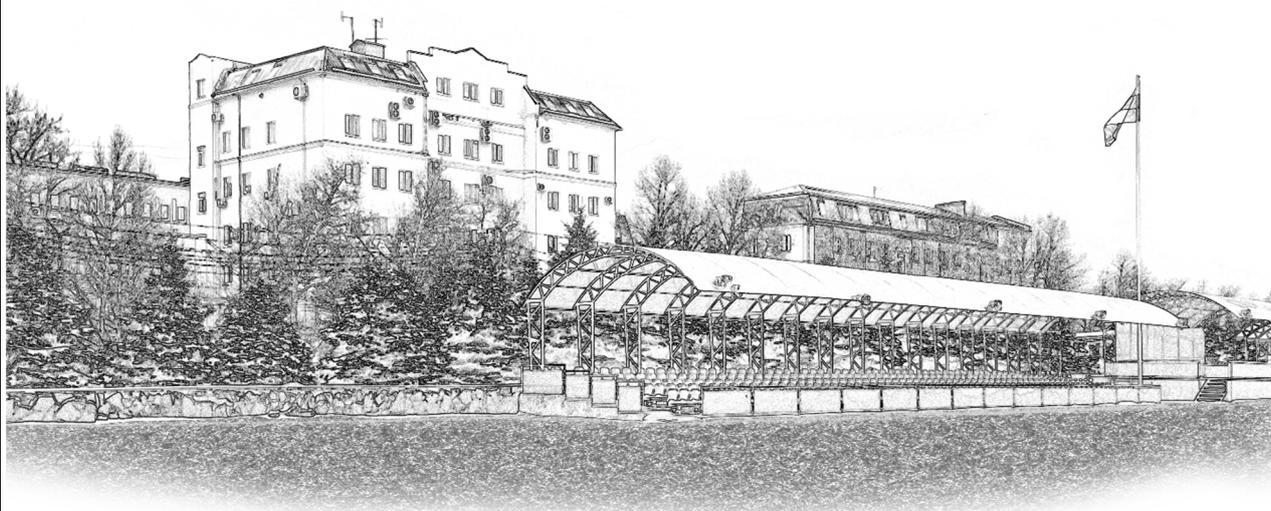




Краснодарский университет МВД России

С. П. Першин

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: МЕТОДИКА
ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ**



Краснодар
2024

Краснодарский университет МВД России

С. П. Першин

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: МЕТОДИКА
ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ**

Учебно-практическое пособие

Краснодар
2024

УДК 343.359
ББК 65.261.8
П26

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Рецензенты:

М. В. Бучнев (ГУ МВД России по Краснодарскому краю);
С. С. Воронов, кандидат юридических наук, доцент (Нижегородская академия МВД России).

Першин С. П.

П26 Налоговые преступления : методика выявления и документирования : учебно-практическое пособие / С. П. Першин. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2024. – 128 с.

ISBN 978-5-9266-2085-3

Изложены отдельные методические приемы формирования документов и сведений, необходимых для решения вопроса о наличии (отсутствии) признаков налогового преступления, условия, порядок и подходы к проведению документального исследования и (или) экспертизы по материалам проверочных мероприятий сотрудниками подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции системы МВД России.

Для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, курсантов, слушателей образовательных организаций МВД России и сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации.

УДК 343.359
ББК 65.261.8

ISBN 978-5-9266-2085-3

© Краснодарский университет
МВД России, 2024
© Першин С. П., 2024

ВВЕДЕНИЕ

Несмотря на сложную экономическую конъюнктуру, вызванную процессами, направленными на перестроение мирового политического порядка и экономических связей, а также обусловленное этим состояние экономики Российской Федерации, характеризующееся переориентацией на новые рынки, попытками достижения экономического, в частности промышленного, суверенитета, предупреждение, выявление и пресечение преступлений, связанных с нарушением налогового законодательства, остаются актуальными. Органы внутренних дел ориентированы на качественное выполнение возложенных на них функций в области обеспечения экономической безопасности государства и нуждаются в непрерывном развитии и адаптации применяемых методик к изменяющимся условиям работы и функционирования экономики. Основным инструментом совершенствования методических подходов остается процесс реализации образовательных программ, направленный на обучение сотрудников, их профессиональную переподготовку, повышение квалификации на основе накопленного практического и теоретического опыта, передовых методических приемов деятельности подразделений экономической безопасности.

Образовательный процесс, ориентированный на достижение требуемых профессиональных и иных компетенций в области противодействия налоговым преступлениям, также требует развития и реализации инновационных приемов достижения целей образовательных программ и программ повышения квалификации сотрудников органов внутренних дел. Следует отметить сложившиеся устойчивые тенденции использования мультимедийных технологий, а также технологий дистанционного обучения, способных в настоящее время подстроиться под высокий ритм и характер работы государственных органов и деловой сре-

ды экономического пространства государства. Для образовательного процесса остается весьма важной возможностью без привязки ко времени и месту получить и усвоить обучаемым необходимые знания, развить и укрепить профессиональные навыки, а также обеспечить тесную и эффективную коммуникацию обучаемого с преподавателем для взаимного обмена информацией и достижения обеими сторонами целей и задач реализации образовательной программы.

Объем и разрозненный характер информации, содержащей необходимые для формирования и развития профессиональных компетенций сведения, требуют применения разнообразных образовательных приемов, направленных на выявление, обработку и усвоение педагогом и обучаемым искомым полезным и одновременно достоверным данным, демонстрацию высокого уровня их осмысления и оценки, что значительно усложняет образовательный процесс. Задача педагога – обеспечить обучаемого кратким, но емким объемом качественных актуальных сведений, доступных для понимания и усвоения действующими сотрудниками органов внутренних дел.

В процессе формирования профессиональных компетенций важно учесть фактический характер и содержание информации и условий работы, которые действительно создадут возможность получения требуемых навыков обучаемым, исключить излишний формализм. Сотрудники органов внутренних дел сегодня вынуждены действовать в условиях значительной неопределенности, а реализуемые ими мероприятия должны соответствовать общей цели и содержанию проводимой в государстве политике, учитывать фактическое состояние и положение дел в экономике и правоприменительной практике. Стыковка политических интересов и задач и формализованных положений норм права создает дополнительное, порой определяющее, условие возможности реализации функций в направлении борьбы с налоговыми преступлениями. В обстоятельствах объемного по количеству и содержа-

нию процесса непрерывного и быстрого регулирования экономики налогообложение занимает весьма значимое положение среди мер воздействия, и от соблюдения правоохранительными органами указанных условий зависит качество реализации политических решений.

Целью данного учебно-практического пособия является представление отдельных методических вопросов выявления и документирования налоговых преступлений, а следовательно, формирование теоретического материала для изучения существа указанной категории преступлений, вопросов изыскания и исследования документов и сведений, необходимых для установления и документирования признаков преступления.

Достижение указанной цели обуславливает необходимость постановки следующих задач:

изучение отдельных положений нормативной правовой базы о налоговых преступлениях, представление их характеристики с позиции функций правоохранительных органов по их выявлению и документированию;

исследование отдельных способов и составов совершения налоговых преступлений, методики формирования проверочных материалов и доказательной базы;

обучение основным приемам интерпретации учетных и иных экономических сведений о деятельности хозяйствующего субъекта в целях исследования правильности исчисления и уплаты налогов и страховых взносов;

представление и характеристика порядка и содержания документального исследования, экспертизы, назначаемых в целях принятия решения о наличии признаков преступления.

1. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Налоговыми преступлениями называют деяния, предусмотренные статьями 198, 199, 199.1-199.4 УК РФ и связанные с неправомерным возмещением налогов, сборов и страховых взносов их бюджета деяния, квалифицируемые по ст. 159 УК РФ. Все они предусматривают ответственность за нарушения налогового законодательства. Каждая статья имеет свои особенности выявления и документирования, во многом обусловленные правоприменительной практикой.

Статья 198 УК РФ – уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов¹. Часть 1 данной статьи предусматривает деяние состоящее в уклонении физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере (сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд два миллиона семьсот тысяч рублей). Наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года (преступление небольшой тяжести).

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.

Часть 2 этой статья указывает на то же деяние, но совершенное в особо крупном размере (сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей). Наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок (преступление небольшой тяжести).

Под физическим лицом плательщика страховых взносов законодатель понимает индивидуальных предпринимателей и не являющиеся индивидуальными предпринимателями физических лиц, которые производят выплаты и иные вознаграждения физическим лицам и обязаны уплачивать страховые взносы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В примечании к рассматриваемой статье указано, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в порядке и размере, определяемых в соответствии с НК РФ.

Как видим, субъектом этого преступления являются физические лица, причем как состоящие в статусе (зарегистрированные в установленном порядке) индивидуального предпринимателя, так и нет, в эту категорию относятся также главы крестьянских фермерских хозяйств. Преступление возникает в связи с занижением налоговой базы по различным налогам и страховым взносам. К примеру, подлежит ответственности физическое лицо, которое не исчислило налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) к уплате в бюджет в связи с продажей личного имущества (транспортные средства, земельные участки, объекты недвижимости). Физические лица, стремящиеся извлечь доход от

фактически осуществляемой ими хозяйственной деятельности, но позиционировать его в целях налогообложения как разово полученных доход им именно в статусе физического лица – не предпринимателя, становятся объектами уголовного преследования после доказывания обстоятельств систематического осуществления деятельности на свой риск с целью извлечения выгоды. Если же в ходе документирования деяния, удалось доказать осуществление предпринимательской деятельности, (это не разовое извлечение дохода, когда деятельность отвечает установленным критериям ее отнесения к предпринимательской), то лицо может быть привлечено к ответственности по ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство» и в этом случае к ответственности по ст. 198 УК РФ привлечению не подлежит. Нередко фигурантами уголовных дел становятся индивидуальные предприниматели, неправомерно применившие налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), завысившие расходы при исчислении НДФЛ от предпринимательской деятельности, неправомерно применявшие специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения (далее – УСН), система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее – ЕСХН)). Все чаще в правоохранительной практике МВД России встречаются случаи неуплаты НДС и НДФЛ индивидуальными предпринимателями, которые в ходе применения более льготного специального налогового режима УСН, искусственно (формально) разделяют бизнес на несколько субъектов (дробление бизнеса), выдавая себя за субъекты малого предпринимательства.

Статья 199 УК РФ. Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов¹. Часть 1 данной статьи предусматривает де-

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

яние состоящее в уклонении от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов, путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере (сумма налогов, сборов, страховых взносов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление небольшой тяжести).

Часть 2 рассматривает то же деяние, совершенное:

- а) группой лиц по предварительному сговору;
- б) в особо крупном размере (сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей).

Наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права зани-

мать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление средней тяжести).

В примечании к рассматриваемой статье указано, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное данной статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в порядке и размере, определяемых в соответствии с НК РФ.

Преступления данной статьи составляют достаточно значимую часть общего объема налоговых преступлений. Наиболее часто встречающиеся деяния состоят в неуплате организациями НДС, реже налога на прибыль, остальные налоги с организации в значительно меньшем объеме занимают рейтинговые строки отчетности правоохранительных органов. И действительно, НДС и налог на прибыль организаций это наибольший объем налоговой нагрузки. Зачастую использование неправомерных налоговых вычетов по НДС становится наиболее доступным способом необоснованно снизить сумму налогов, к тому же НДС, в силу особенностей объектов налогообложения, порядка исчисления и налогового периода (квартал), и, в связи с этим, становится наиболее пристальным объектом внимания как со стороны недобросовестных налогоплательщиков и, соответственно, налоговых органов. В целях противодействия правонарушениям при исчислении НДС проделана большая работа и достигнуты значительные успехи с применением цифровых технологий. Применяемые сегодня автоматизированные продукты позволяют налоговому органу в автоматическом режиме производить контроль соответствия данных налогоплательщика и данных его контрагентов и тем самым уже в момент сдачи налогоплательщиками налоговых деклараций предупредить или же быстро среагировать на

нарушения. Налог на прибыль организаций часто занижается посредством завышения расходов и тем, самым уменьшения суммы налога, исчисляемого к уплате. Также в массе случаев налогоплательщики фальсифицируют данные о своих расходах для исчисления налога на прибыль в связи с вовлечением в теневой сектор экономики, это обуславливает сложности в документировании и подтверждении затрат, а именно: величины фактически произведенных расходов. К примеру, работы, выполняемые лицами, не зарегистрированными в установленном порядке и не заключающими договора, оцениваются меньше, что привлекает покупателя, возникающие в последствие проблемы с исчислением налога разрешаются банальной фальсификацией документов. В правоохранительной практике отмечены также случаи реализации более сложных схем, когда хозяйственник, стремясь сэкономить на налоге, использует особый порядок совершения хозяйственных операций, полагаясь на свободу заключения хозяйственных договоров. Здесь речь идет о схемах, когда наибольшую часть объекта налогообложения доходов или прибыли концентрируют на подконтрольных субъектах, применяющих льготный режим налогообложения в связи с отнесением их к специальной категории налогоплательщиков или к соответствующему месту осуществления деятельности. Также под видом налоговой оптимизации могут разделяться исходно единый товар, услуга, работа или продукт на ряд составляющих, в частности с выделением отдельно стоимости работ по установке или услуг по доставке в отношении отдельных комплектующих, реализация которых оформляется от имени подконтрольного предпринимателя с упрощенным режимом налогообложения. Не редки случаи сокрытия дохода, когда фактическую выручку получают наличными без последующего учета или путем перечисления денежных средств на подконтрольные субъекты под видом платежей в личных целях или займа.

Статья 199.1 УК РФ. Неисполнение обязанностей налогового агента¹. Частью 1 данной статьи предусмотрено деяние, состоящее в неисполнении в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное в крупном размере (сумма налогов и (или) сборов, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд пятнадцать миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление небольшой тяжести).

Часть 2 данной статья предусматривает то же деяние, совершенное в особо крупном размере (сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд сорок пять миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной де-

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

тельностью на срок до трех лет или без такового (преступление средней тяжести).

В примечании к данной статье указано, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное данной статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, не исполнившими обязанности налогового агента, полностью перечислены в соответствующий бюджет суммы неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в порядке и размере, определяемых в соответствии с НК РФ.

Неисполнение обязанности налогового агента зачастую обусловлено желанием использовать денежные средства в личных целях или для нужд хозяйственной деятельности. Многие хозяйственники рассматривают денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет в роли налогового агента, скорее, как собственные, необходимые для использования в хозяйственном обороте, как источник финансирования деятельности, но не как ставшие в момент начисления заработной платы для них чужими, денежными средствами налогоплательщиков – физических лиц, а именно: их работников, подлежащие удержанию и перечислению. В правовой статистике преступление встречается все реже, особенно в связи с повышением минимальной суммы неисполненной налоговым агентом обязанности, достижение которой становится возможным только для крупных предприятий со штатом работников, как правило, 1000 чел. и более. Здесь важно отметить, что большую роль в предупреждении таких деяний играет упорядочение и ужесточение банковского законодательства, когда операции по перечислению заработной платы являются предметом внимания и контроля со стороны обслуживающих банков, а сведения о движении денежных средств по расчетным счетам доступны для контроля налоговым органам. Велико значение в предупреждении деяния введение специальной отчётности по НДФЛ. Операции, обуславливающие возникновение обязан-

ности налогового агента по иным налогам (НДС и налог на прибыль организаций) встречаются не так часто и в связи с этим находятся под вниманием налоговых органов в ходе проверочных мероприятий.

Статья 199.2 УК РФ. Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов¹. Часть 1 данной статьи предусматривает преступление состоящее в сокращении денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, в крупном размере (крупным размером признается задолженность в сумме, превышающей два миллиона двести пятьдесят тысяч рублей, а особо крупным – девять миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление небольшой тяжести).

Часть 2 данной статьи указывает на то же деяние, совершенное в особо крупном размере (задолженность в сумме, пре-

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

вышающей девять миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от пятисот тысяч до двух миллионов рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление средней тяжести).

Данная статья остается одной из самых актуальных в условиях сложной экономической политики, и здесь речь идет уже не об искажении суммы налога и страхового взноса, подлежащих исчислению к уплате, а попытке отсрочить уплату исчисленного налога и страхового взноса или же препятствовать принудительным мерам их уплаты. Обозначенное сокрытие возникает в связи с принятием налоговым органом мер, направленных на взыскание недоимки. Это последовательность действий, состоящая в направлении в адрес налогоплательщика требований об уплате налогов, выставление инкассовых поручений, взыскание средств за счет имущества должника (Рисунок 1.1). Время, отведенное законом на принятие мер взыскания, составляет условие совершения рассматриваемого преступления.

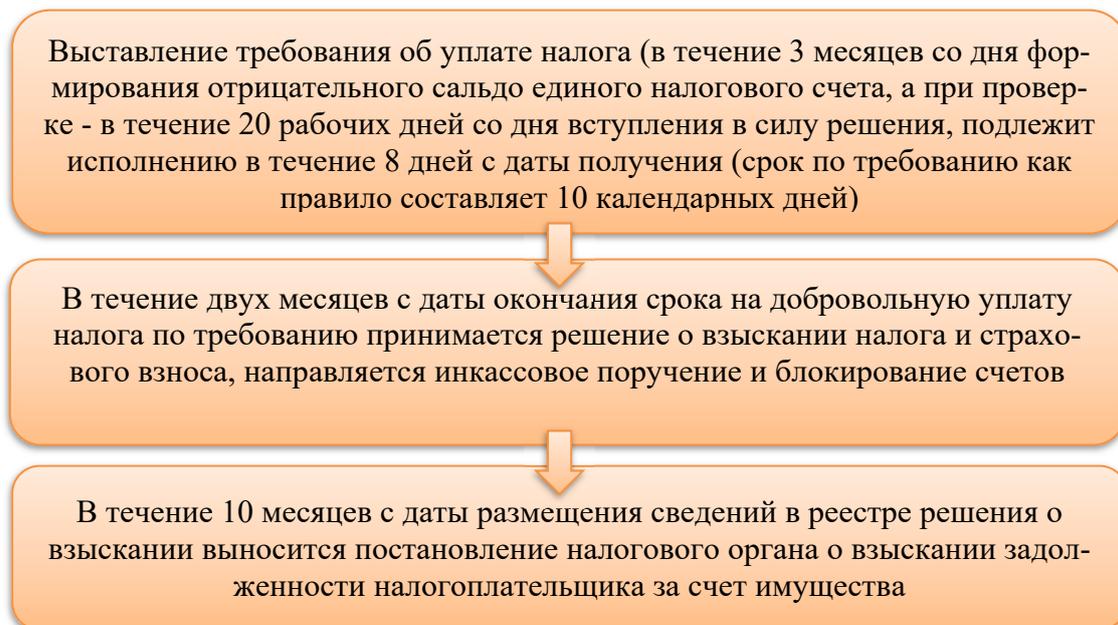


Рисунок 1.1 – Меры принудительного взыскания недоимки по налогам, сборам, страховым взносам

Чаще всего экономические причины подталкивают налогоплательщиков на совершение данного преступления, когда он оказывается в сложной экономической ситуации, зачастую имеющей признаки банкротства, стремится использовать любые возможности для вовлечения средств в хозяйственный оборот и поддержания экономики своего предприятия. Денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет видятся доступным источником финансирования деятельности, так как это пока еще собственные средства, находящиеся на счетах или ожидаемые к поступлению на них. Руководитель экономического субъекта, понимая, что в связи с наступлением срока уплаты налога и страхового взноса, пени и штрафов, и то, что налоговым органом предпринимаются попытки принудительного списания средств со с расчетных и иных счетов, совершает действия на воспрепятствование мер принудительного взыскания недоимки, это и направление писем контрагентам-дебиторам с просьбой перечислить денежные средства на вновь открытые счета, сведения о ко-

торых еще не поступили в налоговый орган или он не успел принять в отношении них меры принудительного взыскания, также с просьбой перечислить денежные средства третьим лицам-кредиторам в счет взаимных расчетов, стремится использовать не денежные средства расчетов – зачеты взаимных требований, расчеты по бартеру, заключение специфичных договоров на проведение расчетов через третьих лиц и уступкой задолженностей. Встречаются на практике весьма сложные схемы сокрытия имущества от налогообложения связанные с переводом хозяйственной деятельности на подконтрольных лиц, дроблением бизнеса, принудительным банкротством налогоплательщика-должника.

Статья 199.3 УК РФ. Уклонение страхователя – физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд¹. Часть 1 рассматриваемой статьи предусматривает деяние, состоящее в уклонении страхователя – физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное в крупном размере (сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд один миллион восемьсот тысяч рублей). Наказывается штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет либо обязательными работами на срок до трехсот шестидесяти часов (преступление небольшой тяжести).

Часть 2 данной статьи предусматривает то же деяние, совершенное в особо крупном размере (сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд девять миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо лишением свободы на тот же срок (преступление небольшой тяжести).

Примечанием к рассматриваемой статье установлено, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное данной статьей, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Статья 199.4 УК РФ. Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд¹. Часть 1 рассматриваемой статьи предусматривает преступление, состоящее в уклонении страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное соци-

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

альное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное в крупном размере (сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд шесть миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до одного года (преступление небольшой тяжести).

Часть 2 рассматриваемой статья предусматривает то же деяние, совершенное:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) в особо крупном размере (сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд тридцать миллионов рублей). Наказывается штрафом в размере от трехсот тысяч до пятисот тысяч

рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до четырех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на тот же срок или без такового, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового (преступление небольшой тяжести).

В примечании к рассматриваемой статье указано, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное данной статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты страховых взносов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Преступления, предусмотренные статьями 199.3 и 199.4 УК РФ встречаются на практике крайне редко в связи с тем, что сумма подлежащих исчислению и уплате страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний редко достигает величины, создающей признак преступления,

Статья 159 УК РФ Мошенничество¹. Статья предусматривает преступление, состоящее в хищении чужого имущества или приобретении права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. Квалификация преступного деяния по данной статье осуществляется в случаях неправомерного возмещения (попыток такого возмещения) налогов, сборов, страховых

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

взносов из бюджета различных уровней. В зависимости от суммы причиненного ущерба (крупный размер признается стоимость имущества, превышающая двести пятьдесят тысяч рублей, а особо крупным – один миллион рублей) и иных характеристик (совершенное группой лиц по предварительному сговору, совершенное лицом с использованием своего служебного положения, совершенное организованной группой) производится квалификация по соответствующим частям данной статьи (преступления небольшой и средней тяжести, тяжкие преступления).

Указанное преступное деяние приобретает окраску налогового преступления когда объектом хищения становятся бюджетные денежные средства, подлежащие возврату налогоплательщику в связи с переплатой, превышением налоговых вычетов над суммой налога, исчисленного из налоговой базы. Налогоплательщик чаще всего заявляет такое право на возмещение и возврат налога посредством подачи налоговой декларации, к примеру по НДС и НДФЛ, а также посредством подачи заявления в порядке, установленном налоговым законодательством. При этом основания для возмещения налога из бюджета не соответствуют требованиям законодательства, содержат недостоверные данные, могут быть поддельными, содержать сфальсифицированные сведения.

Наиболее часто в правоохранительной практике встречаются случаи неправомерного возмещения НДС, это обусловлено особой природой данного налога, когда величина налоговых вычетов в целой массе случаев может оказаться выше суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет из суммы налоговой базы (Рисунок 1.2). Статья 176 НК РФ устанавливает порядок возмещения налога. Несмотря на обязательное проведение налоговой проверки в таких случаях, не редки случаи осуществления неправомерного возврата.



Рисунок 1.2 – Схема создания обстоятельств неправомерного возмещения НДС из бюджета

К примеру, налогоплательщик в целях завышения налогового вычета по НДС заявляет в составе суммы вычета величину налога по взаимоотношениям с фирмой-однодневкой, которая не могла поставить товары в силу отсутствия в распоряжении средств для исполнения договора поставки, ее ответственные лица (руководитель и учредитель) являются подставными лицами, то есть фактически не осуществляющими деятельность от имени обозначенной организации. Однако, чтобы установить факт недостоверности представленных в налоговой декларации сведений налоговому органу необходимо провести большую работы, в частности, навести справки, установить и опросить ответственных лиц, показать отсутствие возможности исполнить обязательства по поставке товара в адрес налогоплательщика с учетом времени, места совершения заявленных хозяйственных операций, наличия средств и деловых связей, а также с учетом отраженных в декларации фирмы-однодневки сведений о ее взаимоотношениях с иными контрагентами 2-го и последующих звеньев. Это требует проведения налоговым органом большого комплекса работ,

что не всегда возможно в рамках камеральной налоговой проверки, искусственного и целенаправленного усложнения схемы взаимоотношений. Как итог – это вынесение решения налогового органа о возмещении суммы налога. Такое правонарушение, содержащее признаки преступления, предусмотренного ст. 159 УК РФ может быть выявлено в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, в последующем проведенной выездной налоговой проверки, с использованием результатов проверочных мероприятий, предоставляемых налоговому органу органами внутренних дел.

Документированы случаи заявления права на возврат НДФЛ в связи с применением социального налогового вычета по суммам дохода налогоплательщика, расходуемым на оплату медицинских услуг, приобретение медикаментов (Рисунок 1.3). Законом установлена предельная сумма для всех видов социальных вычетов в размере 120 000 руб. за календарный год. Для получения возврата ранее уплаченного налога необходимо представить установленный перечень документов в приложении к налоговой декларации. Здесь кроется соблазн представить недостоверные сведения о факте, стоимости лечения или приобретения медикаментов, тем самым незаконно получить в виде возврата налога сумму ранее уплаченного НДФЛ (Рисунок 1.4). Как и в случае с НДС, проверочные мероприятия могут потребовать большой и сложной работы по выявлению фактических обстоятельств заявленного социального вычета и, тем самым, привести к необоснованному возврату налога.

В результате совершения налоговых преступлений бюджет страны ежегодно теряет более 58 млрд. руб. Ежегодно регистрируются несколько тысяч преступлений данной категории.



Рисунок 1.3 – Право на получение социального налогового вычета по НДФЛ

На протяжении 2016-2019 годов ситуация относительно стабильна¹. В связи с пандемией 2020-2021 гг., политическими событиями в России и мире 2022-2023 гг. и введенными в этой связи ограничениями на проведение проверочных мероприятий в отношении бизнес-структур, мерами поддержки экономики, статистика выявляемых налоговых преступлений видится не отражающей реальное положение дел с нарушением налогового законодательства.

¹ Интервью заместителя Председателя СК РФ Елены Леоненко "РИА новости". – [Электронный ресурс]. – режим доступа: <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519/> (дата обращения 05.08.2023).



Рисунок 1.4 – Заявление права на возврат НДФЛ

Среди последних изменений законодательства в области привлечения к ответственности за налоговые преступления следует указать на изменения порядка возбуждения таких дел. С 09.03.2022 такие преступления возбуждаются только на основании материалов, поступивших в следственный комитет РФ из налогового органа в соответствии с законодательством о налогах и сборах¹. В частности, п. 3 статьи 32 НК РФ установлена обязанность налогового органа направить материалы, в течение 10 дней со дня выявления обозначенных обстоятельства, в следственный комитет для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, если:

1. в отношении налогоплательщика имеется решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

¹ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ

2. истекло 75 дней со дня вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,
3. денежных средств, на едином налоговом счете недостаточно для исполнения обязанности по уплате сумм недоимок, указанных в решении,
4. размер недоимки соответствует признакам преступления (крупный или особо крупный).

В течение указанных 75 дней налоговый орган направит налогоплательщику требование об уплате налога. Однако информация о преступлении может поступить в правоохранительные органы или следственный комитет РФ на основании п. 3 ст. 82 НК РФ, предусматривающей в порядке, определяемом по соглашению между налоговыми органами, таможенными органами, органами внутренних дел, следственными органами и органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации ними, информирование друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках. предусмотрен также обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Информация, способная послужить поводом для проведения проверочных мероприятий правоохранительными и следственными органами по установлению признаков налогового преступления для решения вопроса о возбуждении уголовного дела может поступать также из различных государственных органов, организаций и граждан. Выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений является для одних является задачей по обеспечению экономической безопасности, для других – гражданским долгом.

Несмотря на усложнившуюся экономическую и политическую конъюнктуру значительно затрудняющую хозяйственную

деятельность выявления налоговых преступлений по-прежнему остается задачей органов внутренних дел и, прежде всего, подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции, в ходе исполнения которой осуществляется большая оперативная работа связанная с установлением признаков таких преступлений. Важнейшую роль при этом выполняют подразделения документальных исследований, специалисты которых осуществляют исследование представленных документов и сведений, обобщают, анализируют материалы проверочных мероприятий, формулируют выводы и указывают направления работы оперативных подразделений, а также, при рассмотрении материалов проверок направления работы следователей следственного комитета РФ. В меньшей части возникают случаи проведения документальных исследований по проверочным мероприятиям органов прокуратуры, Федеральной службы безопасности. При проведении документального исследования специалист-ревизор подразделения документальных исследований оценивает поступившие материалы на предмет их достаточности, допустимости, производит необходимые расчеты. Однако эта работа не исключает необходимость владения профессиональными знаниями, умениями и навыками сотрудников оперативных подразделений органов внутренних дел.

Экономическая ситуация в стране оказывает значительное влияние на процессы выявления и документирования налоговых преступлений правоохранительными органами. Снижение административного давления на бизнес, уменьшение тяжести ответственности за совершение экономических и, в частности налоговых преступлений, становятся трендами государственной политики. Однако это не исключает возможность и обязанность по применению мер предупреждения, пресечения, выявления таких преступлений. Тесное взаимодействие государственных органов в этой связи и, в частности правоохранительных органов и налоговых органов, играет ключевую роль. Современный масштаб ав-

томатизации формирования, представления, анализа налоговой отчетности, позволяет выполнять задачи, поставленные перед правоохранительными органами в этой связи, оказывать должное влияние на обеспечение экономической безопасности.

Особенностью выявления и документирования налоговых преступлений является потребность в высоком уровне квалификации всех участвующих в этом процессе лиц. Порядок исчисления многих налогов и страховых взносов насыщен многочисленными условиями, требующими понимания и должной их интерпретации в каждом конкретном случае. Неоднозначность ряда положений налогового законодательства, так называемые пробелы в нем, необходимость разрешения споров в судебном порядке, зачастую используются преступниками в целях извлечения необоснованной налоговой выгоды, а длительность процедуры документирования, расследования соответствующих уголовных дел рассматривается как инструмент избегания ответственности. В этой связи важно постоянное развитие профессиональных компетенций представителей государственных органов, расширение перечня и функционала автоматизированных продуктов, используемых в их деятельности.

Организация работы правоохранительных органов требует владения информацией о деятельности всех экономических субъектов в зоне ответственности, предупреждении и выявлении рисков, связанных с возможным нарушением налогового законодательства. Актуальными остаются вопросы квалификации деяний, связанных с легализацией средств, извлеченных в связи с неуплатой налогов и страховых взносов или неисполнением обязанностей налогового агента, необоснованным возмещением налогов из бюджета. Лица, уличенные в неуплате налогов зачастую оказываются также фигурантами дел, связанных с теневым оборотом товаров (работ, услуг). Нежелание платить налог становится стимулом вовлечения хозяйственника в теневой сектор и провокация на это же его контрагентов. Нередко, выявленное налоговое пре-

ступление становится кличем к распутыванию более сложных незаконных экономических схем хозяйствования. Важно отметить роль налоговых преступлений в связи с криминальным банкротством, возникновение непогашенного обязательного платежа побуждает руководителя и собственника предприятия принять меры к выводу имущества, сокрытию его от налогообложения, совершению неправомерных действий при банкротстве.

Контрольные вопросы:

1. Перечислите статьи УК РФ, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления.
2. Какие деяния относятся к виду налоговых преступлений, при этом квалифицируемые по ст. 159 УК РФ?
3. Проанализируете актуальную статистику налоговых преступлений и определяете основные тренды. Укажите основные причины, побуждающие экономические субъекты к неуплате налогов.
4. По какой причине большая часть налоговых преступлений связана с неправомерным применением налоговых вычетов по НДС и завышением расходов при исчислении налога на прибыль организаций?
5. Какое значение имеет регистрация физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в случае квалификации его деяния по ст. 198 УК РФ?
6. Дайте характеристику деянию, ответственность за которое предусмотрена ст. 199.1 УК РФ. Что означает неисполнении обязанностей налогового агента в личных интересах?
7. Приведите примеры случаев исполнения обязанностей налогового агента при исчислении НДС и налога на прибыль организаций. Как Вы оцениваете риск для экономического субъекта в это связи быть привлеченным к ответственности, предусмотренной ст. 199.1 УК РФ?

8. Приведите примеры сделок и действий налогоплательщика, которые могут быть квалифицированы по ст. 199.2 УК РФ.
9. Какое значение имеет величина недоимки и ее динамика при квалификации деяния, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ?
10. В чем особенности привлечения к ответственности по ст. 199.3 и 199.4 УК РФ? Назовите характеризующие признаки экономического субъекта, делающие возможным привлечение его к ответственности по указанным статьям УК РФ.

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Одним из ключевых требований к процессу выявления и документирования налоговых преступлений является наличие профессиональных компетенций по вопросам исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов, проведении проверочных мероприятий, регламентированных налоговым и иным законодательством, а также компетенции в области реализации оперативно-розыскных мероприятия.

Сегодня методика выявления и документирования состоит в поиске, анализе и интерпретации сведений, необходимых для формирования вывода о сумме не исчисленного налога, сбора и страхового взноса, либо факта или попытки необоснованного возмещения сумм из бюджета с применением самых разнообразных способов. Прежде всего, это получение документов бухгалтерского, налогового и иных видов хозяйственного учета, содержащих необходимые сведения либо сведения, позволяющие сделать вывод об обстоятельствах налогового преступления. Рассмотрим отдельные основные мероприятия, составляющие методику выявления и документирования преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах, сборах и страховых взносах (Рисунок 2.1).

Получение (выявление) сведений о возможном факте налогового преступления. Источником получения таких сведений являются самые разнообразные каналы поступления информации в распоряжение правоохранительных и следственных органов, других уполномоченных государственных органов, конфиденциальные источники. Это всевозможные сведения, которые во многих случаях могут быть изначально не подтверждены документально и в большинстве случаев требуют проведения дополнительных проверочных мероприятий.



Рисунок 2.1 – Элементы методики выявления и документирования налоговых преступлений

Важно, чтобы полученная информация являлась максимально конкретной и содержала в себе ссылки на первичные и иные документы, отражала конкретные обстоятельства совершения преступления, достаточные сведения о лицах, причастных к совершению налогового преступления. К примеру, может быть получена от бывших работников организации информация о применении при расчете величины налоговых вычетов по НДС документов по взаимоотношениям с фирмами-однодневками, о специальном за двоении или фальсификации счетов-фактур, совершении мнимых сделок с зависимыми лицами в целях завышения покупок, сокрытия фактов и величины продаж, необоснованном учете в составе расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций затрат на строительство, завышении стоимости включаемых в затраты приобретенных материалов, принятии мер по недопущению ввода в эксплуатацию зданий, сооружений, тем самым создающим условия для занижения налога на

имущество организаций, создании схемы взаимоотношений с зависимыми контрагентами в целях соответствия требованиям применения специальных налоговых режимов, льгот и другие.

Источником информации являются также результаты проверочных мероприятий иных государственных органов, это Счетная палата РФ, подразделения казначейства РФ, Росреестра РФ, Таможенные органы РФ и многие другие. Также поступает информация от кредитных организаций, ломбардов, микро финансовых организаций, других организаций.

Значимым, если не основным, источником сведений призваны стать результаты работы подразделений экономической безопасности, основанные на оперативно-розыскных мероприятиях исходя из полномочий, установленных законом. Подразделениями устанавливаются и документируются факты правонарушений, связанные с нарушением законодательства о налогах, сборах и страховых взносах путем анализа и интерпретации установленных (выявленных) сведений.

Запрос документов. Информация о возможном нарушении налогового законодательства требует проверки путем ее документального подтверждения или же опровержения. В этих целях осуществляется запрос необходимых документов как у самого налогоплательщика, так и у его контрагентов, а также у иных лиц, организаций и органов государственного механизма. Исходя из применяемой в каждом конкретном случае методики реализации комплекса проверочных мероприятий формируется план истребования необходимых документов.

С учетом необходимости сохранить конфиденциальной исходную информацию, избранную стратегию установления фактов исследуемых событий экономической жизни, стратегию реализации отдельных оперативно-розыскных мероприятий определяется очередность и характер запросов документов по соответствующим направлениям. В частности, в массе случаев целесообразно истребовать необходимую и имеющуюся базовую информа-

цию о нарушении в налоговом органе, в котором состоит на учете налогоплательщик – субъект проверочных мероприятий. Ценные сведения могут иметься в распоряжении иных налоговых органов, которыми осуществлялись контрольные мероприятия с вовлечением проверяемого субъекта. Сегодня налажены инструменты и каналы обмена информацией между налоговыми органами, налоговыми органами и иными государственными органами, функционирует система межведомственного документооборота, реализуется тенденция объединения информационных баз данных различных государственных и муниципальных органов власти, высокую эффективность демонстрируют автоматизированные программные продукты, применяемые в своей деятельности ФНС России и ее территориальными подразделениями. В последующем запрос возможен в адрес контрагентов, не имеющих связи и зависимости с проверяемым налогоплательщиком, могут быть опрошены участвующие и вовлеченные лица, так же не заинтересованные прямо в исходе проверочных мероприятий с целью установления фактов, сведений и мест нахождения искомых документов. Как правило, в последнюю очередь осуществляется запрос документов в адрес проверяемого лица, однако это не всегда становится возможным, так как налоговое законодательство в целой массе случаев требует понимания избранных самим налогоплательщиком порядков учета из числа возможных. Так, нередко, без положений учетной политики налогоплательщика сложно однозначно делать вывод о применяемой классификации затрат на прямые и косвенные, применить метод оценки материально-производственных запасов при списании их в производство, метод начисления амортизации, отдельные приемов учета основных средств, отражения затрат в составе себестоимости и других. Все же правоохранительный орган стремится в меньшей степени демаскировать проводимые мероприятия и существо предполагаемого преступления в целях избегания сокрытия его

следов, документов, воздействия на осведомленных лиц и причастных к преступному деянию лиц.

Перечень документов зависит от существа предполагаемого правонарушения. Так, в массе случаев требуется подтвердить факт осуществления хозяйственной операции, связанной с поставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, подтвердить факт и характер произведенных расчетов между экономическими субъектами, в связи с чем сотрудник подразделения экономической безопасности истребует документы:

– договоры, соглашения, контракты и дополнения к ним – эти документы отражают сведения о намерениях взаимодействующих сторон, основные условия сделок, обстоятельства их совершения, условия разрешения споров и многие другие положения. В ряде случаев договор также может содержать сведения о произведенных расчетах и состоявшихся фактах приема-передачи товара. Важно учесть, что сам договор представляет лишь соглашение о намерениях, условия которого фактически могут быть совершенно иными или быть скорректированы путем заключения дополнительных соглашений об изменении основного договора. В правоохранительной практике встречаются случаи изготовления договоров «задними» числами, с подделкой реквизитов и подписей участвующих сторон, договоры, направленные на прикрытие основной, фактической сделки, стремящиеся запутать следы совершаемого преступления, искусственно усложнить процедуру доказывания, договоры, прямо противоречащие положениям закона, попытки незаконного лишения участников договорных отношений их гражданских прав. Наибольшую ценность письменные договорные отношения имеют при интерпретации деловых связей при рассмотрении признаков мошенничества;

– товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ, акты оказанных услуг – эти документы указывают на факт исполнения договорных обязательств в части поставки товара, выполнения работы, оказания услуги, они, как

правило, имеют отметки обеих или большего числа сторон-участников сделки, содержат сведения о самом объекте сделки – товаре или услуге, дополнительные сведения о местах хранения, пунктах погрузки, разгрузки, приема, передачи, транспортных средствах, водителях, суммах косвенных налогов, включенных в стоимость товара (работы, услуги). Это одни из важнейших документов, используемых при документировании налогового преступления в части отношений, связанных с фактом и характером совершения сделки. Попытки сфальсифицировать сведения о совершенных операциях вынуждают преступника изготавливать накладные и акты, содержащие недостоверные сведения, в частности: сведения о сторонах сделки, лицах, отпустивших товар или продукцию, принявших груз, маршруты движения товара или пункты погрузки (разгрузки), используемый транспорт. Сведения рассматриваемых документов подвергаются анализу и проверке на достоверность. К примеру, по данным товарно-транспортных накладных устанавливается маршрут движения товара, здесь могут быть подвержены проверке пункты погрузки, перегрузки и разгрузки, по факту их наличия, расположения, возможности хранения исследуемого товара с учетом специальных требований. Используемые для перевозки товара транспортные средства могут быть проверены на соответствие транспорта его регистрационным данным в соответствующем государственном органе, маршрут движения сверяется с данными видео регистрации и контроля и мониторинга движения транспорта, собственник и лица, эксплуатирующие автомобили и специальную технику. В правоохранительной практике встречаются случаи когда складские помещения не существуют по указанному в документах адресу либо не способны принять обозначенный груз для хранения, государственные номерные знаки автомобилей не соответствуют транспорту, указанному в товарно-транспортной накладной, маршрут движения противоречит логике и деловой практике осуществления перевозок, указанные в документах водители не

осуществляли обозначенной деятельности, выполнение отраженных работ невозможно с учетом места, времени и других условий, необходимых для их выполнения. Отдельного внимания заслуживают документы, которые умышленно не содержат сведений, достаточных для определения существа и характеристик совершенной хозяйственной операции. Преступник в целях избегания возможности проверки представляемых сведений, не показывает детальные и необходимые данные о местах погрузки и разгрузки товара, используемый транспорт, участвующих при этом лиц, акты выполненных работ не содержат детального наименования самих работ, не позволяют определить их характеристики, отсутствуют обусловленные деловой практикой приложения к актам и отчеты с детализацией сведений, данные об услугах не позволяют определить время, место и сам факт и характеристики оказания услуг;

– платежные поручения, квитанции об оплате, чеки, акты зачета взаимных требований, выписки о движении денежных средств по расчетным счетам – эти документы служат документальным подтверждением проведения расчетов между сторонами факта хозяйственной жизни и составляют весьма важную составляющую доказательной базы, так как в массе случаев преступные намерения ориентированы на хищение, присвоение, растрату денежных средств как наиболее ликвидных активов, определяющие цель преступного намерения, неуплата налогов становится их следствием. Оперативный сотрудник только по данным движения денежных средств, без использования документов о фактах совершенных хозяйственных операций, способен получить представление о величине и содержании предполагаемого дохода, расходов, применяемой преступником схеме деловых связей, сведения о его контрагентах. Так могут быть установлены признаки дробления бизнеса в целях необоснованного применения специальных налоговых режимов, налоговых льгот, также схемы занижения выручки, совершения притворных сделок. Важное

значение принимает возможность прослеживания конкретных денежных средств, к примеру, полученных в рамках исследуемого государственного контракта, и в этой связи государство реализует актуальные инструменты, такие как окраска платежных средств, механизм прослеживаемости движения цифрового рубля. При этом в массе случаев у преступника возникает необходимость вывода денежных средств в тень для использования в неучтенной деятельности, в иных преступных целях, здесь широко применяются приемы обналаживания с использованием фирм-однодневок, подконтрольных лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Использование приемов взаимозачета позволяет преступнику прикрыть нереальные сделки, придать им видимость деловой цели, тогда как реальное движение средств усложняется риском прослеживания, подвергается уменьшению на величину банковской комиссии, необходимости последующего снятия наличными, легализации. Современные автоматизированные компьютерные продукты анализа движения денежных средств открывают широкие возможности для проведения оперативного анализа и выявления первичных признаков налогового преступления. Следует учесть осуществляемые законодателем приемы ограничения использования наличных денежных средств при расчетах между экономическими субъектами, их хранении и применении в текущих хозяйственных операциях предприятия. Так, по-прежнему действует ограничение на остаток наличных в кассе на конец рабочего дня, предельная величина расчетов наличными в один день, с одним контрагентом по одному договору;

– выписки и иные сведения о движении денежных средств, отражающие комплексные сведения о расходах, схемах финансовых взаимоотношений, финансовых потоках. Такие данные составляют основу для проведения анализа и выстраивания общей схемы работы экономического субъекта, его денежных потоках, способны показать истинные интересы участвующего в сделках

субъекта. Сведения о движении денежных средств способны представить достаточно большой объем информации для сотрудника правоохранительных органов, исходя из характера проведенных расчетов можно выстроить схему деловых связей, установить предмет и основания платежей, сделать предположения о характере хозяйственной деятельности субъекта. К примеру, платежи в счет расчетов по договорам комиссии указывают на использование посреднических договоров, выделение в назначении суммы НДС свидетельствует о применении налогоплательщиком и (или) его контрагентом общего режима налогообложения, в назначении платежа также могут быть указаны сведения о расчетах с применением ценных бумаг, расчетов через третьих лиц и другие. Дерево связей, выстраиваемое по данным движения денег, указывает также на характер самой деятельности – налогоплательщик может являться лишь «транзитером», когда его расчетные счета используются только для вуалирования действительной схемы расчетов или контрагентов, субъекта также может оказаться фирмой-однодневкой и использоваться в сложных схемах неправомерного формирования налоговых вычетов по НДС или расходов по налогу на прибыль организаций;

– учетная политика, карточки счетов, ведомости, журналы-ордера по счетам бухгалтерского и налогового учета – эти документы способны обеспечить сотрудника органов внутренних дел сведениями о порядке учета объектов налогообложения, отразить факт постановки объекта сделок на учет (к примеру, это одно из условий применения налогового вычета по НДС), включения затрат по конкретной рассматриваемой сделке в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций, постановки на учет и снятия с учета объекта основных средств, содержания и характере расчетов с подотчетными лицами, также удовлетворить многие другие потребности в информации, необходимой для исчисления налогов и страховых взносов. Перечень необходимых для документирования преступного деяния документов из

числа рассматриваемых обусловлен конкретным предполагаемым механизмом совершения преступления, к примеру: документирование взаимоотношений с фирмой-однодневкой потребует карточки и анализа счетов 10, 20, 25, 26, 41 и других счетов учета материальных ценностей и затрат для установления факта принятия к учету приобретенного у такого контрагента материала, товара или услуги и использовании их в формировании себестоимости продукции, счетов 60, 76 для исследования фактов и характера расчетов с поставщиком, 90, 91 – для формирования вывода о включении суммы затрат в расходы при исчислении налога на прибыль.

Опрос лиц, причастных к совершению преступления и (или) иных лиц, обладающих необходимыми сведениями. К такому элементу метода прибегают в случае необходимости:

- уточнения имеющихся сведений,
- получения комментариев о рассматриваемой сделке и определении направлений дальнейших мероприятий,
- установления причастности лиц к совершению исследуемого деяния,
- выяснению деталей, точных характеристик, обстоятельств проверяемого события.

С помощью опроса лиц устанавливаются характеристики исследуемого факта хозяйственной жизни, сущность схемы деловых связей, причастность отдельных лиц к преступному деянию. Зачастую на основе показаний лиц, обозначенных в ЕГРЮЛ и ЕГРИП в качестве учредителей и руководителей, определяется их отношение к зарегистрированному субъекту и роль в преступной схеме. Качество и ценность опроса обусловлены наличием в распоряжении сотрудника правоохранительного органа достаточной и подробной информации по существу деяния, пониманием им механизма предполагаемого преступления, поэтому проведению опроса предшествует большая подготовительная работа по формированию задаваемых вопросов.

Проведение исследования документов. Следующий этап методики выявления и документирования налогового преступления, состоит в назначении документального исследования и получении его результатов. В этих целях привлекаются специалисты, обладающие специальными знаниями, необходимыми для интерпретации, оценки, анализа, обобщения и формирования выводов на основе истребованных документов и сведений. Для проведения исследования могут быть привлечены специалисты, входящие в штат подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции – специалисты-ревизоры отделов документальных исследований, а также иные специалисты, в том числе на коммерческой основе, это аудиторы, бухгалтеры, организации, оказывающие услуги в сфере бухгалтерии и налогообложения. Распространена практика назначения экспертных исследований по материалам проверок, в этих целях привлекаются эксперты экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел, эксперты иных государственных органов (к примеру, лаборатории судебных экспертиз Минюста России), иные государственные эксперты, а также частные эксперты и экспертные организации на коммерческой основе. Привлечение специалистов и экспертов на коммерческой основе имеет существенные проблемы с обоснованием объективности и независимости их заключения и не всегда допускается следственными органами и органами прокуратуры, в это связи активно прорабатывается вопрос о проведении экспертиз и исследование с привлечением исключительно сотрудников государственных учреждений.

При проведении документального исследования специалистом оценивается представленный материал на предмет допустимости и достаточности для формирования вывода на поставленные перед ним вопросы. Здесь важна тесная взаимосвязь, эффективное взаимодействие специалиста и инициатора исследования из числа сотрудников оперативных подразделений и следователей. В массе случаев исходный материал, представляемый к ис-

следованию, содержит недостаточный объем необходимых сведений, документов и требует выработки приемов восполнения недостатка информации, проработки в этих целях дальнейших мероприятий и комплекса действий в рамках проверочного материала. Специалист способен дать ответы на вопросы о полноте и правильности исчисления налогов, сборов и страховых взносов, произвести предварительные и окончательные расчеты суммы, подлежащих исчислению и уплате налогоплательщиком, сумм не полностью исчисленных и уплаченных налогов и страховых взносов. Высока роль специалиста при рассмотрении материал проверки, содержащего сложные и развитые схемы хозяйственных взаимоотношений, когда налогоплательщик в целях уклонения от уплаты налоговой и страховых взносов выстраивает цепочку взаимоотношений зависимых и подконтрольных лиц через сложную структуру договоров, когда применяются различные режимы налогообложения, посреднические договоры, сложная схема поставок сырья, товаров, продукции, а при расчетах применяются схемы зачеты взаимных требований и уступок долга, к тому же обусловленные целой массой дополнительных условий. Немало сложностей для специалиста добавляет схема взаимоотношений контрагентов, ведущих деятельность в различных достаточно удаленных регионах страны и используются международные связи.

Важное обстоятельство, подлежащее установлению в ходе документирования налогового преступления, состоит в определении величины ответственности каждого из руководителей налогоплательщика. Сумма крупного или особо крупного ущерба, обозначенная в статьях УК РФ, относится к каждому отдельному ответственному лицу экономического субъекта. Если общая сумма не полностью исчисленных и не полностью уплаченных налогов, к примеру, предприятия в пределах трех финансовых лет подряд составит 83 млн. руб., что, очевидно, соответствует критерию, определенному Примечанием 1 к статье 199 УК РФ, и

при этом в течение этих трех финансовых лет сменилось три руководителя, то возникает необходимость определения величины ответственности каждого руководителя этого предприятия. Преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, совершается двумя способами, а именно:

– путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным,

– путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений.

Указанные способы подразумевают, что на момент наступления срока подачи налоговой декларации (расчета) по налогу, страховому взносу и на момент наступления срока его уплаты (перечисления на единый налоговый счет) в должности руководителя организации-налогоплательщика действует конкретное лицо. Именно от становится ответственным за выполнение возложенных на предприятие обязанностей по представлению декларации (расчета) и производству платежа. Может оказаться, что один руководитель ответственен только за второй и третий кварталы года и, соответственно, на период его пребывания в должности приходится два налоговых периода по НДС, ряд авансовых платежей налога на прибыль, тогда как на период пребывания в должности следующего руководителя проходятся сроки представления деклараций и перечислений НДС за и налога на прибыль за оконченные к тому времени более значимые налоговые периоды – 4 квартал и год. Неуплата авансовых платежей не составляет признак преступления по ст. 199 УК РФ, так как налоговый период еще не окончен и итоговая сумма налога не определена. Как итог, из двух лиц, занимавших должности руководителя организации-налогоплательщика, к уголовной ответственности будет привлечен только один, так как достаточная сумма

размера неуплаченных налогов (не менее 15 млн. руб.) приходится только на одного из этих двух руководителей.

Такое распределение ответственности за исчисление и уплату налогов и страховых взносов становится неким способом избегания уголовного преследования, когда несколько руководителей организации-налогоплательщика стремятся формально сменять себя на посту директора после каждого налогового периода, пытаясь не допустить накопления большой суммы подлежащих исчислению и уплате налогов в свой период ответственности. В этой связи задача правоохранительных и следственных органов установить фактические роли всех причастных к преступному деянию лиц.

Полученное заключение и справка по результатам проведенного документального исследования используются для планирования дальнейших проверочных мероприятий или передачи материала в следственные органы для принятия решения о возбуждении уголовного дела. С учетом изменений, внесенных в УПК РФ в марте 2022 года результаты проверочных мероприятий, проведенных органами внутренних дел, передаются в налоговые органы для рассмотрения, проведения мероприятий контроля и передачи результатов в следственные органы.

Аналогичные положения содержит УПК РФ в отношении преступлений, связанных с неуплатой страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных статьями 199.3 и 199.4 УК РФ, следователь при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела в срок не позднее трех суток с момента поступления такого сообщения направляет в территориальный орган страховщика, в котором состоит на учете страхователь – физическое лицо или страхователь-организация, которые обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на

производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета по страховым взносам (п. 7 ст. 144 УПК РФ)¹. Процессуальное решение принимается на основании полученного заключения указанного территориального органа страховщика. Но п. 9 рассматриваемой ст. УПК РФ указывает, что Уголовное дело о преступлениях, предусмотренных статьями 199.3 и 199.4 УК РФ, может быть возбуждено следователем до получения из территориального органа страховщика заключения или информации, предусмотренных частью восьмой данной статьи, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Установленный порядок отражает довольно лояльное отношение к налоговым преступлениям и к вероятности быть привлеченным к ответственности за его совершение. Проведение проверочных мероприятий, в частности налоговых проверок, мероприятий правоохранительных и следственных органов затягивается во времени. Исходя из хода проверки, существа запрашиваемых документов и задаваемых ответственным лицам вопросов налогоплательщику становятся очевидными направления и возможные результаты мероприятий контроля. Выявление взаимоотношений с фирмами-однодневками, запутанных и противоречивых схем проведения расчетов с контрагентами, сомнительных сделок уже в ходе проверочного мероприятия свидетельствует о результате, связанном с доначислением к уплате суммы налога и страхового взноса. Проведение оперативно-розыскных мероприятий в условиях максимальной возможной неосведомленности о них налогоплательщиком, которые бы позволяли произвести расчет суммы не полностью исчисленных и не полностью уплаченных налогов – достаточно проблематично, так как налоговое законо-

¹ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ

дательство в массе своих положений требует отражения учета позиции налогоплательщика по предлагаемым вариантам применения закона. Так, к примеру, при исчислении налога на прибыль организаций важны положения учетной политики о составе прямых затрат, используемом способе амортизации имущества, способе оценки материально-производственных запасов при списании их в производство, способе распределения ряда расходов, обстоятельствах применения льгот и многие другие. Запросы информации в сторонние организации и государственные органы, проведение опросов причастных к сделкам лиц, неблагоприятные результаты проверки IP-адресов, места регистрации контрагента также демаскируют факт и содержание проводимых проверочных мероприятий. Понимание и владение истребимой контролирующими и правоохранительными органами информацией создает условия для предупреждения риска быть привлеченным к уголовной ответственности. Налогоплательщик в любой момент может подать уточненные налоговые декларации и расчеты, скорректировав сумму налоговой базы, исключив налоговые риски по предполагаемым к выявлению фактов нарушения налогового законодательства и законодательства о страховых взносах, так де принять иные меры, направленные на сокрытие следов преступного деяния.

После возбуждения уголовного дела и повелении следственных действий, направленных на установление всех обстоятельств совершенного деяния, получения документов и сведений, возникает необходимость проведения судебной налоговой экспертизы. Они призвана обобщить полученные данные, в том числе после возбуждения уголовного дела и проведения в рамках его следственных действий, направленных на изъятие документов, допроса лиц и других, произвести уточнение, в случае необходимости, суммы не полностью исчисленного и не полностью уплаченного налога, других величин в зависимости от содержания конкретного преступного деяния. Несоответствие рассчитанных

по итогам экспертизы величин ранее произведенным расчетам, к примеру, результатам камеральной или выездной налоговой проверки, требует дополнительных разбирательств, в том числе возможно в ходе судебных заседаний. И в этой связи возникает сложность согласованности в ходе следствия обязательности для следователя решения налогового органа по результатам проведенной проверки, независимости суждения следователя и фактической практики применения в конечном итоге результатов экспертного исследования, проведенного отдельным экспертом, не имеющим отношения к деятельности налогового органа. Этот вопрос, на наш взгляд, по-прежнему требует нормативного разрешения.

Наряду с указанными мероприятиями в рамках процедуры выявления и документирования налогового преступления сотрудники органов внутренних дел реализуют иные оперативно-розыскные и проверочные мероприятия, направленные на проверку имеющихся сведений о признаках налогового преступления и формирование доказательной базы. Могут быть проведены осмотры места происшествия, контроль телефонных переговоров, поисковые мероприятия, запросы документов и сведений в рамках встречных проверок контрагентов и иных причастных лиц, совместные мероприятия с таможенными органами, кредитными организациями, обмен информацией со службой по финансовому мониторингу и многие другие. Значимой частью информационного обеспечения правоохранительных органов становятся информационные ресурсы налоговой службы России. Эффективно функционирует АИС «Налог-3», объединяющая информацию по каждому налогоплательщику, позволяющую оперативно выявлять признаки налогового правонарушения, система АСК НДС-2, позволяющая выявлять риски, прежде всего, в части применения налоговых вычетов по НДС, также автоматизированная система контроля контрольно-кассовой техники, ориентированная на администрирование применения контрольно-кассовой техники, мо-

иторинг объема розничных продаж, активно внедряются автоматизированные продукты в контрольно-надзорную деятельность.

Основной задачей остается установление на основе собранной доказательной базы в виде документов, опросов и сведений, схемы совершения преступного деяния, связанного с нарушением налогового законодательства, всех обстоятельств его совершения, причастных к нему лиц и их умысла. Актуален вопрос о возможности, способах обеспечения и возмещения ущерба, в этих целях оценивается движение денежных средств и иных активов, привлекаемых и связанных с ними лиц, способы сокрытия и легализации имущества, добытого преступным путем.

Контрольные вопросы:

1. Назовите основные требования элементы методики выявления и документирования налогового преступления?
2. Каково значение и методика реализации первичной информации о возможном налоговом преступлении?
3. Каков установленный порядок принятия решения о возбуждении уголовного дела по налоговым составам преступления, что является поводом, каков объём и содержание достаточных данных, указывающих на признаки преступлений, предусмотренных ст. 199.3 и 199.4 УК РФ?
4. Перечислите основные документы, подлежащие истребованию и изучению для рассмотрения вопроса о наличии признаков налогового преступления.
5. Какое значение имеют выписки о движении денежных средств по расчетным счетам налогоплательщика на стадиях выявления и документирования налогового преступления?
6. Может ли быть обоснован расчет суммы не полностью исчисленного и уплаченного налога показаниями ответственных и (или) иных участвующих лиц? Ответ обоснуйте.

7. Каковы особенности рассмотрения следователем сообщения о преступлениях, предусмотренных статьями 199.3 и 199.4 УК РФ, может ли быть возбуждено уголовное дело до получения заключения или информации территориального органа страховщика?
8. Какие факторы определяют последовательность действий сотрудника правоохранительного органа, направленных на сбор доказательственной базы по налоговому преступлению (наведение справок и истребование информации из налогового органа, запрос документов у налогоплательщика, проведение встречной проверки, проведение документального исследования и др.)?
9. Какова роль сотрудника(-ов) правоохранительного органа в случае его (их) участия в проведении совместной выездной налоговой проверки?
10. Оцените возможности современных автоматизированных технологий и средств коммуникации в выявлении налоговых преступлений. Как Вы думаете, можно ли сегодня с помощью IT-технологий исключить совершение налоговых преступлений?
11. Каково значение введенного с 2023 года единого налогового счета налогоплательщика для механизма документирования налоговых преступлений?
12. Какую роль способен сыграть цифровой рубль в методике выявления и документирования налогового преступления?

Практические задания:

1. Исследованием движения денежных средств по расчетным счетам ООО «Восток» установлено, что на счета поступают денежные средства от покупателей как выделенной суммой НДС, так и без выделения ее в назначении платежа, с указанием: «без НДС». Общая сумма платежей, поступивших с выделением налога составила 15 360 тыс. руб., в том числе НДС

2 560 тыс. руб., общая сумма поступлений без выделения НДС составила 118 900 тыс. руб. Свидетельствуют ли указанные данные о наличии признаков преступления, связанного с нарушением налогового законодательства? Ответ обоснуйте.

2. Бывшим бухгалтером ООО СПК «Град» направлено заявление в органы внутренних дел, в котором указано, что в 2021 году руководитель общества Измаилов Т.В. дал ей указание произвести платежи с расчетных счетов ООО СПК «Град» в адрес следующих контрагентов за выполненные строительно-монтажные работы: ООО «Авангард+» – 12 800 тыс. руб., в том числе НДС – 2 133,3 тыс. руб., ООО «СпектрМега» – 27 000 тыс. руб., в том числе НДС 4 500 тыс. руб. и в адрес ООО «КрасноСветАвео» – 78 500 тыс. руб., в том числе НДС 13 083,3 тыс. руб. При этом в бухгалтерии отсутствуют документы о выполнении указанными обществами-подрядчиками каких-либо работ для ООО СПК «Град». По мнению заявителя, указанные перечисления сделаны руководителем для последующего их возврата, но уже наличными, так как именно руководитель рассчитывался с привлеченными работниками общества с которыми не были оформлены трудовые отношения. Укажите, имеются ли в данном случае основания предполагать в действиях руководителя ООО СПК «Град» Измаилова Т.В. признаков налогового преступления? Какие мероприятия необходимо произвести сотруднику подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции для выяснения обстоятельств по существу заявления и принятия решения по материалу проверки доводов заявителя?
3. Сотрудником ОЭБиПК УМВД России по г. Краснодару рассматривается полученный из следственного отдела по Прикубанскому округу г. Краснодара СУ СК России по Краснодарскому краю материал проверки по признакам преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ. Материал содержит результаты выездной налоговой проверки в отношении ООО «Крас-

новизион», согласно которой установлена неуплата обществом НДС, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций за период с 2021 года по 2023 год в общей сумме 31 240 тыс. руб. Следователем указано на необходимость проведения опроса каждого из 4-х руководителей ООО «Красновизион», которые занимали должность директора общества в проверенный период и определения суммы не полностью исчисленных и не полностью уплаченных налогов каждым из них.

Укажите:

- какое значение для принятия процессуального решения следователем имеет период пребывания отдельного лица в должности руководителя предприятия в отношении которого установлена неуплата налогов?
- какие вопросы следует задать каждому из руководителей?
- каким образом распределяется ответственность между ними за суммы не уплаченных налогов?

Приведите алгоритм расчета величины суммы не полностью исчисленных и не полностью уплаченных налогов.

3. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ПРЕСТУПНЫХ СХЕМ, СВЯЗАННЫХ С ЗАВЫШЕНИЕМ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Среди налоговых преступлений особе место занимают деяния связанные с неуплатой НДС. Это косвенный налог, включаемый в стоимость товаров, работ услуг продавцом и в связи с этим присутствует в большинстве операций по продаже, стоит указать, что предусмотрена необходимость его исчисления и уплате при определенных случаях и при ввозе на таможенную территорию РФ. Значительная величина налоговой ставки, широта объектов налогообложения НДС создают соблазн сэкономить на уплате этого налога и основным инструментом, который применяется в механизмах преступных деяний является необоснованное применение налоговых вычетов.

Условия применения налогового вычета по НДС изложены в статьях 171-172 НК РФ¹. Среди основных правил следует указать:

- вычета подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ, либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией,

- указанные товары (работы, услуги), а также имущественные права, приобретаются для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения,

- наличие счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих исчисление сумм налога налоговыми агентами,

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Часть 2.

– принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных статьёй 172 НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов.

НК РФ определяет массу прочих условий и обстоятельств применения налогового вычета по НДС, важно отметить место реализации товаров (работ, услуг), иные объекты налогообложения, установлены особенности исчисления и уплаты налога налоговыми агентами и прочие. Налоговый вычет позволяет снизить сумму налога к уплате за счет вычитания его величины из суммы налога исчисленного к уплате из налоговой базы (Рисунок 3.1).

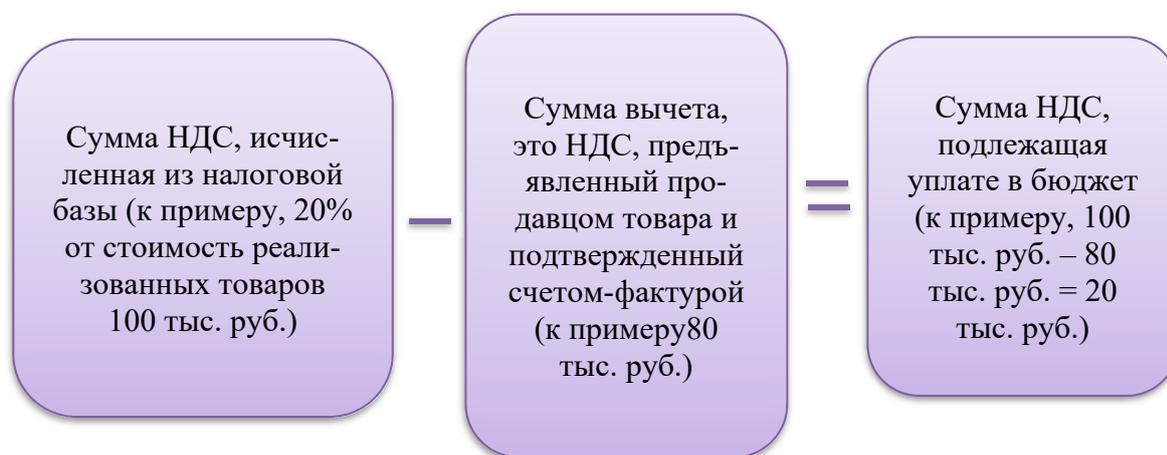


Рисунок 3.1 – Применение налогового вычета по НДС

Механизм исчисления налога с применением налогового вычета предусматривает налогообложение в конечном итоге величины именно добавленной стоимости, в нее, как правило, включается сумма амортизационных отчислений, выражающих перенос стоимости использованных налогоплательщиком основных средств и нематериальных активов при производстве товаров, работ, услуг) или продаже товаров, заработная плата работников и прибыль налогоплательщика (Рисунок 3.2). Стоимость сырья и материалов, использованных налогоплательщиком в хозяйственной деятельности для производства продукции или реализации товаров, приобретенных товаров, услуг уже подверглись

налогообложению продавцом, когда налогоплательщик приобретает их для целей хозяйственной деятельности.

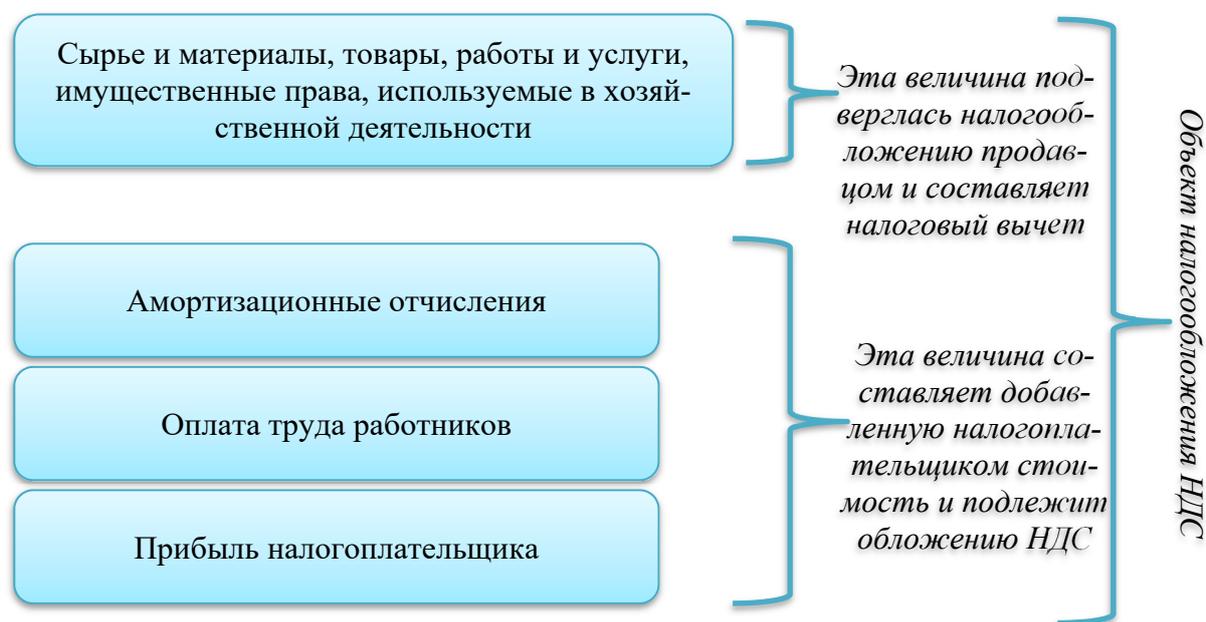


Рисунок 3.2 – Формирование добавленной стоимости в целях налогообложения НДС

Однако в хозяйственной деятельности механизм чаще воспринимается иначе, когда продавец вычисляет величину налога извлекая его сумму из окончательной, предъявленной покупателю общей стоимости проданных товаров, работ, услуг, а не рассчитывает его величину прибавлением суммы налога к уже предъявленной после договора с покупателем стоимости товаров, работы, услуги. Это создает некую неопределённость и неоднозначные трактовки в ряде случаев при исчислении налога. К примеру, плательщики единого налога при упрощенной системе налогообложения не признаются налогоплательщиками НДС, вследствие чего не обязаны предъявлять сумму налога к уплате покупателю. Участвуя в конкурсах в системе закупки товаров, работ, услуг для государственных и муниципальных нужд налогоплательщики УСН имеют значительные преимущества перед плательщиками этого налога, так как способны снизить цену на

величину налоговой ставки, не потеряв при этом прибыли, тогда как для плательщика НДС любое снижение цены закупки приводит к сокращению его прибыли.

Рассмотрим основные схемы уклонения от уплаты НДС.

Необоснованный вычет НДС по взаимоотношениям с фиктивным контрагентом. Наиболее частный способ уклонения от уплаты НДС это отражение в бухгалтерском и налоговом учете хозяйствующего субъекта взаимоотношений с фирмой-однодневкой. В отношении таких контрагентов применяются различные наименования и жаргонные выражения, такие как недобросовестный контрагент, сомнительный контрагент, фиктивное предприятие, подставное предприятие или организация, фирма-помойка, лжепредприятие, фирма-однодневка и многие другие. Все они подразумевают формально созданное, фактически не осуществляющее реальную экономическую деятельность организация, как правило не имеющая в распоряжении имущества, средств труда, работников. Величина уставного капитала такого предприятия в массе случаев не превышает минимальное его значение (в частности, для общества с ограниченной ответственностью это 10 тыс. руб.). Учредителем и (или) руководителем такого лица является подставное, в ряде случаев не осведомленное о своем статусе лицо. Для исполнения такой роли злоумышленники-создатели фирмы-однодневки привлекают некомпетентных в юриспруденции и нормах гражданского права, экономике лиц, больших и находящихся в тяжелом материальном положении людей, а также людей, стремящихся извлечь экономическую выгоду и за плату согласных предоставить свои документы личности для регистрации такого предприятия. Следует сказать, что законодателем предусмотрена уголовная ответственность за такое деяние (ст. 173.1-173.2 УК РФ), ответственности подвергается как лицо, создавшее фирму-однодневку на основании документов подставного лица, так и лицо, предоставившее

документы для этих целей. Выделяют следующие признаки фирмы-однодневки:

- минимальная величина уставного капитала для соответствующей организационно-правовой формы,
- отсутствие реального имущества либо его минимальная величина, не способная обеспечить заявленную от имени фирмы-однодневки хозяйственную деятельность,
- фактическое отсутствие по юридическому адресу, использование для регистрации адресов массовой регистрации, жилых помещений, квартир, частных домов, либо формальное нахождение по юридическому адресу (наличие только не привлекающей внимание вывески, заключение краткосрочного договора аренды офисного помещения),
- «массовый» учредитель и (или) руководитель, фактически подставное и(или) неосведомленное лицо,
- отсутствие в штате работников, отсутствие работников требуемой для заявленной экономической деятельности необходимой квалификации или использование недостоверных сведений для придания видимости о наличии в штате или на иных договорных основаниях работников,
- представление «нулевых» налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, либо представление деклараций и отчетности с минимальными суммами налога к уплате,
- отсутствие открытых расчетных счетов, либо напротив наличие множества расчетных счетов, открытых в различных банках и в различных субъектах страны, непродолжительный период пользования вновь открытым расчетным счетом,
- совершение множества и (или) разрозненных по деловой цели операций по расчетному счету, множества платежей мелкими суммами, платежей в адрес множества контрагентов, платежей в адрес сомнительных контрагентов, «закольцованность» движения денежных потоков по счетам,

– систематическое, частое снятие наличных денежных средств с расчетных счетов без реальной деловой цели под видом выплаты заработной платы, хозяйственных нужд при том, что организация не имеет в штате работников, имущества и не совершает хозяйственных операций,

– совершение фактов хозяйственной жизни не соответствующих видам деятельности, заявленным при регистрации предприятия, видов деятельности, требующих обязательного разрешения (лицензии), наличия специальных условий и ресурсов для ее осуществления,

– другие.

За многолетнюю практику противодействия налоговым правонарушениям и преступлениям накоплен значительный опыт выявления и документирования фактов деятельности фирм-однодневок, ФНС России достаточно успешно реализует критерии, заложенные в автоматизированный продукт, позволяющие выявлять признаки сомнительного контрагента и предупреждать правонарушения с их использованием налогоплательщиками при исчислении налогов. Тем не менее, фирма-однодневка остается широко применяемым инструментом для целей необоснованного снижения величины налоговой базы и незаконно используется далеко не только при исчислении НДС, но всех иных налогов, при хищении бюджетных денежных средств, в механизмах криминального банкротства и других направлениях.

В целях реализации преступной схемы налогоплательщик использует документы, отражающие, к примеру, поставку товара от имени фирмы-однодневки, это:

– счет-фактура, этот документ является неотъемлемым основанием применения налогового вычета по НДС и содержит сведения о поставщике, подпись руководителя или иного лица, действующего на основании доверенности на право представления интересов фирмы-однодневки, лицо, подписавшее такой документ становится объектом первоочередного внимания при про-

ведении проверочных мероприятий, в целях документирования преступления проводится встречная проверка, опрос указанного лица по факту осуществления деятельности от имени фирмы-однодневки, осуществления хозяйственной операции по поставке товара, иных обстоятельствах взаимоотношений с проверяемым налогоплательщиком,

– товарная накладная, товарно-транспортная накладная, транспортная накладная, эти документы способны предоставить сведения о факте приема-передачи товара между покупателем и продавцом, сведения о лицах, ответственных за приемку-передачу, транспортировку, отпуск товара, сведения о местах погрузки, отправки, разгрузки, получения, маршруте движения транспорта при доставке товара и лицах, привлеченных к транспортировке и другие сведения. При проведении проверочных мероприятий важно установить, извлечь и изучить все возможные данные, позволяющие максимально подробно определить обстоятельства, связанные с происхождением товара, его движением, его характеристики и особенности, лицах, причастных к совершенной хозяйственной операции и так или иначе принимавших участие в ее осуществлении. Такие сведения используются для оценки обстоятельств сделки и выявления признаков ее формального характера, искажённых сведений о ней,

– договор, контракт или соглашение между сторонами сделки, эти документы отражают намерения сторон по осуществлению хозяйственной операции, содержат сведения о сторонах, предмете и обстоятельствах совершения всех связанных фактов хозяйственной жизни. Следует учесть, что содержание договорных отношений – это лишь намерения сторон и фактические характеристики и последствия могут быть иными. Сопоставление сведений договоров зачастую позволяет выявить несогласованность данных с иными документами по сделке, установить первоначальные признаки ее фиктивности,

– платежные документы, отражающие форму и порядок расчетов между покупателем и продавцом, эти сведения отражают схему расчетов. Преступники могут и не производить расчёты денежными средствами, указав длительный срок расчета в будущем (очевидно не соответствующий практике делового оборота), сославшись на расчеты без использования безналичных перечислений (бартер, зачет взаимных требований, наличные расчеты, расчеты через третьих лиц). Любые из обозначенных сторонами и (или) стороной сделки формы расчетов подвергаются проверке и документальному подтверждению, делается оценка их реальности и соответствие деловой цели. Для того, чтобы не привлекать внимание проверяющих и контролирующих лиц и в большей мере соответствовать правилам расчетов между реальными хозяйствующими субъектами, преступники производят перечисление денежных средств со счета покупателя товара на счет фирмы-однодневки, однако очевидно, что перечисленная сумма в ближайшее же время перечисляется на иные счета, счета контрагентов, снимается наличными. Незабываем, что формальный налоговый вычет не предусматривает лишение налогоплательщика денег иначе схема налогового обмана теряет всякий смысл. Примечательно, что в массе случаев вывод подобным образом денежных средств в тень, а именно: перечисление фирме-однодневке за якобы поставленный товар или оказанную услугу и затем возвращение денег изначальному собственнику наличными или в счет погашения иных обязательств составляет самостоятельный преступный интерес и пользование этим инструментом к тому же и для формирования необоснованного налогового вычета по НДС и завышения расходов при исчислении налога на прибыль организации, становится неким бонусом, которым не грешит воспользоваться налогоплательщик,

– налоговая декларация по НДС, этот документ представляется в налоговый орган по установленному сроку подачи (это 25 число месяца, следующего за истекшим налоговым периодом), в

связи с чем доступен проверяющему на основании специального запроса в налоговый орган. Декларация содержит в себе раздел книги покупок (раздел 8 декларации по НДС утвержденной Приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@), в котором отражены сведения о конкретном счете-фактуре, использованном налогоплательщиком в целях применения налогового вычета по НДС. Следует отметить, что автоматизированный программный продукт налогового органа осуществляет сопоставление данных представленной налогоплательщиком книги покупок (перечень счетов-фактур в целях налогового вычета и их основные сведения) с данными книги продаж соответствующих контрагентов, программа использует сведения налоговой декларации, определяет поставщика и сличает реквизиты выставленных им в адрес покупателей счетов-фактур с рассматриваемым налогоплательщиком (Рисунок 3.3).

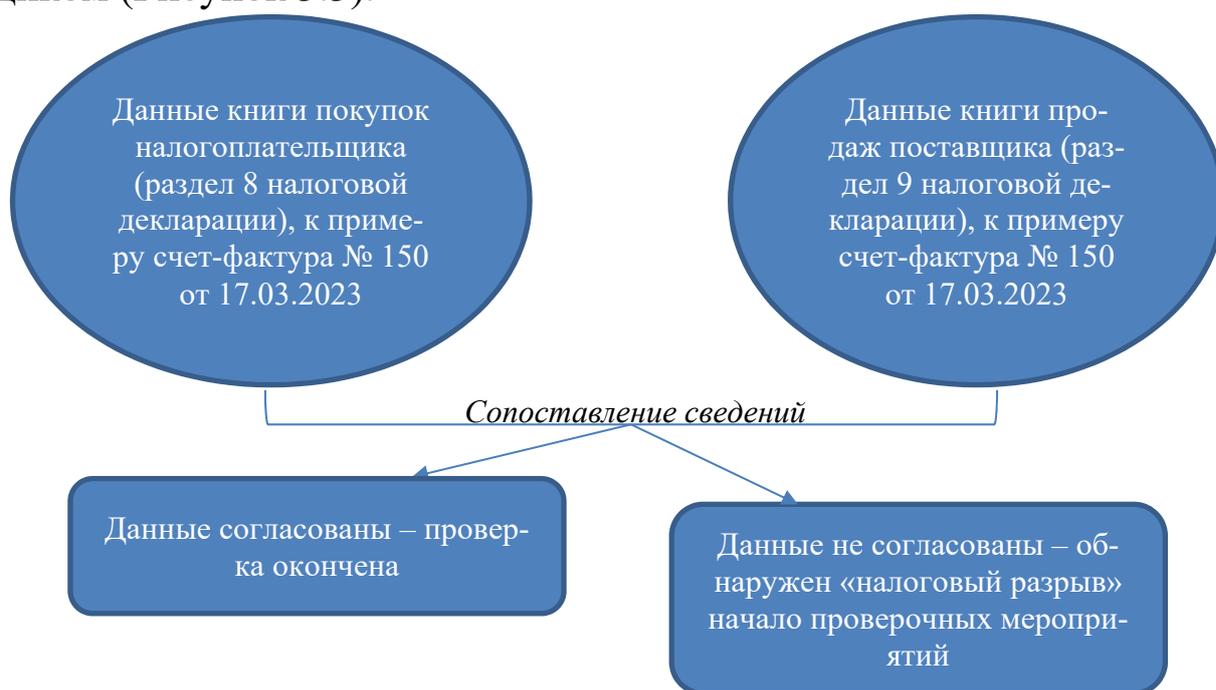


Рисунок 3.3 – Сопоставление сведений покупателя и продавца на основе представленных налоговых деклараций

Это позволяет оперативно установить так называемые «налоговые разрывы» – несогласованность сведений о покупках

налогоплательщика со сведениями о продажах его продавца. Для того, чтобы избежать быстрого выявления несогласованности данных счетов-фактур, преступники представляют от имени фирмы-однодневки налоговую декларацию с требуемыми показателями и соответствующими счетами-фактурами, это позволяет преступникам выиграть время, отсрочить проведение проверочных мероприятий. При несогласованности данных инициируются дополнительные контрольные проверочные мероприятия, что вероятнее всего приведет к доначислению суммы НДС к уплате в бюджет,

– документально подтвержденные сведения, указывающие на необоснованность налогового вычета, в этих целях используются опросы ответственных лиц фирмы-однодневки, в ходе которых они могут указать на непричастность к деятельности фирмы-однодневки, отсутствие хозяйственных взаимоотношений с налогоплательщиком, также используются результаты встречных проверок, отражающие возможность подтверждения факта хозяйственной жизни, совершенного от имени фирмы-однодневки, череды взаимосвязанных контрагентов, здесь используются любые сведения, документирующие существо фирмы-однодневки и (или) опровергающие ее взаимоотношения с налогоплательщиком. Перечень таких сведений остаётся открытым и зависит от содержания хозяйственной операции, обстоятельств ее совершения и позиционирования в целях незаконного применения налогового вычета в каждом конкретном случае.

Таким образом, исследованием обозначенных документов устанавливается сумма не полностью исчисленного и не полностью уплаченного налога путем уменьшения суммы вычета, заявленного налогоплательщиков на сумму необоснованно примененного налогового вычета (Таблица 3.1).

Использование в целях попытки обоснования налогового вычета фирмы-однодневки очевидно указывает на наличие прямого умысла в уклонении от уплаты налогов.

Таблица 3.1

Расчет суммы не полностью исчисленного и не полностью уплаченного НДС при применении необоснованного налогового вычета

Налоговый период	По данным налогоплательщика			По данным проверки			
	Сумма НДС, исчисленного к уплате из налоговой базы, тыс. руб.	Сумма налогового вычета, тыс. руб.	Сумма НДС к уплате по данным налогоплательщика, тыс. руб.	Сумма необоснованного налогового вычета, тыс. руб.	Сумма налогового вычета, тыс. руб.	Сумма НДС к уплате, тыс. руб.	Отклонение, сумма не полностью исчисленного и не полностью уплаченного НДС, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6=3-5	7	8
1 квартал 2023 года	112 800	112 300	500	15 900	96 400	16 400	15 900

Сайт ФНС России реализует возможность использования данных единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и иных баз данных о своем контрагенте, что, по сути делает необоснованными оправдания налогоплательщиков в рассматриваемом случае как якобы обманутых кем-либо и, тем самым, являющихся жертвами мошенников, представившихся от имени фирмы-однодневки, равно как несуществующего и (или) не причастного контрагента.

Видим, что механизм выявления и документирования налогового преступления основанного на неправомерном применении налогового вычета по НДС путем отражения взаимоотношений с фирмой-однодневкой с одной стороны достаточно прост и эффективен – контролирующим и проверяющим лицам в любом случае придется провести массу мероприятий по доказыванию и сбору документов. Однако с учетом применения автоматизированных технологий налоговым органом, инструментов автоматизированного обмена сведениями на основе телекоммуникационных технологий между налоговыми органами, налоговыми органами и иными государственными органами, нарабатанной практики проведения контрольных мероприятий, правоохранительной практики, скорость выявления и, соответственно, привлечения к

ответственности налогоплательщиков значительно возросла. В этой связи преступники продумывают и значительно усложняют схемы фиктивных взаимоотношений, вовлекают в схему большое число фирм-однодневок, а также стараются не допустить явных признаков фиктивности и сомнительности контрагента. Для этих целей выстраивается схема хозяйственных связей в целях уклонения от уплаты налога, включающая контрагентов 2-х и последующих звеньев, контрагентов-однодневок, зарегистрированных и якобы осуществляющих деятельность в разных регионах и даже странах, рассчитывая на сложность схемы, удаленность контрагентов, запутанность договорных связей, сложность поиска ответственных лиц фирм-однодневок, их противодействие проверяющим, сложность истребования документов и выяснение фактических обстоятельств у таких организаций, руководитель которых готов взять на себя ответственность и активно пытается запутать проверяющих лиц о своей причастности к фирме-однодневке и ее фактической деятельности, реальных целях ее регистрации на свое имя.

Необоснованный налоговый вычет в результате фиктивных взаимоотношений с контрагентом, взаимоотношений с несуществующим контрагентом. Данный способ является разновидностью механизма применения взаимоотношений с фирмой-однодневкой, однако значительно проще, и, соответственно, быстрее выявляется. Налогоплательщик отражает в учете взаимоотношения с существующим предприятием-поставщиком, но с помощью поддельных, сфальсифицированных документов, содержащих недостоверные данные. Изготавливаются договоры, счета-фактуры, документы на отгрузку товара и расчетные документы с применением реквизитов продавца с которым могли быть взаимоотношения ранее, имелись взаимоотношения, но по иным договорам и на другие суммы или же их не было вовсе. Следует указать, что данным способом достаточно легко разоблачается при представлении налогоплательщиком

налоговой декларации, при автоматизированном контроле и при камеральной проверке налоговым органом будет установлен «налоговый разрыв» и в адрес налогоплательщика направлено требование с представлением пояснений или внесением уточнений в налоговую декларацию. Представление уточнения с заменой фиктивных взаимоотношений на сведения о взаимоотношениях с другим контрагентом, но также являющихся фиктивными, приводит к необходимости проведения дополнительных проверочных мероприятий налоговым органом и привлечении внимания органов внутренних дел. Эффективный инструмент для документирования преступного намерения – это проведение встречной проверки с указанным или указанными контрагентами. В этой ситуации у налогоплательщика не так много времени для отсрочки платежа НДС таким способом и поэтому преступниками инструмент полностью фиктивных взаимоотношений или фактически непричастных контрагентов применяется редко. Даже если налогоплательщик придумает как бы не существующего контрагента, автоматизированный продукт в любом случае выдаст сопоставление заявленных данных о налоговом вычете по НДС с лицом, числящемся под сформированным налогоплательщиком случайным образом индивидуальным номером налогоплательщика.

Аргументация завышенного вычета по НДС технической ошибкой и некомпетентностью работников бухгалтерии. Применяется при попытках дублировать ранее использованные для налогового вычета по НДС счета-фактуры или же использование существующих счетов-фактур с завышенными суммами, многократно включать в состав вычета счета-фактуры по суммам предварительной оплаты, по суммам, связанным с необходимостью корректировки ранее отраженных записей. Различного рода ошибки, безусловно, не должны трансформироваться в умысел на совершение преступления. Сложность расчетов с контрагентами, большой объем учетной документации, некомпетентность работ-

ников, сбой в работе программного обеспечения – все это должно исключать умысел ответственного лица на совершение налогового преступления, однако же этим обстоятельством могут быть прикрыты реальные цели сэкономить на налоге или, как минимум, отсрочить платеж.

Контрольные вопросы:

1. Укажите основные способы уклонения от уплаты НДС посредством завышения налоговых вычетов.
2. Каков перечень проверочных мероприятий, необходимый при выявлении и документировании преступлений, связанных с неуплатой НДС?
3. Укажите документы и сведения, необходимые для документирования уклонения от уплаты НДС посредством завышения налоговых вычетов.
4. Каковы причины усложнения схем фиктивных взаимоотношений налогоплательщик и инструменты им противодействия?
5. Каковы условия применения налогового вычета по НДС, дайте им характеристику с точки зрения подверженности их искажению?
6. Какова роль счета-фактуры в применении налогового вычета по НДС и документировании преступлений, связанных с его неуплатой?
7. Какие сведения в целях документирования налогового преступления можно получить, исследуя товарную накладную?
8. Какова роль специалиста в документировании налогового преступления, связанного с неправомерным применением налогового вычета по НДС?
9. Как рассчитать сумму не полностью исчисленного и не полностью уплаченного НДС в связи с выявлением необоснованного налогового вычета?

10. Каковы основные сложности выявления и документирования уклонения от уплаты НДС посредством завышения налоговых вычетов в современных условиях?

Практические задания:

1. Сотрудникам подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции стала известна информация о фиктивных взаимоотношениях ООО «Вектор» с поставщиком металлоконструкций ООО «Азимут». ООО «Вектор» за 2 квартал 2023 года представлена налоговая декларация со следующими показателями: сумма НДС, исчисленного из налоговой базы 82 713 000 руб., сумма примененных налоговых вычетов 79 320 500 руб. В отношении ООО «Азимут» установлены сведения: директор не причастен к регистрации и деятельности общества, счет-фактура № 161 от 17.04.2023 на сумму 176 459 000 руб., в том числе НДС 29 409 833,33 руб., использованный ООО «Вектор» для налогового вычета, подписан неустановленным лицом, ООО «Азимут» не обладает средствами труда, рабочей силой, по юридическому адресу не располагается, полученные от ООО «Вектор» денежные средства в счет расчетов были обналичены в течение апреля-мая 2023 года. Укажите, какие проверочные мероприятия следует провести сотрудникам ОВД и каков их возможный результат. Признаки какого преступления усматриваются в обозначенной ситуации?
2. При опросе директора и учредителя в одном лице ООО «Бриз» Флюорова В.А. установлено, что он фактически не является учредителем и руководителем каких-либо организаций, не имеет высшего образования, трудоустроен в ООО «Гарантия» разнорабочим, в 2015 году терял свой паспорт, которые около полугода спустя ему безвозмездно вернул незнакомый мужчина. Проверочными мероприятиями установлено, что ООО «Бриз» систематически представляет налоговые декларации

по НДС в налоговый орган в установленные сроки с исчисленными к уплате суммами налога, среди покупателей общества значатся более 80 юридических лиц. Укажите, какое значение имеют указанные показания Флурова В.А. в целях выявления налоговых преступлений? Приведите перечень мероприятий и документов, необходимых для формирования доказательной базы.

3. ООО «Новостройтех» привлек в качестве субподрядчика ООО «Влаксико» для выполнения строительных работ по ремонту офисных помещений. Общая стоимость работ по договору составила 187 000 000 руб. и подлежит оплате частями по мере выполнения работ в течение периода с апреля 2022 года по май 2023 года. Факт выполнения работ отражен в актах приемки выполненных работ по форме № КС-2, также подписаны справки о стоимости выполненных работ и затрат по форме № КС-3, субподрядчик выставил счет на стоимость выполненных работ согласно договору, и счет-фактуру с выделенной суммой НДС в размере 31 166 666,67 руб. при том, что ООО «Власико» применяет УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». После подачи в налоговый орган налоговых деклараций по НДС ООО «Новостройтех» в которой заявлено применение налогового вычета по взаимоотношениям с ООО «Власико», установлено, что ООО «Влаксико» предъявленный к оплате ООО «Новостройтех» НДС не исчислил и не уплатил в бюджет. Проверочными мероприятиями установлено, что директором ООО «Власико» является родной брат одного из учредителей ООО «Новостройтех». Укажите возможные налоговые последствия для ООО «Новостройтех». При каких обстоятельствах заявленная ООО «Новостройтех» сумма НДС к вычету по взаимоотношениям с ООО «Власико» может быть признана необоснованной? Могут ли указанные контрагенты быть признаны взаимозависимыми? В каком случае и какие обстоятельства могут составить признаки налогового преступления в данном случае?

4. ИСКАЖЕНИЕ ВЕЛИЧИНЫ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ИНЫЕ СПОСОБЫ И ИНСТРУМЕНТЫ СОВЕРШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Искажение налоговой базы в результате занижения доходов и (или) завышения расходов, влекущее неуплату налогов, а в ряде случаев и страховых взносов, составляет весьма значимую часть способов совершения налоговых преступлений. Здесь речь идет о налогах, подлежащих уплате с доходов или прибыли экономического субъекта. Это налог на прибыль организаций, НДФЛ, единый налог при УСН, ЕСХН.

На расходах зачастую сосредоточено большое внимание налогоплательщиков, так как эта составляющая финансового результата экономического субъекта в гораздо большей мере зависит от индивидуальных особенностей деятельности, формирующих перечень, содержание и способ их обоснования. Исходя из деловой цели, хозяйственник стремится максимально сократить затраты, обеспечивая прибыль, но для целей налогообложения ситуация прямо противоположная, здесь ему необходимо применить все возможные и допустимые средства для отражения наибольшей суммы затрат. Руководитель предприятия стремится как можно быстрее и в большем объеме учесть имевшие место затраты для целей налогообложения, а также иные возможные затраты, иногда искусственно искажив их общую величину.

Доходы напротив подвержены максимальному сокращению для целей налогообложения, тогда как их фактическая величина – это основной источник средств и формирования финансового результата. Стремление скрыть реальную сумму доходов заставляет субъектов искать способы работы в тени, также вывода в тень уже полученных и ранее учтенных поступлений, подстраиваться под требования к использованию льготных режимов налогообложения.

Рассмотрим основные способы искажения величины доходов и расходов для целей налогообложения (Рисунок 4.1).



Рисунок 4.1 – Искажение величины доходов и расходов в целях налогообложения.

Использование взаимоотношений с фирмами-однодневками. Наиболее часто используемым инструментом искажения величины расходов является применение фирм-однодневок для формирования расходной части, позволяющим также уменьшить сумму доходов. Лжепредприятие, признаки которого были изложены в предыдущем разделе, обеспечивает возможность хозяйственнику формально отразить в составе расходов затраты любого вида, это и стоимость поставленных материалов, сырья, стоимость якобы оказанных услуг, выполненных работ. Все это осуществляется с учетом производственных, организационных, отраслевых и других особенностей конкретного хозяйственника, обычаев делового оборота. Важно отметить, что в настоящее время произвести сопоставление величины расходов, примененных налогоплательщиком для целей исчисления, к примеру, налога на прибыль организаций, и отраженных в его нало-

говой декларации (расчете) с соответствующими данными контрагента в момент подачи такой декларации автоматизированным способом (по аналогии с налоговыми вычетами по НДС) не представляется возможным, так как налоговая декларация по налогу на прибыль отражает только лишь цифровые данные об общей сумме затрат налогоплательщика, при этом не содержит сведений о конкретном контрагенте, документах, использованных для подтверждения расходов. Это одно из важнейших обстоятельств, делающих выявление налогового преступления, связанного с неуплатой налога на прибыль, равно как и иного налога с доходов (прибыли) экономического субъекта, затруднительным и требующим большего числа усилий и времени со стороны контролирующих и правоохранительных органов. Установление факта использования преступником документов фирмы-однодневки для целей исчисления и уплаты налога на прибыль организаций становится возможным при проведении специальных контрольных мероприятий, предусматривающих:

– определение перечня контрагентов налогоплательщика. Такие сведения становятся доступными при изучении первичных документов бухгалтерского учета по взаимоотношениям с контрагентами, это договоры, соглашения, контракты, акты выполненных работ, товарные накладные, транспортные накладные акты приема-передачи товаров (материалов, сырья), акты оказания услуг, многие другие. С этой целью используются также регистры бухгалтерского и налогового учета, содержащие аналитические данные, иные учетные и отчетные документы, справки бухгалтера, ведомости и журналы. Документы изготавливаются при совершении фактов хозяйственной жизни участвующими в них лицами и предоставляются проверяющим по их законному требованию. Случаи и условия требования от налогоплательщика указанных документов законом ограничены, в связи с чем у преступника имеется своеобразная льгота в сравнении с автоматизированным механизмом проверки налоговых деклараций по НДС. Напом-

ним, что согласно ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по НДС проводится в более короткий срок (двух месяцев) при этом при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов¹. При выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по НДС, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 НК РФ возложена обязанность по представлению налоговой декларации по НДС), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с главой 21 НК РФ возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему РФ, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

Посредством реализации указанного права налоговому органу становятся доступны более подробные сведения о хозяйственной деятельности налогоплательщика, однако в рамках проверки налоговой декларации по налогу на прибыль такой возможности нет. В этом случае налогоплательщика защищает пункт 7 рассматриваемой статьи НК РФ, ограничивающий право налогового

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Часть первая.

органа требовать дополнительные документы в рамках камеральной проверки, кроме тех, которые он обязан представить вместе с декларацией и в обоснование примененных льгот (в ограниченном перечне ряда других случаев). При проверке налоговой декларации по налогу на прибыль организации сравнивать представленные данные по аналогии с НДС не с чем, имеется возможность только сопоставить сведения с иными данными, имеющимися в распоряжении налогового органа, однако их не так много и не так интенсивно они поступают от налогоплательщиков. В то же время имеется возможность, пусть и с достаточно большой условностью, сравнить данные налоговой декларации по налогу на прибыль организаций с данными налоговой декларации по НДС, в частности, с данными книги покупок и книги продаж, где представлен подробный перечень контрагентов – не так часты случаи, когда налогоплательщик использует взаимоотношения с контрагентом для целей применения налогового вычета по НДС, но при этом не использует их для формирования расходов по налогу на прибыль, как правило, соответствие достаточно тесное. Не менее важным каналом поступления информации о контрагентах налогоплательщика являются сведения о движении денежных средств по расчётам счётам, они поступают в налоговый орган по запросу, обрабатываются автоматизированно с построением схемы финансовых взаимоотношений и позволяют также установить перечень контрагентов.

– установление способа и формы документального подтверждения затрат. Здесь также, как и с установлением перечня контрагентов, возникают сложности оперативного получения информации. Сведения поступают при предоставлении их налогоплательщиком и при проведении мероприятий налогового контроля, налоговых проверок. Статья 252 НК РФ требует документального подтверждения и экономического обоснования расходов для целей исчисления налога на прибыль, ссылаясь также на правила бухгалтерского учета. Налогоплательщик обязан пред-

ставить документы, отвечающие требованиям закона. Ограничения по проведению проверочных мероприятий и административной нагрузки на бизнес значительно усложняют доступ правоохранительных органов к документам, в связи с чем в большей мере реализуется риск ориентированный подход, приемы оперативного получения информации, изъятие и истребование документов в рамках следственных действий. Не в полной мере соответствует правилам деловой этики и принципам справедливости и обоснованности ситуация, когда в целях изыскания необходимых документов и сведений возбуждается уголовное дело на довольно «слабых» основаниях с целью получения права на проведения отдельных следственных действий и именно таким образом изъять документы и сведения, формирующие доказательную базу.

– сущности и характеризующих признаков факта хозяйственной жизни, лежащего в основе отраженных затрат. Формирование вывода об обоснованности расходов обусловлено необходимостью достаточно подробного исследования существа отражаемых в учете расходов. Специфика хозяйственной деятельности, отраслевая принадлежность, индивидуальные особенности работы каждого предприятия требуют внимания к деталям, оценке расходов с применением смежных профессиональных и узкоспециальных компетенций. При выявлении налогового преступления важна каждая деталь, подлежит интерпретации место, способ, объем, субъект, объект и другие характеристики произведенных расходов. К примеру, исследование строительных работ требует установления того, кем именно они осуществлялись, кто из работников был привлечен к выполнению работ, каковы их профессиональные компетенции, все сведения о контрагенте (регистрационные данные, виды деятельности, опыт работы, применяемый налоговый режим, штат работников, перечень учредителей и руководителей с указанием функционала, наличие, состав и способы применения средств, возможность документального

подтверждения взаимоотношений посредством встречной проверки и предметов труда и многие другие), каков объект работ, его физические, эксплуатационные характеристики, его состояние, особенности выполняемых работ (требования к компетенции работников, требования к материалам и дополнительным услугам, особым условиям и обстоятельствам выполнения работ и другие), необходимо установить содержание процесса выполнения работы, его этапы, особенности, условия и иные обстоятельства, установить в чем выражается результат работы, наличие возможности оценить и подтвердить объём, характер, сроки и другие характеристики, какими показателями может быть оценен результат, факт и особенности его материального выражения. На любом из приведенных моменты могут быть установлены признаки несоответствия установленным требованиям, нормам, противоречия деловой цели, нелогичность, не последовательность, недопустимые ошибки документального оформления. Важным обстоятельством доказывания налогового преступления, связанного с неуплатой налога на прибыль организаций, равно как и единого налога при специальных налоговых режимах, НДС/Л, является возможность подтверждения факта выполнения работ, оказания услуг, поставки товаров (продукции). Прибегая к использованию в целях создания формального соответствия требованиям закона документов, изготовленных от имени фирмы-однодневки, налогоплательщик может стремиться показать большую стоимость, к примеру, работ, чем ее фактическая величина, также стремиться учесть в составе расходов искусственно созданную величину, когда работы фактически вовсе не выполнялись, может также попытаться выполнить требования ст. 252 НК РФ по документальному подтверждению затрат, которые фактически имели место быть, однако подтвердить их документально в соответствии с их фактическим происхождением не представляется возможным (это случаи использования нелегальной рабочей силы, товаров, работ и услуг из теневого сектора

экономики, контрабанда, неучтенное производство). Принцип справедливости налогообложения в данном случае в условиях уголовно-правовой среды не согласуется с требованием документального подтверждения расходов, когда товары, работы и услуги фактически и действительно имели место быть, но место их происхождения – это теневой сектор экономики. Получается, что налогоплательщик на самом деле понес затраты, а, следовательно, ситуация, когда рассчитать полученную по итогам налогового (отчетного) периода экономическую выгоду без учета фактически произведенных расходов только потому, что он их не может документально подтвердить, видится несправедливой и в массе случаев суды отказывают в привлечении таких налогоплательщиков к ответственности за уклонение от уплаты налогов, требуя от следственных органов, соответственно налоговых и правоохранительных органов доказывать именно фактические природу, величину затрат вне зависимости от их происхождения (теневой сектор), использовать при этом рыночные цены в определении стоимости понесенных расходов, а использовать в качестве доказывания преступления только лишь аргумент отсутствия должного документального подтверждения расходов невозможно. При этом доказать теневой источник происхождения расходов является достаточно сложной задачей, требующей массы проверочных мероприятий по установлению фактических обстоятельств хозяйствования и изобличению всех участников делового оборота, в этой связи устанавливаются работники, фактически выполнившие работы и, вероятно, стремящиеся скрыть нелегальность своего нахождения на территории России, также скрыть величину полученных доходов, это и факты контрабанды товаров, факты неучтенного производства и многие другие случаи теневого оборота.

– проведения комплекса мероприятий, направленных на доказывание необоснованности затрат. В связи с необходимостью доказывания факта реальности затрат налогоплательщика, их

фактической стоимостной оценки, определяется необходимость проведения мероприятий контроля. Это не только истребование и проверка документов, отражающих затраты, но и проверка самого товара, работы или услуги, это фактическая проверка представленных в обоснование затрат сведений. В этой связи необходимо исследование физического наличия и движения товаров, факта и характеристик выполненных работ, исследование реальности и характеристики оказанных услуг. При проведении проверочных мероприятий в отношении товаров, продукции, сырья, материалов необходимо исследовать их происхождение, возможность установления отличительных индивидуальных особенностей единицы товара, как-то серийного номера, особенностей конструкции, индивидуальных физических особенностей, это позволяет анализировать движение исследуемого объекта от момента создания и (или) ввоза на территорию страны и переход между всеми участвующими в поставке до проверяемого налогоплательщика лицами, тем самым подтвердить или опровергнуть фактическое наличие объекта и его характеристики. В целях недопущения возможности прослеживания происхождения и движения рассматриваемого проверяющими лицами объекта, преступники не редко обозначают в качестве объекта товары, работы и часто услуги, исследовать фактические свойства которых сложно или невозможно. В этой связи часто объектом выступают услуги, работы, материальное воплощение или результат которых с учетом времени, особенностей невозможно установить. Таким объектами злоупотребления налогоплательщика выступают юридические, маркетинговые, различные посреднические услуги, строительные работы по косметической отделке и ремонту помещений и другие. Если же объект имеет серийный номер, а также номер партии, позволяющие установить их фактическое происхождение, правоохранительные органы определяют и подтверждают всю цепочку поставки объекта с исследованием его стоимостных характеристик. Несогласованность номеров, невоз-

возможность поставки в связи с отсутствием необходимых для этого ресурсов и средств, противоречия и не подтверждение сведений о поставках контрагентами, отсутствие обязательных признаков результатов движения товаров, выполненных работ и оказанных услуг становятся основанием для формирования выводов о недостоверности документов, представленных в обоснование расходов для исчисления налога на прибыль. К примеру, фактически не выполнение строительных работ с привлечением субподрядчика может быть доказано:

- отсутствием средств труда (машин, оборудования, транспортных средств) в распоряжении субподрядчика и не привлечением им для выполнения работ третьих компетентных лиц, либо же привлеченные лица также не обеспечены необходимыми средствами,

- отсутствием в распоряжении материалов, необходимых для выполнения работ и (или) невозможность его использования в данной местности и в обозначенное время в силу его физических свойств и требований к хранению, транспортировке, применению,

- отсутствием в штате либо привлеченных работников с необходимыми допусками, лицензиями, компетенциями для выполнения обозначенных работ,

- доказыванием отсутствия представителей субподрядчика на месте выполнения работ записями в журналах пропуска, свидетельскими показаниями, средствами фото и видео фиксации, применяемыми ГИБДД, другими государственными органами, записями камер видеонаблюдения организаций и граждан.

Фактическое невыполнение услуг может подтверждаться также отсутствием необходимых для документирования сведений, позволяющих установить все характеристики, их объем, способ оказания, средства для оказания, этапы и их содержание, результат услуги. Также возможно привлечение специалиста или эксперта для дачи заключения по экономической обоснованно-

сти, содержанию услуги, противоречия деловой цели, невозможности оказания услуг обозначенными средствами и силами.

– расчета суммы не полностью исчисленного и уплаченного налога. Для проведения расчета назначается документальное исследование с привлечением специалиста или эксперта. Перед специалистом обозначаются вопросы исследования с учетом требований к их постановки, недопущения провокации выражения мнения о квалификации исследуемого деяния. В зависимости от места проведения документального исследования или экспертизы могут отличаться требования к порядку назначения исследования и представлению его результатов, объему и порядку представления документов, оперативного сопровождения исследования, иные организационные вопросы. Зачастую специалист или эксперт проводит предварительное исследование по результатам которого делает вывод о достаточности представленных материалов и перспективах ответа на поставленные перед ним вопросы, предполагаемых сроках исследования или экспертизы. В случае обнаружения недостатка документов и сведений на стадии предварительного исследования и (или) возникновения необходимости в представлении дополнительных данных в ходе исследования, формируется требование к его инициатору, которое подлежит исполнению в установленном порядке. Здесь важно учесть требование к качественному взаимодействию специалиста или эксперта и инициатора исследования. Возникающие вопросы подлежат обсуждению и выработки приемов удовлетворения заявленных требований. Это вопросы необходимости опроса лиц, причастных к исследуемым событиям с целью получения разъяснений, истребования дополнительных документов, справок, расчетов, требования об истребовании материалов и сведений в государственных органах, у контрагентов. Проведенные расчеты сумм не полностью исчисленных и уплаченных налогов в зависимости от вида, статуса, формы исследования оформляется справкой, заключением, актом в установленном порядке. Полу-

ченный результат документального исследования используется инициатором для принятия решения о наличии или отсутствии признаков преступления и направления материала в следственные органы в установленном порядке.

Завышение расходов под видом ошибок, неверных расчетов, неоднозначности норм права. К таким приемам прибегают, пытаясь избежать квалификации умысла на совершение преступления, когда занижение суммы налог к уплате объясняют ошибкой за двоения учтенных сведений, техническим сбоем, пытаясь также доказать правоту особенностями трактовки положений чаще налогового, трудового, гражданского законодательства. В данном случае требуется высокая квалификация сотрудников правоохранительных органов для определения и интерпретации объяснений налогоплательщика, возникает необходимость подтверждения обстоятельств ошибки с привлечением специалистов и экспертов, получении показаний причастных лиц. Важно, что неоднозначность нормы права зачастую трактуется в пользу налогоплательщика, что делает невозможным привлечение его к ответственности. К примеру, ошибкой позиционируют дублирование документов о расходах, завышенной суммой расхода. Среди искажений норма права используются попытки обосновании меньшей стоимости основных средств, либо основания для отнесения основных средств к таковым. Налоговое законодательство требует включения затрат на приобретение основных средств и нематериальных активов в рамках общего режима налогообложения посредством начисления амортизации, это значит частями в течение всего срока полезного использования объекта, тогда как налогоплательщик стремится затрат на приобретение основных средств включить в расходы при исчислении налога на прибыль как можно скорее, уменьшая налогооблагаемую прибыль. К тому же, величина стоимости основных средств составляет объект налогообложения налогом на имущество организаций – чем выше их стоимость, тем выше сумма налога.

Попытки отстаивания позиции, связанной с использованием для документального обоснования затрат путем использования документов фирм-однодневок, привели к появлению ст. 54.1 НК РФ, определившей пределы осуществления прав налогоплательщика. Нередко споры с налоговым органом по вопросам реальности затрат и исполнении требований закона по их обоснованию и документальному подтверждению, заканчиваются в судах.

Занижение доходов путем не учета выручки. Действенный прием, позволяющий избежать документирования доходов экономического субъекта. Зачастую реализуется путем невыдачи покупателю кассового чека, не выдачи документов на реализацию, тем самым не отражения в учете сведений о выручке. Законодатель противодействует такому приему посредством норм, обязывающих субъекты регистрировать наличную выручку с использованием кассовой техники, при этом включенный в реестр кассовый аппарат необходимо регистрировать в налоговых органах, совершать платежи через счета, открытые в банках. За невыдачу кассового чека (не отправку его по номеру телефона или почтовому адресу в электронном виде), не использование контрольно-кассовой техники, предусмотрена административная ответственность (ст. 14.5 КоАП¹). Сведения о движении денежных средств по расчётам счетам налогоплательщика доступны налоговому органу, что позволяет контролировать соответствие данным отчетности. Данные кассового аппарата посредством специального оператора фискальных данных также поступают в налоговый орган. Факт не учета выручки выявляется посредством специальных мероприятий, результатами встречных проверок, анализом данных о затратах и соответствии им доходов, применяется прием расчета доходов по данным аналогичных налогоплательщиков, хотя он обусловлен целой массой условий. Выявление неучтенной выручки затруднено необходимостью фикси-

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.

рования фактов продажи, извлечения дохода. Этот прием требует проведения длительных мероприятий, например, наблюдение и опрос каждого покупателя, и в связи с этим в случаях, когда покупателей много, не имеет популярности. Расчет суммы неучтенного дохода исходя из данных аналогичных хозяйствующих субъектов или математического распространения выявленных в течение дня или недели фактов как средней величины на более длительные периоды не согласуется с судебной практикой.

Разделение выручки между зависимыми субъектами (дробление бизнеса). Способ позволяет разделить выручку избегая превышения установленного лимита применения упрощенной системы налогообложения, подвергнуть налогообложению всю величину или хотя бы часть выручки по более низкой ставке. В этих целях налогоплательщик регистрирует или использует уже готовые субъекты, чаще это общества с ограниченной ответственностью, индивидуальные предприниматели зависимые и подконтрольные ему. На счета этих предприятий и физических лиц перенаправляется собственная выручка под видом заработанной ими самостоятельно, фактически же деятельность осуществляется одним субъектом хозяйствования. Формально группа подконтрольных предприятий представляет собой отдельные субъекты со схожим видом деятельности, фактически это единый бизнес. В массе случаев такой прием применяется с целью использования специального, более льготного режима налогообложения, когда общая сумма выручки выходит за установленные пределы возможности применения режима, в ряде случаев используется для распределения выручки с целью оптимизировать налогообложения НДС – для покупателей, не являющихся налогоплательщиками НДС предлагается подконтрольный субъект с упрощенной системой налогообложения у которого ставка меньше, для крупных покупателей с общим режимом налогообложения и, соответственно, заинтересованных в применении налогового вычета налога, выставленного продавцом, предлагаются взаимоотноше-

ния с предприятием также на общем режиме налогообложения. Более рискованные способы работы предусматривают перенаправление выручки на фирмы-однодневки, которые налог с доходов и вовсе не уплачивают либо уплачивают его в минимальных размерах.

Занижение доходов путем расчетов без использования денежных средств. Такой прием используется как средство избегания контроля наличной выручки, расчетов с использованием банковских счетов. В этом случае налогоплательщик предлагает покупателю перечислить выручку на счета третьих лиц – кредиторов налогоплательщика, использовать инструменты расчетов ценными бумагами, долговыми обязательствами, бартер, взаиморасчеты. Особые и сложные способы расчетов становятся объектом внимания налоговых и правоохранительных органов как выделяющиеся на фоне обыденной деловой практики в России, поэтому являются более рискованными. Их выявление осуществляется в ходе встречных проверок контрагентов, сопоставления (анализа) величины произведенных затрат и полученных налогоплательщиком доходов, составления и исследования баланса продукции.

Необходимым условием предупреждения таких преступлений является наличие в распоряжении сотрудников правоохранительных и (или) иных государственных органов, органов муниципальной власти достаточной достоверной информации о деятельности налогоплательщиков. Это требует организации систематизированного упорядоченного потока сведений о состоянии и деятельности субъектов хозяйствования. Решению обозначенной задачи призваны служить современные автоматизированные базы данных, информационные ресурсы, способные объединять разрозненные сведения в систему учета, анализировать их и представлять отчетные данные заинтересованному пользователю. Владение оперативной обстановкой составляет основу для суждения о рисках совершения налогового преступления. Компе-

тентные государственные и муниципальные органы должны быть способными дать правильную объективную оценку хозяйственной среде, ранжировать представленные в административно-территориальном делении субъекты по отраслям и сферам деятельности, налоговой нагрузке и рисках с точки зрения охраны права в области налогообложения. Данные современных автоматизированных информационных систем позволяют оперативно собрать и анализировать данные о деятельности налогоплательщиков, состоящих в зоне риска совершения преступления. Развитие цифровых технологий во многом предопределяет инструменты работы современной правоохранительной системы. Регистрация выручки с использованием кассовых аппаратов в режиме реального времени, сдача бухгалтерской и налоговой отчетности в электронном виде, документирование движения денежных средств по всем счетам субъектов хозяйствования, регистрация фактов хозяйственной жизни связанных с недвижимым имуществом, маркировка отдельных видов продукции и товаров, учетная технология прослеживаемости отдельных товаров ввозимых на территорию государства (таможенного союза), объединение учетных баз данных государственных и муниципальных органов в единую систему, развитие электронного документооборота, облачное хранение учетной информации, расширение областей применения электронной подписи, использование цифрового рубля и многие другие атрибуты цифровых реалий призваны обеспечить возможность качественной работы по предупреждению, выявлению и расследованию налоговых преступлений, возмещению ущерба. Автоматизированные технологии создают предпосылки оставления множества следов совершения уголовно наказуемого деяния, стереть и вуалировать которые у злоумышленника остается все меньше возможностей. Доход, отраженный в учете одного из контрагентов способен стать основанием предъявления требований к иным взаимосвязанным лицам, равно как фиксация факта погрузки, провоза товара (продукции), авто-

матерIALIZED способы составления баланса продукции, доходов и расходов, изготовления и обмена документами и данными с применением цифровых средств могут составить источник сведений для планирования проверочных мероприятий.

Следует также отличать законные попытки налогоплательщика минимизировать налоговую нагрузку и умысел на совершение налогового преступления. Нередко споры с налоговыми и правоохранительными органами рассматриваются в арбитражных судах. Важно в попытках изобличения преступника не допустить превышения должностных полномочий и необоснованных притязаний к спорным моментам трактовки налогового закона. Профессиональные компетенции и опыт контрольной работы сотрудника обеспечивают эффективное применение сил и средств и требуют постоянной актуализации знаний, умений и навыков сотрудника органов внутренних дел. В этой связи важна тесная работа с налоговыми органами, формирующими весьма большой объем информации, необходимой для выполнения поставленных перед подразделениями экономической безопасности и противодействия коррупции задач в сфере противодействия налоговым преступлениям. Систематическое представление налоговой и бухгалтерской отчетности налогоплательщиками, сосредоточение данных о регистрации хозяйствующих субъектов и изменении данных единого государственного реестра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, результаты проверочных и контрольных мероприятий создают информационную базу для совместной работы обеспечения правильности налогообложения, полноты и своевременности уплаты налогов и страховых взносов в бюджетную систему страны.

Контрольные вопросы:

1. Перечислите способы занижения доходов и завышения расходов, возможно используемые в целях искажения налоговой базы. В чем состоят преимущества и недостатки применения спе-

циального налогового режима – упрощенной системы налогообложения – в целях сокрытия фактических величин выручки и затрат налогоплательщика?

2. Какова цель организации хозяйственной деятельности с разделением каналов поступления выручки между несколькими зависимыми (подконтрольными) лицами? Какие положения налогового и гражданского законодательства использует налогоплательщик при обосновании своих деяний?
3. Какие мероприятия могут провести правоохранительные органы в целях доказывания необоснованно учетных расходов при исчислении налога на прибыль организаций? Укажите особенности их проведения.
4. Почему теневой сектор экономики зачастую выступает фактором провоцирующим налогоплательщика на совершение налогового преступления? Приведите примеры и обстоятельства случаев использования фальсифицированных документов от имени «фирм-однодневок» в целях завышения расходов.
5. Какие обстоятельства должны быть исследованы оперуполномоченным подразделения экономической безопасности когда налогоплательщик пытается оправдать выявленную сумму не полностью исчисленного и не полностью уплаченного налога случайной или технической ошибкой?
6. Каково значение заключения специалиста (эксперта) при рассмотрении оперуполномоченным подразделения экономической безопасности вопроса об обоснованности в целях учета расходов налогоплательщиком объема и стоимости произведенных строительных работ при возведении административного здания? Укажите случаи, когда такое заключение является обязательным.
7. Предложите способы выявления и документирования сотрудником подразделения экономической безопасности фактов сокрытия налогоплательщиком выручки от налогового учета. В

чем недостаток приема расчета выручки по данным аналогичных налогоплательщиков?

8. Какие мероприятия необходимо провести сотруднику подразделения экономической безопасности в целях установления контрагентов проверяемого налогоплательщика, взаимоотношения с которыми использованы при формировании расходов по налогу на прибыль организаций?
9. Укажите цель и способы формального использования налогоплательщиком в качестве контрагентов – плательщиков налога на профессиональный доход, плательщиков патентной системы налогообложения в целях уклонения от уплаты налогов и страховых взносов. Какие мероприятия необходимо провести при документировании соответствующего налогового преступления?
10. Назовите мероприятия, которые следует провести сотрудникам подразделений экономической безопасности в целях предупреждения налоговых преступлений связанных с сокрытием фактической величины выручки от продаж? Какие и как при этом могут быть задействованы технические средства, контрольные процедуры, каково при этом значение единых государственных информационных систем?

Практические задания:

1. ООО «Восток» осуществляет деятельность по реализации строительных материалов и применяет УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». За 2019-2021 годы в налоговых декларациях отражены следующие показатели:

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Доходы	121 980 315	141 830 700	158 611 800
Расходы	109 468 167	134 240 360	159 700 699
Налоговая база	12 512 148	7 590 340	-1 088 899
Сумма налога	1 876 822	1 138 551	-163 335
Сумма минимального налога	1 219 803	1 418 307	1 586 118

Проверочными мероприятиями установлено, что директор ООО «Восток» зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и осуществляет тот же вид деятельности и применяет УСН с объектом налогообложения «доходы». Величина задекларированных ИП доходов составила: за 2019 год 48 615 000 руб., за 2020 год 37 901 540 руб., за 2021 год 61 820 300 руб.

В случае подозрения в применении ООО «Восток» и ИП схемы «дробление бизнеса» укажите какие контрольные мероприятия необходимо провести, какие документы и сведения необходимо изыскать в целях доказывания правонарушения (преступления), рассчитайте налоговые последствия и определите ответственность за совершенное деяние, если в ходе проверки подтверждены налоговые вычеты и определены расходы ИП в размере:

Показатель	Сумма, руб.		
	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Расходы ИП	30 108 279	35 803 409	50 420 806
Подтверждено налоговых вычетов по НДС	17 380 055	21 189 400	6 792 469

2. ООО «Автоюрист» оказывает услуги по юридическому сопровождению страховых случаев при ДТП, споров, а также случаи нарушения прав и интересов автовладельцев и иные подобные услуги и консультирование. Общество применяет упрощенную систему налогообложения с объектом: «доходы». За 2022 год общая сумма задекларированного дохода составила 141 млн. руб., за 2023 год 134,5 млн. руб. От бывшего работника ООО «Автоюрист» в органы внутренних дел поступило заявление, согласно которому директор общества скрывает фактическую сумму дохода путем не отражения в налоговом учете расчетов с рядом покупателей, также просит своего знакомого – директора ООО «СТЛ АвтоЛогистик» выступить посредником при получении денежных средств от покупателей. Заявитель приложил к заявлению копию оборотно-сальдовой ведомости ООО «СТЛ АвтоЛогистик» согласно ко-

торой объем взаимоотношений с ООО «Автоюрист» за 2022-2023 годы составил 168,3 млн. руб. Также заявителем представлена копия листа тетради учета наличных расчетов с покупателями, по данным которой общая сумма произведенных расчетов составила 18 млн. руб. Признаки какого налогового преступления и (или) правонарушения усматриваются в данной ситуации? Укажите документы и сведения, необходимые для проверки заявления и формирования доказательной базы налогового преступления (правонарушения). Определите предполагаемую сумму не полностью исчисленных налогов.

3. При проведении исследования документов по материалу проверки в отношении ООО «Фактор» установлено:

– общество систематически производит расчеты с контрагентами наличными денежными средствами: с ООО «Векторант» – по 100 тыс. руб. ежедневно в течение двух недель, с ООО «Сириумик» – по 100 тыс. руб. ежедневно в течение пяти дней в августе 2023 года и ежедневно в течение 15 дней в сентябре 2023 года,

– в адрес покупателя: ООО «Франкостеп» направлены двенадцать писем с просьбой о перечислении денежных средств на общую сумму 4,7 млн. руб. на счета контрагентов-поставщиков ООО «Водоканал Евробыт», ООО «Токарные линии», ООО «Вирогрейд» и др., тем самым минуя счета самого ООО «Фактор»,

– в налоговом учете отражены зачеты взаимных требований с ООО «Ветропак», ООО «Изконто», ООО «Венарус», ООО «Детекнол» на общую сумму 218 млн. руб., также в счет расчетов переданы автомобили на сумму 15,3 млн. руб.

Признаки какого налогового преступления и (или) правонарушения усматриваются в данной ситуации? Укажите документы и сведения, необходимые для проверки заявления и формирования доказательной базы налогового преступления (правонарушения). Определите предполагаемую сумму не полностью исчисленных налогов.

5. ВЫЯВЛЕНИЕ И ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ СВЯЗАННЫХ С НЕИСПОЛНЕНИЕМ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

Налоговое законодательство под налоговыми агентами признает лиц, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ. Основная обязанность таких лиц исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Наиболее частые случаи возникновения обязанностей налогового агента связаны с НДФЛ, когда в результате взаимоотношений с экономическим субъектом налогоплательщик получил доходы. Переложение обязанности по исчислению и уплате налога на агентов является необходимостью, направленной на уменьшение нагрузки на физических лиц. Порядок исчисления налога не такой простой и требует от достаточных компетенций, позволяющих рассчитать сумму налога и представить налоговую декларацию. Сложно обеспечить правильное исполнение налоговых обязанностей физическими лицами и иными лицами для которых вопросы налогообложения несвойственны, в связи с чем, ряд обязанностей и были переложены на источник выплаты дохода.

Согласно п. 6 ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога за период с 23-го числа предыдущего месяца по 22-е число текущего месяца не позднее 28-го числа текущего месяца. Перечисление налоговыми агентами сумм НДФЛ, исчисленного и удержанного за период с 1 по 22 января, осуществляется не позднее 28 января, за

период с 23 по 31 декабря не позднее последнего рабочего дня календарного года. На практике хозяйственники, осуществляя выплаты в пользу физических лиц нередко рассматривают суммы НДФЛ ни как собственность физического лица, ставшую таковой в момент начисления суммы заработанного им дохода и за которого они исполняют обязанности по исчислению и перечислению налога, а как часть собственных средств, как затраты на оплату труда. Это формирует некое неправильное отношение к обязанностям налогового агента и, в ряде случаев руководители субъектов стремятся использовать денежные средств, исчисленные в качестве налогов из выплат налогоплательщикам, рассматривая их как доступный источник финансирования хозяйственной деятельности, не торопясь перечислить налог в бюджетную систему, используют средства в текущих операциях. Либо, когда средств на выплату заработной платы недостаточно, хозяйственники в первую очередь стремятся погасить долг по заработной плате, оставляя обязанность по перечислению соответствующей суммы налога на последующие периоды – до появления финансовой возможности. В этой связи следует учесть, что выплаты в счет расчетов по оплате труда состоят в одной очередности с перечислениями по требованиям об уплате налогов в случаях недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика (ст. 855 ГК РФ). Важно, что закон определил ценность платежей в счет расчетов по оплате труда выше, чем платежи налогов. Третья очередь подразумевает перечисление в счет удовлетворения требований налогового органа, в последующую очередь осуществляются перечисления по исполнительным документам других денежных требований. Следовательно, важным признаком налогового преступления, связанного с неисполнением обязанностей налогового агента по НДФЛ, является наличие возможности у агента совершить платеж, правоохранительным органам следует указать направления и основания расходования денежных

средств в случае неисполнения обязанностей налогового агента в установленный законом срок.

Налоговой агент ежеквартально представляет в налоговый орган отчетность (форма 6-НФДЛ), содержащую общие сведения по всем физическим лицам, источником выплаты доходов которых явился налоговый агент, а также справки по форме 2-НДФЛ, содержащие сведения по каждому физлицу. Эти данные служат источником информации для контроля за исполнением обязанностей налоговым агентом. Преступник, охваченный умыслом не перечислить налог в бюджет искажает сведения отчетности, не отражая сумму исчисленного и удержанного налога, тем самым избегая скорого принятия налоговым органом мер по принудительному взысканию налога. Однако в последующем сможет представить уточненные сведения, доплатив соответствующую сумму пени и штрафа. Сжатые сроки перечисления налога, необходимость представлять отчетность, значимость удерживаемой суммы налога для налогового агента создает обуславливают принимать меры по исключению обстоятельств, требующих исполнение обязанностей налогового агента. Это является одной из причин использования теневых механизмов расчетов с работниками (серая заработная плата, неформальная занятость, принуждение работников регистрироваться в качестве индивидуальных предпринимателей и самозанятых, создание подконтрольных предприятий, применяющих льготные режимы налогообложения, по предоставлению персонала, дробление бизнеса).

Сведения о признаках преступления, связанного с неисполнением обязанностей налогового агента, поступают в органы внутренних дел из налогового органа, когда установлено несоответствие суммы исчисленного и перечисленного налога по данным представленной отчетности, результатов иных мероприятий налогового контроля, налоговых проверок, также сведения могут быть получены из иных источников, по оперативным данным, по сообщению, заявлению о преступлении (происшествии). Для

формирования вывода о наличии (отсутствии) признаков преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ необходимо документально подтвердить наличие законных оснований для исчисления налога налоговым агентом, факта его удержания при выплате дохода и перечисления в бюджетную систему.

Основанием для исчисления НДФЛ являются трудовые и иные гражданско-правовые отношения, оформленные в установленном порядке, в этой связи необходимо истребовать договоры, контракты с физическими лицами, соглашения и дополнения к ним, коллективный трудовой договор и иные внутренние нормативно-правовые акты, регулирующие трудовые отношения с работодателем. Факт выполнения трудовых обязанностей, их объем и характер должен быть подтвержден первичными учетными документами, это таблицы учета рабочего времени (иные аналогичные документы), акты выполненных работ, акты оказанных услуг, заказ-наряды, иные документы, подтверждающие искомые сведения. Сведения о выполненной работе содержатся также в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по прочим операциям, разными дебиторами и кредиторами. В случаях большого числа работников (налогоплательщиков НДФЛ) исследование большого числа договоров и первичных учетных документов становится проблематичным, в этой связи используются регистры учета, заверенные в установленном порядке ответственными лицами.

Нередки случаи, когда между работником и работодателем (налоговым агентом) имеется конфликт по вопросам исполнения обязанностей по трудовому договору, в связи с чем договор и документы, отражающие факты исполнения обязанностей каждой из сторон отсутствуют или содержат недостоверные сведения, либо изготовлены с нарушением требований к учетному документу и, по этой причине, не могут быть использованы при рассмотрении материалов проверки. Это требует значительных усилий по доказыванию факта и характеристик исполненной обязан-

ности работником и нередко не позволяет сделать вывод о наличии признаков преступления.

Перечисление налога в бюджетную систему подтверждается выписками о движении денежных средств по расчетным счетам и платежными документами, заверенными в установленном порядке и содержащими отметки об исполнении, выписками из карточки расчетов с бюджетом налогового агента. В 2023 года, в связи с внесенными изменениями относительно порядка использования единого налогового счета предприятие может уплачивать налог за счет собственных средств, в перечисляемую сумму попадает налог, удержанный как с авансового платежа, так и с суммы выплаты заработной платы в окончательный расчет.

В целях сопоставления данных об исчисленных, удержанных и перечисленных суммах НДФЛ, с данными о подлежащих исчислению, удержанию и перечислению налоговым агентом проводится исследование документов с привлечением специалиста или эксперта. По результатам исследования формируется вывод о сумме не полностью исчисленного, удержанного и перечисленного налога. Как отмечено выше, необходимой частью исследования становится определение направлений и оснований перечисления денежных средств налогового агента в период формирования задолженности по НДФЛ. Все перечисления следует группировать по характеру и назначению и, исходя из обстоятельств достаточности денежных средств в распоряжении налогового агента сопоставить с установленной очередностью исполнения банком платежных документов.

Статья 199.1 УК РФ указывает на признак преступления, предусматривающий неисполнение обязанностей налогового агента в личных интересах. Как отмечено в Постановлении пленума Верховного суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении виновного лица извлечь вы-

году имущественного или неимущественного характера. В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджет соответствующих налогов, сборов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере. Такой интерес может проявляться в стремлении улучшить положение экономического субъекта от состояния которого зависит пребывание в должности руководителя, ответственного за перечисление денежных средств в бюджетную систему, выплате оплаты труда, премии себе или зависимым лицам. Важно, что, если действия налогового агента, нарушающие законодательство о налогах и сборах по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное следует при наличии к тому оснований дополнительно квалифицировать как хищение чужого имущества.

Контрольные вопросы:

1. Укажите признаки преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ.
2. Перечислите случаи и обстоятельства возникновения обязанностей налогового агента у различных категорий экономических субъектов.
3. Каковы сроки перечисления НДФЛ в бюджетную систему РФ, возможно ли перечисление налога за счет средств работодателя?
4. Перечислите документы, подлежащие изысканию в целях формирования доказательной базы преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ.

5. Какова роль специалиста и (или) эксперта в выявлении и документировании преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ?
6. Какое значение имеет анализ движения денежных средств налогового агента по документированию предусмотренного ст. 199.1 УК РФ?
7. Возможно ли привлечение налогового агента к ответственности за совершение преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, в случае не оформления документально трудовых отношений с работниками (допущении неформальной занятости и выплаты «серой» заработной платы)?
8. Какие действия могут указывать на личную заинтересованность неисполнения обязанностей налогового агента?
9. Какова роль отчетов по форме 6-НДФЛ и 2-НДФЛ при документировании преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ?
10. Какими документами подтверждается факт расчетов с работниками по оплате труда?

Практические задания:

1. ООО «Вектор» осуществляет деятельность в сфере строительства, среднегодовая численность работников 82 чел., среднемесячный фонд оплаты труда составляет 3 372 тыс. руб., задолженность по НДФЛ на 01.01.2019 составляет 501 тыс. руб., за период 2019-2021 годы НДФЛ в бюджет не перечислялся. Исследованием движения денежных средств по расчетным счетам и кассе установлены следующие направления расходования денежных средств:
 - выплата заработной платы, премии, компенсаций 110 970 тыс. руб.,
 - перечислено поставщикам, подрядчикам 35 790 тыс. руб.,
 - уплачены налоги, штрафы 1 080 тыс. руб.,
 - выдача займа руководителю 3 340 тыс. руб.

Определите наличие признаков преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ.

2. Исследованием материала проверки в отношении ООО «Азимут» на предмет установления признаков преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, установлено, что при наличии задолженности по НДФЛ за конец 2021 года в сумме 21 930 тыс. руб., образовавшейся за период с 2019 по 2021 годы должность руководителя занимали следующие лица: в период с 12.05.2015 по 31.03.2019 – Иванов Г.В. (за период с 01.01.2019 по 31.03.2019 исчислен и удержан НДФЛ в сумме 2 180 тыс. руб., перечислен 360 тыс. руб.), в период с 01.04.2019 по 30.07.2020 – Гусева К.И. (за период с 01.04.2019 по 30.07.2020 исчислен и удержан НДФЛ в сумме 17 130 тыс. руб., перечислен 1 390 тыс. руб.), в период с 31.07.2020 по настоящее время Еремеев М.В. (за период с 31.07.2020 по 31.12.2021 исчислен и удержан НДФЛ в сумме 15 140 тыс. руб., перечислен 6 760 тыс. руб.). Укажите при каких обстоятельствах руководители ООО «Азимут» могут быть привлечены к ответственности по ст. 199.1 УК РФ?
3. Руководителю ООО «Восток» Власенко В.К. предъявлено обвинение в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, согласно которому им не перечислен НДФЛ в бюджет в сумме 29 390 тыс. руб. Власенко В.К. заявил, что за период его пребывания в должности с 13.05.2020 по 14.10.2022 исчислен и удержан НДФЛ в сумме 10 990 тыс. руб., перечислен 8 340 тыс. руб., остаток непогашенной на момент предъявления обвинения задолженности в сумме 22 149 тыс. руб., образовался в период до вступления его в должность, им же в течение работы в должности руководителя ООО «Восток» уплачивался НДФЛ, исчисленный за период его работы, возможности погасить задолженность, возникшую до 13.05.2020 не было в связи с трудным финансовым положением предприятия. Укажите, обоснованно ли предъявлено обвинение Власенко В.К.?

4. По заявлению бывшего бухгалтера ООО «Кредо» Острокнутовой Г.М., направленного в адрес органов внутренних дел, руководитель ООО «Спектр» не перечисляет НДФЛ в бюджет, сумма задолженности составляет более 38 млн. руб. Укажите какие мероприятия следует провести сотруднику подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции для принятия решения о наличии признаков преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ?

6. СПОСОБЫ СОКРЫТИЯ ИМУЩЕСТВА ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И МЕТОДИКА ИХ ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ

Выявление и документирование преступных деяний, квалифицируемых по ст. 199.2 УК РФ остаются актуальными вне зависимости от состояния экономики. К моменту реализации мер принудительного взыскания суммы недоимки налогоплательщиком исчислены к уплате налоги, страховые взносы и отражены в налоговой отчетности, однако их перечисление (уплата) не произведено. Этому могут быть следующие наиболее часто встречающиеся причины:

– нехватки финансовых ресурсов, подлежащих уплате в бюджетную систему, но которые непредусмотрительно использованы в хозяйственном обороте. Правила деловой активности предполагаю максимально быстрое вовлечение имеющихся ресурсов в деловую среду, и, возможно, налогоплательщик легкомысленно предполагал, что ресурсы вернутся в срок до принятия мер взыскания налога, однако расчет не оправдался. Большинство предусмотренных законодателем налогов исчисляются из суммы полученного дохода и извлеченного результата, к примеру, наиболее массивные налоги НДС и акцизы – как косвенные налоги уплачивается из средств, полученных от покупателя, налог на прибыль организаций, единые налог при упрощенной системе налогообложения, едином сельскохозяйственном налоге – из суммы прибыль, извлеченной налогоплательщиком, налог на добычу природных ископаемых – из в отношении налоговой базы, определяемой как стоимость добытого полезного ископаемого, также исчисляются в рублях за тонну и применяются в отношении налоговой базы, определяемой как количество добытого полезного ископаемого. В отличие, к примеру, от налога на имущество, где величина налога подлежит исчислению и уплате исходя из стоимости основных средств, которые фактически могут

не эксплуатироваться, либо эксплуатироваться неэффективно, не позволяя покрыть расходы на налог. Возможно, денежные средства, предназначенные для расчетов с бюджетной системой легкомысленно и самонадеянно истрачены по иным основаниям, в надежде, что оборот ликвидных ресурсов позволит погасить задолженность позднее,

– налогоплательщик пытается использовать задолженность по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам, пеням как заемные средства в период с момента наступления сроков уплаты и до момента их принудительного взыскания налоговым органом, выгода в таком случае очевидна – ключевая ставка Банка России, исходя из которой рассчитывается пеня, значительно ниже процента, по которому коммерческие банки предлагают заемные средства,

– сумма недоимки возникла в результате проведенной налоговой проверки, иных контрольных проверочных мероприятий с результатами которых налогоплательщик не согласен и всячески пытается избежать принудительного взыскания задолженности. Правовые способы отстаивания своей позиции в таких случаях налогоплательщики игнорируют, так как не видят перспективы доказать правоту, либо вследствие своего негативного отношения к государственным органам, пытаются продемонстрировать неприязнь, выбирая противодействие способом защиты, привлечения внимания общественности. В этом случае, как правило, применяются наиболее изощренные и сложные способы избегания мер принудительного взыскания,

– экономический интерес и стремление сохранить деловые связи, предупредить остановку производства, хозяйственного процесса. От принятия мер, направленных на изыскание возможности произвести расчеты, несмотря на «заморозку» счетов, зачастую зависит экономический результат деятельности предприятия, показатели деловой активности, показатели, отражающие результаты деятельности управленца. Существует множество про-

изводств и хозяйственных циклов, остановка которых или замедление, способны привести к тяжелым последствиям, к необходимости в дальнейшем восстанавливать производственный процесс с привлечением дополнительных источников финансирования, иных средств и сил. Множество деловых связей подвержено риску разрушения всего только в связи с одним случаем неисполнения обязательств, деловая репутация хозяйственника может значительно пострадать, если контрагенты владеют информацией, что у налогоплательщика проблемы с законом, с финансовыми возможностями, в связи с чем, недоимщик стремится не допустить просрочку платежа. Ряд контрагентов, в том числе участники деятельности естественных монополий, в частности, это поставщики ресурсов, реализуют достаточно жесткую позицию по отношению к потребителям, и уже в короткий срок стремятся разорвать деловые отношения, прекратить исполнение договоров со своей стороны, что создает риски остановки производства, нарушения хозяйственного цикла. Следует заметить, что если недоимщик предпринимает меры, способствующие недопущению срыва, остановки, нарушения хозяйственного цикла, способных привести к тяжелым социальным последствиям, авариям, катастрофам и прочим тяжелым последствиям способным нанести ущерб общественным интересам, такие обстоятельства в обязательном порядке исследуются при решении вопроса о наличии признаков преступления и возбуждении уголовного дела.

Преступное деяние состоит в создании условий невозможности применения мер взыскания, путем вывода, сокрытия активов должника, придания видимости их отсутствия.

Важной составляющей процесса документирования рассматриваемого преступления является истребованием и анализ документов, отражающих наличие и характер недоимки налогоплательщика, период и основания ее возникновения, а также существо и подробные сведения о принятых мерах принудительного взыскания задолженности. Эти сведения предоставляются по

запросу правоохранительного органа налоговым органом, в котором состоит и (или) состоял ранее на учете налогоплательщик-недоимщик. Сведения представляются следующими документами:

– выписка из карточки расчётов с бюджетом. Она отражает сальдо (остаток) задолженности и процесс ее формирования, здесь будут видны сведения о начислениях и уплате (погашении путем принятия мер принудительного взыскания) налогов, сборов, страховых взносов, штрафов и пени. Документ запрашивается за период от момента начала формирования недоимки нарастающим итогом по настоящее время. Недостатком применяемой формы карточки расчетов с бюджетом является ее лаконичность, не позволяющая видеть подробные сведения об основания доначисления налогов и страховых взносов, основания погашения задолженности, отсутствие достаточных данных о произведенных корректировках сведений и содержании сальдо,

– справка о задолженности. Справки запрашиваются по каждому налогу и страховому взносу отдельно по состоянию на первое число каждого месяца исследуемого периода – периода формирования недоимки. Справка отражает подробные сведения о начислениях и уплате каждого налога, позволяет установить динамику величины недоимки за период проверки,

– реестр требований об уплате налога, решений о взыскании налога, страхового взноса, за счет денежных средств налогоплательщика, инкассовых поручений, решений о взыскании налога и страхового взноса за счет имущества налогоплательщика. Данные документа позволяют отследить характер, последовательность, периоды принятия мер принудительного взыскания долга. Важны сведения о способах и датах исполнения принятых мер. В зависимости от формата представления указанного реестра могут потребоваться копии (в том числе в электронном виде) всех перечисленных в реестре документов. Качество содержания обозначенного реестра определяет скорость проведения докумен-

тального исследования по вопросам определения признаков преступления, в том числе расчета суммы сокрытия имущества.

Для решения вопроса о начале совершения деяния, связанного с сокрытием имущества необходимы подробные сведения о датах принятия каждой из мер и периоде ее действия. В частности, начало совершения преступления связано со сроком уплаты налога по требованию, об этом сказано в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» согласно которому уголовная ответственность по статье 199.2 УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога, сбора, страхового взноса. Следовательно, с момента указанной срока правоохранительный орган устанавливает деяния по сокрытию имущества на сумму, превышающую 2 250 тыс. руб. Следственные органы придерживаются позиции, согласно которой преступное деяния имеет место быть, если на момент принятия решения о возбуждении уголовного дела величина недоимки и принятых налоговым органом мер принудительного взыскания превышают указанную сумму. Проведением исследования документов, отражающих период, основания и характер формирования недоимки рассматриваемого налогоплательщика, тем самым установления даты, определяющей совершение преступного деяния, также документов, отражающих способ сокрытия имущества от налогообложения, устанавливаются признаки преступления и сведения, необходимые для принятия решения о возбуждении уголовного дела.

Среди основных способов совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, в правоохранительной практике встречаются следующие:

1. Открытие новых расчетных счетов и проведение расчетов через них в период до момента принятия мер по взысканию средств на них. В настоящее время не предусмотрена

обязанность налогоплательщика сообщать в налоговый орган об открытии расчетного счета в российском банке, согласно ст. 86 НК РФ такая обязанность лежит на банке, в котором открыт счет, он обязан в течение трех дней направить такую информацию в электронном виде. В течение периода с момента открытия счета и до момента поступления в отношении него поручений налогового органа или службы судебных приставов поручений на списание средств, открывается возможность беспрепятственно осуществлять расчеты с контрагентами, снимать средства наличными (Рисунок 6.1). Налогоплательщик-недоимщик быстро расходует, выводит денежные средства с новых счетов до момента реагирования налогового органа или службы судебных приставов.



Рисунок 6.1 – Соккрытие денежных средств от принудительного взыскания в счет погашения недоимки путем открытия новых расчетных счетов

Такой прием, с развитием системы электронного документооборота, усилением контроля Центрального банка за деятельностью финансовых организаций, имеет все меньшую популярность, так как банк и налоговый орган повысили скорость обмена информацией и времени для осуществления операций с использованием вновь открытых счетов мало, к тому же такими действиями налогоплательщик себя полностью изобличает, демонстрируя умысел на совершение преступного деяния. В целях документирования преступления необходимо провести исследование дат, периодов использования вновь открытых расчетных счетов. Сумма денежных средств, проведенная через новые счета в период до принятия в отношении их мер принудительного взыскания, при условии соответствия ее величины признаку преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ (более 2 250 тыс. руб.) составляет сумму сокрытия.

2. Поручение дебиторам на перечисление денежных средств в адрес кредитором налогоплательщика (проведение расчетов через третьих лиц). Один из наиболее популярных способов совершения преступного деяния. Реализуется путем направления писем или путем подачи устного указания своему дебитору, к примеру, покупателю, с просьбой о перечислении денежных средств в адрес кредитора, к примеру, поставщика. Исполняя поручения, дебитор налогоплательщика-недоимщика перечисляет денежные средства на расчетный счет третьего лица – поставщика налогоплательщика-недоимщика, перед которым он пытается погасить задолженность (Рисунок 6.2). Платеж, совершенный в исполнение указанных поручений, писем, договоров содержит в поле назначения платежа указание о том, что расчет или платеж произведен, к примеру: «...в счет расчетов с ООО «Вектор»», или же «...за ООО «Вектор»...», «...по письму ООО «Вектор» № 35 от 12.08.2022». Договор с контрагентом-дебитором, с которым производятся частые расчеты, это может быть постоянный или основной покупатель, может содержать

своим предметом способ расчетов через третьих лиц или лица, указание на проведение таких расчетов на систематической основе.



Рисунок 6.2 – Соккрытие денежных средств от принудительного взыскания в счет погашения недоимки путем расчетов через третьих лиц

3. Расчеты без использования электронных денежных средств. В данном случае для проведения расчетов используются иные активы, такие как финансовые вложения (ценные бумаги, уступка прав требования и другие), основные средства, материально-производственные запасы (Рисунок 6.3). В большинстве случаев объектом проведения расчетов служат наиболее ликвидные активы, в ряде случаев применяются расчеты путем зачеты встречных обязательств. Меры принудительного взыскания долга в первую очередь направлены на денежные средства, находящиеся на расчетных счетах предприятия-недоимщика, затем, после передачи поручения службе судебных приставов, производится взыскание за счет иного имущества должника. Нередко в право-

применительной практике возникают споры о квалификации деяния, состоящего в проведении расчетов наличными денежными средствами при наличии непогашенных инкассовых поручений на расчетных счетах налогоплательщика.



Рисунок 6.3 – Проведение расчетов без использования электронных денежных средств в период принятия мер принудительного взыскания недоимки

С одной стороны – в отношении наличных денежных средств не приняты (пока еще не приняты) прямые меры принудительного взыскания и хозяйственник формально не ограничен в их использовании, но с другой – в условиях принятия мер взыскания использование расчетов наличными денежными средствами становится приемом обхода принятых мер и отражает умысел руководителя, принявшего соответствующее решение, на их избегание. Несмотря на действующие ограничения по расчету наличными денежными средствами между экономическими субъектами по одному договору в один день, а также экономически невыгодные условия банков при снятии кредитором наличных с расчетного счета, неудобства использования дневной наличной выручки, остается возможность рассчитаться пусть и за более продолжи-

тельное время. Проведение расчетов путем зачета взаимных требований возможно, если кредитор должника имеет также и дебиторскую задолженность, в этом случае для зачет требует оформления соответствующего договора и акта зачета взаимных требований, однако данный прием не позволяет получить от кредитора средства, которые в сложившейся ситуации могли быть использованы недоимщиком на иные цели. Передача имущества в счет расчетов не является привлекательным механизмом расчетов и, как правило, предусматривает определенный дисконт, оценку передаваемого имущества по более низкой стоимости в сравнении с рыночной с целью заинтересовать кредитора в проведении расчетов таким способом. В этом случае также возникает сложность в правовой оценке деяния, так как в отношении имущества прямые меры принудительного взыскания еще не были приняты.

Проведение расчетов с контрагентами в рассматриваемый период выявляется путем исследования существа и характера хозяйственной деятельности, анализа материалов встречных проверок, учетных записей налогоплательщика-недоимщика. Сведения о проведении расчетов могут быть получены путем опроса ответственных лиц и работников бухгалтерского аппарата, менеджеров и других лиц, владеющих такой информацией.

4. Перевод хозяйственной деятельности на вновь зарегистрированное, подконтрольное или зависимое общество. Такой способ сравнительно недавно вошел в правоприменительную практику и осложнен необходимостью доказывания более сложной схемы, связанной с выводом хозяйственных активов с баланса налогоплательщика-недоимщика либо его фактическим использованием вновь зарегистрированным для этих целей экономическим субъектом, подконтрольным или зависимым лицом. В этом случае преступник стремится оставить ранее действующее хозяйственное общество в отношении недоимки которого приняты либо планируется принять меры принудительного взыскания долга. Производственные активы (оборудование, транс-

портные средства), передаются в распоряжение или пользование привлеченному лицу, работники также переводятся на него, деловые связи, отношения с поставщиками и покупателями переориентируются на новый субъект хозяйствования. Чаще к такому приему прибегают в результате несогласия с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, предполагающей большую сумму доначисленных налогов и страховых взносов, соответственно значимую сумму штрафов и пени. Руководители и учредители налогоплательщика-недоимщика в конечном итоге стремятся привести таким образом предприятие к банкротству с последующим списанием долга, при этом рассчитывают на формальную невозможность взыскания задолженности с иного экономического субъекта. В этой связи правоохранительные органы рассматривают действия ответственных лиц на предмет наличия признаков, преступлений, связанных с криминальным банкротством (статьи 195 и 196 УК РФ). Преступление становится очевидным в связи с резким изменением показателей деятельности налогоплательщика-недоимщика: выручка резко сокращается, снижается оборот ресурсов, расторгаются либо игнорируются заключенные договоры с контрагентами, массово увольняются работники (Рисунок 6.4).

Документирование данного преступления основано на тщательном анализе содержания и динамики показателей, характеризующих деятельность предприятия-недоимщика, проводятся встречные проверки, исследуется движение денежных средств и иного имущества. По совокупности показателей формируется вывод о создании схемы вывода активов, перевода деятельности на иной экономический субъект и признаках банкротства недоимщика. На основании решения суда меры принудительного взыскания долга могут быть переориентированы на иной экономический субъект, однако формирование доказательной базы и судебное производство занимает время, что создает для налого-

плательщика-недоимщика возможность пользования таким способом сокрытия имущества продолжительное время.



Рисунок 6.4 – Перевод хозяйственной деятельности на вновь созданный, подконтрольный и зависимый субъект при наличии или преддверии применения мер принудительного взыскания недоимки

В целях документирования преступлений, связанных с сокрытием имущества от налогообложения, кроме ранее указанных документов, отражающих наличие и динамику недоимки, в отношении которой приняты меры принудительного взыскания, необходимо истребовать:

- договоры, соглашения и контракты с контрагентами,
- документы, отражающие проведение расчетов, таковыми могут быть: акты сверки расчетов, акты зачета взаимных требований, акты приема-передачи имущества в счет расчетов по договорам и другие,

– документы бухгалтерского учета, отражающие содержание фактов хозяйственной жизни, связанные с совершением расчетов, передачей имущества, это карточки и анализы счетов учета расчетов (60, 62, 71, 76, другие), учета денежных средств и другого имущества (01, 08, 10, 11, 50, 51, 55, 58, другие).

Подробный перечень документов зависит от сущности хозяйственной операции, сделки, связанной с сокрытием имущества от налогообложения и может также дополняться результатами независимой оценки стоимости переданного в счет расчетов имущества (автомобилей, оборудования и другого), выписками о движении денежных средств по расчетным и иным счетам налогоплательщика и его контрагентов, опросами участвующих и причастных лиц, сведениями о наличии и движениях недвижимого имущества и транспортных средств, полученных из государственных и муниципальных органов, уполномоченных на регистрацию сделок с ним, сведения о кадастровой стоимости недвижимого имущества и другие.

Контрольные вопросы:

1. Укажите признаки преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ?
2. Назовите основные причины, обуславливающие совершение преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ?
3. Приведите наиболее распространенные способы сокрытия имущества от налогообложения, деяния по реализации которых квалифицируются по ст. 199.2 УК РФ, укажите иные возможные способы сокрытия имущества в данной связи.
4. Каково значение карточки расчетов с бюджетом налогоплательщика при документировании преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ?
5. Подлежит ли включению в состав недоимки сумма задолженности по налогам, по которым налогоплательщик-недоимщик

- исполняет обязанности налогового агента, при квалификации преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ?
6. Перечислите основные документы, подлежащие истребованию и использованию в ходе документального исследования в целях выявления и документирования преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ.
 7. С какого момента (даты, события, действия) считается начало периода совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ и в какой момент оно считается оконченным?
 8. Какие документы и сведения изобличают умысел налогоплательщика-недоимщика на недопущение поступления денежных средств на его расчетные счета, в отношении которых применены меры принудительного взыскания недоимки?
 9. Включаются ли суммы штрафов и пеней в состав общей суммы, соответствующей сокрытию имущества от налогообложения в целях квалификации деяния по ст. 199.2 УК РФ?
 10. Может ли служить легковой автомобиль, состоящий на балансе налогоплательщика-недоимщика предметом сокрытия имущества от налогообложения и почему?

Практические задания:

1. ООО «Вектор» по состоянию на 01.06.2021 имеет недоимку в составе:
 - НДС 2 318 400 руб., из них штраф 90 900 руб., пени 3 478 руб.,
 - налог на прибыль организаций 1 280 000 руб., из них штраф 110 400 руб., пени 12 100 руб.,
 - налог на имущество организаций 390 700 тыс. руб., из них штраф 3 700 руб., пени 480 руб.,
 - налог на доходы физических лиц 3 490 500 руб., из них штраф 50 900 руб., пени 31 200 руб.,
 - страховые взносы 390 400 руб., из них штрафы 120 000 руб., пени 13 900 руб.

В отношении ООО «Вектор» налоговым органом приняты меры принудительного взыскания, в частности в июне 2021 года в обслуживающий банк направлены инкассовые поручения на общую сумму 8 307 058 руб., из которых в течение июня-октября исполнены за счет поступивших на расчетные счета денежных средств на сумму 5 360 020 руб., при этом в кассу общества за тот же период поступили 3 670 000 руб., из которых 820 000 руб. направлено на выплату заработной платы, 15 000 руб. выдано под отчет, 1 730 000 руб. направлено на расчеты с поставщиком, 500 000 руб. выдано заведующему складом в качестве займа. Определите, имеются ли в данной ситуации признаки преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ.

2. Имеются следующие сведения о сумме недоимки по налогам (без учета штрафов и пени) ООО «Азимут»:

Наименование налога	01.01.2021	01.02.2021	01.03.2021	01.04.2021	01.05.2021	01.06.2021
НДС	1 250 640	1 680 000	1 020 900	930 200	480 000	480 000
Налог на прибыль	2 140 000	2 140 000	2 350 000	1 000 400	365 700	365 700
Налог на имущество	940 000	940 000	940 000	350 000	230 000	230 000
Страховые взносы	1 980 600	2 150 000	1 586 000	720 000	340 000	210 000
Итого:	?	?	?	?	?	?

В отношении ООО «Азимут» приняты меры принудительного взыскания задолженности путем выставления инкассовых поручений на расчетные счета. Проверочными мероприятиями установлено, что в 15.03.2021 ООО «Азимут» были реализованы транспортные средства: легковые автомобили Купить Mercedes-Benz E-Класс 350 2020 г.в. за 1 950 тыс. руб. и Land Rover Range Rover Sport 2019 г.в. за 2 420 тыс. руб., в адрес Иванова Г.В., являющегося братом руководителя ООО «Азимут», расчет произведен наличными денежными средствами в сумме 2 000 тыс. руб. путем внесения в кассу общества, которые в этот же день были выданы под отчет руководителю общества и использованы им для расчетов с постав-

щиком материалов. Приобретенные материалы в марте-апреле 2021 года использованы в производственных целях. Оставшаяся часть долга по просьбе руководителя ООО «Азимут» передана Ивановым Г.В. в адрес ООО «Кубань-энерго» в счет расчетов за ООО «Азимут» за электроэнергию, использованную для производственных нужд. Определите, имеются ли в данной ситуации признаки преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, перечислите документы и сведения, необходимые для истребования и формирования вывода о наличии признаков преступления.

3. Исследование выписки о движении денежных средств по расчетным счетам ООО «Иллюстрация» установлено, что обществом систематически осуществляются перечисления денежных средств в адрес различных контрагентов с указанием в назначении платежа «...за ООО «Босфор». За период с ноября 2021 года по март 2023 года перечислено таким образом в общей сумме 17 290 тыс. руб. Опрошенный руководитель ООО «Иллюстрация» Геворгов М.В. указал, что указанные перечисления осуществляются по просьбе руководителя компании поставщика товаров ООО «Босфор» в адрес получателей, которых тот указывает в письмах с просьбой о перечислении. Укажите действия, которые должен предпринять сотрудник подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции в данном случае, усматриваются ли в этой ситуации признаки преступления и при каких обстоятельствах? Ответ обоснуйте.

7. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ И НАЛОГОВЫХ ЭКСПЕРТИЗ

Документирование преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, страховых взносах, в большинстве случаев требует проведения документального исследования и (или) экспертизы. Это необходимо как на стадии выявления признаков преступного деяния в целях анализа специалистом поступившей информации и документов, так и на стадии предварительного следствия в целях установления и документирования всех обстоятельств. Расчет суммы налога, страхового взноса требует применения специальных познаний, в ряде случаев составляет сложность в целях формирования обвинения. Возникают вопросы применения ряда положений НК РФ, связанных с использованием метода расчета налога по данным аналогичных налогоплательщиков, применения положений, ставящих величину налога, подлежащего исчислению и уплате, в зависимость от наличия и правильности оформления документа и другие.

Для проведения документального исследования привлекаются специалисты штатных подразделений документальных исследований, также могут быть привлечены иные специалисты, в том числе на коммерческой основе. Привлечение последних производится в случае невозможности привлечения к исследованию специалистов государственных учреждений, в этих целях заключается договор гражданско-правового характера, к примеру, со специалистом-бухгалтером, аудитором или аудиторской организацией. Аналогично в целях производства экономической экспертизы может быть привлечен частный эксперт. Однако в этой связи может возникнуть основания для признания заключения, данного частным специалистом не объективным.

При проведении документального исследования специалист руководствуется нормативными актами соответствующей обла-

сти исследования, в частности, это НК РФ, Закон «О бухгалтерском учете» (402-ФЗ от 06.12.2011), Федеральные и отраслевые стандарты по бухгалтерскому учету, Трудовой кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, иные многочисленные нормативно-правовые акты. Вопросы организации и проведения документального исследования регламентированы внутренними нормативными актами соответствующего подразделения государственного органа или частной организации. Вопросы проведения экспертного исследования определены Федеральным законом от 31 мая 2001 года № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». Согласно ст. 41 данного закона в соответствии с нормами процессуального законодательства РФ судебная экспертиза может производиться вне государственных судебно-экспертных учреждений лицами, обладающими специальными знаниями в области науки, техники, искусства или ремесла, но не являющимися государственными судебными экспертами. В этом случае на судебно-экспертную деятельность таких лиц, распространяется действие статей 2, 3, 4, 6–8, 16 и 17, части второй статьи 18, статей 24 и 25 данного Федерального закона (задачи, правовая основа, принципы государственной судебно-экспертной деятельности, независимость эксперта, объективность, всесторонность, полнота исследования, права и обязанности эксперта, требования к заключению к содержанию заключения эксперта и другие положения). Здесь важно учесть, как было указано ранее, что работа по проведению документального исследования (экспертизы) на предмет установления признаков налогового преступления, имеет ряд особенностей, в частности:

1. Компетентность специалиста в средствах и методах работы правоохранительных, следственных и судебных органов. Это знание и учет особенностей организации и проведения оперативно-розыскных, следственных и проверочных мероприятий, особенностей взаимоотношений между государственными органами по запросу информации и проведению совместных меро-

приятый. Ряд мероприятий требуют значительных затрат сил и средств для их организации и проведения, затрагивают конституционные права и свободы граждан, обусловлены особенностями их проведения в конкретный период. Добытая оперативным путем или в результате сложных проверочных мероприятий информация, показания причастных и ответственных лиц становятся частью основы для формирования вывода специалистом (экспертом) при соблюдении условий и требований, некоторая информация, в зависимости от ее происхождения, способа получения может быть использована в документировании также при соблюдении ряда процессуальных требований. Соответствующими познаниями в указанной сфере получения и использования информации должен обладать специалист, проводящий документальное исследование.

2. Компетентность специалиста (эксперта) во взаимодействии с инициатором исследования. Такая позиция прямо отражается на скорости и качестве проведенного исследования. Начиная с процедуры предварительного рассмотрения материала проверки (исходной информации), когда специалист оценивает объем, характер, достаточность материала для определения сроков, особенностей порядка проведения исследования, перспективы формирования выводов, достаточных для принятия решения инициатором, важно тесное и эффективное взаимодействие его с инициатором исследования. Никто как ни специалист способен дать правильное направление дальнейших проверочных мероприятий, определить слабые и сильные стороны доказательной базы, предупредить сложности документирования и привлечения к ответственности по рассматриваемым событиям. Равно как и в период после назначения документального исследования важно взаимодействие специалиста (эксперта) с инициатором, в ходе которого разрешаются возникающие в ходе исследования сложности, устанавливается способ и характер удовлетворения информационных потребностей лица, проводящего исследование,

определяются содержание и ожидаемые результаты дополнительных мероприятий, направленных на установление фактических обстоятельств рассматриваемого деяния. Нередко представленные для проведения документального исследования материалы не содержат достаточных данных для формирования вывода на поставленные вопросы, что требует установления дополнительных сведений, истребования документов, проведения опросов.

3. Компетентность специалиста (эксперта) в трактовании деяния с точки зрения практики привлечения лица к уголовной ответственности. Здесь следует сказать об особенностях интерпретации ряда положений налогового закона в отношении порядка исчисления и уплаты обязательных платежей. В частности, пп.7 п.1 ст. 31 НК РФ установлено право налогового органа определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, или непредставления налогоплательщиком – иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации по налогу на имущество организаций. Порядок определения иных аналогичных налогоплательщиков установлен внутренними нормативными актами налоговой службы. Аналогия, как таковая, не исключает уникальности случая конкретного

налогоплательщика, и в действительности, рассматриваемый налогоплательщик мог не получить, к примеру, доход аналогичный доходу налогоплательщиков своего региона, могли иметь место быть совершенно уникальные события, которые не могут быть учтены при привлечении лица к уголовной ответственности. В этой связи, даже при наличии обстоятельств, указанных в пп.7 п.1 ст. 31 НК РФ, дающих право налоговому органу произвести расчет суммы налога, подлежащей уплате, в ходе проведения документального исследования на предмет установления признаков налогового преступления, необходимо провести весь комплекс возможных действий, отражающих существо фактически имевших место быть обстоятельства, сделать вывод из действительно подтвержденных сведений о деятельности налогоплательщика, вывод не может быть основан на примерном расчете или аналогично сторонним налогоплательщикам. Важно умение специалиста подтвердить и обосновать произведённый в условиях ограниченного объема информации расчет суммы неуплаченного налога.

В отличие от экспертизы, документальное исследование ориентировано, в том числе, на самостоятельный поиск специалистом объектов исследования. В данном случае специалист осуществляет оценку представленных материалов и предлагает провести дополнительные мероприятия, направленные на изыскание фактов, к примеру, неуплаты налога, сокрытие имущества от налогообложения, могут быть обнаружены признаки иных преступлений, к примеру, признаки криминального банкротства, хищения или растраты, мошеннических и коррупционных действий. При этом специалист обязан дать объективное заключение и не может быть сосредоточен на доказывании обвинения без учета интересов подозреваемого и (или) обвиняемого. Хотя во многих случаях именно в этой связи заключение штатного специалиста подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции зачастую подвергается критике и обвинению

в его независимости, не полноте, не всесторонности. С другой стороны, привлекаемый стороной защиты частный эксперт, выполняя работу на коммерческой основе по договору с заказчиком, напротив, нередко подозревается стороной обвинения в тех же не соблюдении принципов независимости, полноты и всесторонности исследования.

Из всех форм проведения документального исследования чаще используется формат предметного исследования, который, в отличие от ревизии или документальной проверки, отличается, прежде всего, скоростью проведения за счет того, что перед специалистом ставятся конкретные, согласованные вопросы по существу предполагаемого преступного деяния. Ревизия с ее сплошным методом проверки всех фактов хозяйственной жизни и ориентацией на выявление любого правонарушения и преступления, продолжительна во времени и требует значительных ресурсов на осуществление, кроме того воспринимается способом административного давления на представителей бизнеса, что в современных сложных условиях санкционного давления и тренда на поддержку экономики, становится невозможным. Назначение исследования документов предусматривает постановку конкретных вопросов и сосредотачивает внимание на конкретных обстоятельствах, следовательно, сокращается время на проведение исследования, оптимизируется набор приемов и методов. С учетом объема поступающей в правоохранительные органы информации, требующей проведения документального исследования, ограниченности ресурсов на проведение проверочных мероприятий, принятии по ним процессуального решения, назначение экспертных исследований также составляет сложность. В отличие от обозначенного предметного исследования документов, экспертиза предусматривает применение специальных знаний к, как предполагается, собранному материалу проверки, когда не возникает необходимости в установлении дополнительных сведений и самостоятельного поиска экспертом объектов для исследования. В

большинстве же случаев исследование документов и экспертное исследование используют одинаковые методы и приемы.

Важным этапом назначения документального исследования (экспертизы) является постановка вопросов перед специалистом (экспертом). Вопросы не могут содержать требование о квалификации деяния, односторонне отражать ситуацию и провоцировать специалиста (эксперта) на формирование вывода, в котором заинтересован инициатор.

В большинстве случаев, когда речь идет о неуплате налога, страхового взноса, ставятся вопросы, к примеру: «Какова сумма НДС, подлежащего исчислению и уплате ООО «Восток» за налоговые периоды с 2019 года по 2020 год?», «Какова сумма не полностью исчисленного и уплаченного НДС ООО «Восток» за налоговые периоды с 2019 года по 2020 год по срокам уплаты и подачи налоговой декларации?», «В какие налоговые декларации ООО «Восток» внесены искаженные сведения за налоговые периоды с 2019 года по 2020 год?». Если речь идет о преступлении, предусмотренном ст. 199.2 УК РФ, то перед специалистом (экспертом) ставят вопросы: «Какова сумма недоимки ООО «Восток» по состоянию на 1 число каждого месяца за период с 01.03.2020 по 30.11.2021 по видам налогов и страховых взносов?», «Какие меры приняты налоговым органом в целях принудительного взыскания недоимки ООО «Восток» в период с 01.03.2020 по 30.11.2021?», «Какова сумма расчетов ООО «Восток», проведенная через третьих лиц в период с 01.03.2020 по 30.11.2021?», «На какую сумму произведено отчуждение имущества ООО «Восток» в период с 01.03.2020 по 30.11.2021?». Возможные вопросы при рассмотрении материала по ст. 159 УК РФ и связанного с неправомерным возмещением налога из бюджета, следующие: «Какова сумма НДС исчисленного к уплате, к возмещению из бюджета ООО «Восток» за 1 и 2 кварталы 2023 года?», «Какова сумма неправомерно заявленного к возмещению НДС из бюджета ООО «Восток» за 1 и 2 кварталы 2023 года?», «Какова сумма возме-

щенного, в том числе возвращенного на расчетные счета ООО «Восток» НДС за 1 и 2 кварталы 2023 года?».

Проведение документального исследования на стадии рассмотрения сообщения о преступлении, а также производство судебной экспертизе в ходе расследования уже возбужденного уголовного дела по своей сути имеют одну цель и в правоохранительной практике не мало материалов и уголовных дел в которых эти два исследования не отличаются ни по объему использованных документов и сведений, ни по выводам. В связи с чем нередко возникает вопрос о целесообразности проведения экспертизы, в то время как в материале проверки имеется расчет суммы не полностью исчисленного и не полностью уплаченного налога, тем более, что сегодня поводом для возбуждения уголовного дела по неуплате налога является только материал налогового органа. Таким образом, даже, если расчет произведен частным или государственным экспертом, работником иного государственного органа, налоговый орган должен дать оценку его правильности. Однако, на стадии расследования уголовного дела окончательный расчет дает эксперт и это уже не работник налогового органа. Получается, что одно и тоже заключение эксперта на разных стадиях документирования налогового преступления может иметь различный статус. В этой связи пунктом 1.2. ст. 144 УПК РФ установлено, что полученные в ходе проверки сообщения о преступлении сведения могут быть использованы в качестве доказательств при условии соблюдения положений статей 75 и 89 УПК РФ. Если после возбуждения уголовного дела стороной защиты или потерпевшим будет заявлено ходатайство о производстве дополнительной либо повторной судебной экспертизы, то такое ходатайство подлежит удовлетворению. И действительно, после возбуждения уголовного дела, его материалы наполняются массой данных и сведений, способных повлиять на результаты расчета.

Контрольные вопросы:

1. Какое значение имеют результаты проведения документального исследования и экспертизы при выявлении и документировании налоговых преступлений? Кто может являться инициатором их назначения?
2. Каковы разница в процессуальном значении (статусе), порядке организации и проведения документального исследования и экспертного исследования?
3. Какими нормативно-правовым актами регламентируется деятельность специалиста и эксперта в уголовном судопроизводстве?
4. Могут ли быть назначены проведение экспертного исследования с привлечением частного эксперта при документировании преступления, выявленного подразделением экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России?
5. Каково значение предварительного исследования представленных материалов в организации документального исследования и экспертизы?
6. Каков перечень документов и сведений, необходимый для проведения документального исследования и экспертизы по налоговым преступлениям?
7. Кем определяются приемы и методы проведения документального исследования и экспертизы по налоговым преступлениям? Каковы наиболее часто применяемые методы исследования в данном случае?
8. В каких случаях расчет суммы не полностью исчисленного и уплаченного налога, произведенных экспертом может отличаться от расчета, произведенного работником налогового органа?
9. Каковы требования к компетентности привлекаемого к исследованию специалиста и эксперта при документировании налогового преступления? В чем их особенности?
10. Каковы требования к вопросам, подлежащим постановке перед специалистом и экспертом, при назначении документального исследования и экспертизы?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Использование приемов выявления и документирования преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и страховых взносах, требует отдельных компетенций от сотрудников правоохранительных органов, обусловленных не только знанием законодательства в области налогообложения, исчисления и уплаты страховых взносов, но и достаточно глубокими познаниями процессуального права, правоприменительной практики. Последняя во многом определяет средства и способы достижения поставленных целей. Сложившаяся геополитическая обстановка, особенности реализации внутренней государственной политики в области правоохраны и развития экономики оказывают значительное влияние на определение приоритетных направлений работы органов внутренних дел Российской Федерации, рейтинг налоговых преступлений в системе оценки деятельности подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции, возможности применения отдельных методов правоохранительной работы. При этом актуальность обеспечения правопорядка в сфере исчисления и уплаты налогов и страховых взносов требует применения современных инструментов предупреждения, выявления и пресечения преступных деяний рассматриваемой категории. Органы внутренних дел не остаются в стороне от процессов повсеместного внедрения цифровых технологий и используют открываемые ими возможности для достижения поставленных перед ними законом целей. Такие технологии нивелируют ограниченность возможностей развития классических приемов выявления экономических преступлений, в меньшей степени требуют финансовых затрат, однако зависят от профессиональной компетенции сотрудников правоохранительных органов, в связи с чем придают особую значимость образовательным процессам по формированию и повышению их квалификации.

Сотрудники правоохранительных органов должны на основе знаний в области учета, налогообложения, использования автоматизированных компьютерных программ определить объем и содержание необходимых доказательств преступного деяния, способ их получения и применения в целях доказывания. В настоящем пособии представлен перечень документов и сведений, необходимых в каждом случае документирования налогового преступления, обозначены их информационная ценность и порядок применения в правоохранительной практике. Приведенные схемы преступных деяний определяют классические преступления, совершаемые в рассматриваемой области, и способствуют формированию умения выявлять иные механизмы преступлений налоговой направленности, как основанные на представленных схемах, так и оригинальные.

ЛИТЕРАТУРА

1. Интервью заместителя Председателя СК РФ Елены Леоненко «РИА новости». URL: <https://sledcom.ru/press/interview/item/1485519/>

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ. Часть 1. Там же.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Часть 2. Там же.

5. Першин С.П., Сигидов Ю.И. Администрирование экономических отношений на основе инструментов учетной системы. Краснодар: КубГАУ, 2018. 237 с.

6. Першин С.П. Противодействие теневому сектору экономики посредством цифровых технологий единой учетной системы // Заметки ученого. 2023. № 4. С. 311–314.

7. О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление пленума Верховного суда РФ от 26 нояб. 2019 г. № 48. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31 окт. 2000 г. № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

9. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ. Там же.

10. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ. Там же.

11. О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2025 года: указ Президента РФ от 12 мая 2012 г. № 537. Там же.

12. Об оперативно-розыскной деятельности: федер. закон от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

13. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федер. закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ. Там же.

14. О полиции: федер. закон от 7 февр. 2011 г. № 3-ФЗ. Там же.

15. О бухгалтерском учете: федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ. Там же.

Оглавление

Введение.....	3
1. Налоговые преступления и ответственность за их совершение.....	6
2. Методические приемы выявления и документирования налоговых преступлений.....	31
3. Документирование преступных схем, связанных с завышением налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.....	52
4. Искажение величины доходов и расходов и иные способы и инструменты совершения налоговых преступлений.....	68
5. Выявление и документирование преступлений, связанных с неисполнением обязанностей налогового агента	89
6. Способы сокрытия имущества от налогообложения и методика их документирования.....	98
7. Особенности организации и проведения документальных исследований и налоговых экспертиз.....	114
Заключение.....	123
Литература.....	125

Учебное издание

Першин Сергей Петрович

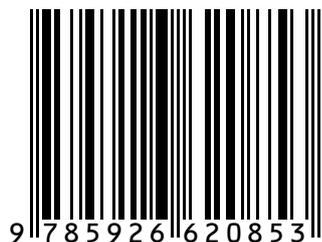
**НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: МЕТОДИКА ВЫЯВЛЕНИЯ
И ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ**

Учебно-практическое пособие

В авторской редакции

Компьютерная верстка *Г. А. Артемовой*

ISBN 978-5-9266-2085-3



Подписано в печать 28.03.2024. Формат 60x84 1/16.
Усл. печ. л. 8,0. Тираж 60 экз. Заказ 240.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.