

**НАЛОГОВАЯ ЭКСПЕРТИЗА
ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ
НАЛОГОВ С ИНДИВИДУАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ,
НАХОДЯЩИХСЯ НА УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Экспертная задача

Установление соответствия порядка исчисления налогов, реализованных налогоплательщиками, находящимися на упрощенной системе налогообложения, положениям Налогового кодекса РФ; определение размера неисчисленных сумм налогов.

Объекты исследования

1. Кассовая книга; кассовые документы (платежные и расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера); журнал регистрации платежных ведомостей; книга принятых и выданных кассиром денежных средств; журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов; авансовые отчеты; документы, подтверждающие учет и движение основных средств и НМА (акт о приеме-передаче зданий (сооружений и др.); товарные накладные и проч.;
2. Банковские выписки;

3. Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН;
4. Документы, свидетельствующие об оплате в неденежной форме (акт о взаиморасчетах, акт приема—передачи товара и т.д.);

Для налогоплательщиков организаций

5. Налоговая декларация по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения;
6. Материалы «неофициального» учета («чернового» учета);
7. Протоколы следственных и судебных действий.

Сущность методики

Налоговые экспертизы, производимые в рамках расследования уклонения лица от уплаты налогов, находящегося на упрощенной системе налогообложения (далее - УСН), назначаются по делам о преступлениях, ответственность за которые предусмотрена ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации».

Способы совершения налоговых преступлений, совершаемых налогоплательщиками, находящимися на УСН с учетом диспозиций ст.ст. 198,199 УК РФ делятся на две основные группы.

1. Непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения;

2. Включение в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений. Например, отражение в учете заведомо ложных сведений о доходах и расходах.

Основная экспертная задача при производстве таких экспертиз заключается в установлении суммы налога, не исчисленного к уплате в бюджет индивидуальным предпринимателем или организацией, находящимися на УСН.

При назначении налоговой экспертизы в вопросах, которые ставятся перед экспертом, должны содержаться такие обязательные элементы как наименование исследуемого лица, исследуемый период, идентификационные признаки хозяйственных операций, сделок, наименование контрагентов.

- справочный характер. Например, вопрос в следующей формулировке: «*Каков порядок перечисления в бюджет НДС, полученного организацией при применении УСН в период с 01.01.2004г. по 01.07.2004г.?*», не входит в компетенцию эксперта, так как не предполагает проведение исследования с использованием экспертных методов;

- правовой характер. Например, *«Соответствует ли предмет договора №19210, заключенный ООО «Богатырь» с ИП Русаковым З.И. о поставке носочно-чулочных изделий, его фактическому исполнению. Если нет, какова сумма налога, уплачиваемая налогоплательщиком в связи с применением УСН, не исчисленная за 2009г.»*. Данный вопрос подразумевает гражданско-правовую квалификацию договорных отношений, что исключается при производстве налоговой экспертизы;

- ревизионный характер. Например, *«Какие налоги и сборы обязано было исчислить и уплатить в бюджет ОАО «Волжские закаты» в период с 2009г. по 2011г.»*. При ответе на этот вопрос необходимо будет исследовать всю финансово-хозяйственную деятельность за указанный период, что относится к компетенции сотрудников подразделений документальных проверок и ревизий ОВД России.

Также экспертом не может быть проведено исследование по вопросам уплаты (неуплаты) налога либо расчета доли неуплаченных налогов. Например, вопрос, поставленный перед экспертом: *«Имело ли место неуплата налога на упрощенную систему налогообложения (УСН) ИПБОЮЛ «Шахановой З.С.» в бюджетную систему РФ за период с 01.01.2005г. по 31.12.2005г., от проведенных ею финансово-хозяйственных операций, если да, то в каком именно периоде и в какой сумме»*, является некорректным, так как эксперт не должен рассматривать вопросы уплаты (неуплаты) налогов, поскольку его разрешение выходит за пределы компетенции эксперта-экономиста и относится к компетенции налоговых органов.

Для того чтобы избежать использования терминов уголовного-правового законодательства, но при этом установить долю неуплаченных налогов, вопрос рекомендуется излагать в следующей редакции: *«Каково процентное соотношение неуплаченного налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, ООО «Марципан» к суммам, подлежащим уплате ООО «Марципан» в 2010 году».*

Организация

Налог на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным [пп. 3](#) и [4 ст. 284](#) НК РФ)

Налог на имущество организаций

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со [статьей 174.1](#) НК РФ

Индивидуальный предприниматель

Налог на доходы физических лиц (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным [пп. 2, 4](#) и [5 ст. 224](#) НК РФ)

Налог на имущество физических лиц

Налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со [статьей 174.1](#) НК РФ

В соответствии со ст. 346.12 НК РФ применять УСН имеют право организации и индивидуальные предприниматели, у которых ведение хозяйственной деятельности удовлетворяет условиям, предусмотренным налоговым законодательством.

Применять упрощенную систему налогообложения не имеют права организации, имеющие филиалы и (или) представительства, банки, страховщики, а также иные налогоплательщики, чьи условия хозяйственной деятельности попадают под п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

Используя право экспертной инициативы, предусмотренное пп. 4 п. 3 ст. 57 УПК РФ эксперту целесообразно просчитать величину полученного налогоплательщиком дохода перед непосредственным проведением исследования по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Если сумма полученного дохода окажется больше предельной величины, указанной в налоговом законодательстве, перед экспертом будет стоять совершенно другая экспертная задача: исчисление суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения и предусмотренных законодательством о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей (абз. 2 п. 4 ст. 346.13 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном [главой 26.2](#) НК РФ.

Последовательность действий эксперта

При производстве судебно-налоговой экспертизы по вопросу правильности и полноты исчисления налога налогоплательщиками, находящимися на УСН, методика расчета будет различаться в зависимости от выбранного исследуемым лицом объекта налогообложения. Согласно п. 2 ст. 346.14 НК РФ объект налогообложения налогоплательщик выбирает самостоятельно.

Так, согласно ст. 346.14 НК РФ объектом налогообложения при применении УСН признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Общая методика производства налоговой экспертизы, назначенной по делам об уклонении лица от уплаты налогов и (или) сборов, находящегося на УСН, представляет собой следующее:

1. Ознакомление со всеми объектами исследования, представленными для производства налоговой экспертизы;
2. Анализ достаточности объектов исследования для разрешения поставленных следователем вопросов и дачи заключения; определение степени категоричности выводов по поставленным вопросам. При необходимости заявление ходатайства о предоставлении дополнительных материалов на исследование;

3. Определение экономического содержания хозяйственных операций, имущества и обязательств, сведения о которых содержатся в материалах, представленных на исследование; определение показателей финансово-хозяйственной деятельности;

4. Расчет обязанности по исчислению налога, уплачиваемого в связи с применением УСН;

5. Определение суммы налога, исчисленного самим налогоплательщиком, по документам, представленным на исследование;

6. Сопоставление обязанности по исчислению налога с фактическим ее исполнением, т.е. определение суммы неисчисленного налога.

Особенности установления налоговых обязательств налогоплательщика зависят от выбранного им объекта налогообложения.

Подзадачи

ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ «ДОХОД».

Путем анализа всех представленных документов эксперт определяет сумму дохода, полученного налогоплательщиком за исследуемый период, поскольку, если объектом налогообложения выбран доход организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

Порядок определения доходов определен ст. 346.15 НК РФ. Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках, в кассу, получения иного имущества (работ, услуг), имущественных прав, т.е. налогоплательщики, находящиеся на УСН, при получении дохода используют кассовый метод (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Согласно ст.346.15 НК РФ доходы от реализации и внереализационные доходы определяются в соответствии со ст.ст.249 и 250 НК РФ. Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. К внереализационным доходам относятся доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ.

Далее, руководствуясь п. 1 ст. 346.20 НК РФ, эксперт определяет сумму налога, подлежащего исчислению, путем умножения налоговой базы на ставку, предусмотренную при данном объекте налогообложения, в размере 6%.

Исчисленная сумма налога уменьшается на суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 3 ст. 346.21 НК РФ). Налоговым законодательством установлены четкие критерии, при одновременном выполнении которых суммы страховых взносов уменьшают сумму налога:

1. Сумма налога может быть уменьшена только на те суммы страховых взносов, которые исчислены и уплачены за этот же период времени, за который исчисляется налог (т.е. с 1 января по 31 декабря того же года). Следует отметить, что в п.3 ст. 346.21 НК РФ говорится о том, что учитываются уплаченные суммы страховых взносов в пределах исчисленных. Т.е. если исчислено меньше, чем уплачено, в расчет будет приниматься исчисленная сумма. Если же уплачено меньше, чем исчислено, в расчет принимается уплаченная сумма.

2. Сумма налога может быть уменьшена на сумму страховых взносов не более чем на 50%.

ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ «ДОХОД, УМЕНЬШЕННЫЙ НА ВЕЛИЧИНУ РАСХОДОВ».

Согласно п. 2 ст. 346.18 НК РФ в случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину понесенных ими расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Расходы определяются на основании ст. 346.16 НК РФ, при этом расходы должны быть экономически обоснованы (оправданы) и документально подтверждены.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

Согласно ст. п. 5 ст. 346.18 НК РФ, при определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налоговым законодательством предусмотрена возможность уменьшить налоговую базу на сумму понесенного налогоплательщиком убытка в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором он понес эти убытки. Однако данный убыток должен быть документально подтвержден (п. 7 ст. 346. 18 НК РФ).

Для исчисления суммы налога при данном объекте налогообложения применяется ставка, предусмотренная п. 2 ст. 346.20, которая составляет 15%. Следует иметь в виду, что налоговым законодательством предоставлена возможность законами субъекта Российской Федерации снижать общеустановленную ставку до 5%. Таким образом, для правильного определения суммы налога, которую налогоплательщик должен был исчислить, эксперту необходимо изучить региональное законодательство.

Отдельным этапом методики расчета налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, при объекте налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», является исчисление суммы минимального налога. Он рассчитывается путем произведения налоговой базы, которой являются доходы, на налоговую ставку, составляющую 1% (п. 6 ст. 346.18). Если минимальный налог окажется больше налога, исчисленного в общем порядке $((\text{доход} - \text{расход}) * 15\%)$, то обязанность лица по уплате налога будет исполнена после уплаты им суммы минимального налога.

То есть налогоплательщик не освобождается от уплаты налога даже в том случае, если в налоговом периоде получен убыток. Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее (абз. 4 п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

Следует обратить внимание, что при проведении исследования за несколько налоговых периодов принимать разницу между суммой минимального налога и суммой налога, исчисленного в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы за следующий налоговый период можно только в том случае, если минимальный налог был уплачен налогоплательщиком.

Кроме того, при исчислении налога при данном объекте налогообложения сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму исчисленных и уплаченных страховых взносов, поскольку указанные суммы включаются в расходы (пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ), и, соответственно, уменьшают налоговую базу.

ОСОБЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

При проведении экспертом исследования по вопросу правильности и полноты исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, необходимо учитывать следующее.

При производстве налоговой экспертизы, исследование по которой затрагивает несколько налоговых периодов, необходимо обращать внимание на применяемый в каждом конкретном налоговом периоде объект налогообложения, поскольку налоговым законодательством предусмотрена возможность изменения объекта налогообложения налогоплательщиком ежегодно. Таким образом, в исследовании данный факт должен быть отражен, а налог рассчитан в соответствии с выбранным объектом налогообложения.

Обязанность налогоплательщика вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, предусмотрена ст. 346.24 НК РФ. Однако не все налогоплательщики соблюдают эту обязанность, а иногда предоставить на исследование книгу учета доходов и расходов не всегда представляется возможным в результате ее порчи или утраты. Поскольку признание доходов и расходов налогоплательщика осуществляется по кассовому методу, то исследовать обязанность по исчислению налога в определенных случаях возможно на основании иных документов. Установление суммы полученного дохода и произведенного расхода допустимо произвести на основании документов, подтверждающих прием денежных средств либо оплату. Но при использовании в исследовании указанных объектов необходимо учесть следующее.

При объекте налогообложения «доход» определить сумму полученного дохода возможно по банковской выписке. Даже при наличии сумм денежных средств, которые не нашли отражение на расчетном счете, но согласно налоговому законодательству должны быть признаны доходом (например, расчеты между организациями или индивидуальными предпринимателями через третьих лиц), произвести исследование будет возможно, однако выводы по поставленным вопросам должны содержать конструкцию «не менее чем...». Аналогичная ситуация складывается при осуществлении налогоплательщиком таких операций как бартер, взаимозачеты с другими организациями, безвозмездно полученное имущество, отследить которые по выписке банка невозможно. Следовательно, выводы эксперта в таких ситуациях, как и в рассмотренной выше, должны содержать конструкцию «не менее чем...».

Если объектом налогообложения является «доход, уменьшенный на величину расходов», то при наличии суммы расходов, не нашедших отражения на расчетном счете налогоплательщика, произвести исследование только на основании банковских документов практически невозможно, поскольку вероятно наличие расходов, неотраженных в выписке, и выявленные позже суммы расходов будут уменьшать налоговые обязательства налогоплательщика. Следовательно, эксперт в каждом конкретном частном случае должен оценить полноту представленных документов, отражающих расходы, и прийти к выводу о их достаточности. В противном случае исследование проведено неполно и достоверность вынесенного экспертом заключения сомнительна.

Таким образом, при проведении исследования при объекте налогообложения «доход, уменьшенный на величину расходов» и невозможности оценки полноты документов, подтверждающих сумму расходов, которые уменьшают налоговую базу, эксперту следует указать, что провести исследование по поставленным вопросам не представляется возможным. Исключения могут составлять записи «неофициального» («чернового») учета, на которые ссылается следователь в установочной части постановления о назначении налоговой экспертизы, свидетельствующие о произведенных налогоплательщиком расходах.

При исчислении налога необходимо учитывать, что факт перечисления денежных средств с расчетного счета организации, равно как и выдача денег под отчет, не всегда означает осуществление организацией расходов с точки зрения бухгалтерского и налогового учета. Для установления возможности учета указанных перечислений в составе расходов эксперту необходимо установить конкретные цели расходования денежных средств.

При проведении исследования эксперт экономист должен указывать в заключении именно те нормативные документы, которыми он руководствовался. Не следует указывать те, которые, в силу отсутствия определенных объектов исследования, не были использованы. Так, например, не следует указывать Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2008 г. N 154н «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и порядков их заполнения», если на исследование не предоставлена книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей.

Отчетными периодами по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, признаются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. Таким образом, обязанность налогоплательщика по исчислению налога при применении УСН возникает по итогам календарного года, а в отчетные периоды исчисляются авансовые платежи по налогу. В этой связи, если следовательно ставит перед экспертом вопрос об определении суммы неисчисленного налога за период меньший, чем 1 год, эксперту следует переформулировать вопрос и сделать вывод по вопросу о неисчисленных и подлежащих уплате в бюджет авансовых платежах исследуемого периода.

ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ ТИПОВЫХ ВОПРОСОВ

по налоговой экспертизе, назначаемой по делам об уклонении от уплаты налога индивидуальным предпринимателем или организацией, находящимся на упрощенной системе налогообложения

1. Какова сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая исчислению к уплате в бюджет ООО «Кова-Лес» за 2009 год?

2. В соответствие ли с требованиями законодательства о налогах и сборах сформирована ИП Дутчак Н.А. за период с 01.01.2007 г. по 31.12.2007 г. налоговая база по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (УСН)? Если нет, то каков размер налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, не исчисленного к уплате в бюджет ИП Дутчак Н.А. за период с 01.01.2007 г. по 31.12.2007г.?

3. Исходя из того, что агентское соглашение, заключенное ООО «Вестсибконтракт» с ООО «Динамика Корд» является фиктивным, какая сумма налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, не исчислена ООО «Вестсибконтракт за период с 01.01.2008г. по 31.12.2009 г.?

4. Отражены ли операции по поставке материалов в учете ЗАО «Кривые зеркала» по договорам № 1939 от 18.01.2009 г., № 1563 от 03.03.2009 г., № 9 от 18.09.2009 г.? Если нет, то как это повлияло на исчисление налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за 2009 г.?

5. Каково процентное соотношение неуплаченной суммы налога, уплачиваемой в связи с применением УСН, к суммам, подлежащим уплате, ИП Березиным В.П. за 2008-2009 гг.?

предпринимателей и организаций, находящихся на упрощенной системе налогообложения:

1. Глава 26. 2 Налогового кодекса Российской Федерации
2. Федеральный закон # 402"О бухгалтерском учете"
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 декабря 2008 г. N 154н «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и порядков их заполнения».
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22 июня 2009 г. N 58н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с