. Однако для этого необходимо определить факторы, реагирующие на способ противоправной деятельности. По мнению профессора С.П. Голубятникова, заслуживают внимания три типа рассогласованности в соотношении взаимосвязанных показателей: 1) однонаправленная рассогласованность количественных изменений обобщающего показателя и количественных показателей, характеризующих используемые ресурсы; 2) рассогласованность изменения объема продукции с каким-либо одним из показателей потребленных ресурсов; 3) рассогласованность при сравнении результатов факторного анализа объема продукции в группе аналогичных по роду деятельности предприятий¹.

Первый тип рассогласованности применительно к экономико-криминалистическому анализу признаков противоправной деятельности в сфере налоговых правоотношений имеет место, в таких ситуациях, когда при росте в динамике затрат на материальные и трудовые ресурсы объем выручки от продаж не изменяется или снижается. Такое положение может являться признаком сокрытия выручки от продаж с целью уклонения от уплаты налогов

¹ Голубятников С.П. Экономико-криминалистический анализ: Учебное пособие / С.П. Голубятников, А.Н. Мамкин, В.А. Тимченко. – Н. Новгород, 2002. – С. 27.

на прибыль и на добавленную стоимость, налоговая база у которых, как известно, напрямую зависит от размера выручки от продаж.

Второй тип рассогласованности применительно к экономико-криминалистическому анализу признаков противоправной деятельности в сфере налоговых правоотношений имеет место в таких ситуациях, когда объем изготовленной продукции не соответствует (меньше, чем должен быть) при затратах, например, электроэнергии на работу оборудования цехов основного производства.

Данное несоответствие может являться признаком выпуска официально неучтенной продукции, которая, соответственно, и продается вне официального учета. Тем самым достигается уклонение от уплаты ряда налогов с организаций и физических лиц (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, платежи в государственные внебюджетные фонды).

Третий тип рассогласованности применительно к экономико-криминалистическому анализу признаков противоправной деятельности в сфере налоговых правоотношений имеет место в таких ситуациях, когда, например, величина прибыли на рубль продаж у одного из предприятий из группы однородных, работающих в сопоставимых условиях, ниже, чем у остальных предприятий. Это может являться признаком уклонения от уплаты налога на прибыль данной организацией.

Могут иметь место и другие типы рассогласованности показателей деятельности организаций и физических лиц-предпринимателей, реагирующие на способы противоправной деятельности в сфере налоговых правоотношений.

Вышеизложенное свидетельствует о возможности и необходимости использования методов и приемов экономического анализа в целях судебной налоговой экспертизы.

Как отмечает профессор С.П. Голубятников, «методические основы криминалистической адаптации положений экономического анализа к зада-

чам оперативно-следственной практики впервые на монографическом уровне разработаны участниками совместных международных исследований СССР, ГДР и НРБ, проведенных по единой программе в 1975–1980 годах»².

Именно в тот период были разработаны и предложены основные методы экономико-криминалистического анализа: метод сопряженных сопоставлений, метод предельных расчетных показателей, метод стереотипов и метод корректирующих показателей. Поскольку в тот период имели место две основные формы собственности – государственная и колхозно-кооперативная, то преступления экономической направленности сводились главным образом к хищениям социалистической собственности. Поэтому вышеназванные методы экономико-криминалистического анализа были ориентированы на обнаружение и раскрытие хищений.

Первый из вышеназванных методов – сопряженных сопоставлений – был разработан и предложен для применения в 1975 году группой ученых, в которую входили Я.В. Орлов, И.Я. Шрага, В.Г. Танасевич³.

В основу метода был положен принцип функциональной зависимости конечных экономических показателей от величины исходных показателей. Например, объем выпуска продукции напрямую зависит от количества затраченных для его производства материальных, трудовых и других ресурсов. Следовательно, если имеет место уклонение от уплаты налога на прибыль в связи с необоснованным списанием материальных или денежных средств ресурсов на затраты производства, то затраты материальных и трудовых ресурсов не будут соответствовать объему фактически произведенной продукции. Фактический объем произведенной продукции может соответствовать только фактически израсходованным ресурсам. Таким образом, при уклонении от уплаты налога на прибыль данным способом, возникает несоответствие в со-

² Голубятников С.П. Экономико-криминалистический анализ: Учебное пособие / С.П. Голубятников, А.Н. Мамкин, В.А. Тимченко. – Н. Новгород, 2002. – С. 5.

³ См.: Танасевич В.Г. Проблемы выявления хищений социалистического имущества / В.Г. Танасевич, И.Я. Шрага, Я.В. Орлов // Вопросы борьбы с преступностью. – М., 1975. – Вып. 23. – С. 54.

пряженных показателей, которое и является признаком противоправной деятельности.

Метод сопряженных сопоставлений предполагает анализ соответствующих показателей в динамике, то есть за ряд кварталов или месяцев. В том периоде, где результаты анализа показывают несоответствие сопряженных показателей, необходимо провести углубленную проверку с целью выявления причин несоответствий.

Для того чтобы этот метод работал эффективно, необходимо правильно определить пары сопряженных показателей, реагирующих на соответствующий способ противоправной деятельности.

Еще одним методом экономико-криминалистического анализа является метод предельных расчетных показателей. Разработанные ранее методики по применению этого метода были ориентированы на выявление хищений социалистической собственности, что объясняется теми же причинами, что и для метода сопряженных сопоставлений.

В основе этого метода лежит принцип сопоставления отчетных показателей не с плановыми данными, а с предельными расчетными. Названный метод был ориентирован, как правило, на выявление фиктивной или вымышленной хозяйственной деятельности.

В современных условиях данный метод, также как и другие методы экономико-криминалистического анализа, может найти применение в судебной налоговой экспертизе, например для исследования правильности формирования затрат по налогу на прибыль, или правильности применения налогового вычета при исследовании операций по формированию величины налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в бюджет.

В арсенале методов экономико-криминалистического анализа имеется и метод стереотипов. Данный метод предполагает разработку типовых моделей противоправной деятельности и определение закономерностей отражения признаков этой деятельности в экономической информации. Закономерности отражения конкретного способа противоправной деятельности в опре-

деленной экономической информации и можно назвать стереотипом. При выявлении противоправной деятельности исследуют экономическую информацию с целью обнаружить стереотип конкретного способа ее осуществления.

Например, при сокрытии от учета выручки от продаж с целью уклонения от уплаты налогов на прибыль и на добавленную стоимость стереотип преступной деятельности будет проявляться в виде постоянного, от одного отчетного периода к другому, уменьшения прибыли в расчете на рубль выручки от продаж. Это объясняется тем, что затраты, связанные с получением выручки, будут возрастать по мере увеличения продолжительности отчетного периода с начала года (январь – март; январь – июнь; январь – сентябрь; январь – декабрь). Вместе с тем, сокрытие части выручки от продаж будет сказываться на уменьшении размера прибыли, которая исчисляется как разница между выручкой и затратами, связанными с ее получением.

Еще одним методом экономико-криминалистического анализа является метод корректирующих показателей. Этот метод основан на определении влияния условий, в которых работает организация, на уязвимость с точки зрения совершения преступлений. Например, в условиях дефицита товаров, с предприятий похищались именно те предметы, которые пользовались повышенным спросом на рынке. Списание затрат на производство похищенных товаров маскировалось под брак на производстве, вследствие чего анализ показывал, что потери от брака наиболее высокие в производстве именно дефицитных товаров.

В современных условиях этот метод может применяться при проведении судебной налоговой экспертизы. Наиболее ярким примером является экспертиза по делам о незаконное возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость по лжеэкспортным операциям.

При проведении судебной налоговой экспертизы расчетно-аналитические методы сочетаются с приемами документального контроля.

2.2. Приемы судебной налоговой экспертизы при работе с документами

Для выявления несоответствий между реквизитами отдельного экземпляра документа применяются такие приемы, как формальная, логическая и арифметическая проверки.

Формальная проверка предполагает исследование документа на предмет его соответствия требованиям, предъявляемым к оформлению документов, изложенных в законе «О бухгалтерском учете» и специальных альбомах типовых форм первичной учетной документации.

Логическая проверка документа заключается в логическом осмыслении содержания документа. Например, в платежной ведомости сумма заработной платы в расчете на одного работника в среднем 5000 рублей, но у одного из них она составляет 50 000 рублей, что является логическим несоответствием. Это обстоятельство ставит под сомнение качество документа и служит основанием для проверки правильности его содержания.

Арифметическая проверка заключается в проверке правильности итогов арифметических вычислений, которые были выполнены в исследуемом документе. Например, подсчитывается итог суммы к выдаче из кассы в платежной ведомости путем сложения сумм к выдаче по всем фамилиям получателей.

Для выявления **несоответствий содержания документов требованиям нормативных правовых актов** применяется нормативная проверка.

Нормативная проверка предусматривает исследование документа на предмет соответствия содержащейся в нем информации требованиям действующих нормативно-правовых актов, регламентирующих правила совершения хозяйственных операций, отраженных в данном документе.

Для выявления **несоответствий в содержании разных экземпляров одного и того же документа** применяют встречную проверку.

Встречная проверка, применительно к исследованию документов, заключается в сопоставлении содержания, включая подписи, разных экземпляров одного и того же документа. Такая проверка позволяет выявить подлоги, как правило, исправления или дописки, в одном из экземпляров. Например, заведующий складом выдал по накладной на ремонт помещения 100 кг. краски, а затем путем дописки в своем экземпляре нуля, списал со своего подотчета 1000 кг. Сопоставив экземпляр данной накладной, который остался у заведующего складом с экземпляром получателя этой краски будет выявлен подлог.

Для выявления несоответствий в содержании разных документов, отражающих взаимосвязанные объекты учета, применяют прием взаимного контроля. **Взаимный контроль**, применительно к исследованию документов, заключается в сопоставлении содержания разных документов отражающих одну и ту же или тесно взаимосвязанные хозяйственные операции.

Этот прием применяют обычно в том случае, когда по действующим правилам документ составляется в одном экземпляре, или когда есть основание предполагать сговор участников хозяйственной операции, что не позволит применить метод встречной проверки.

Например, расходный кассовый ордер составляется в одном экземпляре. Поэтому для контроля правильности содержащейся в нем информации применить метод встречной проверки невозможно. Вместе с тем, если в по расходному кассовому ордеру была выдана, например, сумма перерасхода по авансовому отчету коменданта на приобретение хозяйственных материалов, то сумму к выдаче в расходном кассовом ордере можно сопоставить с суммой, на которую составлен авансовый отчет, а также с суммой указанной в документах, послуживших основанием для составления этого отчета – товарных и кассовых чеках и других документах.

К разновидностям метода взаимного контроля документов можно отнести приемы хронологического и сравнительно анализа, которые применя-

ют в случае исследования документов, отражающих движение однородных ценностей, выполнение однородных работ или другие однородные операции.

Хронологический анализ направлен на выявление документов, которыми оформлены противоправные операции. Например, с целью сокрытия недостачи материальных ценностей, накануне или в день инвентаризации составляется бестоварный расходный документ, что дает возможность уменьшить числящееся по учету количество и сумму какого-либо имущества. Если проследить движение имущества по датам, то можно выявить закономерный расход имущества непосредственно перед инвентаризацией. Такой документ, при данном способе сокрытия недостачи, будет составляться всякий раз перед проведением инвентаризации.

Сравнительный анализ документов основан на сравнении реквизитов разных документов, отображающих однородные операции. Он также направлен на выявление документов, которыми оформлены противоправные операции. В основе сравнительного анализа операций лежит логический контроль. Он позволяет выявить документы, которые содержат нелогичные операции, которые при дальнейшей проверке могут оказаться противоправными. Например, при анализе выполненных однородных объемов работ указанных в нарядах на оплату труда, выявлено, что объем работ у одного из рабочих в несколько раз превышает объем таких же работ выполненных другими рабочими за одинаковый период времени. Это позволяет предположить приписки выполненных объемов работ с целью хищения денежных средств под видом начисленной оплаты труда в сговоре между данным работником и лицом, ответственным за указание в наряде сведений об объемах выполненных работ.

Методы встречной проверки и взаимного контроля документов могут быть полезными для восстановления сведений о содержании хозяйственных операций в случае полного или частичного уничтожения документов в исследуемой организации. Это объясняется тем, что отдельные экземпляры документов могут находиться в других организациях или у физических лиц. Данное обстоятельство объясняется тем, что операции могут совершаться не

только внутри исследуемой организации, но и со сторонними юридическими и физическими лицами.

Кроме того, даже при составлении некоторых документов в одном экземпляре, например, приходного кассового ордера, квитанция к нему должна находиться у лица, вносившего плату в кассу по этому приходному кассовому ордеру.

Для выявления **несоответствий содержания сводных документов данным первичных документов, включенных в сводный**, используются в сочетании логическая, арифметическая проверка и взаимный контроль.

2.3. Приемы судебной налоговой экспертизы при работе с учетными записями

Материальные носители, в которых производятся записи на счетах бухгалтерского учета (учетные записи), называются регистрами бухгалтерского учета (от слова «регистривать»). Регистры бухгалтерского учета могут создаваться как ручным способом, так и посредством компьютерных технологий с использованием программ автоматизации бухгалтерского учета.

В практике судебной налоговой экспертизы регистры бухгалтерского учета обычно используются в качестве объектов исследования при производстве экспертизы в связи с разбирательством в арбитражном суде налоговых споров, при расследовании налоговых преступлений. Наряду с регистрами бухгалтерского учета используются также записи в регистрах налогового учета.

Вместе с тем, записи в регистрах бухгалтерского и налогового учета, зафиксированные в учетных регистрах, могут служить объектом исследования только в том случае, если они выполнены без каких-либо нарушений. Поэтому необходимо знать типичные нарушения и прежде чем использовать учетные записи при производстве судебной налоговой экспертизы, убедиться в том, что они выполнены правильно.

Нарушения правил записей на счетах бухгалтерского учета могут иметь различные формы. К таким нарушениям обычно относят: а) запись на ненадлежащих счетах бухгалтерского учета; б) выполнение записей по учету имущества, расчетов, нематериальных активов только на счетах синтетического учета и их отсутствие на счетах аналитического учета; в) запутанность аналитического учета, т.е. несоответствие его данных фактическому состоянию объектов учета; г) несоответствие данных аналитического учета, данным синтетического учета; д) «свертывание» сальдо по активно-пассивным счетам. Возможны и некоторые другие виды нарушений выполнения учетных записей.

Использование для записей ненадлежащих счетов бухгалтерского учета, может привести к различным негативным последствиям. Так, в практике встречаются случаи, выданные в подотчет денежные средства, вместо учета на счетах по расчетам с подотчетными лицами также записываются на счетах по учету затрат. Такие ошибки вызывают необоснованное завышение расходов на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг. Соответственно это уменьшает налогооблагаемую прибыль и приводит к налоговым санкциям. Кроме того, имущество или долг по учету не числятся и, соответственно, утрачивается контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств. Это создает благоприятные условия для их хищения или присвоения.

Выполнение записей по учету имущества, расчетов, нематериальных активов только на счетах синтетического учета и их отсутствие на счетах аналитического учета характерно для ручной технологии бухгалтерского учета. При использовании компьютерных технологий, программы автоматизации бухгалтерского учета обычно не формируют запись на счетах синтетического учета до тех пор, пока, в положенных инструкциями по учету случаях, операция не будет отражена на счетах аналитического учета.

Отсутствие аналитического учета негативно отражается на обеспечении контроля за сохранностью имущества и приводит к утрате информации о

суммах, которые должны организации ее контрагенты (организации и физические лица), либо о суммах, которые она должна своим контрагентам. Это также создает благоприятные условия для сокрытия выручки, завышения расходов, что в конечном итоге приводит к неправильному исчислению налогов.

Запутанность аналитического учета, т.е. несоответствие его данных фактическому состоянию объектов учета, обычно связана с недостаточной квалификацией учетного персонала или его недобросовестным отношением к работе. Например, полученное имущество или денежные средства в счет погашения долга от одной организации или физического лица, по учету бухгалтер записывает на расчеты с другой организацией. Например, бухгалтер записала в учете приход имущества вместо его расхода, на основании документа, согласно которому это имущество было реализовано на сторону.

В некоторых случаях бухгалтер расходные операции отражает в учете раньше приходных, в результате в учете появляется минусовый остаток имущества, чего фактически быть не может.

К запутанности учета может привести и несвоевременное выполнение учетных записей или утеря документов.

Одним из следствий запутанности учета может являться несоответствие данных аналитического учета, данным синтетического учета. Это обычно связано с невыполнением или несвоевременным выполнением записей на счетах аналитического учета в условиях ручной технологии ведения бухгалтерского учета.

В любом случае, независимо от причин, запутанность учета не позволяет осуществлять контроль за правильностью исчисления налогов, так как учетные данные, в этом случае, являются недостоверными.

Активно-пассивные счета могут иметь остатки одновременно и по дебету и по кредиту. Это связано с тем, что в аналитическом учете по некоторым счетам один контрагент может быть дебитором, а другой – кредитором. Обычно такая ситуация имеет место в расчетах с подотчетными лицами или с

разными дебиторами и кредиторами. Поэтому в синтетическом учете по вышеназванным счетам остатки также положено отражать одновременно и по дебету и по кредиту.

Под «свертыванием» сальдо по активно-пассивным счетам понимается вычитание из большей суммы остатка меньшей. В результате учетная информация становится недостоверной, что не позволяет использовать ее при производстве судебной налоговой экспертизы.

Наряду с неумышленными ошибками, на практике встречаются и преднамеренно выполненные подложные бухгалтерские записи.

К типичным подлогам, выполняемым в бухгалтерских записях можно отнести следующие: 1) выполнение бухгалтерской записи на ненадлежащих счетах; 2) изменение суммы операции; 3) выполнение бездокументной бухгалтерской записи; 4) не отражение в учетных регистрах фактически совершенной хозяйственной или финансовой операции.

Вышеназванные подлоги в учетных регистрах могут преследовать различные цели, в том числе и уклонение от уплаты налогов. Рассмотрим, некоторые примеры подлогов в учетных регистрах.

Выполнение бухгалтерской записи на ненадлежащих счетах.

Использование ненадлежащих счетов для отражения хозяйственных операций с целью уклонения от уплаты налога на прибыль или налога на добавленную стоимость, обычно направлено на занижение суммы доходов (выручки от реализации), принимаемых для исчисления данных налогов.

Например, полученная на расчетный счет выручка от продажи товаров должна отражаться в учете записью

Дебет счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета «Продажи»

Именно по кредиту счета «Продажи» формируется сумма выручки, принимаемая для исчисления упомянутых налогов.

Вместо использования счета «Продажи» бухгалтер записал поступившую выручку по кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредито-

Не отражение в учетных регистрах фактически совершенной хозяйственной или финансовой операции может иметь целью занижение налогооблагаемой базы. Например, на счетах бухгалтерского учета не отражается полученная выручка от продажи товаров.

Признаками вышеназванных и других подложных записей являются различные несоответствия, которые находят отражение в учетных регистрах.

К несоответствиям в содержании учетных регистров можно отнести:

1) несоответствие между содержанием документа и используемыми для учета бухгалтерскими счетами;

2) несоответствие между содержанием документа и величиной объекта, отраженного на основании этого документа в учетном регистре;

3) отсутствие документального основания для учетной записи;

4) несоответствие между данными синтетического и аналитического учета;

5) несоответствие данных аналитического учета учетным документам;

6) несоответствие итоговых данных аналитического учета учетным записям на этих счетах;

7) несоответствие итоговых данных синтетического учета учетным записям на этих счетах.

Для выявления несоответствий, указанных в п.п. 1 – 5 применяется прием взаимного контроля, который в данном случае заключается в сопоставлении содержания учетной записи и документов, служащих основанием для нее.

Для выявления несоответствий, указанных в п.п. 6 и 7 применяется арифметический контроль, который заключается в проверке правильности подсчета итогов в регистрах, соответственно, аналитического и синтетического учета.

2.4. Стадии судебной налоговой экспертизы

Процесс производства судебной налоговой экспертизы можно разделить на четыре основных стадии: 1) подготовительную; 2) раздельного исследования представленных на экспертизу объектов; 3) сравнительного исследования объектов; 4) формирования конечных результатов исследования и подготовку экспертного заключения.

Подготовительная стадия включает в себя, в частности, ознакомление судебного эксперта с постановлением следователя или определением суда о назначении судебной налоговой экспертизы, предварительное изучение объектов исследования, определением задач предстоящей экспертизы.

На этой стадии эксперту необходимо уточнить, соответствуют ли поставленные на разрешение экспертизы вопросы компетенции эксперта данной специальности, необходимы ли для ответа на них специальные познания, достаточно ли предоставленных на экспертизу объектов для ответа на поставленные вопросы.

Затем эксперту следует определиться с методикой экспертного исследования, с учетом наличия или отсутствия типовых методик, необходимых для производства конкретной судебной налоговой экспертизы.

На второй стадии, то есть **на стадии раздельного исследования** представленных на экспертизу объектов сначала исследуются документы, являющиеся основанием для исчисления налогов позволяющие установить какая сумма того или иного налога и в какой срок должна быть уплачена в бюджет

На стадии сравнительного исследования производится сравнение полученных на предыдущей стадии результатов исследования с данными налогоплательщика о фактически исчисленных и уплаченных им налогах, согласно данным его налогового и бухгалтерского учетов, а его также налоговой и бухгалтерской отчетности.

На последней, **четвертой стадии** производится формирование конечных результатов исследования исходя из результатов, полученных на второй и третьей стадии, а также подготовка экспертного заключения.

Глава 3. Судебная экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

3.1. Общие положения

В соответствии со статьей 246 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), налогоплательщиками по уплате налога на прибыль организаций признаются российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доходы от источников в Российской Федерации, а также организации, являющиеся ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков. Последние признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе.

Объектом налогообложения является, в соответствии со статьей 247 НК РФ, прибыль, полученная налогоплательщиком. Понятие прибыли для целей определения налога на прибыль приведено в вышеназванной статье 247 НК РФ.

По общему правилу, прибылью для российских организаций признается сумма полученных доходов, уменьшенная на величину произведенных расходов. При этом порядок определения и признания доходов и расходов регламентирован главой 25 НК РФ. Поэтому, судебная экспертиза, назначаемая в связи с разрешением вопросов о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты налога на прибыль организации, начинается с исследования операций по формированию доходов и расходов.

3.2. Исследование операций по формированию доходов для целей исчисления налога на прибыль организаций

Порядок определения доходов и их классификация приведены в статье

248 НК РФ. Согласно данной статье все доходы, принимаемые для целей исчисления налога на прибыль организаций делятся на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, называемые сокращенно в НК РФ доходами от реализации, и внереализационные доходы.

К доходам от реализации относятся, в соответствии со статьей 249 НК РФ, выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав. При этом момент признания доходов зависит от выбранного налогоплательщиком метода в соответствии с требованиями статей 271 и 273 НК РФ.

Так, при методе начисления в соответствии со статьей 271 НК РФ доходы признаются в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг, имущественных прав.

При кассовом методе определения доходов, в соответствии со статьей 273 НК РФ датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках, в кассу, поступления иного имущества, работ, услуг, имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Однако при проведении судебной налоговой экспертизы необходимо принимать во внимание то обстоятельство, что использование кассового метода определения как доходов так и расходов ограничено нормами вышеназванной статьи НК РФ. В частности, этот метод не могут применять банки, кредитные потребительские кооперативы, микрофинансовые организации, а также организации, признаваемые в соответствии с НК РФ контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, и налогоплательщиков. Другие организации имеют право на использование кассового метода, при условии, что в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций, без учета налога на добавленную стоимость, не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Учетная политика, выбранная налогоплательщиком (метод начисления или кассовый метод) влияет также на определение порядка пересчета доходов, в иностранной валюте или выраженных в условных единицах.

При производстве судебной налоговой экспертизы необходимо принимать во внимание, что налоговым кодексом РФ предусмотрены некоторые особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков, а также доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами.

Состав внереализационных доходов определен в статье 250 НК РФ. По общему правилу – это все доходы, не указанные в статье 249 НК РФ, то есть доходы, не относящиеся к доходам от реализации. Например, к таким доходам НК РФ отнесены доходы: от долевого участия в других организациях; доходы, полученные в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту; доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней, а также иных санкций за нарушение договорных обязательств, доходы, связанные с получением сумм возмещения убытков или ущерба; доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам; доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде; доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации, а также и некоторые другие доходы, полный перечень которых приведен в статье 250 НК РФ.

Необходимо отметить, что НК РФ предусмотрено, что ряд доходов, получаемых организацией, не учитываются при налогообложении. Это обстоятельство следует обязательно принимать во внимание при производстве су-

дебной налоговой экспертизы. Перечень таких доходов достаточно большой и полностью приведен в статье 251 НК РФ. К ним, в частности, относятся доходы: в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров, работ, услуг налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации; в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней; в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа; в виде полученных грантов; в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации, а также некоторые другие доходы, приведенные в вышеназванной статье.

Не учитываются в качестве доходов также целевые поступления. К ним относятся, целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При производстве судебной налоговой экспертизы необходимо иметь в виду, что нало-

гоплательщики - получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных или понесенных в рамках целевых поступлений. Подробный перечень целевых поступлений и их характеристика приведены в статье 251 НК РФ.

Информация о доходах организации содержится в регистрах бухгалтерского и налогового учетов. Сопоставление данных из этих регистров с суммой доходов, которая должна быть получена исходя из фактически совершенных хозяйственных и финансовых операций, позволит установить правильность определения прибыли для целей налогообложения. Поэтому, одним из важных вопросов, выносимых на разрешение судебной налоговой экспертизы является вопрос о соответствии учета доходов организации для целей исчисления налога на прибыль, требованиям нормативных актов.

При проведении исследования по данному вопросу необходимо руководствоваться нормативными актами, регламентирующими вопросы бухгалтерского и налогового учета. Это, прежде всего федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», которым установлены единые требования к бухгалтерскому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. Следует отметить, что согласно статье 6 данного закона практически все организации обязаны вести бухгалтерский учет.

Кроме того необходимо руководствоваться Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, а также некоторыми другими нормативными правовыми актами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета.

Вопросы налогового учета регламентированы статьями 313 и 314 НК РФ. Так, согласно статье 313 НК РФ под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основании данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. При этом отмечается, что в случае,

если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями 25 главы НК РФ «Налог на прибыль организаций», то налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Также, согласно статье 313 НК РФ система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом или распоряжением руководителя.

Согласно статье 314 НК РФ аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

В регистрах бухгалтерского учета операции по формированию доходов отражаются на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», при признании доходов организации по методу начисления, сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если учетной политикой организации, дата получения доходов определяется по кассовому методу, то сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается также по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и за-

казчиками», но при условии выполнения второй учетной записи по дебету счетов учета денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и других в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Некоторые особенности имеет порядок отражения сумм выручки от реализации товаров в организациях розничной торговли. Здесь сумма выручки от продажи товаров отражается по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» в корреспонденции непосредственно с дебетом счетов по учету денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и других минуя счет 62 «расчеты с покупателями и заказчиками».

Следует отметить, что записи по субсчету 90-1 «Выручка», производятся накопительно в течение отчетного года. Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др.

Внереализационные доходы в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы». Согласно вышеназванному приказу Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества; - в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);

поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;

поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов;

суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

прочие доходы.

Как видно этот перечень в целом соответствует перечню доходов, относимых к внереализационным, в соответствии со статьей 250 НК РФ. Для целей аналитического налогового учета организации открывают к субсчету 91-1 «Прочие доходы» необходимые счета аналитического учета в соответствии с перечнем внереализационных доходов, предусмотренных статьей 250 НК РФ.

К документам, на основании которых выполняются записи на вышеназванных счетах можно отнести прежде всего приходные кассовые ордера, платежные поручения, чеки, счета на оплату за готовую продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги и некоторые другие.

Следует отметить, что в ряде случаев, с целью занижения суммы прибыли и, соответственно, величины налога на прибыль, налогоплательщики могут скрывать часть доходов. Признаки сокрытия доходов закономерно отражаются в бухгалтерском учете. Конкретные признаки зависят от способа сокрытия доходов. Рассмотрим типовые схемы сокрытия доходов организации и их признаки, которые необходимо знать судебному эксперту.

Один из таких способов получил условное название «вексельная схема». Сущность данного способа заключается в следующем: в оплату за полученную продукцию «Покупатель» выдает «Поставщику» вексель, например, на 1500 тыс. рублей. «Поставщик» полученный вексель продает в подконтрольную ему организацию, например, за 1200 тыс. рублей. В свою очередь, данная организация в установленный в векселе срок предъявляет его «Покупателю» и получает всю сумму, то есть 1500 тыс. рублей. Таким образом, «Поставщик» отдает доход в сумме 300 тыс. рублей в подконтрольную ему организацию, которая может находиться на специальном режиме налогообложения, например, используя упрощенную систему налогообложения, при которой ставка налога ниже, чем при общем режиме налогообложения, либо

используя фирмы, зарегистрированные в оффшорных юрисдикциях, или фирмы-однодневки.

Противоправность данной схемы заключается в притворности сделки, по которой вексель от «Поставщика» передается в подконтрольную ему организацию.

Признаками данного способа уклонения от уплаты налога могут быть: расчеты поставщика с покупателем векселями; продажа поставщиком полученных векселей в третью организацию по цене ниже, чем указана в векселе; организация, в которую проданы векселя, не является плательщиком налогов на прибыль и на добавленную стоимость; данная организация подконтрольна (официально или неофициально) организации, от которой она получила векселя по заниженной цене; сделка, по которой переданы данные векселя в подконтрольную организацию, имеет признаки притворности.

В том случае, если имеют место подобные признаки, то для исследования потребуются такие объекты, как: договора купли-продажи продукции; накладные на передачу продукции от поставщика к покупателю; векселя; акты приема-передачи векселей; платежные документы, подтверждающие сумму оплаты за вексель от третьей организации поставщику и от покупателя продукции – третьей организации; записи данной операции на счетах бухгалтерского учета; расчет (налоговая декларация) от фактической прибыли.

Одним из способов занижения дохода для целей исчисления налога на прибыль является неотражение выручки в регистрах бухгалтерского и налогового учета и, соответственно, в налоговой декларации.

Иллюстрацией подобного способа может служить следующий пример из практики правоохранительных органов. Японской автомобильной компанией было отгружено в адрес ООО «А» 87 единиц автомашин на общую сумму 129 390 277 иен. Оплата за товар произведена с валютного счета ООО «А» в КБ «У». Полученные автомашины были реализованы ООО «А» различным физическим лицам за наличный расчет. Однако в бухгалтерском и

налоговом учете, а также отчетности ООО «А» эти операции не были отражены.

Признаки данного способа сокрытия доходов с целью уклонения от уплаты налога на прибыль могут проявляться различно.

Так, если автомобили, полученные от поставщика, по учету не оприходованы, то возникает дебиторская задолженность поставщика, поскольку оплата за товар произведена. Такая дебиторская задолженность числится в учете неоправданно длительное время. С целью сокрытия следов она может быть списана путем бездокументных записей, в том числе и на ненадлежащие счета бухгалтерского учета.

Если полученные от поставщика автомобили оприходованы по учету, но неоприходована по учету выручка от их продажи, то признак проявляется в систематическом возрастании товарных запасов по учету и отсутствии товара в наличии. Возникает недостача автомобилей, которая может быть выявлена посредством проведения инвентаризации.

Признак может проявиться и в форме дебиторской задолженности за покупателями, которым автомобиль передан, но по учету деньги, полученные в его оплату, не оприходованы. Данная дебиторская задолженность также привлекает внимание тем, что числится в учете неоправданно длительное время, а затем маскируется путем списания бездокументными записями в бухгалтерском учете.

При сокрытии доходов данными способами, судебному эксперту для исследования потребуются: договора с поставщиком на поставку товара; накладные, подтверждающие поставку товара от поставщика к покупателю – торговой организации; документы на продажу товара покупателям – физическим лицам – счета, квитанции к приходным кассовым ордерам, кассовые чеки и другие; регистры бухгалтерского и налогового учета.

Соккрытие доходов для целей исчисления налога на прибыль может осуществляться и другими способами. В частности, для осуществления расчетов с покупателями и заказчиками может использоваться несколько рас-

четных счетов, открытых в разных банках, или же по договоренности могут использоваться расчетные счета других организаций.

Признаками данных способов уклонения от уплаты налога на прибыль могут являться: несоответствие между величиной технологических затрат на производство (например, электроэнергии), объемом производства, суммой полученной выручки от продаж и величиной складских запасов.

Занижение доходов для целей исчисления налога на прибыль может осуществляться и с помощью так называемых двойных контрактов. В этом случае цены на продаваемый товар указываются разные в экземплярах договоров (контрактов) продавца и покупателя.

В частности, в экземпляре продавца цена занижается. Фактически оплата поступает в полном размере, однако часть этой оплаты на счетах продаж не отражается.

Признаком данного способа сокрытия доходов является экономически невыгодный характер сделки для продавца.

Для исследования судебному эксперту необходимо использовать все экземпляры договоров купли-продажи или соответствующих контрактов; документы, подтверждающие фактическую передачу товара (накладные); документы, подтверждающие факт оплаты покупателем за приобретенный товар; регистры бухгалтерского и налогового учета продавца и покупателя.

Иногда для сокрытия фактически полученных доходов для целей исчисления налога на прибыль в бухгалтерском учете налогоплательщика полученные суммы от продаж учитываются на ненадлежащих счетах. Признак данного способа проявляется как снижение величины прибыли в динамике за ряд периодов. Это объясняется тем, что в учете расходы отражаются полностью, а доходы – не полностью.

Для экспертного исследования необходимы такие документы, как договора на продажу продукции (товаров), оказание услуг; документы, подтверждающие факт отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг; документы, подтверждающие оплату по анализируемым договорам; регистры

бухгалтерского и налогового учетов; расчет (налоговая декларация) от фактической прибыли. Документы, составляемые в нескольких экземплярах, следует получить от всех участников операции для проведения встречной проверки.

В экспертной практике могут встречаться и другие способы сокрытия доходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, однако в любом случае признаки сокрытия доходов найдут закономерное отражение в данных бухгалтерского и налогового учетов.

При производстве судебной налоговой экспертизы в части сумм поступивших доходов, необходимо провести исследование полноты и своевременности их отражения в бухгалтерском и налоговом учете и налоговой отчетности. Данное исследование необходимо для ответа на такой типовой вопрос, лица назначающего экспертизу, как: «Полностью и своевременно ли отражены в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности налогоплательщика доходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль?».

Выполнять исследование необходимо с оценки достаточности и достоверности объектов исследования, представленных на экспертизу. К таким объектам относятся, прежде всего, регистры аналитического и синтетического учета по вышеназванным счетам бухгалтерского учета, а также документы, послужившие основанием для записей в данных регистрах. Кроме того, могут потребоваться хозяйственные договора и документы, подтверждающие их исполнение (акты, накладные и др.), связанные с поступившими суммами, признаваемыми в качестве дохода для целей исчисления налога на прибыль.

В том случае, если в документах или других объектах, представленных на экспертизу, есть признаки материальных подлогов, необходимо уведомить лицо, назначившее экспертизу о необходимости проведения до судебной налоговой экспертизы, технико-криминалистической или почерковедческой экспертиз. В противном случае выводы эксперта по налоговой экспертизе будут основаны на недостоверных данных и, соответственно, не будут иметь значение для дела.

Аналогично, если на экспертизу будут предоставлены не все документы или другие объекты исследования, в связи с сокрытием тем или иным способом доходов организации, выводы эксперта также не будут достоверными.

Убедившись в достоверности и достаточности объектов, предоставленных для проведения судебной налоговой экспертизы, можно переходить непосредственно к исследованию.

При выборе методики исследования необходимо исходить из задач, стоящей перед экспертизой. Содержание задач вытекает из содержания вопросов, вынесенных на разрешение судебной налоговой экспертизы. При назначении судебной налоговой экспертизы по делам об уклонении от уплаты налога на прибыль организаций или в связи со спором между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль, на разрешение экспертов ставятся, как правило, вопросы, о полноте определения доходов и правильности исчисления расходов, принимаемых для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. В данном параграфе мы рассмотрим методику судебной налоговой экспертизы в части исследования доходов организации для целей исчисления налога на прибыль, а в следующем параграфе – методику судебной налоговой экспертизы в части исследования расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль.

Первая задача, стоящая перед экспертом – это определить какая сумма доходов для целей исчисления налога на прибыль должна найти отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учетов, а также в бухгалтерской и налоговой отчетности, исходя из операций, фактически имевших место в организации-налогоплательщике и влияющих на величину таких доходов.

Прежде всего, необходимо оценить достаточность объектов, представленных на экспертизу. При этом нельзя упускать из виду возможность сокрытия части доходов одним из вышеназванных способов или каким-либо другим способом. Судебному эксперту, целесообразно использовать прием

взаимного контроля, при котором исследуется отражение одних и тех же, или тесно взаимосвязанных операций в документах и записях на счетах бухгалтерского учета. Для этого необходимо установить, какие именно операции в исследуемой организации-налогоплательщике могли повлиять на размер доходов, и при этом, выполнялись при участии лиц, объективно не заинтересованных в сокрытии этих операций. Например, на величину дохода от реализации оказывает влияние количество продукции отгруженной покупателю. Заведующий складом готовой продукции не заинтересован в сокрытии в учете операций по отгрузке продукции, так как продукция находится в его подотчете. Следовательно, если продукция будет отгружена со склада покупателю, а в учете не отражена, у заведующего складом готовой продукции возникает недостача.

В случае сокрытия дохода от реализации путем отгрузки не оприходованной на складе готовой продукции, целесообразно исследовать количество и ассортимент готовой продукции, выпущенной цехом на последнем технологическом этапе ее производства, например в сборочном цехе мебельной фабрики. Для этого проводится взаимный контроль по документам о начислении заработной платы рабочим за изготовление завершённой производством готовой продукции, по отчету материально ответственного лица в цехе о количестве и ассортименте материалов, израсходованных на производство продукции, по документам выпускающего цеха о количестве готовой продукции, отгруженной из цеха на склад, и по отчету склада готовой продукции о ее количестве и ассортименте, оприходованном на складе готовой продукции.

Возможны и другие варианты взаимного контроля операций по документам и внутрихозяйственной отчетности применительно к конкретным условиям деятельности исследуемой организации-налогоплательщика.

После проведения исследования, направленного на установление полноты объектов исследования, необходимо убедиться в полноте и правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете, операций по формирова-

нию доходов организации-налогоплательщика, включая и те операции, которые были сокрыты от официального учета и выявлены на предыдущем этапе исследования. На этом этапе исследования обращается внимание не только на полноту отражения операций, но и на правильность их отражения на счетах в регистрах бухгалтерского и налогового учетов. Как отмечалось выше, одним из способов сокрытия доходов является отражение операций на ненадлежащих счетах бухгалтерского учета.

На следующем этапе исследования необходимо определить расчетную величину доходов исходя из данных полученных на предыдущих этапах. После этого проводится сопоставление величины доходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, определенной в результате исследования эксперта с величиной таких доходов, фактически отраженных в учетных записях и отчетности организации-налогоплательщика. Полученные отклонения используются для дальнейших расчетов размера налогооблагаемой прибыли на последующих этапах судебной налоговой экспертизы.

3.3. Исследование операций по формированию расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций

Для определения налогооблагаемой прибыли, организация-налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы, предусмотренные соответствующими статьями главы 25 Налог на прибыль организаций НК РФ. Самое общее определение расходов приведено в ст. 252 НК РФ. Согласно этой статье расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные налогоплательщиком. В случаях, предусмотренных в ст. 265 НК РФ, к расходам относятся и убытки.

Определение обоснованных и документально подтвержденных расходов приведено также в ст. 252 НК РФ. Согласно этой статье, под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными

расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, а также некоторыми документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. К таким документам могут относиться таможенные декларации, приказы о командировке, проездные документы, отчеты о выполненной работе в соответствии с договором и некоторые другие.

Расходами, согласно ст. 252 НК РФ, признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Также, как и доходы, расходы подразделяются на две категории – расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Состав расходов, связанных с производством и реализацией, определен ст. 253 НК РФ. К таким расходам относятся: расходы, связанные с изготовлением, производством, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и реализацией товаров, работ, услуг, имущественных прав; расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном, а в некоторых случаях и актуальном состоянии; расходы на освоение природных ресурсов; расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; расходы на обязательное и добровольное страхование; прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

Все расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на четыре группы: 1) материальные расходы; 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы.

Состав каждой из этих групп расходов, также определен в НК РФ. Так в соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся, в частности, расходы: а) на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при их производстве; б) на приобретение материалов для упаковки готовой продукции, для предпродажной подготовки, для проведения испытаний, контроля для эксплуатации основных средств и для других подобных целей; в) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого не амортизируемого имущества; г) на приобретение комплектующих изделий, необходимых для монтажа при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг; д) на приобретение полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке; на приобретение воды, топлива, энергии на технологические цели; е) на оплату работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями; ж) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и имущества природоохранного назначения, а также другие расходы, перечисленные в ст. 254 НК РФ.

При производстве экспертизы, судебный эксперт должен принимать во внимание, что в соответствии с правилами бухгалтерского учета, приобретенные сырье и материалы, инвентарь и другое неамортизируемое имущество учитываются на соответствующих счетах и субсчетах материальных запасов, а не в расходах производства. В расходы такие сырье и материалы включаются только после их передачи в производство, в противном случае, расходы на производство будут необоснованно увеличены.

Также, при производстве судебной налоговой экспертизы обращается внимание на правильность оценки материальных расходов при списании сырья и материалов в производство. В соответствии со ст. 254 НК РФ можно применять один следующих методов оценки: метод оценки по стоимости единицы запасов; метод оценки по средней стоимости; метод оценки по сто-

имости первых по времени приобретений (ФИФО). Конкретный метод оценки из числа вышеназванных, а также объекты учета, для которых этот метод применяется должны быть указаны в приказе об учетной политике организации-налогоплательщика.

Следующую группу расходов, связанных с производством и реализацией, продукции, работ, услуг, составляют, как отмечалось выше, расходы на оплату труда. Полный перечень таких расходов приведен в ст. 255 НК РФ.

В частности, к расходам на оплату труда относятся любые предусмотренные законодательством РФ, трудовыми и коллективными договорами суммы, начисленные работникам в связи с работой по производству продукции, выполнению работ или оказанию услуг производственного характера, а именно: а) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки; б) начисления стимулирующего характера; в) начисления компенсирующего характера, например, за работу за работу в ночное время; г) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, а также предоставляемого работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации бесплатного жилья или денежной компенсации за него и иных подобных услуг; д) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде; е) расходы в виде среднего заработка, сохраняемого работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации или сумм компенсации за неиспользованный отпуск. В расходы на оплату труда включаются и некоторые другие суммы, полный перечень которых приведен, как отмечалось выше, в статье 255 «Расходы на оплату труда» НК РФ.

При производстве судебной налоговой экспертизы, эксперт должен обращать внимание на правильность и обоснованность отнесения соответствующим

ющих сумм в расходы на оплату труда.

Еще одной группой расходов, связанных с производством и реализацией продукции, являются суммы начисленной амортизации.

Состав амортизируемого имущества приведен в статье 256 НК РФ. Амортизируемым признается имущество, стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Такое имущество должно принадлежать организации-налогоплательщику, как правило, на праве собственности. В этой же статье названо имущество, не подлежащее амортизации.

Порядок определения стоимости амортизируемого имущества изложен в статье 257 НК РФ. В частности, здесь приведены критерии, которым должно отвечать имущество, относящееся к основным средствам. Согласно эти критериям, к основному имуществу относится та его часть, которая используется в качестве средств труда для производства и реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг или для управления организацией и первоначальная стоимость которого составляет 100 тысяч рублей. Порядок определения первоначальной стоимости основных средств также изложен в этой статье НК РФ.

Также в статье 257 НК РФ дано определение имущества, относящегося к нематериальным активам. Нематериальными активами признаются приобретенные или созданные организацией-налогоплательщиком результаты и иные объекты интеллектуальной собственности или исключительные права на них, используемые в производстве продукции, для выполнения работ, оказания услуг или для управленческих нужд организации в течение времени, превышающего двенадцать месяцев. Кроме того, нематериальные активы должны приносить организации-налогоплательщику экономические выгоды и право на них подтверждаться надлежащим образом оформленными документами. Виды объектов, относящихся к нематериальным активам, а также порядок определения их первоначальной стоимости, также изложены в статье 257 НК РФ.

Величина сумм начисляемой амортизации по тем или иным видам

амортизируемого имущества, зависит от амортизационной группы, в которую входит конкретный объект. Перечень групп амортизируемого имущества определен в статье 258 НК РФ. Отнесение имущества к той или иной группе зависит от срока его полезного использования. Методы и порядок расчета сумм амортизации для целей налогообложения определены в статье 259 НК РФ. В частности, этой статьей предусмотрены два метода начисления амортизации – линейный и нелинейный.

В состав расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, принимаются также расходы на ремонт основных средств (статья 260 НК РФ), расходы на освоение природных ресурсов (статья 261 НК РФ), расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (статья 262 НК РФ), расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование (статья 263 НК РФ). Перечень конкретных расходов, относящихся к вышеназванным группам (статьи 260-263 НК РФ), а также порядок их признания для целей налогообложения назван в указанных статьях НК РФ.

Все остальные расходы, признаваемые для целей исчисления налога на прибыль организаций, включены в группу прочих расходов. Так, в соответствии со статьей 264 НК РФ к таким расходам могут относиться: суммы налогов и сборов, таможенных пошлин, взносов в государственных внебюджетные фонды, расходы на сертификацию и стандартизацию, комиссионные сборы, расходы на обеспечение пожарной безопасности, расходы на обеспечение нормальных условий труда, арендные платежи и ряд других расходов. Полный перечень расходов, относящихся к прочим, а также порядок их признания для целей исчисления налога на прибыль указан в статье 264 НК РФ.

Наряду с расходами по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, для целей налогообложения принимаются также и внереализационные расходы. Состав таких расходов определен в статье 265 НК РФ.

К таким расходам могут относиться, например, расходы в виде процентов по долговым обязательствам, расходы по выпуску собственных ценных бумаг, отрицательная или положительная (в зависимости от того на каких

счетах бухгалтерского учета она возникает) курсовая разница, расходы по формированию резерва по сомнительным долгам, расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей, судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на услуги банков, и некоторые другие виды обоснованных расходов, а также отдельные виды убытков, такие как от списания безнадежных долгов и некоторые другие.

Период, в котором признаются расходы зависит от того какой вариант учета доходов и расходов выбран организацией-налогоплательщиком в учетной политике в соответствии с возможностями, изложенными в НК РФ, т.е. метод начисления или кассовый метод.

Порядок признания расходов при методе начисления изложен в статье 272 НК РФ. Согласно этой статье, по общему правилу, расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются в том отчетном или налоговом периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Имеются отдельные исключения из этого правила, изложенные в упомянутой статье. Конкретизируется порядок признания расходов при методе начисления с учетом требований, изложенных в статьях 318-320 НК РФ.

В частности, в статье 318 НК РФ регламентируется порядок отнесения на расходы по производству и реализации прямых и косвенных расходов. В статье 319 НК РФ прописан порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции и товаров отгруженных. Правильность оценки этих объектов учета прямо влияет на величину расходов и поэтому требует особого внимания эксперта при производстве судебной налоговой экспертизы.

В статье 320 Н РФ подробно излагается порядок определения расходов по торговым операциям, который имеет существенную специфику.

Порядок определения периода, к которому относятся расходы, при кассовом методе, а также перечень организаций, которые имеют право на использование этого метода, изложен в статье 273 НК РФ. Согласно этой статье

НК РФ, расходы признаются только после их фактической оплаты. Например, материальные расходы и расходы на оплату труда признаются в момент их погашения путем списания денежных средств или оплатой иным способом. Затраты на уплату налоговых платежей и сборов, также учитываются только после их оплаты. Однако амортизация, учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный или налоговый период.

В ходе проведения судебной налоговой экспертизы, эксперту необходимо провести документальное исследование правильности отражения вышеназванных расходов на счетах бухгалтерского учета, в соответствующих регистрах бухгалтерского и налогового учетов. В условиях использования компьютерных технологий бухгалтерского учета – это, как правило, карточки аналитического учета.

В зависимости от конкретного назначения и состава расходов, они учитываются в бухгалтерском учете на определенных счетах бухгалтерского учета.

Как правило это следующие счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», в дебет счета 20 «Основное производство» списываются прямые и косвенные расходы по выпуску продукции, выполнению работ, оказанию услуг. Примером прямых расходов могут быть стоимость материалов, израсходованных на выпуск конкретного изделия, или сумму заработной платы, начисленная рабочему, также, за изготовление конкретного изделия. Такие расходы списываются в дебет счета 20 «Основное производство» соответственно со счетов 10 «Материалы» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Примером косвенных расходов могут быть затраты, которые относятся одновременно к нескольким видам продукции, работ или услуг, т.е. их невозможно прямо отнести на конкретное изделие, работу или услугу. Примером таких расходов могут быть расходы вспомогательного производства, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Такие расходы распределяются косвенным способом и только потом относятся на конкретное изделие, работу или услугу. Порядок распределения косвенных расходов обычно изложен в отраслевых положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости.

Косвенные расходы относятся в дебет счета 20 «Основное производство» обычно с кредита счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Стоимость изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывается с кредита счета 20 «Основное производство» обычно в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Сумма остатка по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает величину незавершенного производства. Эксперту следует иметь в виду, что аналитический учет по счету 20 «Основное производство» положено вести по затратам и видам выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Объектами исследования, наряду с регистрами аналитического и синтетического учета по вышеназванным счетам, являются первичные учетные документы, послужившие основанием для записи на счетах бухгалтерского учета. Относительно материальных расходов – это могут быть лимитно-заборные карты, на отпуск материалов в производство, накладные, счета поставщиков электро- и теплоэнергии, расчеты службы главного энергетика о распределении тепло – и электроэнергии между потребителями внутри организации, материалы инвентаризации незавершенного производства, в части материальных затрат; наряды на оплату труда, в части трудовых затрат. Кро-

ме того, необходимо исследовать производственные отчеты, в которых показан расход материалов на выпуск продукции в соответствии с технологическими нормами, документы на списание разовых материальных затрат (как правило это различные акты), документы на списание в расход материалов в связи с исправлением брака и другие.

Судебный эксперт исследует достоверность информации, отраженной в первичных учетных документах используя для этого приемы документального контроля. В случае выявления признаков материальных подлогов в документах, необходимо заявить ходатайство о назначении технико-криминалистической экспертизы документов. И только убедившись в достоверности документов, представленных на исследование можно использовать их в качестве объектов для проведения экспертизы.

На следующем этапе эксперт исследует правильность отражения операций по расходам в регистрах аналитического и синтетического учета. При этом исследуется не только соответствие учетных записей первичным документам, но и соответствие самих операций по формированию расходов требованиям налогового законодательства.

При этом судебный эксперт должен принимать во внимание вышеназванные положения 25 главы НК РФ.

С целью занижения суммы прибыли и, соответственно, величины налога на прибыль, налогоплательщики могут необоснованно завышать расходы, принимаемые для целей исчисления налога. Признаки завышения расходов закономерно отражаются в бухгалтерском учете. Конкретные признаки зависят от способа завышения расходов. Рассмотрим типичные схемы завышения расходов организации и их признаки, которые необходимо знать судебному эксперту. Так, в частности, расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль, могут необоснованно увеличиваться тем или иным способом.

В частности, может иметь место завышение норм амортизации; неправильное применение методов начисления амортизации; несоблюдение учет-

ной политики в части применения способов начисления амортизации; неправильные арифметические подсчеты в расчетах амортизации и другие.

Общим признаком любых способов завышения расходов будет большой удельный вес расходов на рубль доходов по сравнению с другими однородными организациями, функционирующими в сопоставимых условиях.

С целью завышения расходов и одновременно для создания неучтенных излишков материалов как резерва для последующего хищения или изготовления неучтенной продукции, на расходы по производству могут списываться материалы по подложным документам. Признак в этом случае проявляется в виде несоответствий между объемом выпускаемой продукции и размером материальных затрат. При завышенном списании материалов их фактические расходы в расчете на единицу выпускаемой продукции окажутся значительно выше нормативного расхода. Аналогичное несоответствие возникает в случае завышения трудовых затрат путем включения в расходы заработной платы за фактически не выполняемую работу.

Следует отметить, что, кроме завышения затрат с целью уклонения от уплаты налога на прибыль, может иметь место хищение денежных средств под видом выплаченной заработной платы, а также оплата труда за изготовление неучтенной продукции. В подобных случаях возникает несоответствие между фактическим и нормативным размером трудовых затрат на производство в расчете на единицу изготавливаемой продукции.

С целью завышения расходов на производство могут выполняться и бездокументные записи на счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах налогового учета или записи, выполняемые на основе повторного использования документов.

Для выявления такого способа необходимо проверить обоснованность и правильность соответствующих записей в регистрах бухгалтерского и налогового учетов.

Завышение затрат на производство может осуществляться и путем неправильного исчисления себестоимости выпущенной продукции. Как извест-

но, себестоимость выпущенной продукции зависит от суммы незавершенного производства на начало месяца, затрат на производство за месяц и суммы незавершенного производства на конец месяца. Для исчисления себестоимости выпущенной продукции, которая прямо влияет на величину прибыли, к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты на производство за месяц и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Величину незавершенного производства определяют на основе инвентаризации и специальных расчетов. Для завышения себестоимости выпущенной продукции может необоснованно увеличиваться стоимость незавершенного производства на начало месяца или уменьшаться стоимость незавершенного производства на конец месяца. Искажение себестоимости может выполняться и путем неправильных арифметических подсчетов. Для выявления завышения расходов с целью уклонения от уплаты налога на прибыль с организаций подобным способом необходимо провести проверку правильности исчисления себестоимости выпущенной продукции.

Могут применяться и другие способы завышения расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль с организаций. Однако общим признаком для любого способа будет являться повышенная сумма расходов в расчете на рубль доходов.

С целью уклонения от уплаты налога на прибыль с организаций, завышаются не только расходы на производство, но и внереализационные расходы.

Например, сокрытие прибыли от налогообложения производится путем ее уменьшения на суммы якобы уплаченных штрафных санкций по хозяйственным договорам. Для осуществления подобного способа сокрытия прибыли заключается фиктивный договор с подконтрольной организацией на поставку товаров, выполнение работ или оказание услуг, в которых предусмотрены большие суммы штрафов за нарушение условий договора. Фактически договор не выполняется, и поставщик или подрядчик, по данному до-

говору признавая это обстоятельство, добровольно уплачивает денежные суммы под видом штрафов за нарушение условий договора.

Подконтрольные организации, в которые поступают штрафные суммы, не являются плательщиками налога на прибыль, например, находясь на специальных режимах налогообложения – в виде единого налога на вмененный доход или упрощенной системы налогообложения, либо зарегистрированы в оффшорных юрисдикциях. Получателями «штрафов» могут быть и фирмы-однодневки. Признаком данного способа является большой удельный вес внереализационных расходов в общей сумме расходов организации.

В целом, при производстве судебной налоговой экспертизы в части сумм расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, следует провести исследование обоснованности и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского и налогового учетов, а также в налоговых декларациях. Данное исследование необходимо для ответа на такой типовой вопрос, лица назначающего экспертизу, как: «Правильно и своевременно ли отражены в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности налогоплательщика расходы, принимаемые при исчислении налога на прибыль?».

Выполнять исследование необходимо с оценки достаточности и достоверности объектов исследования, представленных на экспертизу. К таким объектам относятся, прежде всего, регистры аналитического и синтетического учета по ранее названным в данном параграфе счетам бухгалтерского учета, а также документы, послужившие основанием для записей в данных регистрах.

В том случае, если в документах или других объектах, представленных на экспертизу, есть признаки материальных подлогов, необходимо уведомить лицо, назначившее экспертизу о необходимости проведения до судебной налоговой экспертизы, технико-криминалистической или почерковедческой экспертиз. В противном случае выводы эксперта по налоговой экспертизе будут основаны на недостоверных данных и, соответственно, не будут иметь значение для дела.

Аналогично, если на экспертизу будут предоставлены документы содержащие интеллектуальные подлоги, на основании которых в учете отражены расходы, фактически не имевшие место, то выводы эксперта также не будут достоверными. Для выявления интеллектуальных подлогов судебному эксперту, целесообразно использовать прием взаимного контроля, при котором исследуется отражение одних и тех же, или тесно взаимосвязанных операций в документах и записях на счетах бухгалтерского учета. Для этого необходимо установить, какие именно операции в исследуемой организации-налогоплательщике могли повлиять на размер расходов, и при этом, выполнялись при участии лиц, объективно не заинтересованных в завышении сумм этих операций. Например, в случае завышения расходов путем начисления заработной платы за фактически не выполненный объем работы по производству готовой продукции или необоснованного списания материалов, якобы израсходованных на ее производство, целесообразно исследовать количество и ассортимент готовой продукции, принятой складом готовой продукции. Для этого проводится взаимный контроль по документам о начислении заработной платы рабочим за изготовление завершенной производством готовой продукции, по отчету материально ответственного лица в цехе о количестве и ассортименте материалов, израсходованных на производство продукции, по документам выпускающего цеха о количестве готовой продукции, отгруженной из цеха на склад, и по отчету склада готовой продукции о ее количестве и ассортименте, оприходованном на складе готовой продукции. Завышение затрат на производство, выполненное подобным способом приведет к несоответствию количество готовой продукции за которое начислена заработная плата с количеством готовой продукции, оприходованной на складе.

Возможны и другие варианты взаимного контроля операций по документам и внутрихозяйственной отчетности применительно к конкретным условиям деятельности исследуемой организации-налогоплательщика.

После проведения исследования, направленного на установление полноты объектов исследования, необходимо убедиться в обоснованности и пра-

вильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете, операций по формированию расходов организации-налогоплательщика, включая и те операции, направленные на завышение расходов, которые были выявлены на предыдущем этапе исследования. На этом этапе исследования обращается внимание не только на обоснованность отражения операций, но и на правильность их отражения на счетах в регистрах бухгалтерского и налогового учетов. Необходимо помнить, что одним из способов завышения расходов являются бездокументные записи на счетах бухгалтерского учета.

Убедившись в достоверности и достаточности объектов, предоставленных для проведения судебной налоговой экспертизы, можно переходить непосредственно к исследованию.

Как отмечалось в предыдущем параграфе, при выборе методики исследования необходимо исходить из задач, стоящей перед экспертизой. В свою очередь, содержание задач вытекает из содержания вопросов, вынесенных на разрешение судебной налоговой экспертизы.

Как правило, первая задача, стоящая перед экспертом – это определить какая сумма расходов для целей исчисления налога на прибыль должна найти отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учетов, а также в бухгалтерской и налоговой отчетности, исходя из операций, фактически имевших место в организации-налогоплательщике и влияющих на величину таких расходов.

После этого проводится сопоставление величины расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, определенной в результате исследования эксперта с величиной таких расходов, фактически отраженных в учетных записях и отчетности организации-налогоплательщика. Полученные отклонения используются для дальнейших расчетов размера налогооблагаемой прибыли на последующих этапах судебной налоговой экспертизы.

3.4. Исследование операций по исчислению и уплате в бюджет суммы налога на прибыль

После того как судебный эксперт провел исследование в части доходов и расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, можно перейти к исследованию операций по исчислению самой прибыли и налога на нее. В соответствии со статьей 247 НК РФ для российских организаций прибылью признается разница между суммой полученных доходов и расходов. Особенности исчисления прибыли для участников консолидированной группы налогоплательщиков, а также для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, изложена в этой же статье НК РФ.

Налоговой базой для целей исчисления налога на прибыль является в соответствии со статьей 274 НК РФ денежное выражение прибыли, исчисленной в соответствии с вышеназванной статьей 247 НК РФ. Налоговые ставки по налогу на прибыль определены в статье 284 НК РФ. Наиболее распространена налоговая ставка в размере 20 процентов. Однако могут быть и другие ставки, например, – 0 процентов, 15 процентов, 10 процентов. Условия их применения изложены в статье 284 НК РФ. Налоговым периодом в соответствии со статьей 285 НК РФ признается один год, а отчетными периодами являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. В том случае, если налогоплательщик исчисляет ежемесячные авансовые платежи, то отчетными периодами являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Величина налога на прибыль определяется в соответствии со статьей 286 НК РФ, как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определяемой в порядке, установленном статьей 274 НК РФ. При этом сумма налога по итогам налогового периода должна определяться налогоплательщиком самостоятельно.

Порядок исчисления ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль определен также в статье 286 НК РФ.

В некоторых случаях налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога на прибыль на величину инвестиционного налогового вычета.

Условия и порядок применения инвестиционного налогового вычета изложен в статье 286.1 НК РФ.

Сроки и порядок уплаты налога на прибыль, а также авансовых платежей по этому налогу определены в статье 287 НК РФ. По общему порядку налог должен уплачиваться не позднее срока подачи налоговой декларации за соответствующий период.

Главой 25 НК РФ предусмотрено ведение налогового учета, данные которого используются для исчисления налоговой базы по итогам каждого периода. В соответствии со статьей 313 НК РФ, под налоговым вычетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, предусмотренном вышеназванной главой НК РФ. В этой статье отмечается, что если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, то налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Отмечается, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом или распоряжением руководителя. При этом налоговые и другие контролирующие органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета. Основанием для записей в регистрах налогового учета могут являться первичные учетные документы, в том числе и справка бухгалтера, данные аналитических регистров налогового учета, расчеты налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование регистра; период или дату составления; измерители операции в натуральном (по возможности) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись а также расшифровку подписи лица, ответственного за составление данных регистров.

Более подробные требования к регистрам аналитического учета изложены в статье 314 НК РФ. В частности, отмечается, что аналитический налоговый учет должен быть так организован налогоплательщиком так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Порядок составления расчета налоговой базы регламентируется статьей 315 НК РФ. Согласно этой статье, расчет налоговой базы должен содержать следующие сведения: период, за который определяется налоговая база; сумму доходов от реализации, сумму расходов, произведенных в отчетном или налоговом периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации; сумму прибыли от реализации; суммы внереализационных доходов, расходов и прибыли от внереализационных операций; итоговую сумму налоговой базы. При этом суммы доходов и расходов должны быть показаны развернуто по номенклатуре, предусмотренной вышеназванной статьей.

Порядок налогового учета сведений, необходимых для определения налоговой базы и исчисления суммы налога на прибыль подробно регламентирован НК РФ. В частности в статье 316 НК РФ определен порядок налогового учета доходов от реализации; в статье 317 НК РФ прописан порядок налогового учета отдельных видов внереализационных доходов; в статье 318 НК РФ приведен порядок определения суммы расходов на производство и реализацию; в статье 319 НК РФ излагается порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных; особенности определения расходов по торговым операциям приведены в статье 320 НК РФ.

Соблюдение данных требований к налоговому учету необходимо исследовать при производстве судебной налоговой экспертизы по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете информация, необходимая для определения налоговой базы и исчисления суммы налога на прибыль, формируется на счете 90 «Продажи». По кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» отражаются сумму поступившей выручки обычно в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 50 «Касса». По дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» отражается себестоимость проданной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Судебному эксперту необходимо уделить особое внимание правильности исчисления именно себестоимости проданной продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, поскольку в течение месяца, до исчисления себестоимости, записи по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» производятся, как правило, по учетной стоимости, которую в конце месяца необходимо корректировать до уровня фактической себестоимости. Правильность такой корректировки напрямую влияет на правильность определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением общего дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат, то есть прибыль или убыток от продаж за отчетный месяц, который отражается на субсчете 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

Прибыль отражается по кредиту данного субсчета, а убыток по дебету. Сумма полученной прибыли ежемесячно заключительными оборотами записывается по дебету субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» кроме субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж», закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Аналитический учет по этому счету может вестись также и по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

При исследовании вопросов, связанных с определением налоговой базы по налогу на прибыль организаций, судебный эксперт должен проверить правильность и полноту выполнения учетных записей в регистрах бухгалтерского и налогового учета на вышеназванных счетах и субсчетах бухгалтерского учета, их обоснованность соответствующими первичными документами, в том числе расчетами и справками бухгалтера.

После того, как определена сумма налоговой базы, которая должна быть исчислена в соответствии с требованиями налогового законодательства, действующим порядком отражения совершенных операций на счетах бухгалтерского учета и в регистрах налогового учета, а также соответствующими учетными документами, эксперт должен сопоставить полученную сумму с той суммой налоговой базы, которая фактически исчислена организацией-налогоплательщиком и отражена в регистрах бухгалтерского и налогового учета, а также в налоговой декларации. Выявленные отклонения фиксируются в заключении судебного эксперта.

Следующим этапом экспертизы является определение правильности исчисления организацией-налогоплательщиком суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в доход бюджета. На этом этапе судебный эксперт ис-

следует правильность и обоснованность применения организацией-налогоплательщиком соответствующей ставки по налогу на прибыль. Затем исходя из подлежащей применению ставки налога на прибыль, и исчисленной в ходе проведения экспертизы налоговой базы, эксперт определяет сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет. После этого сопоставив сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет и сумму налога на прибыль фактически исчисленную организацией-налогоплательщиком, эксперт формулирует вывод о правильности исчисленной сумму налога на прибыль организацией-налогоплательщиком.

На следующем этапе эксперт исследует своевременность и полноту уплаты в бюджет сумму налога на прибыль организацией-налогоплательщиком. Для этого необходимо сопоставить даты платежных поручений или других платежных документов на основании которых сумма налога на прибыль была списана со счетов организации-налогоплательщика в банке, с датой в которую налог должен быть уплачен, согласно положениям НК РФ. Полученные в результате такого сопоставления сведения, используются для формулирования выводов судебного эксперта по поставленным на разрешение экспертизы вопросам.

Последним этапом является исследование налоговой декларации по налогу на прибыль организации-налогоплательщика. На этом этапе эксперту необходимо сопоставить все сведения, полученные на предыдущих этапах экспертного исследования о суммах доходов, расходов, налоговой базы и налога на прибыль с соответствующими данными, приведенными в налоговой декларации организации-налогоплательщика. Кроме того определяется своевременность представления налоговой декларации организацией-налогоплательщиком в налоговый орган.

Завершающей стадией судебной налоговой экспертизы является подготовка экспертом заключения по результатам проведенной судебной налоговой экспертизы.

Глава 4. Судебная экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

4.1. Общие положения

Вопросы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) регламентированы главой 21 НК РФ. В соответствии со статьей 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость являются организации и индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками данного налога при перемещении товаров через таможенную границу.

Законодательством предусмотрено освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. В частности, в соответствии со статьей 145 НК РФ, право на освобождение от обязанностей налогоплательщика возникает у организаций и предпринимателей, если у них сумма выручки от реализации товаров, работ и услуг за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета НДС не превысила в совокупности два миллиона рублей. При этом судебному эксперту необходимо иметь в виду, что даже при соблюдении выше-названного условия, право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС, имеют не все субъекты предпринимательской деятельности. Например, такое право не возникает у организаций и предпринимателей, реализующих подакцизные товары. Право на освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС должно подтверждаться определенными документами. К ним относятся: выписка из бухгалтерского баланса, которую представляют только организации; выписка из книги продаж; выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций. Последнюю представляют только индивидуальные предприниматели. Данные документы могут являться объектами исследования при производстве судебной налоговой экспертизы.

Объект налогообложения по НДС определен в статье 146 НК РФ. По общему правилу объектом налогообложения признаются операции по реализации товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации, включая их передачу сторонним получателям на безвозмездной основе, а также для собственных нужд.

При производстве судебной налоговой экспертизы следует учитывать, что ряд операций по реализации товаров, работ, услуг освобождены от НДС. В частности, согласно статье 149 НК РФ, не подлежат налогообложению ряд медицинских товаров, медицинских услуг, некоторые услуги по перевозке пассажиров, услуги в сфере образования и ряд других.

4.2. Исследование операций по формированию налоговой базы

Судебную налоговую экспертизу, назначаемую в связи с разрешением вопросов о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты налога на добавленную стоимость следует начинать с исследования операций по формированию налоговой базы. Понятие налоговой базы по НДС приведено в статье 153 НК РФ. Согласно данной статье, налоговая база должна определяться налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных им товаров, работ, услуг. Порядок определения налоговой базы при реализации товаров, работ, услуг изложен в статье 154 НК РФ. По общему правилу налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров, работ, услуг, без включения в них налога.

В том случае, если имеет место передача имущественных прав, то налоговая база определяется в соответствии со статьей 155 НК РФ. При получении дохода по договорам поручения, комиссии или агентским договорам, налоговая база определяется по правилам статьи 156 НК РФ. При осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг связи – налоговая база определяется в соответствии с требованиями статьи 157 НК РФ.

В бухгалтерском учете стоимость реализованных товаров, работ услуг

определяется в зависимости от принятой налогоплательщиком учетной политики. Так, при методе начисления, сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг, отражается в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если дата получения доходов определяется по кассовому методу, то сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг отражается также по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», но только при одновременном получении денежных средств, которые должны найти отражение по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и других в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В организациях розничной торговли сумма выручки от продажи товаров отражается по кредиту счета 90 «Продажи» на субсчете 90-1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и других минуя счет 62 «расчеты с покупателями и заказчиками».

Как отмечалось в предыдущей главе, записи по субсчету 90-1 «Выручка», ведутся накопительно в течение отчетного года. Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду реализованных товаров, работ, услуг.

В ряде случаев суммы выручки, используемые для определения налоговой базы могут отражаться и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы». В частности, к таким суммам относятся: поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации; поступления, связанные с продажей основных средств и иных активов; поступления, связанные с безвозмездным получением активов и некоторые другие.

К документам, на основании которых выполняются записи на вышеназванных счетах можно отнести прежде всего приходные кассовые ордера, платежные поручения, чеки, счета на оплату за готовую продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги и некоторые другие.

Наряду с бухгалтерскими документами, налогоплательщик НДС должен в случаях, предусмотренных в статье 169 НК РФ, составить счет-фактуру, которая является документом налогового учета. Кроме того, налогоплательщик обязан вести книги покупок и книги продаж, а также журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, которые являются регистрами налогового учета. Записи в данных регистрах выполняются на основании заполненных в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ счетов-фактур.

В соответствии со статьей 169 НК РФ, налогоплательщик в случаях совершения операций, признаваемых объектом налогообложения, обязан составить счет-фактуру и зарегистрировать ее в журнале выставленных счетов-фактур, а также в книге продаж.

Все вышеназванные документы бухгалтерского и налогового учета, записи на счетах бухгалтерского учета, выполненные на основании этих документов, а также перечисленные регистры налогового учета являются объектами исследования при производстве судебной налоговой экспертизы.

До начала проведения судебной налоговой экспертизы, судебный эксперт должен убедиться в достаточности и достоверности объектов исследования. В противном случае велика вероятность экспертных ошибок, следствием которых будут недостоверные выводы в заключении эксперта. Недостаточность и недостоверность объектов исследования может быть вызвана искажением величины налоговой базы в сторону ее уменьшения с целью уменьшения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Поэтому судебный эксперт должен знать типичные способы таких искажений.

Следует отметить, что способы, применяемые для занижения налоговой базы посредством полного или частичного сокрытия выручки, используются в основном те же самые, что и при уклонении от уплаты налога на при-

быль. Однако могут применяться и некоторые другие способы, в частности так называемая «страховая схема».

Сущность данной схемы заключается в следующем. Организация «А» заключает договор на поставку товаров с организацией «Б». Ответственность организации «Б» за оплату поставленного товара страхуется в страховой компании. Согласно предварительной неофициальной договоренности, организация «Б» оплату за товар не производит, в результате наступает страховой случай, и страховая компания выплачивает страховое возмещение организации «А». Согласно Налоговому кодексу, данное страховое возмещение не признается выручкой от реализации, следовательно, отсутствует объект налогообложения. В последующем организация «Б» рассчитывается со страховой компанией.

Разновидностью данного способа является «лизинговая схема». В данной схеме поставщик поставляет товар покупателю через лизинговую компанию, при этом покупатель является одновременно лизингополучателем. Ответственность за оплату товара, полученного по договору лизинга, страхуется в страховой фирме. Согласно договору страхования ответственности, неоплата или пропажа предмета лизинга является страховым случаем, при наступлении которого поставщик получает страховое возмещение.

Таким образом, вместо выручки от продажи поставщик получает страховое возмещение, тем самым достигается сокрытие объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

При обоих вышеназванных способах закономерно возникает признак уменьшения налоговой базы в виде пониженного размера соотношения величин НДС, предъявленного покупателю и уплаченного поставщику. Для выявления этого признака целесообразно провести анализ величин данного соотношения в динамике за ряд налоговых периодов, а также в сравнении с другими налогоплательщиками, работающими в сопоставимых условиях. В тех налоговых периодах, где данная величина принимает минимальное значение есть признак занижения налоговой базы.

В качестве объектов исследования следует использовать: договора страхования, договора поставки, документы, подтверждающие факт поставки; выписки организаций из лицевых счетов в банках, платежные документы, регистры бухгалтерского учета по счетам учета готовой продукции, товаров, продаж, расчетов с поставщиками, с покупателями, с бюджетом, денежных средств; счета-фактуры по НДС, книги покупок и продаж, декларации по налогу на добавленную стоимость.

После того, как судебный эксперт убедился в достаточности и достоверности объектов исследования, представленных на экспертизу можно переходить непосредственно к исследованию правильности формирования и отражения в бухгалтерском и налоговом учете налоговой базы. Методика исследования предполагает следующий алгоритм действий судебного эксперта.

1. Расчет величины налоговой базы исходя из представленных на экспертизу объектов исследования и требований налогового законодательства.

На этом этапе судебный эксперт используя все полученные для проведения судебной экспертизы объекты исследования должен установить величину налоговой базы выполнив все необходимые расчеты с учетом положений вышеназванных в данном параграфе статей НК РФ. Следует отметить, что в качестве объектов исследования используются первичные учетные документы официального бухгалтерского и налогового учета.

Вместе с тем, если из представленных на экспертизу таких объектов исследования, как документы неофициального учета (записи в тетрадях, блокнотах и другие материалы) видно, что документы официального бухгалтерского и налогового учета, несмотря на внешне правильное оформление, не отражают, либо отражают не полностью или не правильно фактически имевшие место хозяйственные и финансовые операции, повлиявшие на величину налоговой базы, то судебный эксперт должен определить величину налоговой базы как исходя из документов официального бухгалтерского и налогового учета, так и с учетом документов неофициального учета. Это об-

стоятельство следует обязательно отразить в заключении по результатам судебной экспертизы.

2. Исследование правильности отражения операций, формирующих налоговую базу в регистрах бухгалтерского и налогового учета.

На этом этапе эксперт вначале исследует правильность отражения хозяйственных и финансовых операций по формированию налоговой базы на счетах бухгалтерского учета, а также в регистрах налогового учета (книги продаж, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур). Затем определяется величина налоговой базы, которая должна быть сформирована в регистрах бухгалтерского и налогового учета как на основании документов официального бухгалтерского и налогового учета, так и с учетом документов неофициального учета.

3. Сопоставление данных о величине налоговой базы, полученных судебным экспертом в процессе производства экспертизы с данными о величине налоговой базы, фактически отраженной налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета, а также в налоговой декларации.

На этом этапе судебный эксперт должен определить полноту и правильность формирования налогоплательщиком налоговой базы. Полученные отклонения фактически исчисленной налогоплательщиком налоговой базы от ее величины определенной в процессе производства судебной экспертизы фиксируются и используются для записи в заключении эксперта.

В случае установления фактов неправильного или неполного отражения хозяйственных и финансовых операций на счетах и в регистрах бухгалтерского и налогового учета, эксперту необходимо сделать соответствующие записи в заключении по результатам судебной экспертизы.

4.3. Исследование операций по формированию суммы налога, предъявляемой продавцом покупателю

Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю зависит от двух факторов: 1) величины налоговой базы и 2) размера налоговой ставки. В соответствии со 166 НК РФ, сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При производстве судебной налоговой экспертизы необходимо иметь ввиду, что в тех случаях, когда операции по реализации товаров, продукции, услуг облагаются по различным ставкам, налогоплательщик должен вести отдельный учет таких операций. Поэтому в статье 166 НК РФ отмечается, что в случаях, когда налогоплательщик обязан вести отдельный учет, то сумма налога определяется отдельно, как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. При этом общая сумма налога определяется путем сложения сумм налога, исчисленных по каждой отдельной налоговой ставке.

Размеры налоговых ставок определены в статье 164 НК РФ. Согласно данной статье налогообложение может проводиться по ставкам 0 процентов, 10 процентов и 18 процентов. В частности, по ставке 0 процентов налогообложение производится при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны и в некоторых других случаях, изложенных в статье 164 НК РФ. При этом в налоговые органы должны быть представлены документы, указанные в статье 165 НК РФ, а именно контракт налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы единой таможенной территории Таможенного союза; таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации; копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. В данной статье предусмотрены и некоторые иные документы, составляемые исходя из особенностей хозяйственных операций по реализации товаров, работ, услуг.

По ставке 10 процентов производится налогообложение ряда продовольственных товаров, таких как скот и птица в живом весе; мясо и мясопродукты, а также молоко и молокопродукты (за некоторыми исключениями); яйца и яйцепродукты, масло растительное и некоторые другие. Также по этой ставке производится налогообложение операций по реализации ряда предметов одежды, обуви, детских товаров, школьных принадлежностей. Полный перечень товаров, реализация которых облагается по ставке 10 процентов, приведен в статье 164 НК РФ.

Наиболее распространенной является ставка 18 процентов, которая применяется для исчисления суммы налога на добавленную стоимость во всех случаях, кроме указанных в статье 164 НК РФ для операций по реализации товаров, работ, услуг, облагаемых по ставкам 0 процентов и 10 процентов.

В соответствии со статьей 168 НК РФ, сумма налога на добавленную стоимость предъявляется покупателям отдельно от стоимости реализуемых товаров, работ, услуг. При этом должен быть составлен счет-фактура.

Согласно статье 169 НК РФ налогоплательщик в случаях, предусмотренных НК РФ должен составлять счет-фактуру, а также вести книги покупок и книги продаж. Кроме того, налогоплательщик обязан вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. В счет-фактуре указывается, помимо прочих реквизитов, также величина налоговой ставки, сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная покупателю, исчисленная исходя из применяемой ставки налога, а также стоимость всех товаров, работ, услуг, отгруженных или отпущенных по данной счет-фактуре с учетом суммы налога на добавленную стоимость.

В бухгалтерском учете, в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная налогоплательщиком покупателю отражается по кредиту сче-

та 68 «Расчеты по налогам и сборам» на субсчете «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю в соответствии со счет-фактурой отражается в учете записью по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

При производстве судебной налоговой экспертизы в части исследования операций по формированию суммы налога, предъявляемой продавцом покупателю необходимо, в первую очередь, установить правильность применения налогоплательщиком налоговых ставок по НДС, а также правильность ведения отдельного учета по счету 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», при наличии операций, облагаемых по разным ставкам НДС. Судебный налоговый эксперт должен также убедиться в правильности, полноте и своевременности отражения операций по формированию сумм НДС, предъявляемых покупателем в бухгалтерском и налоговом учете, включая соответствие записей по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», данным книги продаж и журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур. После этого исследуется соответствие сумм НДС, предъявляемых покупателю, указанных в налоговой декларации, данным бухгалтерского и налогового учета.

4.4. Исследование операций по формированию налогового вычета, принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость

Сумма НДС, подлежащая уплате в доход бюджета, напрямую зависит от величины налогового вычета. Поэтому, обязательным этапом судебной налоговой экспертизы по расчетам с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, является исследование операций по формированию налогового вычета.

Понятие налогового вычета приводится в статье 171 НК РФ, согласно которой налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога, исчисленную исходя из сумм НДС, предъявленных покупателям, на налоговые вычеты. При этом, согласно статье 171 НК РФ вычетам подлежат суммы НДС, которые были предъявлены налогоплательщику его поставщиками и подрядчиками при приобретении у них товаров или оплате им за выполненные работы или оказанные услуги. Также вычету подлежат суммы НДС, уплаченные налогоплательщиком при совершении некоторых таможенных процедур по ввозу товаров.

Порядок применения налоговых вычетов регламентирован статьей 172 НК РФ. В частности, согласно этой статье налоговые вычеты производятся только на основании счетов-фактур, полученных налогоплательщиком от продавцов товаров, работ, услуг, имущественных прав. При этом, вычетам подлежат суммы НДС лишь после принятия на учет приобретенных товаров, работ, услуг или имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных вышеназванной статьей НК РФ. В статье 169 НК РФ прямо указывается, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету сумм НДС, предъявляемых поставщиками и подрядчиками.

В бухгалтерском учете, в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная поставщиком или подрядчиком налогоплательщику и принимаемая в качестве налогового вычета, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на одном из следующих субсчетов: 1-«Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», 2-«Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», 3-«Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» в корреспонденции со сче-

тами расчетов, например со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Налоговый вычет отражается в бухгалтерском учете как списание по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» сумм, накопленных за месяц по дебету этого счета. Дебетуется при этом счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

При производстве судебной налоговой экспертизы в части исследования операций по формированию налогового вычета, принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость необходимо в первую очередь убедиться в наличии доброкачественных документов, послуживших основанием для определения суммы налогового вычета. Как отмечалось выше такими документами являются счета-фактуры. Эксперт должен убедиться в том, что представленные в качестве объектов исследования счета-фактуры полностью соответствуют требованиям, предъявляемым к этим документам НК РФ, в том числе в части полноты и правильности заполнения реквизитов.

Следующим этапом является исследование полноты и правильности выполнения записей на основании счетов-фактур в регистрах налогового учета. К последним относятся, как отмечалось выше, книга покупок, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. Записи в этих регистрах должны полностью соответствовать содержанию счетов-фактур. Подсчитав за соответствующий период итоги в книге покупок и журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур (в данном случае в части полученных счетов-фактур), можно установить сумму налогового вычета, которая должна быть отражена в налоговой декларации.

Однако, ограничиваться при проведении судебной налоговой экспертизы по НДС только исследованием записей в регистрах налогового учета не следует. Необходимо также исследовать правильность и полноту записей, выполненных на основании счетов-фактур в регистрах бухгалтерского учета по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным

ценностям» на субсчетах: 1-«Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», 2-«Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам», 3-« Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам». Основанием для записей на этом счете, также как и в регистрах налогового учета, служит счет-фактура. Методика исследования записей в регистрах бухгалтерского учета аналогична методике исследования записей в регистрах налогового учета. По окончании исследования записей в регистрах бухгалтерского учета следует сверить полученные итоги с результатом исследования в регистрах налогового учета. Выявленные при этом расхождения фиксируются в рабочих документах эксперта для последующей записи в заключении, подготавливаемом по результатам судебной экспертизы.

Следующим этапом является исследование соответствия записей в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика, итоговым данным расчетов, полученных при проведении судебной налоговой экспертизы по этому вопросу. Если будут установлены расхождения, то их необходимо зафиксировать в рабочих записях эксперта для последующего включения в заключение, подготавливаемое по результатам судебной экспертизы.

Далее эксперту следует установить достоверность сведений в части суммы налогового вычета, показанной налогоплательщиком в налоговой декларации. Для этого необходимо сопоставить данные указанные налогоплательщиком в налоговой декларации с результатами расчетов, полученных в ходе производства судебной экспертизы. Установленные на этом этапе расхождения также, как и на предыдущем необходимо зафиксировать в рабочих записях эксперта.

Заключительным этапом производства экспертизы по данному вопросу является формулирование экспертом выводов для включения в заключение.

4.5. Исследование операций, касающихся своевременности и полноты уплаты налога на добавленную стоимость

Порядок определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет определен в статье 173 НК РФ. Согласно общим положениям данной статьи, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма НДС, определяемая в соответствии со статьей 166 НК РФ.

Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет определены в статье 174 НК РФ. По общему правилу, согласно этой статье, уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из соответствующей реализации товаров, работ, услуг за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В свою очередь налоговый период, согласно статьи 163 НК РФ, устанавливается как квартал.

В бухгалтерском учете операции по уплате в бюджет НДС отражаются, в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» по соответствующему субсчету. По кредиту данного субсчета отражается общая сумма начисленного НДС, а по дебету – сумма налоговых вычетов. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет отражается как сальдо по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчета «Расчеты по налогу на добавленную стоимость». Уплата НДС в бюджет отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» и кредиту счетов по учету денежных средств, обычно по кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Методика исследования операций, касающихся своевременности и полноты уплаты налога на добавленную стоимость состоит из ряда последовательных действий судебного эксперта.

Первым шагом необходимо используя сведения, полученные в результате исследования операций по формированию суммы налога, предъявляе-

мой продавцом покупателю, а также сведения, полученные в результате исследования операций по формированию налогового вычета, принимаемого при исчислении налога на добавленную стоимость, определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Затем, полученная сумма сопоставляется с суммой НДС, подлежащей уплате в бюджет согласно учетным записям и налоговой декларации налогоплательщика. Если при этом выявляются отклонения, они должны быть зафиксированы в рабочих записях эксперта, для последующего включения в заключение, подготавливаемое по результатам судебной экспертизы.

Следующим шагом судебному эксперту необходимо сопоставить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, полученную в результате исследования на предыдущем этапе с фактически уплаченной суммой НДС согласно учетным записям и налоговой декларации налогоплательщика. При этом эксперту обязательно следует установить, соответствуют ли учетные записи и сведения об уплате НДС в декларации налогоплательщика первичным учетным документам, например, таким, как платежные поручения.

Кроме того, обращается внимание на даты перечисления НДС в бюджет согласно первичным учетным документам налогоплательщика. Необходимо установить соответствуют ли эти даты фактически уплаченного налога, срокам уплаты, предусмотренным требованиями статьи 174 НК РФ.

Все выявленные отклонения также фиксируются в рабочих записях эксперта и в дальнейшем включаются в заключение по результатам экспертизы.

Глава 5. Судебная экспертиза расчетов с государственными внебюджетными фондами

5.1. Некоторые вопросы правового регулирования расчетов с государственными внебюджетными фондами Российской Федерации

К государственным внебюджетным фондам, в которые действующим законодательством предусмотрены обязательные взносы относятся Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФ РФ), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ), Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации (ФОМС РФ). Правовое регулирование расчетов с данными фондами установлено отдельными федеральными законами Российской Федерации. К ним относятся федеральный закон Российской Федерации от 15 декабря 2001 г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»; Федеральный закон Российской Федерации от 29 декабря 2006 г. №255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»; Федеральный закон Российской Федерации от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации», а также подзаконные нормативные правовые акты.

Рассмотрим более подробно отдельные вопросы правового регулирования каждого из вышеназванных государственных внебюджетных фондов, имеющие наиболее существенное значение при производстве судебной экономической экспертизы по вопросам, касающимся полноты и своевременности исчисления и уплаты взносов в эти фонды.

К операциям по расчетам с государственным Пенсионным фондом Российской Федерации (ПФ РФ), которые обычно исследуются в рамках судебной налоговой экспертизы, относятся, прежде всего, операции по начислению и перечислению в этот фонд обязательных взносов. В соответствии с федеральным законом Российской Федерации от 15 декабря 2001 г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», под обязательными платежами понимаются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. В свою очередь, согласно статье 3 этого закона под страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование понимаются обязательные платежи, уплачиваемые в ПФ РФ, целевым назначением кото-

рых является обеспечение прав граждан на получение обязательного страхового обеспечения по обязательному пенсионному страхованию.

Плательщиками данных страховых взносов являются, согласно терминологии вышеназванного закона страхователи, к которым относятся лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, а также адвокаты, арбитражные управляющие и нотариусы, занимающиеся частной практикой. Иные лица, занимающиеся частной практикой и не имеющие статуса индивидуального предпринимателя, данным законом приравниваются к индивидуальным предпринимателям. Страхователями, т.е. плательщиками обязательных взносов в ПФ РФ могут быть также лица, добровольно вступающие в правоотношения по обязательному пенсионному страхованию в соответствии с вышеназванным законом.

Статьей 10 федерального закона Российской Федерации от 15 декабря 2001 г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» установлено, что правовое регулирование конкретных вопросов, касающихся определением объекта обложения страховыми взносами, порядка их исчисления, сроков уплаты и некоторых других регулируется законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Еще одним государственным внебюджетным фондом, в который уплачиваются обязательные страховые взносы, является фонд социального страхования. Под обязательным социальным страхованием на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством понимается, в соответствии со статьей 1.2 Федерального закона Российской Федерации от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», система создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию гражданам утраченного заработка (выплат, вознаграждений) или дополнительных расходов в связи с наступлением страхового случая по обязательному социальному страхованию на случай временной не-

трудоспособности и в связи с материнством.

Под обязательными страховыми взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством понимаются, в соответствии с вышеназванным законом, обязательные платежи, осуществляемые страхователями в Фонд социального страхования Российской Федерации в целях обеспечения обязательного социального страхования застрахованных лиц на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

В соответствии со статьей 2.1 вышеупомянутого федерального закона, страхователями, являются субъекты, производящие выплаты физическим лицам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Законом к таким субъектам отнесены организации, индивидуальные предприниматели, а также некоторые физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями. Так, в частности к страхователям приравнены адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, иные лица, занимающиеся частной практикой, члены крестьянских фермерских хозяйств, члены семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, добровольно вступившие в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

В соответствии со статьей 4.4 рассматриваемого федерального закона, правовое регулирование вопросов, касающихся определения объекта обложения страховыми взносами, базы для начисления страховых взносов, сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, порядка исчисления и уплаты страховых взносов, регулируется законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Обязательные страховые взносы уплачиваются также и Фонд обязательного медицинского страхования РФ. Под обязательным медицинским страхованием понимается, в соответствии со статьей 3 Федерального закона Российской Федерации от 29 ноября 2010 года № 326-ФЗ «Об обязательном ме-

дицинском страховании в Российской Федерации», вид обязательного социального страхования, представляющий собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на обеспечение при наступлении страхового случая гарантий бесплатного оказания застрахованному лицу медицинской помощи за счет средств обязательного медицинского страхования в пределах территориальной программы обязательного медицинского страхования и в установленных законом случаях в пределах базовой программы обязательного медицинского страхования.

Страхователями для работающих граждан, в соответствии со статьей 11 вышеназванного закона являются: лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам. В частности, к страхователям отнесены: организации, индивидуальные предприниматели, занимающиеся частной практикой нотариусы, адвокаты, арбитражные управляющие и некоторые другие категории лиц.

Страхователями для неработающих граждан являются специально уполномоченные органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Вопросы, касающиеся определения обязанности по уплате страховых взносов на обязательное медицинское страхование населения, полноты исчисления и уплаты этих взносов регламентируются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В настоящее время вопросы, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов во все вышеназванные государственные внебюджетные фонды РФ, регулируются главой 34 «Страховые взносы» НК РФ.

Так, в соответствии со статьей 420 НК РФ объектом обложения страховыми взносами являются выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному страхованию в соответствии с федеральными законами. В данном случае, в соответствии с федеральными законами Российской Федерации: от 15 декабря 2001 г. №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»; от 29 декабря 2006 г.

№255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»; от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»,

К выплатам, которые являются объектом обложения обязательными взносами в вышеназванные государственные внебюджетные фонды, в соответствии со статьей 420 НК РФ, относятся в частности: выплаты в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг; по договорам авторского заказа в пользу авторов произведений; по договорам об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности и некоторые другие. Полный перечень объектов обложения страховыми взносами в вышеназванные государственные внебюджетные фонды приведен в статье 420 НК РФ. В этой же статье приведен перечень выплат и иных вознаграждений, которые не признаются объектом обложения страховыми взносами.

Порядок определения базы для исчисления страховых взносов для плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам установлен статьей 421 НК РФ. По общему правилу база для исчисления страховых взносов определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и вознаграждений, предусмотренных в статье 420 НК РФ в отношении каждого физического лица. Особенности определения базы для некоторых случаев исчисления страховых взносов, регулируются статьей 421 НК РФ.

Отдельные виды выплат не подлежат обложению страховыми взносами. Перечень таких выплат определен в статье 422 НК РФ. К ним в частности, относятся некоторые виды государственных пособий, таких как по безработице, по социальному страхованию, а также установленные законодательством компенсационные выплаты.

В соответствии со статьей 423 НК РФ расчетным периодом для исчисления обязательных взносов в вышеназванные государственные внебюджетные фонды признается календарный год, а отчетными периодами признаются

первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

5.2. Исследование операций по расчетам с государственными внебюджетными фондами Российской Федерации

Судебная экспертиза расчетов с государственными внебюджетными фондами начинается с исследования операций по определению базы для исчисления страховых взносов. Как отмечалось в предыдущем параграфе, по общему правилу база для исчисления страховых взносов определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и вознаграждений, предусмотренных в статье 420 НК РФ в отношении каждого физического лица.

Исследование операций по определению базы для исчисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды начинается с определения правильности, полноты и своевременности включения налогоплательщиком в эту базу всех установленных в статье 420 НК РФ видов выплат. Для этого исследуются первичные учетные документы, записи в бухгалтерском и налоговом учете, а также документы, послужившие основанием для выплат, например, договора, контракты и другие.

К объектам экспертного исследования по данному вопросу относятся различные документы, послужившие основанием для начисления, выплат и вознаграждений, предусмотренных статьей 420 НК РФ. Так, суммы начисленной заработной платы, премий, доплат к заработной плате, носящих как регулярный, так и нерегулярный характер, можно установить по данным расчетных ведомостей. При этом необходимо принимать во внимание, что в сумму начисленной заработной платы могут быть включены и выплаты, не подлежащие обложению страховыми взносами, такие как, например, пособия по временной нетрудоспособности. Правильность сумм, начисленной оплаты труда в расчетных ведомостях можно установить на основании трудовых договоров, контрактов, табелей учета отработанного времени, нарядов на

сдельную оплату труда, документов на выплату наличных денег из кассы и других документов, создаваемых в отдельных организациях с учетом их специфики.

В бухгалтерском учете сумма начисленной оплаты труда отражается записями по дебету различных счетов в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Вместе с тем, при исследовании правильности определения базы для исчисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды необходимо из сумм, отраженных по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» исключить суммы начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм, которые отражаются в корреспонденции с дебетом счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Необходимо отметить, что в соответствии со статьей 421 НК РФ, установлена предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. По общему правилу с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих установленную на соответствующий расчетный период предельную величину базы для исчисления страховых взносов, определяемую нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Кроме того, этой же статьей установлено, что для лиц, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, таких как организации, индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не являющихся индивидуальными предпринимателями, на период до 2021 года также устанавливается предельная величина базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Методика экспертного исследования правильности определения налогоплательщиком базы для исчисления страховых взносов предполагает определенный алгоритм последовательных действий.

1. По данным трудовых договоров, контрактов, приказов по организа-

ции-налогоплательщику и других документов, устанавливается какие выплаты, принимаемые при исчислении страховых взносов, должны были иметь место в исследуемом периоде.

2. По данным отчетов кассира и кассовым документам, послужившим основанием для записей в этих отчетах, устанавливается фактическое наличие различных выплат, которые в соответствии со статьей 420 НК РФ принимаются для исчисления страховых взносов.

3. Устанавливается, исчислены ли страховые взносы с этих выплат, а также правильно ли определена величина предельной базы для исчисления страховых взносов.

Для этого исследуются документы, в которых отражены суммы начисленных выплат, а также бухгалтерские записи по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции с дебетом соответствующих хозяйственной операции счетов.

4. Все выявленные отклонения фиксируются в рабочих документах эксперта, затем анализируются причины этих отклонений. Если в процессе такого анализа устанавливается нарушение порядка определения базы для исчисления страховых взносов, то готовятся соответствующие записи для включения в заключение эксперта.

Следует отметить, что с целью уклонения от уплаты обязательных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды РФ, налогоплательщики могут занижать базу для исчисления страховых взносов. Поэтому судебному эксперту необходимо знать типовые схемы, применяемые с целью занижения базы для исчисления страховых взносов.

Существуют различные способы сокрытия доходов физических лиц, которые должны включаться в базу для исчисления страховых взносов. Одним из таких способов является выплата заработной платы официально неучтенными наличными денежными средствами. Для создания источника для выплаты заработной платы официально неучтенными наличными денежными средствами организации нередко прибегают к услугам так называемых

фирм-однодневок, которые осуществляют операции по обналичиванию денежных средств, имеющих на расчетных счетах организации.

Существуют различные схемы обналичивания. Например, организация, желающая создать официально неучтенный фонд наличных денежных средств, может заключить с фирмой-однодневкой фиктивный договор на оказание последней каких-либо услуг.

Затем организация перечисляет в эту фирму деньги за якобы оказанные услуги, например, маркетинговые. Владелец фирмы-однодневки снимает со своего расчетного счета полученную сумму наличными и передает ее, за вычетом стоимости услуг по обналичиванию, представителю организации.

Выплачивая заработную плату официально неучтенными наличными денежными средствами, организация, естественно, не отражает в официальном учете ее начисление и выплату, что ведет к занижению базы для исчисления страховых взносов.

Вышеизложенное относится не только к организациям, но и к индивидуальным предпринимателям, выплачивающим заработную плату наемным работникам официально неучтенными наличными денежными средствами.

Признаки противоправной деятельности проявляются в форме меньшего размера средней заработной платы в расчете на одного работника в исследуемой организации или у предпринимателя по сравнению с другими организациями или предпринимателями, работающими в сопоставимых условиях (одинаковый вид деятельности, один регион, одинаковый календарный период времени, за который проводится исследование).

Для выявления данного признака целесообразно провести исследование размера средней заработной платы в расчете на одного работника у различных налогоплательщиков, работающих в сопоставимых условиях.

На занижение базы для исчисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды направлена схема, которая получила условное название «заработная плата от нерезидента».

Данная схема обычно применяется организациями, осуществляющими внешнеэкономическую деятельность. Обязательным условием является взаимодействие с компанией, зарегистрированной в оффшорной юрисдикции, где существуют режим финансовой секретности.

Схемой предусмотрено заключение работниками российской организации трудовых договоров с оффшорной компанией, от которой они в дальнейшем и получают заработную плату. Для того чтобы создать в оффшорной компании источник финансирования выплат по заработной плате, российская организация перечисляет туда денежные средства в оплату якобы выполненных для нее каких-либо работ или услуг.

Таким образом, создается видимость выплаты заработной платы не российской организацией, а компанией, зарегистрированной в оффшорной юрисдикции, то есть нерезидентом. В связи с этим у российской организации не возникает обязанностей по формированию базы для исчисления страховых взносов в части выплат заработной платы ее работникам от нерезидента.

Признаки этого способа проявляются в виде определенных несоответствий. В частности, из приказа российской организации по штатам можно установить штатную численность персонала этой организации, а по записям в трудовых книжках – конкретных лиц, оформленных на те или иные должности.

По таблице учета отработанного времени можно определить, кто из принятых на работу физических лиц фактически работал в данной организации. Следовательно, эти лица должны быть указаны и в расчетно-платежных ведомостях по заработной плате. Однако, поскольку они заработную плату получают не в российской организации, а от нерезидента, то эти фамилии в расчетно-платежных ведомостях отсутствуют. В этом заключается первое несоответствие.

Следует отметить, что иногда заработная плата может и начисляться, но лишь в пределах одного минимального размера оплаты труда. Еще одно несоответствие возникает в связи с переводом денежных средств от российской организации нерезиденту. Как отмечалось выше, денежные средства перечисляются под видом оплаты за выполненные работы или оказанные услуги, хотя реально никаких работ или услуг оффшорная компания российской организации не оказывает. Другими словами, нет фактических оснований для перевода денег.

В некоторых случаях работа фактически выполняется, но именно персоналом российской организации. В таких случаях, могут возникнуть материальные затраты. При этом появляется несоответствие, проявляющееся как отсутствие трудовых затрат при наличии материальных затрат в структуре себестоимости выполненных работ, оказанных услуг, изготовленной продукции; издержках, связанных с продажей товаров.

Факт получения денег на оплату труда от нерезидента можно установить посредством анализа движения денежных средств по счетам в банках российской организации, если деньги на оплату труда поступают туда, или по счетам физических лиц – сотрудников российской организации, если деньги поступают на их личные счета.

Для обнаружения организаций, использующих названную схему, целесообразно провести сравнительный анализ деятельности нескольких налогоплательщиков, работающих в сопоставимых условиях по таким показателям как удельный вес трудовых затрат в общей сумме затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и средняя заработная плата одного работника. У налогоплательщиков использующих приведенную схему анализируемые показатели будут иметь наименьшие значения.

Еще одна схема, направленная на занижение базы для исчисления страховых взносов связана с передачей в личное пользование (под отчет) денежных средств организации или индивидуального предпринимателя на дли-

тельный срок. Работники такой организации или индивидуального предпринимателя получают в кассе организации денежные средства под отчет на якобы хозяйственные нужды, а фактически для личных целей. Периодически в кассу фиктивно вносятся наличные деньги, оформленные как возврат подотчетных сумм. Затем деньги вновь списываются из кассы под видом выдачи подотчетных сумм. Однако фактически движения денежных сумм не происходит, оформляются лишь приходные и расходные ордера на прием и последующую выдачу денег.

Таким образом, под видом подотчетных сумм физическое лицо получает доход, который должен включаться в базу для исчисления страховых взносов.

Для обнаружения лиц, в отношении которых применяется названный способ, целесообразно провести сравнительный анализ деятельности нескольких налогоплательщиков, работающих в сопоставимых условиях по таким показателям, как количество раз получения подотчетных сумм, количество отчетов за эти суммы, количество возвратов подотчетных сумм. У налогоплательщиков, применяющих описанную схему будет наибольшее количество полученных в подотчет сумм, по которым вместо отчета имел место возврат их в кассу.

Разновидностью рассмотренной схемы является передача под отчет, а фактически в личное пользование, материальных ценностей. Единственное отличие заключается в том, что доход образуется не в денежной, а в натуральной форме.

Другая схема, направленная на занижение базы для исчисления страховых взносов, получила условное название «заработная плата суточными».

Организации, применяющие данную схему, обычно создают в другом регионе филиал, в штаты которого зачисляют своих сотрудников, устанавливая им заработную плату в размере одного минимального размера оплаты труда. Затем эти сотрудники систематически «направляются в командировку» из фи-

лиала в головное предприятие, где они фактически и выполняют свою работу. При этом работники организации получают компенсационные выплаты в связи с командировкой в форме суточных. Фактически эти суточные и являются заработной платой. Однако по действующему законодательству компенсации доходом не являются и соответственно в базу для исчисления страховых взносов не включаются.

Для обнаружения признаков использования данной схемы необходимо провести сравнительный анализ деятельности различных налогоплательщиков, работающих в сопоставимых условиях по таким показателям как средняя заработная плата одного работника обособленного подразделения и расходы на командировки в обособленных подразделениях в расчете на одного работника. У налогоплательщиков, применяющих описанную схему первый из двух анализируемых показателей будет наименьшим, а второй – наибольшим.

В качестве источников для проведения анализа может использоваться статистическая отчетность (для определения численности и фонда оплаты труда), а также регистры бухгалтерского и налогового учета по расчетам с подотчетными лицами и учету затрат (для определения сумм командировочных расходов). Необходимы расходные кассовые ордера на выдачу подотчетных сумм на командировки или выплаты в качестве возмещения средств, израсходованных на командировки, авансовые отчеты по командировкам.

Один из способов занижения базы для исчисления страховых взносов связан с арендой жилых помещений для проживания сотрудников организации под видом аренды этих помещений для производственных нужд.

При использовании данного способа оплата аренды может производиться наличными деньгами или с использованием расчетных счетов других организаций. При этом сумма аренды относится на затраты производства, что приводит к уклонению от уплаты налога на прибыль организаций или налога на доходы индивидуального предпринимателя. Физическое лицо, за ко-

торое произведена оплата аренды жилья, фактически получает доход, однако официально этот доход по документам и учетным записям не отражается.

В результате происходит занижение базы для исчисления страховых взносов.

Для обнаружения признаков противоправной деятельности, осуществляемой подобным способом, необходимо установить наличие договоров на аренду производственных или складских помещений. Затем путем встречной проверки разных экземпляров этих договоров выясняется соответствие их содержания. Возможна ситуация, когда у арендатора, согласно договору, предполагается аренда производственных помещений, а у арендодателя – аренда жилого помещения.

В том случае, если в соответствии с договором имеет место аренда производственных помещений, необходимо проверить их фактическое наличие и вид деятельности, для осуществления которой они используются. Уже на этом этапе можно установить, что реально имеет место аренда жилого помещения. Далее необходимо установить физических лиц, которые фактически используют арендуемое помещение для проживания, чтобы знать, кто получил доход. После этого по данным учетных записей и документов, послуживших основанием для их выполнения, следует установить (отдельно по данным арендатора и арендодателя), какая сумма была оплачена за аренду. Это необходимо для исчисления суммы доходов физических лиц.

Следует отметить, что обнаружение использования данных и подобных им схем необходимо осуществлять не при проведении судебной налоговой экспертизы, а до нее посредством исследования специалиста. Полученные в ходе такого исследования данные следует использовать при проведении судебной налоговой экспертизы.

После исследования правильности определения налогоплательщиком базы для исчисления страховых взносов проводится исследование операций по исчислению величины взносов в государственные внебюджетные фонды.

В качестве объектов исследования используются расчеты и справки бухгалтерии по определению величины взносов в каждый из государственных внебюджетных фондов. Кроме того, объектами исследования являются учетные записи по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательно-му медицинскому страхованию работников организации. В соответствии с требованиями вышеназванной инструкции, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы начисленных платежей, подлежащие перечислению в государственные внебюджетные фонды.

Учетные записи исследуются по кредиту каждого из субсчетов, открытых в организации-налогоплательщике к этому счету, а именно: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчеты по обязательно-му медицинскому страхованию» в корреспонденции с дебетом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Методика исследования предполагает следующий алгоритм действий.

1. Исследуется правильность применения налогоплательщиком тарифов страховых взносов. При этом судебный эксперт должен руководствоваться статьями 425, 426 и 427 НК РФ. В соответствии со статьей 425 НК РФ, по общему правилу, под тарифом страхового взноса понимается величина страхового взноса на единицу измерения базы для исчисления страховых взносов. В данной статье НК РФ установлены тарифы страховых взносов в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по каждому виду страхования: на обязательное пенсионное страхование - 26 процентов; на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - 2,9 процента; на

обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Федеральным законом от 25 июля 2002 года N 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации») - 1,8 процента; на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

При этом судебному эксперту при проведении исследования необходимо учитывать, что статьей 426 НК РФ установлены для ряда налогоплательщиков, в том числе не имеющих права применять пониженные тарифы страховых взносов, специальные тарифы на 2017-2020 годы. В частности, в этот период применяются следующие тарифы страховых взносов: на обязательное пенсионное страхование в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 22 процента и свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - 10 процентов; на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 2,9 процента; на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в Российской Федерации, за исключением высококвалифицированных специалистов, в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования - 1,8 процента; на обязательное медицинское страхование - 5,1 процента.

При проведении исследования в части наличия права отдельных категорий налогоплательщиков на применение пониженных тарифов страховых взносов, судебный эксперт должен руководствоваться статьей 427 НК РФ.

Например, согласно этой статье, имеют право на применение пониженных тарифов страховых взносов такие категории налогоплательщиков, как хозяйственные общества и хозяйственные партнерства, которые занимаются применением и внедрением в практику результатов интеллектуальной деятельности. Конкретные размеры тарифов для каждой из категорий налогоплательщиков, имеющих право на применение пониженных тарифов страховых взносов приведены в этой же статье НК РФ.

Правильность применения тарифов страховых взносов исследуется по данным расчетов и справок бухгалтерии налогоплательщика. Выявленные расхождения фиксируются в рабочих документах судебного эксперта.

2. Исследуется правильность исчисления налогоплательщиком суммы отдельно по каждому виду страховых взносов. Для этого эксперт использует результаты исследования правильности определения налогоплательщиком базы для исчисления страховых взносов с учетом правильности включения тех или иных видов доходов в соответствующий расчетный и отчетный периоды.

При определении даты осуществления выплат и иных вознаграждений следует руководствоваться статьей 424 НК РФ. По общему правилу, согласно этой статье, дата осуществления выплат и иных вознаграждений определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника. В некоторых случаях эта дата определяется как день осуществления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица.

Используя результаты исследования о величине базы и размере тарифов для исчисления страховых взносов, эксперт определяет сумму отдельно по каждому виду страховых взносов и сопоставляет ее с соответствующей суммой, исчисленной налогоплательщиком и указанной в его расчетах. Все установленные расхождения фиксируются в рабочей документации эксперта.

3. Исследование правильности отражения в бухгалтерском учете сведений о расчетах с государственными внебюджетными фондами. На этом этапе эксперт использует сведения, полученные на предыдущем этапе исследова-

дования о величине страховых взносов по каждому их виду, которую налогоплательщик должен был показать, как кредиторскую задолженность перед соответствующим государственным внебюджетным фондом. Эти суммы эксперт сопоставляет с данными, которые налогоплательщик показал по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на соответствующих субсчетах: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию». Если при таком сопоставлении выявляются расхождения между суммами определенными в процессе судебной экспертизы и суммами, показанными налогоплательщиком на вышеназванных субсчетах, эксперт делает соответствующие записи в своей рабочей документации.

Затем, используя сведения о суммах, показанных по дебету вышеназванных субсчетов, а также первичные документы, послужившие основанием для учетных записей, эксперт устанавливает полноту и своевременность перечисления страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд.

Полученные на этом и предыдущих этапах экспертного исследования сведения, используются для подготовки заключения эксперта.

4. Исследование достоверности отчетности по обязательным взносам в государственные внебюджетные фонды. В настоящее время приказом ФНС РФ от 10 октября 2016 года № ММВ-7-11/551@ «Об утверждении формы расчета по страховым взносам, порядка его заполнения, а также формата представления расчета по страховым взносам в электронной форме» предусмотрено единая форма отчетности по всем видам страховых взносов, подлежащих уплате в государственные внебюджетные фонды. Эта форма включает в себя «Расчет сумм страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование»; «Расчет сумм страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»; «Расходы по обязательному социальному страхованию на

случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и расходы, осуществляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации», а также некоторые другие сведения, необходимые для контроля правильности составления вышеназванных расчетов.

Исследование достоверности вышеназванной отчетности предполагает сопоставление аналитических данных, которые должны быть отражены в бухгалтерском учете налогоплательщика в соответствии с результатами исследования, полученными на предыдущем этапе, с данными соответствующих расчетов в вышеназванной форме отчетности. Если в результате такого исследования выявляются расхождения с данными налогоплательщика, то эти расхождения фиксируются в рабочей документации судебного эксперта, для последующего включения в заключение.

Приложение 1

Образец заключения по судебной налоговой экспертизе

(сведения, приведенные в заключении носят условный характер)

Подписка

Мне, сотруднику экспертно-криминалистического отдела Следственного управления СК РФ по Нижегородской области Трофимовой Оксане Алексеевне в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 31.05.2001 г. № 73-

ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» разъяснены права и обязанности эксперта, предусмотренные ст. 16, 17 указанного выше закона и ст. 57 УПК РФ. При поручении производства экспертизы об ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 УК РФ предупреждена.

27 марта 2018 г.

Эксперт _____ (Трофимова О.А.)

Заключение эксперта №1

г. Нижний Новгород

Производство экспертизы: начато в 09 ч. 00мин. 27 марта 2018г.

окончено в 17 ч. 30мин. 17 апреля 2018г.

Эксперт экспертно-криминалистического отдела Следственного управления СК РФ по Нижегородской области Трофимова Оксана Алексеевна, имеющий высшее образование по специальности 'Судебная экспертиза' квалификация «Судебный эксперт» на основании постановления о назначении экспертизы, вынесенного 25 марта 2018 г. старшим следователем СУ СК РФ по Нижегородской области майором юстиции Петровым В.И. по материалам уголовного дела № 354811, произвел судебную налоговую экспертизу.

Обстоятельства дела известны эксперту в объеме, изложенном в постановлении следователя о назначении судебной налоговой экспертизы от 25 марта 2018г.

На исследование представлено:

1. Договор поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и спецификация к нему;
2. Договор займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г. с ООО «КР»;
3. Договор № 412 банковского счета от 26 сентября 2016 г. с Московским филиалом ОАО КБ «СИБ»;
4. Договор № 196 банковского счета в иностранной валюте от 26 сентября 2016 г. с Московским филиалом ОАО КБ «СИБ»;
5. Контракт № 883 от 25 сентября 2016 г. с компанией «SHLTD» и с ООО «Микро» и спецификация к нему;
6. Договор поставки ООО «ОИЛ» от 25 сентября 2016 г., подписанный также со стороны ООО «ТСН»;
7. Соглашение к контракту № 883 от 25 сентября 2016 г.;
8. Паспорт сделки № 1/17536791 от 26 сентября 2016 г.;
9. Платежные документы и выписки с лицевых счетов банков, отражающих движение денежных средств по счетам в связи с исполнением до-

говора поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г., договора займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г., контракта № 883 от 25 сентября 2016 г.;

10. Товарные накладные на отгрузку материальных ценностей по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г.;

11. Счета – фактуры по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г.;

12. Инвойсы, транспортные таможенные документы по контракту № 883 от 25 сентября 2016 г. и соглашению к контракту № 883 от 25 сентября 2016 г.;

13. Протоколы допросов.

Объекты поступили на экспертизу нарочным способом без упаковки. Внешний вид объектов соответствует его описанию в постановлении следователя о назначении экспертизы.

Перед экспертом поставлены следующие вопросы:

1. *“Из какого источника ООО «КР» предоставило денежные средства ООО «ТСН» по договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г. в сумме 44 504 656 руб. 88 коп.?”*

2. *Имелись ли какие-либо другие денежные средства на счете № 4070281... в Московском филиале ОАО КБ «СИБ» ООО «КР» на 25 сентября 2016 г. для того, чтобы предоставить заём ООО «ТСН» по договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г.?”*

3. *Имело ли место реальное предоставление ООО «КР» денежных средств в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. ООО «ТСН» по договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г.?”*

4. *Обладали ли ООО «ТСН» г. Н, ООО «ОИЛ» г. М, ООО «Строй-Фин» г. М, ООО «Пром» г. М, ООО «КР» г. М реальными денежными средствами для осуществления денежных переводов?”*

5. *Подтверждается ли документально исполнение сторонами своих обязательств по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и по контракту № 883 от 25 сентября 2016 г.?”*

Исследование

По первому вопросу:

Для ответа на этот вопрос было исследовано движение денежных средств на счетах в банках у всех участников сделки, направленной на возмещение НДС из бюджета. Из платежных документов, представленных на экспертизу следует, что движение денежных средств на счетах участников сделки прошло в течение одного банковского операционного дня – 28 сентября 2016 г. В сделке принимали участие ряд организаций, согласно представленным платежным документам и выпискам с лицевых счетов в банках

при этом на начало дня 28 сентября 2016 г. остаток денежных средств на счетах составлял:

- ООО «ОИЛ» г. М счет в банке «КЛ» г. М №4070281... - остаток на начало дня 10 365 руб. 92 коп.;

- ООО «ТСН» г. Н счет в банке ОАО КБ «СИБ» г. М № 407028108... - остаток на начало дня 0 руб. 00 коп.;

- ООО «Пром» г. М счет в банке ОАО КБ «СИБ» г. М №407028102... - остаток на начало дня 0 руб. 00 коп.;

- ООО «КР» г. М счет в банке ОАО КБ «СИБ» г. М №407028100...910 - остаток на начало дня 5 319 руб. 09 коп..

Кроме того, для расчетов по сделке использовались:

- корреспондентский счет «Трэйд КБ» (не резидент) в банке ОАО КБ «СИБ» г. М № 301118102...;

- корреспондентский счет «Траст МБ» (не резидент) в банке ОАО КБ «СИБ» г. М № 301152038....

Сумма сделки по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. составила 270 001 771 руб. 30 коп. По контракту № 883 от 25 сентября 2016 г. – 225 507 124 руб. 42 коп. По договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г. – 44 504 656 руб. 88 коп.

Таким образом, не у одного из участников сделок по вышеназванным договорам и контрактам на счетах в банках не было на дату проведения платежей – 28 сентября 2016 г. достаточной суммы денежных средств для осуществления реальных платежей. Следовательно, был произведен взаимозачет по вышеназванным счетам участников сделок в банках (см. Приложение № 1).

В процессе взаимозачета имело место следующее движение сумм по счетам в банках:

1. Платежным поручением № 17 от 25 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) ООО «ТСН» г. Н перечисляет ООО «ОИЛ» г. М сумму 270 001 771 руб. 30 коп. по договору поставки от 25 сентября 2016 г. № 36-ОЕ.

2. Платежным поручением № 116 от 27 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) ООО «ОИЛ» г. М перечисляет ООО «СтройФин» г. М сумму 269 982 586 руб. 14 коп. как за товар.

3. Платежным поручением № 6 от 28 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) ООО «СтройФин» г. М перечисляет ООО «Пром» г. М сумму 269 960 000 руб. 08 коп. как за товар.

4. Платежным поручением № 18 от 27 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) ООО «Пром» г. М перечисляет ООО «КР» г. М сумму 270 043 815 руб. 00 коп. как по договору займа.

5. Из полученной суммы 270 043 815 руб. 00 коп. ООО «КР» г. М перечисляет платежным поручением № 49 от 27 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) ООО «ТСН» г. Н

44 504 656 руб. 88 коп. как по договору займа №010-КР от 25 сентября 2016 г. и платежным поручением № 50 от 27 сентября 2016 г. (в банке операция проведена фактически 28 сентября 2016 г.) на корреспондентский счет «Трэйд КБ» сумму 225 539 155 руб. 00 коп. (корреспондентский счет открыт в банке ОАО КБ «СИБ» г. М).

6. Мемориальным ордером № 43 от 28 сентября 2016 г. с корреспондентского счета «Трэйд КБ» сумму 225 507 124 руб. 00 коп. конвертирована в чешские кроны и зачислена на корреспондентский счет «Траст МБ» (корреспондентский счет открыт в банке ОАО КБ «СИБ» г. М операция также проведена в банке 28 сентября 2016 г.

7. Мемориальным ордером № 35 от 28 сентября 2016 г. сумма в чешских кронах составлявшая в рублевом эквиваленте 225 507 124 руб. 42 коп. была зачислена с корреспондентского счета «Траст МБ» в банки ОАО КБ «СИБ» г. М на счет ООО «ТСН» г. Н.

После этой операции на счете ООО «ТСН» г. М сосредоточилась сумма равная 270 011 781 руб. 30 коп. Таким образом, круг движения денежных средств замкнулся, что позволило произвести взаиморасчет сумм между всеми участниками анной сделки.

Результаты анализа вышеприведенной схемы взаиморасчета позволяет сделать вывод о том, что реального движения денежных средств на счетах участников сделки не было и не могло быть, так как изначально ни у одного из участников не было на счете в банке суммы, достаточной для её осуществления.

Вывод по первому вопросу: *Из вышеизложенного следует, что источника средств ООО «КР» г. М для предоставления денежных средств ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. не было в виду отсутствия на его счете с которого списана указанная сумма займа реальных денежных средств.*

Сумма 44 504 656 руб. 88 коп., перечисленная в ООО «ТСН» г. Н платежным поручением № 49 от 27 сентября 2016 г. как по договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г., была образована на счете ООО «КР» г. М искусственно, в результате организации взаимозачета в течение одного операционного дня 28 сентября 2016 г., причем, реального денежного обеспечения суммы на которую был произведен взаимозачет не имелось, поскольку не у одного из участников этого взаимозачета не было на счете достаточных денежных средств для осуществления платежей (см. Приложение № 1).

По второму вопросу:

По данным лицевого счета ООО «КР» № 407028...901 в ОАО КБ «СИБ» г. М остаток средств на начало дня 28 сентября 2016 г. на счете составлял 5 319 руб. 09 коп. в течении дня 28 сентября 2016 г. на указанный счет поступило 270 043 815 руб. 00 коп. от ООО «Пром» г. М, списано со

счета 44 504 656 руб. 88 коп. на счет ООО «ТСН» г. Н и 225 539 155 руб. 08 коп. на корреспондентский счет «Трэйд КБ» в ОАО КБ «СИБ» г. М. Всего списано со счета 270 043 815 руб. 00 коп., остаток на конец дня составил 5 322 руб. 21 коп.

Все поступившие и списанные в течение операционного дня 28 сентября 2016 г. суммы связаны с осуществлением вышеназванного взаимозачета.

Вывод по второму вопросу: *Таким образом, каких-либо других денежных средств, кроме поступивших при проведении взаимозачета № 407028...901 в ОАО КБ «СИБ» г. М, у ООО «КР» г. М на 28 сентября 2016 г. для того, чтобы предоставить заём ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. не было.*

По третьему вопросу:

Как отмечалось в ответе на вопросы № 1-2, поставленные на разрешение судебной налоговой экспертизы реальных денежных средств по состоянию на 28 сентября 2016 г. на счете № 407028...901 в ОАО КБ «СИБ» г. М у ООО «КР» г. М для предоставления займа в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. не было, следовательно реального предоставления денежного займа в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 от ООО «КР» г. М не имело место.

По четвертому вопросу:

Движение денежных средств у указанных организаций в течение 28 сентября 2016 г. характеризуется следующими данными:

1. ООО «ТСН» г. Н счет в банке ОАО КБ «СИБ» г. М № 407028108...201 остаток на начало дня 0 руб. 00 коп., в течение дня поступило 270 011 781 руб. 30 коп. в рамках взаимозачета с корреспондентского счета «Траст МБ» списано в течение дня 270 001 771 руб. 30 коп. в рамках взаимозачета на счет ООО «ОИЛ» г. М и 10 010 руб. за услуги банка ОАО КБ «СИБ» г. М, остаток на конец дня 0 руб. 00 коп.

2. ООО «ОИЛ» г. М счет в банке «КЛ» г. М № 4070281...390 остаток на начало дня 10 365 руб. 92 коп., в течение дня поступило 270 001 771 руб. 30 коп. в рамках взаимозачета от ООО «ТСН» г. Н списано в течение дня 269 982 586 руб. 44 коп. на счет ООО «СтройФин» г. М, остаток на конец дня 29 550 руб. 78 коп.

3. ООО «СтройФин» г. М счет в банке «КЛ» г. М № 4070281...425 остаток на начало дня 0 руб. 00 коп., в течение дня поступило 269 982 586 руб. 44 коп. от ООО «ОИЛ» г. М в рамках взаимозачета списано в течение дня 269 960 000 руб. 08 коп. на счет ООО «Пром» г. М, остаток на конец дня 22 586 руб. 36 коп.

4. ООО «Пром» г. М счет в банке ОАО КБ «СИБ» г. М № 4070281...201 остаток на начало дня 0 руб. 00 коп., в течение дня поступило 269 960 000 руб. 08 коп. от ООО «СтройФин» г. М в рамках взаимозачета и

84 000 руб. 00 коп. по документу, не представленному на экспертизу, списано в течение дня 270 043 815 руб. 00 коп. на счет ООО «КР» г. М в рамках взаимозачета. Остаток на конец дня 185 руб. 08 коп.

5. Движение денежных средств по счету ООО «КР» г. М подробно изложено в ответе на второй вопрос, вынесенном на разрешение эксперта.

Выводы по четвертому вопросу: *Результаты анализа движения денежных средств по исследуемым счетам организаций позволяют сделать вывод о том, что ООО «ТСН» г. Н, ООО «ОИЛ» г. М, ООО «СтройФин» г. М, ООО «Пром» г. М, ООО «КР» г. М реальными денежными средствами для осуществления денежных переводов не обладали, имело место лишь имитация платежей.*

По пятому вопросу:

В соответствии с договором поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и спецификация к нему ООО «ОИЛ» г. М обязывалось поставить в ООО «ТСН» г. Н станки металлообрабатывающие бывшие в употреблении и восстановленные после ремонта и модернизации на сумму 203 340 руб. 24 коп. и пластины (ножи и лезвия) для металлических инструментов на сумму 269 798 431 руб. 06 коп., а всего на сумму 270 001 771 руб. 30 коп. в подтверждении отгрузки вышеназванных материальных ценностей по договору поставки были составлены товарные накладные с № 70 по № 84, которые все имеют одинаковую дату 27 сентября 2016 г., общая сумма материальных ценностей в этих товарных накладных составляет 270 001 771 руб. 30 коп. (см. Приложение № 2).

Во всех товарных накладных выполнены подписи от имени генерального директора ООО «ОИЛ» г. М гражданина Г. и главного бухгалтера гражданки Щ., кроме того, в накладных имеется запись по доверенности № 1392 от 28 сентября 2016 г., выданная Т., фамилии и подписи лиц, отпустивших груз, в накладных не имеется, что является нарушением требований п.2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Поэтому вышеназванные товарные накладные к бухгалтерскому учету приниматься не должны и подтверждением исполнения обязательств по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. служить не могут.

На якобы отгруженные материальные ценности по указанным товарным накладным были составлены счета-фактуры, имеющие те же номера, даты и суммы, что и в товарных накладных (см. Приложение № 3).

Поскольку факт отгрузки продукции документально не подтверждается, можно сделать вывод о том, счета-фактуры выписаны необоснованно, следует отметить, что при обычном порядке ведения учета счетов-фактур их номер и номер накладной обычно не совпадают.

С подтверждением выполнения обязательств по контракту № 883 от 25 сентября 2016 г. и соглашения к нему предъявлены инвойсы, транспортные документы на вывоз груза и таможенные декларации.

Согласно инвойсам стоимость отгруженных материальных ценностей составляет 320 277 126 чешских крон.

Вывод по пятому вопросу: *Учитывая, что вышеназванные товарные накладные к бухгалтерскому учету приниматься не должны и подтверждением исполнения обязательств по договору поставки № 036-ОЕ от 25 сентября 2016 г. служить не могут, следует вывод, что реальных операций по закупке и дальнейшей продаже на экспорт материальных ценностей, указанных в договоре поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и контракта № 883 от 25 сентября 2016 г. ООО «ТСН» г. Н не осуществлялось.*

Таким образом, документального подтверждения сторонами своих обязательств по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и контракта № 883 от 25 сентября 2016 г. не имеется.

При проведении экспертизы использовалось следующее оборудование экспертного учреждения: ноутбук HP Pavilion 6 серийный № 1212121, принтер “Canon PixmaMG 2440” серийный № 3434343 с разрешением 600 dpi, программа Microsoft Word.

Выводы:

1. Источника средств ООО «КР» г. М для предоставления денежных средств ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. не было в виду отсутствия на его счете с которого списана указанная сумма займа реальных денежных средств.

Сумма 44 504 656 руб. 88 коп., перечисленная в ООО «ТСН» г. Н платежным поручением № 49 от 27 сентября 2016 г. как по договору займа № 010-КР/09 от 25 сентября 2016 г., была образована на счете ООО «КР» г. М искусственно, в результате организации взаимозачета в течение одного операционного дня 28 сентября 2016 г., причем, реального денежного обеспечения суммы на которую был произведен взаимозачет не имелось, поскольку не у одного из участников этого взаимозачета не было на счете достаточных денежных средств для осуществления платежей.

2. Каких-либо других денежных средств, кроме поступивших при проведении взаимозачета № 407028...901 в ОАО КБ «СИБ» г. М, у ООО «КР» г. М на 28 сентября 2016 г. для того, чтобы предоставить заём ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. не было.

3. Реального предоставления денежного займа в сумме 44 504 656 руб. 88 коп. ООО «ТСН» г. Н по договору займа от 25 сентября 2016 г. № 010-КР/09 от ООО «КР» г. М не имело место.

4. Результаты анализа движения денежных средств по исследуемым счетам организаций позволяют сделать вывод о том, что ООО «ТСН» г. Н, ООО «ОИЛ» г. М, ООО «СтройФин» г. М, ООО «Пром» г. М, ООО «КР» г. М реальными денежными средствами для осуществления денежных переводов не обладали, имело место лишь имитация платежей.

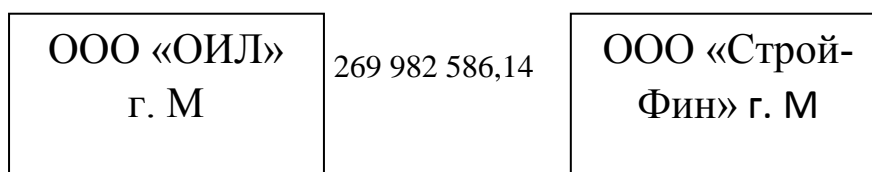
5. Документального подтверждения сторонами своих обязательств по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г. и контракта № 883 от 25 сентября 2016 г. не имеется.

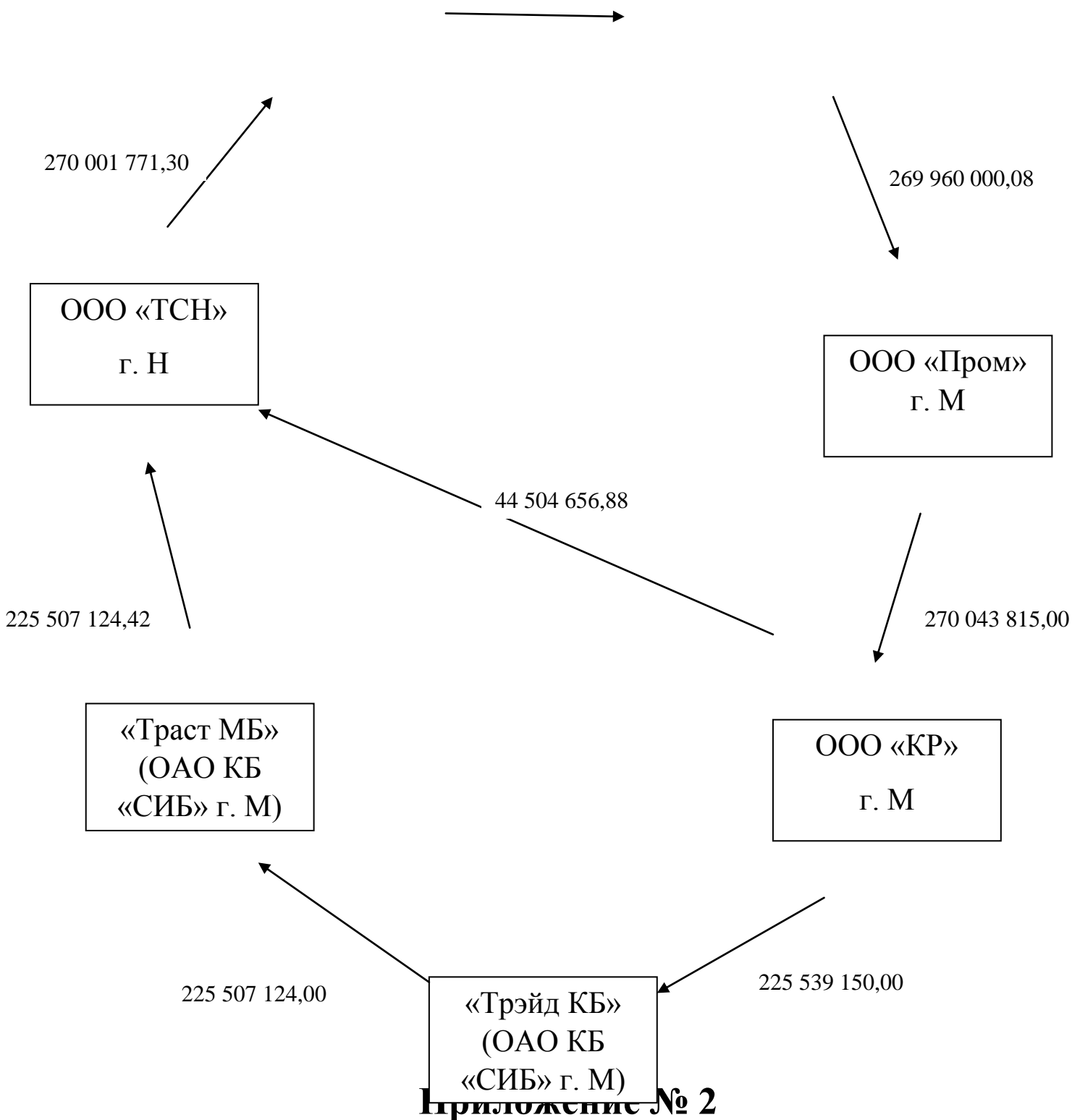
Эксперт: _____ (Трофимова О.А)

Приложение № 1

к Заключению эксперта № 1 от 17.04.2018 г.

Схема взаимозачета между участниками сделок:





к Заключению эксперта № 1 от 17.04.2018 г.

Перечень товарных накладных на поставку материальных ценностей от ООО «ОИЛ» г. М в ООО «ТСН» г. Н по договору поставки № 36-ОЕ от 25 сентября 2016 г.

Товарная накладная		Сумма без НДС руб, коп.	Сумма НДС руб, коп.	Сумма с учетом НДС руб, коп.
№	Дата			
70	27.09.2016	19 060 499,85	3 812 099,97	22 872 599,82
71	27.09.2016	19 062 355,77	3 812 471,15	22 874 826,92
72	27.09.2016	18 772 832,25	3 754 566,45	22 527 398,70
73	27.09.2016	18 761 078,09	3 752 215,62	22 513 293,71
74	27.09.2016	18 762 006,05	3 752 401,21	22 514 407,26
75	27.09.2016	18 762 624,69	3 752 524,94	22 515 149,63
76	27.09.2016	18 758 912,85	3 751 782,57	22 510 695,42
77	27.09.2016	18 746 849,37	3 749 369,87	22 496 219,24
78	27.09.2016	18 728 290,17	3 745 658,03	22 473 948,20
79	27.09.2016	18 728 599,49	3 745 719,90	22 474 319,39
80	27.09.2016	18 106 247,65	3 621 249,53	21 727 497,18
81	27.09.2016	18 751 179,85	3 750 235,98	22 501 415,83
Итого:		225 001 476,08	45 000 295,22	270 001 771,30

Приложение № 3

к Заключению эксперта № 1 от 17.04.2018 г.

**Перечень счетов-фактур на поставку материальных ценностей
от ООО «ОИЛ» г. М в ООО «ТСН» г. Н по договору поставки № 36-ОЕ
от 25 сентября 2016 г.**

Счет-фактура		Сумма без НДС руб, коп.	Сумма НДС руб, коп.	Сумма с учетом НДС руб, коп.
№	Дата			
70	27.09.2016	19 060 499,85	3 812 099,97	22 872 599,82
71	27.09.2016	19 062 355,77	3 812 471,15	22 874 826,92
72	27.09.2016	18 772 832,25	3 754 566,45	22 527 398,70
73	27.09.2016	18 761 078,09	3 752 215,62	22 513 293,71
74	27.09.2016	18 762 006,05	3 752 401,21	22 514 407,26
75	27.09.2016	18 762 624,69	3 752 524,94	22 515 149,63
76	27.09.2016	18 758 912,85	3 751 782,57	22 510 695,42
77	27.09.2016	18 746 849,37	3 749 369,87	22 496 219,24
78	27.09.2016	18 728 290,17	3 745 658,03	22 473 948,20
79	27.09.2016	18 728 599,49	3 745 719,90	22 474 319,39
80	27.09.2016	18 106 247,65	3 621 249,53	21 727 497,18
81	27.09.2016	18 751 179,85	3 750 235,98	22 501 415,83
Итого:		225 001 476,08	45 000 295,22	270 001 771,30

Литература

Нормативные материалы и иные официальные документы

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*
2. *Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации. // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*
3. *Федеральный закон РФ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

4. *Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 № 402-ФЗ // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

5. *Приказ Министерства внутренних дел РФ «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» от 29 июня 2005 года № 511 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

6. *Приказ Министерства юстиции РФ «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» от 27 декабря 2012 № 237 // Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».*

Научная литература

7. *Климович Л.П.* Научные основы современной судебной экономической экспертизы: монография. - Москва: Проспект, 2014. – 144 с.

8. *Котенева Т.В.* Методологические основы судебно-экономической экспертизы: монография. М. ИНФРА-М, 2016. – 212 с.

9. *Судебная экспертология: история и современность (научная школа, экспертная практика, компетентностный подход) / под ред. Е.Р. Россинской, Е.И. Галяшиной.* – М.: Проспект, 2017. – 272 с.

10. *Тимченко В.А.* Использование учетно-экономической (бухгалтерской) информации для обнаружения признаков преступлений и доказывания по уголовным делам: Монография. – Н. Новгород: Нижегородская правовая академия, 2014. – 188 с.

Статьи

11. Алаева Г.Т., Воронов С.С. Теория и практика судебно-экономической экспертизы в современных условиях: сравнительно-правовой аспект // *Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России.* 2017. № 1 (37). С. 36-40.

12. *Аминев Ф.Г.* Проблемы научно-методического обеспечения судебно-экспертной деятельности и пути их решения // *Право и государство.* 2016. № 1 (70). С. 53-56.

13. *Ишенина И.Н.* Алгоритм формирования типовой методики производства судебной налоговой экспертизы // *Вестник экономической безопасности.* 2009. № 9. С. 107-111.

14. *Нефедов С.Н., Чащин С.В.* Валидация методик судебной экспертизы: основные нормативные документы // *Вопросы криминологии, криминалистики и судебной экспертизы.* 2015. № 2 (38). С. 75-80.

15. *Пустовалова Е.П.* Проблема разработки частной методики исследования, проводимого в рамках судебной экономической экспертизы по делам, связанным с налогообложением предприятий // Теория и практика судебной экспертизы. 2011. № 1(21) (21). С. 164-169.

16. *Россинская Е.Р.* Современная концепция судебной экспертологии как науки о судебной экспертизе и судебно-экспертной деятельности // Право и государство. 2014. № 2. С. 96-100.

17. *Смирнова С.А., Омелянюк Г.Г., Усов А.И.* Законодательное закрепление инноваций судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации // Российский журнал правовых исследований. 2016. № 1 (6). С. 220-227.

Учебная и учебно-методическая литература

18. *Судебно-бухгалтерская экспертиза* / Нелезина Е.П., - 2-е изд. - М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 167 с.

19. *Судебно-экономическая экспертиза в уголовном процессе : учеб. пособие* / В.А. Прорвич, А.Ф. Волынский, С.В. Расторопов, Е.А. Семенова ; под. ред. В.А. Прорвича и А.Ф. Волынского. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 512 с.

20. *Судебно-экономическая экспертиза в гражданском и арбитражном процессе : учеб. пособие* / В.А. Прорвич, А.Ф. Волынский, И.С. Лящевский, Е.А. Семенова ; под ред. В.А. Прорвича и А.Ф. Волынского. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 710 с.

21. *Тимченко В.А.* Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. – Н. Новгород: Нижегородская правовая академия, 2010. – 124 с.

Диссертации и авторефераты диссертаций

22. *Виноградова М.М.* Теоретические и методологические основы экспертного исследования финансового состояния хозяйствующего субъекта при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности. Автореферат дис. ... к-та юрид. наук. М.: РФЦСЭ, 2006. 27 с.

23. *Голикова В.В.* Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты. Автореферат дис... к-та юрид. наук. М.: МГЮА, 2012. 23 с.

24. *Кеворкова Ж.А.* Бухгалтерская экспертиза деятельности организаций: теория и практика. Автореферат дис... д-ра экон. наук. М: Всероссийский заочный финансово-экономический институт, 2008. 52 с.

25. *Климович Л.П.* Судебно-экономические экспертизы: Теоретические и методические основы, значение при расследовании преступлений: Авторефер. дис... д-ра юрид. наук. – Красноярск, 2004. – 38 с.

26. *Сарыгина Э.С.* Судебная финансово-экономическая экспертиза: теоретические и организационно-методические аспекты. Автореферат дис... к-та юрид. наук. М.: МГЮА, 2017. 30 с.

27. *Тимченко В.А.* – Концепция криминалистической диагностики преступлений на основе бухгалтерской информации: Дис. ...д-ра юрид. наук. Н.Новгород, 2001. – 379 с.

28. *Щадрин В.В.* Методология и организация бухгалтерской экспертизы. Автореферат д-ра. эконом. наук. Саратов: Саратовский гос. соц.-эконом. ун-т. 2006. 34 с.

Тимченко В.А.
СУДЕБНАЯ НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА
Электронное учебное пособие

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского
603950, г. Нижний Новгород, пр. Гагарина, 23