

5. Gulamov S.S., Shermukhamedov A.T. Reducing the risks of digitalization. // Materials of the international scientific-practical conference "Thirty-second International Plekhanov Readings". –Moscow:

Russian economic university after G.V. Plekhanov. 01-02.02.19. - M.: Russian economic university after G.V. Plekhanov. 2019.-113-117 p.

СПЕЦИФИКА РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ: ОСНОВНЫЕ РАЗЛИЧИЯ МЕЖДУ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКОЙ И НАЛОГОВОЙ ЭКСПЕРТИЗОЙ

Каверина Элина Юрьевна

кандидат эк., наук, доцент

*МИРЭА-Российского технологического университета,
г. Москва*

SPECIFICITY OF INVESTIGATION OF TAX CRIMES: MAIN DIFFERENCES BETWEEN TAX INSPECTION AND TAX EXPERTISE

Kaverina Elina Yurievna

Ph.D.

Sciences, Associate Professor

*MIREA-Russian Technological University,
Moscow city*

Аннотация

При расследовании налоговых преступлений следователи используют результаты налоговых проверок и судебно-налоговых экспертиз. Но сумма недоимки по акту налоговой проверки и сумма неисчисленного к уплате налога по заключению эксперта по одному и тому же налогу за один и тот же период может не совпадать. Цель статьи заключается в том, чтобы выявить основные причины указанных расхождений. На основе общелогических методов получены определенные результаты и сделаны выводы. Основными причинами расхождений являются разные цели, нормативные основы, а также методы, применяемые при расчетах.

Abstract

When investigating tax crimes, investigators use the results of tax audits and forensic tax examinations. But the amount of arrears under the tax audit act and the amount of uncalculated tax payable according to the opinion of an expert on the same tax for the same period may not coincide. The purpose of the article is to identify the main reasons for these discrepancies. On the basis of general logical methods, certain results were obtained and conclusions were drawn. The main reasons for the discrepancies are different goals, regulatory frameworks, and methods used in the calculations.

Ключевые слова: налоговые преступления, судебная экспертиза, налоговая экспертиза.

Keywords: tax crimes, forensic examination, tax examination.

При расследовании налоговых преступлений, предусмотренных статьей 199 УК РФ по сообщениям налоговых органов основным документом, из которого извлекается максимальный объем информации, является акт налоговой проверки. Но в уголовном процессе для установления суммы неуплаченного налога, сбора, страхового взноса недостаточно сведений, полученных из акта налоговой проверки. При расследовании налоговых преступлений, как показывает практика, назначается налоговая судебная экспертиза, которая также предоставляет важную информацию.

Различные проблемы, связанные с судебной налоговой экспертизой и использованием специальных знаний по вопросам исчисления налогов и сборов нашли свое отражение в работах И. И. Кучерова, И. В. Александрова, А. Н. Борисова, М. И. Воронина, А. Н. Галая, А. Н. Ищенко, Н. Н. Скворцовой, С. В. Лукашевича, Э. Ф. Мусина, В. В. Голиковой, Е. К. Сальникова, Л. Г. Шапиро, Р. С. Якубова, И. А. Колчева и др.

Цель налоговой экспертизы – исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов. Следовательно, эксперты должны в результате исследования установить сумму неисчисленного к уплате налога, которую зачастую отождествляют с суммой недоимки. Но, сумма недоимки по акту налоговой проверки и сумма неисчисленного к уплате налога по заключению эксперта по одному и тому же налогу за один и тот же период может не совпадать. Чтобы понять причины указанного несоответствия, необходимо знать о различиях между порядком проведением налоговых проверок и производством судебных экспертиз.

Если налоговая экспертиза - это исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов, то эксперт не должен проводить исследование исполнения обязательств по уплате налогов и сборов [3]. В соответствии с диспозицией статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) уклонением от уплаты налогов считается не факт их неуплаты, а факт их

умышленного неправильного исчисления и, соответственно, дальнейшей неуплаты. Поэтому под формулировкой «неуплаченные налоги, сборы, страховые взносы», используемой в статье 199 УК РФ подразумевались неисчисленные к уплате (скрытые) налоги, сборы, страховые взносы. В действующей редакции статьи 199 УК РФ данная формулировка отсутствует, но она была в предыдущей редакции в примечании 1 к статье 199 УК РФ, где упоминался расчет «доли неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов».

При правильном исчислении налога, сбора, страхового взноса и его отражении в налоговой декларации (расчете сбора, расчете страховых взносов), но при этом несвоевременной уплате налога, сбора, страхового взноса уголовная ответственность не наступает. Если указанная в налоговой отчетности сумма не будет уплачена своевременно, то это будет являться налоговым правонарушением в соответствии со статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ). Налогоплательщик обязан будет также в соответствии со статьей 122 НК РФ уплатить штраф за просрочку и пени за каждый календарный день просрочки, что установлено в статье 75 НК РФ. Штрафы и пени при расчете суммы неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов по статье 199 УК РФ не учитываются.

В НК РФ не указана прямая обязанность по исчислению налогов, сборов, страховых взносов, но указана прямая обязанность представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты). Данная обязанность прописана в подпункте 4 пункта 1 статьи 23 НК РФ. Именно в декларациях (расчетах) и отражается порядок исчисления налогов, сборов, страховых взносов. Поэтому уголовная ответственность при уклонении от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате организацией согласно статье 199 УК РФ, наступает в случае непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным или включения в них заведомо ложных сведений.

Следовательно, при назначении налоговой экспертизы вопросы, поставленные перед экспертом, должны быть сформулированы относительно установления размера сумм неисчисленных к уплате налогов, сборов, страховых взносов.

В учебном пособии под редакцией Э. Ф. Мусина отмечено, что «...в компетенцию эксперта не входит определение суммы неуплаченных налогов, так как порядок ведения личной карточки, на которой должна находиться необходимая информация, является прерогативой налогового органа» [7, с. 245].

Тем самым, можно выделить первый момент, который необходимо учитывать следователю при сопоставлении результатов налоговой проверки и

результатов судебной налоговой экспертизы. И сводится он к следующему. Налоговые органы рассчитывают сумму как умышленно, так и неумышленно неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов (недоимку) с учетом переплат, зачетов и других аналогичных моментов, а также штрафы и пени. Судебные же эксперты при производстве налоговой экспертизы рассчитывают сумму только умышленно неисчисленных к уплате и, соответственно, неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов. При этом учет переплат, зачетов и других моментов производится экспертами в соответствии с выбранной методикой исследования (с учетом переплат, зачетов и др. или без них). Штрафы и пени для экспертов интереса не представляют.

При проведении налоговых проверок налоговые инспекторы руководствуются статьей 54.1 НК РФ и Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» (далее – Постановление № 53). С 19.08.2017 вступила в силу статья 54.1 НК РФ, регламентирующая пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и сумм налогов, сборов, страховых взносов. До вступления в силу указанной статьи судебная практика была неоднородной и часто противоречила подходам, которые применяли налоговые органы, руководствуясь Постановлением № 53. С целью закрепления законодательно способов и последствий установления факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой льготы в НК РФ и была введена указанная статья.

Постановлением № 53 определено понятие «налоговой льготы» и концепция необоснованной налоговой льготы. Согласно пункту 1 Постановления № 53 «под налоговой льготой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета».

Согласно пунктам 3 и 4 Постановления № 53 налоговая льгота может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а также не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). Налоговая льгота не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности [5, п.п. 3, 4].

В письмах ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ отмечено, что статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации и фактически

определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем. Статья 54.1 НК РФ определяет конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы по налогу на прибыль и заявить налоговые вычеты по НДС по имевшим место сделкам. Указанные положения статьи 54.1 НК РФ при проведении налоговых проверок на текущий момент являются приоритетными по отношению к положениям Постановления № 53. Именно поэтому зачастую в результате налоговой проверки у налогоплательщика по сделкам (операциям) со спорными контрагентами снимаются все налоговые вычеты по НДС и соответствующие им понесенные расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Эксперты при производстве судебной налоговой экспертизы руководствуются УПК РФ, Федеральным законом от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (далее - Закон № 73) и Постановлением Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее - Постановление № 48).

Согласно статье 4 Закона № 73-ФЗ основными принципами экспертных исследований являются объективность, всесторонность и полнота. В статье 16 данного закона также указано, что «...эксперт обязан ... провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела, дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам». В соответствии с пунктом 1 статьи 204 УПК РФ в заключении эксперта указываются выводы по поставленным перед экспертом вопросам и их обоснование. Таким образом, к указанным принципам можно добавить принцип обоснованности, следование которому также отражено как в Законе №-73, так и в УПК РФ.

Отсюда можно сделать вывод, что при проведении налоговых проверок налоговые органы, прежде всего, руководствуются конкретными положениями законодательства о налогах и сборах, а именно статьей 54.1 НК РФ, и отдельным документом – Постановлением № 53, которым установлены специальные термины и понятия, а также правила их применения. Производство судебно-налоговых экспертиз подчинено общим принципам проведения судебных экспертиз и порядку, установленному для уголовного процесса, что делает результаты экспертных исследований более приоритетными по отношению к результатам налоговых проверок.

При проведении налоговых проверок и судебно-экспертных исследований применяются одни и те же общенаучные методы, различия заключаются в специальных методах. При налоговых проверках применяются методы налогового контроля, которые не используют эксперты.

Несмотря на то, что экспертные исследования зачастую сравнивают с налоговыми проверками, эксперт при производстве судебной налоговой экспертизы не может применять методы, которые не дают точных и категоричных результатов. В учебном пособии под редакцией Э. Ф. Мусина отмечено: «...зачастую при анализе и оценке финансово-хозяйственной деятельности третьими лицами используются методы, не дающие точные и категоричные выводы и поэтому не применимые в уголовном судопроизводстве» [7, с. 243].

На выводах Постановления № 53 основывается процедура налоговой реконструкции, которую проводят налоговые органы в рамках налоговых проверок. Суть налоговой реконструкции заключается в том, чтобы восстановить порядок проведения реальных сделок (операций) налогоплательщика в соответствии с ее истинным экономическим смыслом с реальными контрагентами и исчислить с них налоги.

Налоговая проверка может быть проведена без применения процедуры налоговой реконструкции и с применением процедуры налоговой реконструкцией. Расчет без налоговой реконструкции предполагает снятие расходов и налоговых вычетов по сделкам (операциям) со спорными контрагентами без восстановления реальных сделок (операций) по реальным поставщикам. После введения в 2017 году статьи 54.1 НК РФ налоговые органы при проведении проверок налоговую реконструкцию практически не применяют, что является предметом регулярных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Ситуация с налоговой реконструкцией остается напряженной, так как судебная практика показывает, что суды не всегда остаются на стороне налоговых органов, есть решения и в пользу налогоплательщиков относительно применения налоговой реконструкции.

Налоговая реконструкция предполагает применение расчетного метода. Конечно, она может быть проведена и без него, то есть на основании фактических данных, но применение расчетного метода при проведении налоговой реконструкции более актуально.

Расчетный метод – это метод, при котором для расчетов применяются не фактические цены, а рыночные. Расчетный метод установлен подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, а также Постановлением Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Постановление № 57) и может применяться при определенных условиях, указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

В случае применения налоговыми органами расчетного метода, как отметил Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 22.06.10 № 5/10, налоги исчисляются с той или иной степенью вероятности на неких усредненных показателях, то есть приблизительно. В указанном постановлении

также отмечено, что «...при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам».

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках (метод налоговой аналогии).

В случае отсутствия данных о стоимости уровня рыночных цен по приобретенным товарам (работам, услугам) можно определить с использованием сведений об аналогичных сделках, имеющихся у налогового органа, а также официальных источников информации, но необходимо понимать, что найти компанию с аналогичными условиями и сопоставимыми показателями непросто. Большинство судов считает, что в первую очередь следует использовать имеющиеся у налогоплательщика данные о налогоплательщике, а если их недостаточно, то только тогда рассчитывать показатели по данным аналогичных компаний.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что налоговые органы имеют право применять методы, которые дают примерные, усредненные результаты (расчетный метод, метод налоговой аналогии и др.). Судебные эксперты должны же, исходя из принципов проведения экспертных исследований и порядка, установленного для уголовного процесса, применять методы, которые дают точные, категоричные результаты.

В итоге можно сделать следующий вывод. При расследовании налоговых преступлений следователю необходимо знать причины, по которым сумма недоимки по акту налоговой проверки и сумма неисчисленного к уплате налога по заключению эксперта (по судебной налоговой экспертизе) по одному и тому же налогу за один и тот же период может не совпадать. Указанные знания являются актуальными и влияют на

эффективность расследования налоговых преступлений.

Список литературы:

1. «Уголовный кодекс Российской Федерации» от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 17.06.1996. № 25. Ст. 2954
2. Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // Российская газета. 05.06.2001. № 106.
3. Приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» // Российская газета. № 191. 30.08.2005.
4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. № 276. 06.12.2019.
5. Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 10.
7. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном процессе: учебное пособие для вузов / Под ред. Э. Ф. Мусина. - М.: Юрайт, 2017. - 273 с.
8. Федотов А.В. Налоговая реконструкция как эффективный инструмент налоговой защиты // Калужский экономический вестник, № 4, 2017, с. 11-13.

ПРОСЛУШИВАНИЕ ТЕЛЕФОННЫХ ПЕРЕГОВОРОВ КАК ОДНО ИЗ ОПЕРАТИВНО-РОЗЫСКНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ, НАРУШАЮЩЕЕ И ОГРАНИЧИВАЮЩЕЕ КОНСТИТУЦИОННЫЕ ПРАВА И СВОБОДЫ ЧЕЛОВЕКА: ПОЗИЦИЯ ЕСПЧ

Саратова Оксана Владимировна
кандидат юр. наук, доцент
Воронежский Государственный
аграрный университет им. Петра I
г. Воронеж

LISTENING TO TELEPHONE NEGOTIATIONS AS ONE OF OPERATIVE-SEARCH ACTIVITIES BREACHING AND LIMITING HUMAN CONSTITUTIONAL RIGHTS AND FREEDOMS: POSITION OF THE ECHR

Oksana Saratova
candidate of legal Sciences, associate Professor
Voronezh State University
agricultural University named after Peter I
Voronezh