

УДК 343.7
DOI 10.36511/2078-5356-2019-4-108-113

Воронов Сергей Сергеевич
Sergei S. Voronov

кандидат юридических наук, доцент, начальник кафедры судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета

Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3)

candidate of sciences (law), associate professor, head of the department of forensic accounting and accounting

Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: raven.22@mail.ru

Голубятников Севир Павлович
Sevir P. Golubyatnikov

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета

Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3)

doctor of sciences (law), professor, professor of the department of forensic accounting and accounting
Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: kafsudbuh@mail.ru

Использование специальных знаний при выявлении и доказывании налоговых преступлений

The use of special knowledge in the detection and proof of tax crimes

В статье приводятся признаки объективной стороны уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов; перечисляются типичные способы совершения налоговых преступлений; рассматриваются особенности применения различных форм использования специальных знаний при выявлении и доказывании налоговых преступлений.

Ключевые слова: схемы совершения налоговых преступлений, формально легитимные организации, налоговая экспертиза, налоговая проверка, консультационная деятельность специалиста-экономиста, исследование документов, расчет доли неуплаченных налогов.

The article presents the signs of the objective side of tax evasion, fees, insurance premiums; the typical ways of committing tax crimes are listed; features of application of various forms of use of special knowledge in the detection and proof of tax crimes.

Keywords: schemes of commission of tax crimes, formally legitimate organizations, tax expertise, tax audit, consulting activity of a specialist-economist, document research, calculation of the share of unpaid taxes.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов установлена статьей 199 УК РФ. Законодатель предусмотрел два способа совершения данного преступления:

— путем непредставления налоговой декларации (расчета);

— путем включения в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений.

Как показывает анализ следственно-судебной практики, в подавляющем большинстве

© Воронов С.С., Голубятников С.П., 2019

случаев преступное деяние совершается вторым способом — путем включения заведомо ложных сведений. Причем речь идет не только и не столько о налоговой декларации или расчете, а в целом о данных бухгалтерского и налогового учета и других документах, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в первую очередь о документах, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» [1] к таким документам относит: книги продаж, книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, журналы полученных и выставленных счетов-фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Включение заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в документах данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов.

В большинстве случаев искажения выражаются в умышленном увеличении размеров произведенных расходов путем включения в данные бухгалтерского и налогового учета хозяйственных операций с формально-легитимными организациями. В такой ситуации искажения вносятся в счета-фактуры, книги покупок, товарные накладные, акты приемки выполненных работ, платежные поручения и иные учетные документы, оформляющие хозяйственные взаимоотношения двух экономических субъектов.

Обязательным условием привлечения к уголовной ответственности является совершение преступного деяния в крупном размере. Крупным размером, согласно примечанию к статье 199 УК РФ (в ред. Федерального закона от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ [2]), является сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах 3-х финансовых лет подряд более 5 млн рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 15 млн руб.

Следует отметить, что законодатель последовательно идет по пути декриминализации рассматриваемого преступного деяния. Снача-

ла Федеральным законом от 3 июля 2016 года № 325-ФЗ [3] минимальная сумма налогов и сборов, при уклонении от уплаты которой деяние считается преступным, была увеличена с 2-х млн до 5-ти млн рублей (при условии расчета доли), при этом доля неуплаченных налогов и сборов была увеличена с 10% до 25%, а сумма налогов и сборов (без расчета доли) была увеличена с 6-ти до 15-ти млн рублей. Затем Федеральный закон от 29 июля 2017 года № 250-ФЗ включил в общую сумму еще и страховые взносы, которые должны рассчитываться с налогами и сборами в совокупности, тем самым еще улучшив положение налогоплательщика.

Итоги такой уголовной политики наглядно демонстрируют статистические данные, характеризующие состояние налоговой преступности в России [4]. Если за 2016 год было выявлено 9 283 налоговых преступления, то в 2017 году — 8 654 налоговых преступления (снижение на 6,8%), в 2018 году — 7 630 налоговых преступлений (снижение на 11,8%), а за 9 месяцев 2019 года выявлено всего 3 884 налоговых преступления (снижение по сравнению с 9 месяцами 2018 г. составило 38,1%).

Приведенные статистические данные свидетельствуют о наличии объективных трудностей, возникающих у органов внутренних дел в процессе выявления и доказывания фактов уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Указанные трудности могут быть обусловлены как маскировкой преступных действий под видом законных хозяйственных операций, так и спорными моментами при определении размера причиненного материального ущерба.

Схемы совершения налоговых преступлений отличаются большим разнообразием и особой вариативностью. Преступники маскируют свои действия под видом законных хозяйственных взаимоотношений с контрагентами, в роли которых, как правило, выступают формально-легитимные организации. Отражая в бухгалтерском и налоговом учете вымышленные хозяйственные операции, преступники получают необоснованную налоговую выгоду либо в виде уменьшения налогооблагаемой базы, либо в виде налоговых льгот (необоснованный налоговый вычет), либо и вовсе в виде необоснованного возмещения налогов из бюджета.

В научной литературе достаточно подробно описаны «классические» способы уклонения от уплаты налогов. С целью уклонения от уплаты налога на прибыль организаций используют неотражение выручки в регистрах бухгалтерского

учета, включение в затраты организации стоимости фактически не поставившихся товаров, не выполнявшихся работ, не оказывавшихся услуг и др.

При уклонении от уплаты налога на добавленную стоимость используют принятие к учету суммы НДС, указанной в счетах-фактурах, выставленных контрагентами по фиктивным хозяйственным операциям; фиктивное приобретение дорогостоящих объектов основных средств; принятие к учету фиктивной суммы «входящего НДС» при осуществлении экспортных операций; принятие к учету счетов-фактур, выставленных организациями, находящимися на общей системе налогообложения, при том что реальная закупка производилась у организаций, находящихся на специальном налоговом режиме (УСН, ЕСХН, ЕНВД), или у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС; манипулирование ставками налога, предусмотренными Налоговым кодексом РФ и др.

В зависимости от наличия и характера преступных связей между экономическими субъектами — участниками схемы все способы налоговых преступлений можно условно подразделить на две группы: без использования формально легитимных организаций и с использованием таковых.

Как уже отмечалось выше, схемы налоговых преступлений крайне разнообразны. Вместе с тем, их можно объединить в две категории. В первой категории формально легитимная организация используется «на входе в экономическую систему». Ее роль заключается в завышении расходов экономического субъекта. Во второй категории преступлений формально легитимная организация используется «на выходе из экономической системы» организации. В данном случае преступники преследуют цель занижения доходов экономического субъекта.

В любом случае использование формально легитимных организаций направлено на придание законного вида осуществляемым хозяйственным операциям и затруднение деятельности правоохранительных органов по выявлению и доказыванию налоговых преступлений.

Вторым обстоятельством, затрудняющим процесс доказывания, являются спорные моменты, возникающие при определении размера причиненного материального ущерба. Для определения размера преступного деяния привлекаются лица, обладающие специальными экономическими знаниями.

В научной литературе достаточно подробно описаны следующие формы использования

специальных экономических знаний: судебная экономическая экспертиза, документальная проверка (ревизия), консультационная деятельность специалиста-экономиста, исследование документов. Не вдаваясь в подробности применения каждой из названных форм использования специальных экономических знаний, остановимся только на проблемных вопросах, возникающих в ходе раскрытия и расследования налоговых преступлений.

Согласно пункту 14 Приложения № 2 к приказу МВД России от 29 июня 2005 года № 511 [5] в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации производится налоговая экспертиза. Однако ни в одном территориальном экспертно-криминалистическом подразделении ОВД налоговая экспертиза не проводится. Отсутствует отдел налоговых экспертиз и в структуре ЭКЦ МВД России.

Все это приводит к тому, что в следственной практике все чаще встречаются случаи, когда следователь при расследовании уголовного дела поручает производство налоговой экспертизы специалисту-ревизору подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции, поскольку эксперты экспертно-криминалистических подразделений ОВД допусков на право проведения подобной экспертизы не имеют.

Вместе с тем, в штате Следственного комитета РФ имеются сотрудники, которые проводят налоговые экспертизы по уголовным делам. Однако инструкция о порядке производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях Следственного комитета РФ до сих пор отсутствует. В этой связи положительным моментом следует считать принятие Федерального закона от 26 июля 2019 года № 224-ФЗ [6], который предусматривает возможность организации и производства судебных экспертиз, назначенных в соответствии с законодательством, в экспертных подразделениях Следственного комитета РФ.

Спорным является вопрос не только о субъекте налоговой экспертизы, но и о самой ее сущности. Некоторые авторы вообще оспаривают существование такого вида экспертного исследования, как налоговая экспертиза [7, с. 39—40]. По их мнению, в действительности проводится судебно-бухгалтерская экспертиза, на разрешение которой ставятся вопросы о правильности исчисления и уплаты налогов и сборов.

Другой формой использования специальных знаний является документальная проверка (ре-

визия). По делам о налоговых преступлениях подобная форма реализуется в виде налоговой проверки (камеральной или выездной). Налоговая проверка проводится с целью контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. В случае выявления факта нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственный орган Следственного комитета РФ по месту совершения преступления.

Следует отметить недостатки такой системы межведомственного взаимодействия. Зачастую материалы, направляемые налоговыми органами в Следственный комитет РФ, не содержат достаточных оснований для принятия решения о возбуждении уголовного дела, поскольку отсутствует самый главный компонент состава преступления — субъективная сторона. Установить признаки субъективной стороны преступления можно только с помощью оперативно-разыскных мероприятий, в первую очередь негласных. Налоговый орган полномочиями для осуществления оперативно-разыскных мероприятий не обладает.

В результате Следственный комитет РФ направляет материалы проверки в органы внутренних дел вместе с поручением провести необходимый комплекс оперативно-разыскных мероприятий, в ходе которых установить недостающие признаки состава преступления. При такой форме межведомственного взаимодействия неизбежны излишние временные затраты, потеря оперативности, возникновение условий для разглашения оперативной информации.

Отсюда приоритетной формой взаимодействия между налоговыми органами и органами внутренних дел является прямой информационный обмен и проведение совместных проверочных мероприятий. Так, 26 августа 2017 года вступил в силу совместный приказ МВД России и ФНС [8], предусматривающий возможность представления органами внутренних дел Российской Федерации результатов оперативно-разыскной деятельности налоговому органу для использования при реализации полномочий по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах. 6 ноября 2018 года Министром внутренних дел РФ и Руководителем Федеральной налоговой службы РФ был подписан Протокол № 3 к Соглашению о взаимодействии между МВД и ФНС России [9]. Согласно данному протоколу при установлении в

ходе мероприятий налогового контроля признаков мошеннических действий, направленных на незаконное возмещение сумм налога из бюджета, налоговый орган в течение 10 рабочих дней направляет материалы в соответствующий орган внутренних дел.

Достаточно эффективной формой взаимодействия является и проведение совместных выездных налоговых проверок. Каждая четвертая выездная налоговая проверка проводится с участием сотрудников органов внутренних дел. Эффективность одной совместной выездной налоговой проверки в среднем составляет 30 млн рублей, что существенно выше, чем эффективность одной проверки, проведенной силами налоговых органов [10].

Не стоит умалять и значение консультационной деятельности специалиста-экономиста при документировании признаков налогового преступления. Так, специалист-экономист при проведении следственных и оперативно-разыскных мероприятий может способствовать в определении тех документов бухгалтерского и налогового учета, которые необходимо изъять и впоследствии исследовать для доказывания фактов совершения налогового преступления. Важность данного содействия определяется тем, что некоторые учетные документы могут не попасть в поле зрения следователя или оперативного оперуполномоченного, поскольку последние не обладают специальными экономическими знаниями.

Кроме того, специалист-экономист может оказать консультационную помощь в плане пояснения положений действующего налогового законодательства, выяснения специфики ведения налогового учета, оценки материалов налоговой проверки с точки зрения их полноты и качества, если возникают вопросы по их содержанию или применяемым методам налогового контроля и др.

Наиболее эффективной формой использования специальных экономических знаний при выявлении и доказывании налоговых преступлений является исследование документов. Данное оперативно-разыскное мероприятие проводится специалистами-ревизорами подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции на основании мотивированного рапорта оперативного уполномоченного.

Преимуществами данной формы использования специальных знаний (в сравнении с иными озвученными формами) являются отсутствие необходимости в оформлении какого-либо допуска на право проведения исследования,

высокая степень оперативности исследования, минимальный риск распространения оперативной информации, возможность привлекать специалиста-ревизора не только для консультаций, но и для непосредственного участия в проведении оперативно-разыскных мероприятий, использование справки об исследовании документов в качестве основания для возбуждения уголовного дела.

Пожалуй, одним из главных вопросов, на который должен дать ответ специалист-ревизор, является вопрос о размере преступного деяния. Напомним, что он должен быть крупным либо особо крупным. По этому поводу на практике встречаются спорные моменты и неясности.

Если размер недоимки превышает 15 млн рублей (крупный размер) или 45 млн рублей (особо крупный размер), расчет суммы причиненного ущерба, как правило, не вызывает затруднений. Однако если приходится рассчитывать долю неуплаченных налогов в общей сумме налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате в пределах трех финансовых лет подряд, на практике могут возникать определенные вопросы.

Во-первых, если недоимка образовалась за период, составляющий менее трех финансовых лет подряд (например, за один год или один квартал), за какой период нужно рассчитывать долю недоимки?

Согласно письму Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 19 июня 2017 года № 36-11-2017 [11] при таких обстоятельствах вне зависимости от того, в какой именно год из числа проверенных налоговым органом совершены умышленные действия по уклонению от уплаты налогов, доля недоимки исчисляется из всей суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате в течение трех финансовых лет, входящих в период налоговой проверки. Однако если нарушение налогового законодательства выявлено органом предварительного расследования, то доля неуплаченных налогов должна исчисляться из общей суммы налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уплате в течение трех финансовых лет, предшествующих моменту окончания преступного деяния.

Во-вторых, нужно ли учитывать страховые взносы при исчислении доли неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов за период, предшествующий вступлению в силу упомянутого выше Федерального закона от 29 июля 2017 года № 250-ФЗ, в том числе по ранее проведенным проверкам?

Сначала в среде правоприменителей доминировала точка зрения, что суммы неуплаченных страховых взносов при расчете доли недоимки подлежат учету только за период, наступивший после введения в действие Федерального закона № 250-ФЗ. Однако затем Конституционный Суд РФ в постановлении от 9 июля 2019 года № 27-П [12] разъяснил, что страховые взносы должны включаться в состав платежей, учитываемых для целей квалификации уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации, совершенного до вступления в силу Федерального закона № 250-ФЗ, если такое включение приведет к уменьшению доли неуплаченных организацией платежей.

Несмотря на наличие спорных вопросов, исследование документов остается приоритетной формой использования специальных экономических знаний при выявлении и доказывании уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Результаты исследования документов ложатся в основу принятия решения о возбуждении уголовного дела по налоговым преступлениям.

Примечания

1. Российская газета. 2006. 31 декабря.
2. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием правового регулирования отношений, связанных с уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: федеральный закон от 29 июля 2017 г. № 250-ФЗ // Российская газета. 2017. 10 августа.
3. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ // Российская газета. 2016. 8 июля.
4. URL: <https://мвд.рф/Deljatelnost/statistics> (дата обращения: 20.10.2019).
5. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 // Российская газета. 2005. 30 августа.
6. О внесении изменений в Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и Федеральный закон «О Следственном комитете Российской Федерации»: федеральный закон от 26 июля 2019 г. № 224-ФЗ // Российская газета. 2019. 31 июля.
7. Алаева Г.Т., Воронов С.С. Теория и практика судебно-экономической экспертизы в современных

условиях: сравнительно-правовой аспект // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2017. № 1 (37). С. 39—40.

8. О порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности налоговому органу: приказ МВД России № 317, ФНС России № ММВ-7-2/481@ от 29 мая 2017 г. // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 15.08.2019).

9. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 октября 2010 г. № 1/8656, № ММВ-27-4/11. Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.08.2019).

10. Обзор об организации работы по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых преступлений за 2017 год.

11. О проблемных вопросах, возникающих при осуществлении прокурорского надзора за выявлением и расследованием налоговых преступлений: письмо Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 19 июня 2017 г. № 36-11-2017.

12. По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д.Н. Алганова: постановление Конституционного Суда РФ от 9 июля 2019 г. № 27-П // Российская газета. 2019. 17 июля.

References

1. *Rossiyskaya gazeta*, 2006. December 31. (In Russ.)

2. On amendments to the criminal code of the Russian Federation and the code of Criminal procedure of the Russian Federation in connection with the improvement of legal regulation of relations related to the payment of insurance premiums to state extra-budgetary funds: federal law no. 250-FZ of 29.07.2017. *Rossiyskaya gazeta*, 2017, August 10. (In Russ.)

3. On amendments to the criminal code of the Russian Federation and the code of Criminal procedure of the Russian Federation: federal law no. 325-FZ of 03.07.2016. *Rossiyskaya gazeta*, 2016, July 8. (In Russ.)

4. URL: <https://interiorMinistry/Deljatelnost/statistics> (accessed 20.10.2019). (In Russ.)

5. Questions of the organization of production of judicial examinations in expert-criminalistic divisions of law-enforcement bodies of the Russian Federation: the order of the Ministry of internal Affairs of Russia of 29.06.2005 no. 511. *Rossiyskaya gazeta*, 2005, August 30. (In Russ.)

6. On amendments to the Federal law «On state forensic activities in the Russian Federation» and the Federal law «On the Investigative Committee of the Russian Federation»: federal law no. 224-FZ of 26.07.2019. *Rossiyskaya gazeta*, 2019, July 31. (In Russ.)

7. Alaeva G.T., Voronov S.S. Theory and practice of forensic economic expertise in modern conditions: comparative legal aspect. *Legal science and practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of internal Affairs of Russia*, 2017, no. 1 (37), pp. 39—40. (In Russ.)

8. About the order of representation of results of operational search activity to tax authority: the order of the Ministry of internal Affairs of Russia No. 317, FTS of Russia no. ММВ-7-2/481@ of 29.05.2017. *Official Internet Legal Information Portal*. URL: www.pravo.gov.ru (accessed 15.08.2019). (In Russ.)

9. Agreement on cooperation between the Ministry of internal Affairs of the Russian Federation and the Federal tax service of 13.10.2010 no. 1/8656, no. ММВ-27-4/11. The document was not published. Access from the reference legal system «ConsultantPlus». (In Russ.)

10. Review of the organization of work on prevention, detection and suppression of tax crimes for 2017. (In Russ.)

11. On problematic issues arising in the exercise of prosecutorial supervision over the detection and investigation of tax crimes: letter no. 36-11-2017 of the Prosecutor General's office of the Russian Federation dated 19.06.2017. (In Russ.)

12. On the case of verification of constitutionality of provisions of article 199 of the Criminal code of the Russian Federation in connection with the complaint of the citizen D.N. Alganov: resolution of the constitutional Court of the Russian Federation of 09.07.2019 no. 27-P. *Rossiyskaya gazeta*, 2019, July 17. (In Russ.)