

ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ И ЗАДАЧИ СУДЕБНОЙ НАЛОГОВОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Аннотация. Судебная налоговая экспертиза является важнейшим доказательством по делу, с ее помощью можно выявить нарушения требований налогового законодательства, допускаемые налогоплательщиками при определении элементов налогообложения. При назначении и проведении экспертизы по налоговым вопросам в части правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость имеются теоретические и методологические противоречия как в научной литературе, так и на практике. Их следствием являются многочисленные ошибки при проведении исследуемого вида экспертизы. Отсутствие четкой регламентации основных теоретических положений (присущее всему классу судебных экономических экспертиз) характерно и для судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость.

Ключевые слова: судебная экспертиза, налоговый учет, налоговые преступления, экспертиза, налог на добавленную стоимость.



**Виктория
Владимировна
ГОЛИКОВА,**

кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры судебных экспертиз Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
vvgolikova@msal.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2018.47.7.053-060

V. V. GOLIKOVA,

PhD in Law, Senior Lecturer of the Department of Forensic Examination
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
vvgolikova@msal.ru

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

THE SUBJECT, OBJECTS AND TASKS OF THE FORENSIC TAX EXAMINATION OF SETTLEMENTS WITH THE BUDGET FOR THE VALUE-ADDED TAX

Abstract. Judicial tax examination is the most important evidence in the case, with its help it is possible to identify violations from the requirements of tax legislation that taxpayers allow in determining the elements of taxation. When appointing and conducting an examination of tax issues regarding the correctness of the calculation and payment of value-added tax, there are theoretical and methodological contradictions, found both in the scientific literature and in practice. The consequence of such contradictions are numerous mistakes in the conduct of the type of examination under examination. Such a problem, as the lack of a clear regulation of the main theoretical provisions, which is inherent in the entire class of forensic economic exami-

© В. В. Голикова, 2018

nations, is reflected in the forensic tax examination of settlements with the budget for the value-added tax.

Keywords: *forensic science, tax accounting, tax crime, expertise, value-added tax.*

Судебная налоговая экспертиза — это исследование первичных учетных документов, используемых при определении элементов налогообложения, регистров учета и отчетности, основанное на использовании специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогового законодательства и направленное на установление правильности исчисления и полноты уплаты налогов (сборов), а также на выявление нарушений требований налогового законодательства¹. По делам о нарушении налогового законодательства целесообразно назначать судебные налоговые экспертизы, при производстве которых должны использоваться специальные знания эксперта, состоящие из знаний бухгалтерского учета и налогового законодательства.

В настоящий момент в судебной экспертологии сложилась следующая последовательность структурных уровней судебных экспертиз: класс — род — вид — подвид². Каждому из этих уровней соответствует свой предмет. 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 (НДС) является видом судебной налоговой экспертизы. При производстве рассматриваемого вида экспертизы и судебной налоговой экспертизы в целом необходимы знания в области не только налогового законодательства, но и бухгалтерского учета.

Предмет судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по НДС составляют фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в судопроизводстве с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогового законодательства на основе исследования закономерностей элементов налогообложения по НДС и суммы налога, подлежащей 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, перед экспертом поставлен вопрос: «Какую сумму НДС должно было заплатить и какую сумму НДС фактически заплатило предприятие за определенный период всего и отдельно по операциям с другой организацией?» Для ответа на него эксперт должен:

¹ Голикова В. В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты : дис. ... к. ю. н. М., 2013.

² 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, подлежащую исчислению к уплате предприятием в бюджет за указанный период с учетом уменьшения на суммы налоговых вычетов по НДС;

2) сравнить суммы НДС, рассчитанные в ходе исследования, с суммами НДС, которые заявлены в налоговых декларациях предприятия за указанный период.

Согласно налоговому законодательству, чтобы определить сумму налога, подлежащую уплате за налоговый (отчетный) период, необходимо за этот период исчислить налоговую базу по данному налогу. Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налоговая база исчисляется на основе документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, а именно на основе первичных учетных документов.

Чтобы исчислить налоговую базу по НДС, необходимы 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.

Исследованию могут быть подвергнуты соответствующим образом подобранные регистры синтетического и аналитического учета по счетам: 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»; 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 90/1 «Продажи», субсчет «Выручка»; 90/3 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»; 08 «Вложения во внеоборотные активы»; 10 «Материалы»; 01 «Основные средства»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»³, книга покупок и книга продаж, журнал учета выставленных счетов-фактур.

Для исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, необходимо также определить сумму налоговых вычетов (ст. 173 НК РФ). Статьей 172 НК РФ установлено, что вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), иных документов в случаях, предусмотренных НК РФ.

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);

³ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».



— договоры с поставщиками, когда этими договорами предусмотрена уплата аванса.

Чтобы применить налоговый вычет, у налогоплательщика должен быть счет-фактура поставщика и первичные документы (п. 1 ст. 172 НК РФ). Основным объектом налогообложения по НДС является реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав на внутреннем рынке Российской Федерации. Поэтому при их продаже (передаче) продавец-налогоплательщик обязан предъявить своему покупателю сумму налога к оплате посредством выставления счета-фактуры. Счет-фактура должен быть составлен не позднее пяти календарных дней со дня наступления следующих событий (п. 3 ст. 168 НК РФ):— получение оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;— отгрузка товара (выполнение работ, оказание услуг);— передача имущественных прав.

Согласно п. 1 ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ. Например, если продавец применил неверную ставку налога (к примеру, вместо нулевой ставки — ставку 18 %), счет-фактура не будет соответствовать требованиям ст. 169 НК РФ. Следовательно, такой документ не может являться основанием для принятия к вычету НДС⁴.

Покупатели — плательщики НДС обязаны вести книгу покупок (п. 3 ст. 169 НК РФ, п. 1 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость⁵). Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации выставленных продавцами счетов-фактур, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. Документальным подтверждением налоговых вычетов по НДС будут также документы на оприходование и оплату товаров, документы, подтверждающие приобретение товаров (работ, услуг), счета поставщиков, отгрузочные документы поставщиков, выписки банка по расчетному счету, акт о приеме-передаче объекта, платежные документы, акты взаимозачетов, чек контрольно-кассовой техники с выделенным НДС, иные документы, подтверждающие уплату данного налога⁶.

Федеральная налоговая служба России предложила налогоплательщикам применять для оформления фактов хозяйственной жизни, а также для подтверждения расходов при исчислении налога на прибыль и для заявления налоговых вычетов по НДС новый вид документа — универсальный передаточный документ (УПД) на основе счета-фактуры⁷. Универсальный передаточный документ позво-

⁴ Письмо Минфина РФ от 25.04.2011 № 03-07-08/124 ; постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 13893/08 по делу № А40-67561/07-107-390.

⁵ Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (ред. от 01.02.2018) «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость».

⁶ См.: п. 7 ст. 168 НК РФ ; письмо Минфина России от 28.04.2010 № 03-11-11/123 ; письмо Минфина России от 31.07.2009 № 03-07-09/38.

⁷ Письмо ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на осно-

ляет объединить информацию, отражаемую в первичных учетных документах и счетах-фактурах, исключив ее дублирование.

Форма счета-фактуры встроена в УПД и полностью соответствует требованиям главы 21 НК РФ и приложения № 1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

Правомерность применения вычета подтверждается прежде всего счетами-фактурами и первичными документами, на основании которых покупки принимаются к бухгалтерскому учету (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Книга покупок в сопоставлении со счетами-фактурами и первичными учетными документами подтверждает право на вычет⁸.

Декларации по НДС, данные о вычетах заполняются именно на основе книги покупок (п. 7 приложения № 5 к постановлению Правительства от 26.12.2011 № 1137). Например, суды считают, что книга продаж не является документом, обосновывающим правомерность вычета по НДС⁹.

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 Налоговый кодекс РФ не содержит. Поэтому возникает вопрос, какими документами следует подтверждать уплату «ввозного» налога? Факт уплаты налога при ввозе товаров на территорию РФ подтверждается таможенной декларацией и платежными документами. Именно эти документы регистрируются в книге покупок при принятии налога к вычету (п. 17 Правил ведения книги покупок, утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137). В качестве платежного документа может выступать платежное поручение.

При декларировании товаров в электронной форме в общем случае НДС принимается к вычету на основании копии таможенной декларации на бумажном носителе¹⁰.

В свою очередь, декларация является основным документом, подтверждающим ввоз товаров, а не уплату налога — на это обратила внимание ФНС в своем письме от 01.09.2017 № АС-4-15/17430.

Пунктом 4 ст. 117 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в РФ» установлено, что по требованию налогоплательщика таможенные органы обязаны выдать ему подтверждение уплаты таможенных пошлин и налогов в письменной форме. Форма такого подтверждения утверждена приказом ФТС России от 23.12.2010 № 2554 «Об утверждении форм подтверждения

ве счета-фактуры» (согласовано с Минфином России письмом от 07.10.2013 № 03-07-15/41644).

⁸ Постановление ФАС Московского округа от 26.08.2008 № КА-А40/7945-08 по делу № А40-61044/07-112-353 ; постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 07.12.2011 № Ф04-6142/11 по делу № А67-2186/2011 ; постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.04.2009 № Ф04-2119/2009(4273-А27-25) по делу № А27-7210/2008 ; постановление ФАС Волго-Вятского округа от 24.08.2009 по делу № А82-15261/2008-27.

⁹ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.12.2011 по делу № А33-739/2011 ; постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.12.2010 по делу № А56-23965/2010 ; постановление ФАС Поволжского округа от 01.11.2011 по делу № А55-3313/2011.

¹⁰ Письмо Минфина РФ от 18.08.2010 № 03-07-08/237.



уплаты таможенных пошлин, налогов и отчета о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей». Данное подтверждение также будет являться документом, подтверждающим уплату НДС для целей получения вычета¹¹.

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. Из содержания банковских выписок невозможно сделать достоверный вывод о том, 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.

Таким образом, чтобы определить сумму налоговых вычетов, необходимы первичные учетные документы:

- подтверждающие приобретение налогоплательщиком товаров (работ, услуг);
- подтверждающие оплату налогоплательщиком приобретенных им товаров (работ, услуг).

Можно заключить следующее: для ответа на вопрос о том, какова сумма НДС, подлежащая уплате за исследуемый период, необходимо изучить первичные учетные документы и на их основе исчислить налоговую базу. Такими документами могут быть: накладные (товарные накладные, товарно-транспортные накладные, др.), акты о приемке работ, услуг, счета, счета-фактуры, бухгалтерские справки (расчеты) и т.д.

Для ответа на вопрос о сумме НДС, подлежащей уплате за исследуемый период, эксперту необходимо иметь информацию о том, какой момент определения налоговой базы по НДС применялся налогоплательщиком в исследуемом периоде (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)). Эту информацию можно получить из приказа (распоряжения) об учетной политике для целей налогообложения.

Судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по НДС решает *диагностические задачи*, которые состоят в выявлении механизма событий, способа и последовательности действий, а также качественных и количественных характеристик данных учета финансово-хозяйственных операций при применении различных систем налогообложения.

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.

¹¹ Письмо Минфина России от 05.08.2011 № 03-07-08/252 ; письмо Минфина РФ от 02.10.2009 № 03-07-08/198 ; письмо Минфина РФ от 06.11.2008 № 03-07-08/249.

К диагностическим задачам целесообразно отнести классификационные и ситуационные задачи¹².

Классификационные задачи, направленные на выявление соответствия качественных и количественных характеристик объекта, механизма действий определенным, заранее заданным характеристикам, могут быть выражены в вопросах, ставящихся на разрешение судебной налоговой экспертизы, следующим образом:

- 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 налоговая ставка 10 % по НДС по интересующим 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 конкретный квартал?
- Подлежит ли восстановлению сумма НДС, ранее предъявленная к вычету, по интересующим 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 экспертизы¹³.

Общей задачей судебной налоговой экспертизы расчетов с бюджетом по НДС определяется ее направление в целом. Общей задачей будет являться исследование закономерностей элементов НДС (объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога), налогоплательщиков и лиц, освобожденных 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 налога, 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.

Так, для рассматриваемого вида целесообразно выделить подвиды:

- 1) судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по НДС, уплачиваемому в Федеральную налоговую службу России (**уплата налога**);
- 2) судебная налоговая экспертиза расчетов с бюджетом по НДС, уплачиваемому в таможенные органы (**уплата таможенного сбора**¹⁴). Уплата НДС при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза пред-

¹² См.: Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М. Теория судебной экспертизы / под ред. Е. Р. Россинской. М.: Норма 2009, С. 86.

¹³ Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М. Теория судебной экспертизы. С. 89.

¹⁴ Специфика налога на добавленную стоимость заключается в том, что он может взиматься не только в качестве косвенного налога, но и в качестве таможенного платежа.



ставляет собой совершенно иное основание для признания лица плательщиком НДС. В данном случае лицо признается налогоплательщиком уже не в соответствии с нормами главы 21 НК РФ, а в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле¹⁵. «Ввозной» налог рассматривается в качестве таможенного платежа.

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 РФ по интересующим операциям 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 ли с законодательством была определена налоговая база по налогу на добавленную стоимость со следующими компаниями за конкретный период? Имело ли место включение в налогооблагаемую базу определенных строительно-монтажных работ?
- Соответствует ли положениям законодательства исчисленный налог на добавленную стоимость при передаче конкретных товаров на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) на определенную дату?

В заключение необходимо подчеркнуть, что использование специальных знаний в области бухгалтерского учета и налогового законодательства для раскрытия налоговых преступлений в условиях постоянного изменения и дополнения действующего законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, приобретает особый интерес, как и дальнейшая разработка и совершенствование теоретических и методологических положений судебной налоговой экспертизы.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Голикова В. В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2013. — 224 с.
2. 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.
3. Россинская Е. Р., Галяшина Е. И., Зинин А. М. Теория судебной экспертизы / под ред. Е. Р. Россинской. — М. : Норма, 2009.

¹⁵ Таможенное регулирование в Российской Федерации осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации».