

УДК 343.148

*Е.С. Лебедева*

МИРЭА – Российский технологический университет, г. Москва, email: katmail79@mail.ru

## МЕТОДИКА ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ В УГОЛОВНОМ СУДОПРОИЗВОДСТВЕ

**Ключевые слова:** налог на прибыль организаций, налоговое преступление, судебно-налоговая экспертиза, необоснованная налоговая выгода, налоговая реконструкция, методика проведения исследований.

Статья посвящена проблемам обобщения теоретического и практического материалов по вопросам экспертного исследования операций, связанных с исчислением налога на прибыль организаций в уголовном судопроизводстве при совершении налоговых преступлений по статье 199 Уголовного Кодекса РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов». Когда следователем или иным лицом, ведущим производство по уголовному делу проведены все мероприятия и исчерпаны все возможности для получения доказательств по уголовному делу и собран исчерпывающий перечень материалов, возникает необходимость оценки влияния неправомерных действий на налоговые обязательства по налогам на основе имеющихся в распоряжении материалов посредством назначения судебно-налоговой экспертизы. Практическая значимость данной статьи заключается в формировании научно-обоснованных рекомендаций по расчету не исчисленной суммы налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций в процессе производства судебно-налоговой экспертизы.

*E.S. Lebedeva*

MIREA – Russian Technological University, Moscow, email: katmail79@mail.ru

## METHODOLOGY OF EXPERT RESEARCH OF CORPORATE PROFIT TAX IN CRIMINAL PROCEEDINGS

**Keywords:** corporate income tax, tax crime, forensic tax examination, unjustified tax benefit, tax reconstruction, research methodology.

The article is devoted to the problems of generalization of theoretical and practical materials on the issues of expert research of operations related to the calculation of corporate income tax in criminal proceedings when committing tax crimes under Article 199 of the Criminal Code of the Russian Federation “Evasion of taxes, fees payable by an organization, and (or) insurance premiums payable by an organization – payer of insurance premiums”. When an investigator or other person conducting criminal proceedings has carried out all measures and exhausted all possibilities for obtaining evidence in a criminal case and has collected an exhaustive list of materials, there is a need to assess the impact of illegal actions on tax liabilities on the basis of available materials through the appointment of a forensic tax examination. The practical significance of this article lies in the formation of scientifically based recommendations for calculating the uncalculated amount of tax liabilities for corporate income tax in the process of conducting a forensic tax examination.

Функционирование любых хозяйствующих субъектов связано с организацией не только производственной деятельности, но и финансовой, в том числе с организацией учета как бухгалтерского, так и налогового. На основании данных бухгалтерского и налогового учетов формируется информация о деятельности хозяйствующих субъектов. В свою очередь ни один учет не застрахован от ошибок и искажений, которые могут иметь характер преднамеренных действий должностных или материально-ответственных лиц хозяйствующего

субъекта с целью совершения противоправных действий в экономике.

Судебно-экономическая экспертиза является один из главных инструментов противодействия преступлений в экономике. Судебно-налоговая экспертиза чаще всего проводится в уголовном судопроизводстве и является одним из главных доказательств по налоговым преступлениям, ответственность за которые предусмотрена Уголовного Кодекса РФ (далее по тексту УК РФ).

В статье приведена методика проведения экспертизы в отношении ис-

числения и уплаты налога на прибыль организаций в случаях возбуждения уголовного дела по признакам преступления, предусмотренного, чаще всего, п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ по факту уклонения от уплаты налогов и сборов в особо крупном размере.

### **Объекты и методы исследования**

Теоретической и методологической основой представленного исследования послужили научные труды ученых, посвященные проблемам производства судебно-экономической экспертизы, методики исследований исчисления налогов в соответствии с законодательством о налогах и сборах в РФ. Методологической основой исследования является системный подход, позволивший обеспечить комплексность и целенаправленность статьи. В работе также использовались аналитические, логические и экономико-статистические методы исследования.

### **Экспериментальная часть**

Суть налогового преступления, следующая:

- непредоставление налоговой декларации и не уплата налога на прибыль;
- включение в налоговую декларацию по налогу на прибыль сведений, которые содержат заведомо ложную информацию.

Методика исследования при назначении судебно-налоговой экспертизы в рамках расследования преступлений зависит от способа совершения налогового преступления.

В свою очередь способы совершения налогового преступления по налогу на прибыль организаций основываются на порядке расчета данного налога.

Регулирует исчисление налога на прибыль организаций вторая часть Налогового Кодекса РФ, в частности гл. 25 «Налог на прибыль организаций». Приказами Минфина РФ утверждаются формы налоговой декларации, порядок из заполнения и представления в налоговые органы.

Эксперт использует при проведении исследования те нормативные документы или их редакции, которые действовали в периоде исследования. Например, если исследуемым периодом является 2016 год, то эксперт в процессе

исследования применяет ту редакцию Налогового Кодекса РФ и тот Приказ Минфина, которые действовали в периоде исследования.

Для расчета налога на прибыль нужно определить налоговую базу, которая рассчитывается как разница между доходами и расходам, и умножить ее на ставку налога, в настоящее время – 20 %.

Общая ставка налога распределяется по бюджетам различных уровней:

- в федеральный бюджет перечисляют 3 процента;
- в региональный бюджет – 17 процентов (п. 1 ст. 284 НК РФ).

Такое распределение по бюджетам разных уровней действует с 1 января 2017 года.

Эксперт должен учитывать это учитывать и применять при расчете не исчисленного налога то распределение по уровням бюджета, которое действовало в периоде исследования.

Сумма налога на прибыль организаций зависит от суммы дохода и расхода за налоговый период, соответственно можно выделить два способа уклонения от уплаты налога:

- первый способ: занижение суммы дохода;
- второй способ: завышение суммы расходов.

В первом случае в налоговом учете не отражена выручка, например, наличная, или же занижена цена за продаваемые товары, работы, услуги.

Во втором случае, например, посредством применения «технических» организаций, налогоплательщик завышает сумму расходов путем отражения в налоговом учете нереально произведенных расходов, тем самым получая необоснованную налоговую выгоду. «Технические» организации – это те, которые не ведут реальной экономической деятельности и не исполняют свои налоговые обязательства в установленном Налоговым Кодексом РФ порядке. В данном случае отсутствует основная цель совершения операции – деловая, а основной целью становится неуплата налога.

При этом установлено, что имущество не поставлялось, а работы (услуги) не выполнялись (не оказывались). Налогоплательщиком осуществляется «обна-

личивание» денежных средств. Или же покупка товаров работ, услуг реально осуществлялась, но в цепочке «поставщик» – «покупатель» покупатель использует «техническую» организацию, с которой сформирован не реальный документооборот по приобретению имущества по ценам, превышающим цены реального поставщика. Цепочка приобретения имеет вид: «реальный поставщик» – «фиктивная» организация – «покупатель». Необоснованная налоговая выгода формируется в результате исполнения обязательств ненадлежащим лицом.

Налогоплательщик умышленно формирует «фиктивный» документооборот, заявляет в налоговой декларации расходы, которые не были понесены или понесены в меньшем размере.

Исходя из способа уклонения от уплаты налога на прибыль организаций можно выделить две экспертные задачи:

1. Определение суммы неисчисленного налога в результате занижения дохода;

2. Определение суммы неисчисленного налога в результате завышения расхода.

На разрешение эксперта чаще всего ставятся вопросы, связанные с определением влияния на налоговую базу и сумму налога на прибыль определенной (-ых) совершенной (-ых) операции (-й). При этом вопрос эксперта должен содержать идентификационные признаки такой операции.

В зависимости от экспертной задачи эксперт определяет общенаучные и специальные методы экспертного исследования и в соответствии с ними определяет методику исследования.

Установленных методик производства экономических судебных экспертиз, в том числе судебно-налоговых, на законодательном уровне, не существует.

Каждая ситуация в рамках расследуемого дела является уникальной и составить единые методические рекомендации по вопросам расчета не исчисленных сумм налога на прибыль организаций не представляется возможным.

Эксперт в зависимости от поставленной задачи, обстоятельств дела, указанных в Постановлении о назначении экспертизы, совокупности научно-обоснованных методов исследования, которые

будут применены при производстве экспертизы, разрабатывает методику и следует ей в процессе производства экспертизы. По сути, исследовательская часть заключения эксперта и будет являться методикой исследования судебно-налогового эксперта.

Рассмотрим методику проведения исследований по вопросу определения влияния включения в состав налоговых показателей исследуемой организацией недостоверных сведений за определенный период о сделках с «техническими» контрагентами при исчислении к уплате налога на прибыль организаций.

Предыстории такого экспертного исследования является уголовное дело, в рамках которого лицо, ведущее производство по уголовному делу, выносит Постановление о назначении судебной экспертизы. При этом в рамках расследования определена правовая квалификация сделкам исследуемой организации с «техническими» контрагентами как фиктивным. Экспертное исследование эксперта-экономиста связано не с получением доказательств фиктивности сделок. Эксперт в пределах своей компетенции производит перерасчет налоговых обязательств, тем самым определяет, как фиктивные сделки повлияли на налоговые обязательства исследуемой организации, т.е. определяет на сколько рублей не исчислен налог.

Объектами исследования по данному вопросу являются, находящиеся в материалах дела налоговая отчетность исследуемой организации за определенной в вопросе эксперту период, регистры налогового и бухгалтерского учета исследуемой организации, первичные документы.

Процесс экспертного исследования состоит, как правило, из трех этапов. Это подготовка к проведению экспертного исследования, основной этап – исследовательский, и последний этап – результативный.

Подготовительный этап включает в себя комплекс работ по подготовке к проведению экспертизы.

На этом этапе проводится оценка достаточности материалов дела для проведения исследования. При недостаточности материалов дела для исследования и ответа по поставленный вопрос, экс-

перт вправе заявить ходатайство о предоставлении дополнительных материалов.

Эксперт выбирает налоговые и аналитические процедуры, которые потребуются для исследования объектов экспертизы.

Методами исследования по данному вопросу исследования будут:

- 1) метод документального контроля;
- 2) расчётно-аналитические методы;
- 3) метод обобщения.

Исследовательская часть в первую очередь связана с фактическими обстоятельствами дела, которые приведены в постановлении о назначении судебной экспертизы.

Исходя из содержания поставленных на разрешение эксперта вопросов и изложенных в постановлении фактических обстоятельств ведения финансово-хозяйственной деятельности организации экспертом должна быть произведена реконструкция налоговых обязательств исследуемого лица с учетом фактических обстоятельств по приобретению имущества, работу, услуг, приобретение которых являлось предметом договоров с «техническими» организациями.

Налоговое преступление связано с включением в налоговую отчетность сведений, которые содержат заведомо ложную информацию. Следовательно, необходимо исследовать налоговые декларации за определенные периоды, содержащие недостоверные сведения, и скорректировать налоговые показатели с учетом фактических обстоятельств.

Следовательно, «точкой» начала исследования являются налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за каждый исследуемый период (как правило, это год).

Показатели налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в исследуемом периоде содержит обобщенные налоговые показатели и не предполагает детализацию в разрезе контрагентов.

Налоговый Кодекс РФ обязывает налогоплательщиков организовать и вести налоговый учет для целей расчета налога на прибыль организаций; формировать налоговые регистры (аналитические регистры), которые детализируют обобщенные показатели налоговой декларации.

Для исследования по поставленному вопросу необходимо определить состав обобщенного показателя налоговой декларации, отражающего сумму расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций.

Для этого следует исследовать аналитические регистры налогового учета, которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Таким образом, для установления факта отражения расходов по сделкам исследуемой организации с «техническими» организациями, в составе показателей налоговой декларации по налогу на прибыль организаций необходимо исследование налоговых регистров.

При отсутствии налоговых регистров либо недостаточности сведений из них, в случае если предприятие налоговые регистры ведет на основании данных бухгалтерского учета, допускается использовать данные бухгалтерского учета.

Эксперту необходимо сопоставить данные налоговых и (или) бухгалтерских регистров с показателями налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, для этого целесообразно составить аналитическую таблицу, в которой отразить показатели налоговой декларации и показатели аналитических регистров. Аналитические таблицы эксперту целесообразно оформлять как Приложения к заключению эксперта.

Такое сопоставление позволяет эксперту убедиться в том, что предоставленные на исследование регистры детализируют показатели налоговых деклараций и их можно использовать для проведения исследования. Например, итоговое значение регистра учета по счету 90.2 «Себестоимость продаж» соответствует показателю налоговой декларации «прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам, работам, услугам», следовательно, такой регистр, находящейся в материалах дела, будет являться объектом исследования.

Далее эксперт должен произвести корректировку суммы расходов, уменьшающих доходы от реализации, путем уменьшения соответствующего пока-

зателя на расходы, которые включены в налоговую декларацию на основании оформленных оправдательных документов по взаимоотношениям исследуемой организации с «техническими» организациями.

Корректировка показателя производится в два этапа:

1 этап: эксперт исследует аналитические и (или) бухгалтерские регистры исследуемой организации за определенный период и устанавливает операции с «техническими» организациями. Данные указанных операций целесообразно сгруппировать по налоговым периодам в аналитическую таблицу.

Операция приобретения товаров, работ, услуг у «фиктивных» контрагентов на налоговую базу по налогу на прибыль не влияет. Эксперт должен убедиться, что такие операции по приобретению товаров, работ, услуг, учтены для целей налогообложения прибыли.

Наличие незавершенного производства, остатков материалов, готовой продукции, товаров на складе на конец налогового периода означает, что стоимость приобретенных и отраженных в учете материалов, товаров, услуг и работ могла быть не списана в состав расходов текущего налогового периода. Эксперт должен скорректировать сумму фиктивных расходов на данные остатки.

Если вопрос, поставленный на разрешение эксперта, имеет, например, формулировку: «Как повлияло при исчислении к уплате налога на прибыль организаций исследуемой организации за определенный период включение в состав налоговых показателей сведений о сделках по приобретению товаров, работ, услуг у «технической» организации (указывается название организации) с учетом расходов общества на приобретение соответствующих товаров, работ, услуг?», то эксперт должен определить влияние таких сделок на налоговую базу по налогу на прибыль таким образом, если бы исследуемое лицо не допускало нарушений, а приобрело товары, работы, услуги у реального поставщика (исполнителя).

Таким образом, в показатели налоговой отчетности по налогу на прибыль исследуемой организации должны быть внесены следующие корректировки:

– исключение из суммы расходов сумм затрат на основании оформленных оправдательных документов по взаимоотношениям с «фиктивными» контрагентами;

– включение в сумму расходов сумм фактических затрат.

На данном этапе эксперт формирует аналитические таблицы, итогом построения которых являются суммы расходов, учтенные для целей налогообложения прибыли по операциям с «фиктивными» контрагентами за каждый исследуемый период.

2 этап: корректировка суммы расходов, уменьшающих доходы организации, корректировка налоговой базы по налогу на прибыль организаций и корректировка суммы налога на прибыль организаций, в том числе по уровням бюджета.

На данном этапе эксперт формирует аналитические таблицы, итогом построения которых является сумма налога на прибыль та, которая должна быть отражена исследуемым лицом в налоговой декларации по данному налогу с учетом фактических обстоятельств.

Для определения влияния включения в налоговые показатели недостоверных сведений по сделкам с «фиктивными» организациями при исчислении к уплате налога на прибыль организаций необходимо сравнить налоговые обязательства, заявленные в налоговой декларации, и налоговые обязательства, рассчитанные с учетом скорректированных значений налоговых показателей.

Учитывая данные экспертных исследований необходимо произвести расчет не исчисленной суммы налога на прибыль организации, которая определяется как разница между суммой налога, указанной в декларации и суммой налога на прибыль, рассчитанной в процессе экспертного исследования.

Для расчета целесообразно составить таблицу, в которой провести соответствующие расчеты, на основании которой эксперт сможет сформулировать категоричный вывод по проведенному исследованию

В результате проведенного исследования эксперт формулирует категоричный вывод, являющийся ответом на поставленный перед ним вопрос. Заключение эксперта с категоричным выводом

является одним из доказательств в уголовном судопроизводстве.

Важно, что при проведении судебно-налоговой экспертизы эксперт может выявить встречные операции по реализации исследуемым лицом товаров, работ, услуг «техническим» контрагентам. Такие операции влекут за собой увеличение налоговой базы по налогу на прибыль организации и как следствие, увеличение самого налога. Вопрос состоит в том, включать такие операции в процесс исследования или нет. В данном случае эксперт должен обратиться к поставленному на его разрешение вопросу. Если в вопросе указано: «Как повлияло при исчислении к уплате налога на прибыль организаций исследуемой организацией включение в состав налоговых показателей недостоверных сведений о сделках по приобретению товаров, работ, услуг у «технических» организаций?», то операции по реализации не учитывают при проведении исследования. Если же речь идет о влиянии всех сделок с «техническими» организациями, то встречные операции по реализации в адрес «технических» организаций следует учесть. Для этого целесообразно построение аналитической таблицы, в которой сведены все операции по такой реализации, в том числе с группировкой по налоговым периодам. Таким образом, в показатели налоговой

отчетности по налогу на прибыль исследуемой организации должны быть внесены следующие корректировки:

– исключение из общей суммы доходов сумму дохода на основании оформленных оправдательных документов по взаимоотношениям с «фиктивными» контрагентами.

Налоговую базу по налогу на прибыль пересчитывают с учетом корректировки и дохода, и расхода.

### Выводы

В ходе исследования сформулированы следующие выводы: для проведения исследований в области исчисления и уплаты налогов, в том числе и налога на прибыль организаций эксперт применяет методику исследования, которая позволит на основании научно обоснованных предписаний сформулировать категоричный вывод по поставленному вопросу в заключении эксперта. Установленных методик по расчету налоговых обязательств по налогу на прибыль в настоящее время не существует. Эксперт разрабатывает ее самостоятельно в каждой конкретной экспертной задаче. Процесс исследования, приведенный в данной статье, можно адаптировать под любую иную экспертную задачу по определению не исчисленной и не уплаченной суммы налога на прибыль организации.

### Библиографический список

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/) (дата обращения 30.07.2022).
2. Налоговый Кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. принят Государственной Думой РФ 19.07.2000 г. [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) (дата обращения 30.07.2022).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». [Электронный ресурс]. URL: <https://urait.ru/bcode/438654> (дата обращения 30.07.2022).
4. Мусин Э.Ф. и др. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном процессе: учебное пособие для вузов / под редакцией Э.Ф. Мусина. М.: Издательство Юрайт, 2019. 273 с.
5. Ефимов С.В. и др. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном процессе: практическое пособие / под ред. Э.Ф. Мусина. М.: Издательство Юрайт, 2022. 273 с.
6. Лебедева Е.С., Савостеева Н.А. Администрирование НДС: от налогового контроля до судебной экономической экспертизы // Экономика и предпринимательство. 2021. № 4(129). С. 292-297.
7. Лебедева Е.С. Финансовые последствия искажения сведений о хозяйственных операциях предприятий с целью неуплаты налогов и сборов // Russian Journal of Management. 2020. Т. 8. № 1. С. 91-95.