



**Виктория  
Владимировна  
ГОЛИКОВА,**

доцент кафедры судебных  
экспертиз

Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА),  
кандидат юридических наук

**v.v\_golikova@mail.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

## Судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость

**Аннотация.** Судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость является важнейшим доказательством по делу, с ее помощью можно выявить нарушения требований налогового законодательства, допускаемые налогоплательщиками при определении элементов налогообложения. В рамках существующего правового регулирования одним из элементов механизма защиты от налоговых преступлений в связи с возникающими посягательствами на финансовые интересы страны является судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость, производство которой направлено на обеспечение объективного и всестороннего расследования преступлений в уголовном судопроизводстве.

**Ключевые слова:** судебная экспертиза, налог, налоговая экспертиза, эксперт, классификация экспертиз.

**DOI: 10.17803/2311-5998.2022.90.2.116-123**

**V. V. GOLIKOVA,**

Assistant Professor of forensic expertise Department  
at Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Cand. Sci. (Law)

**v.v\_golikova@mail.ru**

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

### **Forensic Tax Examination of Calculations with the Budget for Value Added Tax**

**Abstract.** The forensic tax examination of calculations with the budget for value added tax is the most important evidence in the case, with its help it is possible to identify violations from the requirements of tax legislation allowed by taxpayers in determining the elements of taxation. Within the framework of the existing legal regulation, one of the elements of the mechanism of protection against tax crimes in connection with the encroachments on the financial interests of the country is a forensic tax examination of calculations with the budget for value added tax, the production of which is aimed at ensuring an objective and comprehensive investigation of crimes in criminal proceedings.

**Keywords:** forensic examination, tax, tax examination, expert, examination classification of expertise.

**В** настоящее время в судебной экспертологии сложилась следующая последовательность структурных уровней судебных экспертиз: класс — род — вид — подвид<sup>1</sup>. Каждому из этих уровней соответствуют свои предмет, объекты и задачи. Класс экспертиз — высшая систематическая категория судебных экспертиз, выражающая совокупность экспертиз, удовлетворяющих каким-либо определенным условиям или признакам.

Необходимо отметить, что судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (далее — НДС) является видом судебной налоговой экспертизы.

Обязанность уплатить НДС возникает, если организация или индивидуальный предприниматель (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализует товары, работы или услуги на территории Российской Федерации;
- передает имущественные права на территории Российской Федерации;
- передает на территории Российской Федерации товары, выполняет работы или оказывает услуги для собственных нужд, при этом расходы на них не учитываются при исчислении налога на прибыль;
- выполняет строительно-монтажные работы для собственного потребления;
- ввозит товары на территорию Российской Федерации.

При реализации на территории Российской Федерации товаров, работ или услуг применяются следующие ставки НДС:

- 0 % (п. 1 ст. 164 НК РФ);
- 10 % (п. 2 ст. 164 НК РФ);
- 20 % (п. 3 ст. 164 НК РФ) (до 1 января 2019 г. действовала ставка 18 %);
- расчетные ставки 10/110 или 20/120 (п. 4 ст. 164 НК РФ) (до 1 января 2019 г. вместо 20/120 действовала ставка 18/118).
- расчетная ставка при реализации иностранной организацией услуг в электронной форме в размере 16,67 % (п. 5 ст. 174.2 НК РФ) (до 1 января 2019 г. ставка составляла 15,25 %).

Предмет судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по НДС составляют фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в уголовном судопроизводстве с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогового законодательства, на основе исследования закономерностей элементов налогообложения по НДС и суммы налога, подлежащего уплате в бюджет (возмещению из бюджета).

Объектами судебной налоговой экспертизы по расчетам с бюджетом по НДС являются документы на бумажных и (или) электронных носителях, содержащие экономически значимую информацию об элементах налогообложения по НДС.

К примеру, если перед экспертом поставлен вопрос о том, какую сумму НДС должно было заплатить и какую сумму НДС фактически заплатило предприятие за определенный период всего и отдельно по операциям с другой организацией, то для ответа на него эксперт должен:

<sup>1</sup> *Неретина Н. С.* Категории класса, рода и вида в теории судебных экспертиз // Судебная экспертиза: методологические, правовые и организационные проблемы новых родов (видов) судебных экспертиз : материалы Международной научно-практической конференции (г. Москва, 15—16 января 2014 г.). М. : Проспект, 2014. С. 174—177.



- 1) определить сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет за указанный период, с учетом уменьшения суммы налоговых вычетов по НДС;
- 2) сравнить суммы НДС, рассчитанные в ходе исследования, с суммами НДС, которые заявлены в налоговых декларациях за указанный период.

Согласно налоговому законодательству, чтобы определить сумму налога, подлежащего уплате за налоговый (отчетный) период, необходимо за этот период исчислить налоговую базу по данному налогу. Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ, налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Чтобы исчислить налоговую базу по НДС, необходимы документы, подтверждающие реализацию товаров (работ, услуг), т.е. документы, подтверждающие возникновение объекта налогообложения НДС. Ими могут быть документы, подтверждающие поступление товарно-материальных ценностей, реализацию товаров (работ, услуг), передачу товаров, имущества, выполнение работ и т.д.: товарно-транспортные накладные, платежные поручения, наряды, приходные и расходные кассовые ордера, накладные на отпуск и получение товара, акты выполненных работ, квитанции, акты приемки-передачи, закупочные акты, бухгалтерская справка-расчет, накладные на внутреннее перемещение товаров, требование-накладная, товарные накладные, выписка банка по расчетному счету, счета-фактуры и др.

Для исчисления суммы НДС, подлежащего уплате в бюджет, необходимо также определить сумму налоговых вычетов (ст. 173 НК РФ). Для того чтобы применить налоговый вычет, необходимо одновременное соблюдение следующих условий:

- товары (работы, услуги, имущественные права) приняты к учету;
- имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура;
- товары (работы, услуги, имущественные права) приобретены для использования в облагаемой НДС деятельности.

Принять к вычету НДС налогоплательщик может только по тем товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые предназначены для операций, признаваемых объектами обложения НДС. В качестве следующего основного условия, установленного законом, выступает принятие товаров (работ, услуг, имущественных прав) к учету. Доказательством выполнения условия налогоплательщика о принятии товаров (работ, услуг, имущественных прав) к учету является наличие необходимых первичных документов. Первичный бухгалтерский документ только тогда обладает юридической силой, когда он составлен по надлежащей форме, все его реквизиты заполнены<sup>2</sup>.

Счет-фактура является документальным основанием для применения вычета по НДС, о чем говорится в п. 1 ст. 169 НК РФ. При этом нужно отметить, что

<sup>2</sup> См.: постановление ФАС Московского округа от 8 августа 2013 г. по делу № А40-95766/11-140-408; постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 февраля 2012 г. по делу № А32-7340/201; постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19 сентября 2011 г. по делу № А45-18674/2010; постановление ФАС Волго-Вятского округа от 9 сентября 2011 г. по делу № А28-9888/2010; постановление ФАС Уральского округа от 24 мая 2011 г. № Ф09-2729/11-С3 по делу № А71-8822/2010А31.

счет-фактура — это не единственный документ, по которому налогоплательщик-покупатель может применить вычет. Например, при импорте товаров иностранный поставщик не выставляет покупателю счет-фактуру, поэтому основанием для применения вычета по «ввозному» налогу у импортера выступают таможенная декларация и документы, свидетельствующие о том, что налог на таможне уплачен.

Можно заключить, что основными документами в целях принятия к вычету суммы НДС являются:

- счета-фактуры поставщиков;
- первичные документы, подтверждающие оприходование товарно-материальных ценностей (товарные накладные, акты о выполнении работ или об оказании услуг);
- платежные документы, подтверждающие перечисление авансов;
- книга покупок (предназначена для определения суммы входного НДС, которую можно принять к вычету в определенном квартале; в ней отражаются данные счетов-фактур, по которым в текущем квартале может быть заявлен вычет);
- договоры с поставщиками, когда этими договорами предусмотрена уплата аванса.

Плательщики НДС обязаны вести книги покупок и книги продаж. Книга продаж предназначена для регистрации составленных и (или) выставленных счетов-фактур при возникновении обязанности по исчислению НДС. В книге покупок регистрируются все счета-фактуры (в том числе корректировочные, исправленные), полученные от продавцов как на бумажном носителе, так и в электронном виде, если возникло право на налоговые вычеты в порядке, установленном ст. 172 НК РФ (п. 2 Правил ведения книги покупок, установленных постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137<sup>3</sup>). Декларации по НДС, данные о вычетах заполняются именно на основе книги покупок (п. 7 приложения 5 указанного постановления).

Одним из условий принятия к вычету «ввозного» НДС является наличие документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога (п. 1 ст. 172 НК РФ). Однако конкретного перечня таких документов НК РФ не содержит. Поэтому возникает вопрос: какими документами следует подтверждать уплату «ввозного» налога? Факт уплаты налога при ввозе товаров на территорию России подтверждается таможенной декларацией и платежными документами. В качестве платежного документа может выступать платежное поручение.

Документальным подтверждением операций по экспорту товаров будут являться:

- контракт (копия контракта) с иностранным покупателем;
- таможенная декларация (копия) с отметками таможенных органов;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов.

Если налогоплательщик экспортирует товары через посредника, то в пакет подтверждающих документов входят:

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 (ред. от 2 апреля 2021 г.) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».



- договор (копия договора) налогоплательщика с посредником (договор комиссии, поручения либо агентский договор);
- контракт (копия контракта) посредника с иностранным покупателем;
- таможенная декларация (копия) с отметками таможенных органов;
- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов (п. 2 ст. 165 НК РФ).

Очень часто на практике при расчете суммы налога для определения размера выручки за основу берут выписки банка о движении денежных средств по расчетному счету. Однако указанных выписок недостаточно для того, чтобы рассчитать НДС на основании сведений о выручке, которые подтверждаются только выпиской банка по расчетному счету. Из содержания банковских выписок невозможно сделать достоверный вывод, какие из поступивших на банковский счет сумм образуют налоговую базу по НДС. Поэтому, на наш взгляд, неправильно рассчитывать сумму налога только на основании выписок банка без документов, подтверждающих совершение хозяйственных операций.

Для ответа на вопрос о сумме НДС, подлежащего уплате за исследуемый период, эксперту необходимо иметь информацию о том, какой способ определения налоговой базы по НДС (по мере отгрузки или по мере оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав) применялся налогоплательщиком в исследуемом периоде. Информацию можно получить из приказа (распоряжения) об учетной политике для целей налогообложения. Эта информация необходима для определения налоговой базы. Налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат: на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).

Судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по НДС решает *диагностические задачи*.

К задачам исследуемого вида экспертизы относятся:

- 1) выявление нарушений налогового законодательства в части расчетов и уплаты НДС;
- 2) определение правильности исчисления и уплаты НДС, а также правильности отражения операций, связанных с расчетами по НДС, хозяйствующим субъектом в бухгалтерском и (или) налоговом учете;
- 3) документальное подтверждение факта нарушения налогового законодательства в части расчетов с бюджетом по НДС, выявленного в рамках налоговой проверки.

К диагностическим задачам относятся классификационные и ситуационные задачи<sup>4</sup>.

*Классификационные задачи*, направленные на определение соответствия качественных и количественных характеристик объекта, механизма действий определенным заданным характеристикам, могут быть выражены в следующих вопросах, ставящихся на разрешение судебной налоговой экспертизы:

<sup>4</sup> Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М. Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология) : учебник / под ред. Е. Р. Россинской. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Норма ; Инфра-М, 2020. С. 86.

- соответствует ли требованиям законодательства учет организацией хозяйственных операций, облагаемых НДС по разным ставкам, в частности по операциям с компаниями А, В, С, D, за (конкретный) период (если нет, то как это могло повлиять на размер исчисленного налога);
- правильно ли применена ставка по НДС 10 % по (следующим) операциям за (конкретный) период.

*Ситуационные задачи* судебной налоговой экспертизы, связанные с анализом ситуации, определяют содержание следующих примерных вопросов:

- относятся ли (конкретные) операции к расходам, не принимаемым к вычету, при исчислении НДС (если да, то на какую сумму изменится налогооблагаемая база по НДС за соответствующий квартал);
- подлежит ли восстановлению сумма НДС, ранее предъявленная к вычету, по (следующим) операциям со (следующими) компаниями за (конкретный) период (если да, то как это повлияет на размер НДС, подлежащего уплате).

По степени общности экспертные задачи делят на общие задачи, типичные задачи вида экспертизы, конкретные задачи проводимой экспертизы<sup>5</sup>.

*Общая задача* судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по НДС определяется ее направлением в целом. Общей задачей будет исследование закономерностей элементов, связанных с НДС (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога), налогоплательщиками и лицами, освобожденными от уплаты налога.

*Типичной задачей* судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по НДС в зависимости от постановки цели и задач исследования является определение правильности исчисления и уплаты НДС, а также правильности отражения операций, связанных с расчетами по НДС, хозяйствующим субъектом в бухгалтерском и (или) налоговом учете. Типичные задачи можно выделить в рамках подвидов судебной налоговой экспертизы по расчетам с бюджетом по НДС. Это судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по НДС:

- с полученных авансов;
- по операциям с участием посредников;
- по обязательствам в валюте;
- при СМР для собственного потребления;
- по отдельным операциям;
- при возврате и недопоставке товаров;
- при экспорте и импорте;
- при экспорте и импорте в ЕАЭС<sup>6</sup>;

<sup>5</sup> Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М. Указ. соч. С. 89.

<sup>6</sup> Ввоз товаров на территорию России и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, является одним из объектов обложения НДС (пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ). Исчисление НДС при ввозе товаров на территорию РФ с территории государств — членов ЕАЭС имеет ряд особенностей, так как регулируется Договором о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.). В состав ЕАЭС входят: Республика Беларусь, Республика Казахстан, Российская Федерация, Республика Армения, Кыргызская Республика (преамбула; ст. 2 Договора о Евразийском экономическом союзе ; ст. 1 Дого-



— подлежащему возмещению из бюджета;

— принятому к вычету.

*Конкретные задачи* судебной налоговой экспертизы реализуются путем постановки определенных вопросов эксперту в зависимости от решаемой задачи и имеющихся объектов, например:

— правильно ли были применены налоговые ставки по НДС при ввозе товаров на территорию России по (следующим) операциям (перечень операций) за (конкретный) период;

— отвечает ли требованиям законодательства исчисленная налоговая база (определенных) товаров, ввозимых на территорию РФ за (конкретный) период;

— имело ли место применение льгот в соответствии со ст. 149 НК РФ в рамках операций по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) со (следующими) компаниями за (конкретный) период;

— в соответствии с законодательством ли была определена налоговая база по НДС со (следующими) компаниями за (конкретный) период;

— имело ли место включение в налогооблагаемую базу (следующих) строительно-монтажных работ;

— соответствует ли положениям законодательства исчисленный НДС при передаче (следующих) товаров на территории РФ товаров (работ, услуг) на (определенную) дату;

— возник ли у организации «Р» объект налогообложения по НДС в результате совершения операций... (идентификационные признаки операций), исполнения своих обязательств по договору... (идентификационные признаки договора) (если да, то как это повлияло на размер исчисленного организацией «Р» НДС за 2019 г.);

— отражены ли в бухгалтерском и налоговом учете организации «Л» операции... (идентификационные признаки операций) (если нет, то как это повлияло на размер исчисленного организацией «Л» НДС за 2019 г.);

— как повлияло на исчисление НДС, подлежащего уплате в бюджет организации «П» за 2019 г., применение налоговых вычетов по операциям, осуществленным во исполнение договора от 20 января 2019 г. № 01/2016, заключенного между организацией «П» и организацией «В» при условии, что эти операции признаны следствием фиктивными;

— какова сумма НДС, подлежащего уплате организацией «Г», при выставлении счетов-фактур с выделением сумм налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) по договорам с организацией «Р» и организацией «В».

---

вора о присоединении Республики Армении к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (подписан в г. Минске 10 октября 2014 г.); ст. 1 Договора о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (подписан в г. Москве 23 декабря 2014 г.).

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Неретина Н. С.* Категории класса, рода и вида в теории судебных экспертиз // Судебная экспертиза: методологические, правовые и организационные проблемы новых родов (видов) судебных экспертиз : материалы Международной научно-практической конференции (г. Москва, 15—16 января 2014 г.). — М. : Проспект, 2014. — С. 174—177.
2. *Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М.* Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология) : учебник / под ред. Е. Р. Россинской. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма ; Инфра-М, 2020.

