

ВЛИЯНИЕ КРИМИНАЛЬНОЙ СХЕМЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ НА ВЫБОР МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

В статье с учетом сложившейся практики выявления и расследования налоговых преступлений дается анализ наиболее распространенных схем уклонения от уплаты налогов, степени влияния умения следователя анализировать криминальную схему на формирование методики расследования преступления. На примере наиболее распространенных преступных схем предложен инструментарий для формирования методики расследования налогового преступления. Кроме того, автор предпринял попытки показать важность умения следователя отграничить налоговое правонарушение от налогового преступления, сопоставив указанные категории.

Ключевые слова: уголовное судопроизводство, налоговые преступления, методика расследования, преступные схемы, предварительное следствие

V.V. Efimova

THE IMPACT OF THE CRIMINAL SCHEME OF TAX EVASION ON THE CHOICE OF TAX CRIME INVESTIGATION METHODOLOGY

The author uses the established practice of identifying and investigating tax crimes to analyze most common schemes of tax evasion and the degree to which an investigator's ability to analyze a criminal scheme influences the development of the crime investigation methodology. The examples of the most common criminal schemes are used to present the instruments of developing the tax crime investigation methodology. Besides, the author tries to show the importance of the investigator's ability to differentiate between a tax offence and a tax crime by comparing the abovementioned categories.

Keywords: criminal proceedings, tax crimes, investigation methodology, criminal schemes, preliminary investigation.

Выбор метода расследования налогового преступления зависит от множества факторов, в числе которых период совершения преступления, его способ и субъективный состав, цель преступления. Все эти факторы укладываются в общую картину преступления и образуют схему преступления. Практика показывает, что, прорабатывая этапы своей преступной деятельности, создавая схему уклонения от уплаты налогов, преступник может преследовать не одну, а несколько целей, достижение которых в конечном счете создает ему возможность получить необоснованную налоговую выгоду. В качестве примера можно привести незаконные действия лица, повлекшие как уклонение от уплаты налогов, так и необоснованное возмещение налога на добавленную стоимость, квалифицируемые по соответствующим частям ст.199 и ст.159 УК РФ.

При выборе органом предварительного следствия методов расследования налоговых преступлений на любом из его этапов верным с практической точки зрения становится постановка ряда вопросов, ответы на которые позволят правильно спланировать ход расследования дела либо проведения доследственной проверки о налоговом преступлении. И главный из них – «имеет ли место налоговое преступление и какова его схема».

Между налоговым правонарушением и налоговым преступлением имеется очень тонкая грань. Главным «детектором» преступления является умысел. Схема перестает быть криминальной и не может быть оценена в качестве таковой, если она не связана с умыслом лица на совершение преступления. Следует отметить, что для квалификации факта уклонения от уплаты налогов как налогового правонарушения умысел как таковой вообще не имеет значения. В налоговом законодательстве декларируется принцип неотвратимости налоговой ответственности вне зависимости от умысла на совершение налогового правонарушения. Однако, несмотря на этого, установление факта совершения налогового правонарушения по неосторожности либо умышленно становится необходимым для принятия решения о размере штрафа как санкции за совершенное правонарушение.

Анализ поступающих в следственные органы материалов налоговых проверок с сообщениями о налоговых преступлениях, как правило, свидетельствует об отсутствии достаточных данных для утверждения о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения умышленно, что может стать существенной проблемой для органа предварительного следствия на этапе выявления налогового преступления и вывода о наличии схемы уклонения от уплаты налогов. В 95 % случаях всех поступающих из налоговых органов в следственный орган материалов действия налогоплательщика квалифицированы налоговым органом как правонарушение, совершенное по неосторожности (п.1 ст.122 НК РФ). На практике такая квалификация действий налогоплательщика вызывает обоснованные сомнения в части квалификации действий должностных лиц налогоплательщика как налогового преступления, совершенного именно с прямым умыслом, то есть «лицо осознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления».

В научной литературе преимущественно имеет место мнение авторов о возможности совершения налоговых преступлений только с прямым умыслом [1, с. 15]. В их числе, например, О.Г. Соловьев, И.И. Кучеров, С.П. Яни [2, с. 63]. Однако, существует и иное мнение, в соответствии с которым для налоговых преступлений форма умысла не имеет значения, и преступлением может быть совершено с косвенным умыслом, при котором лицом не желает, но сознательно допускает общественно опасные последствия своего преступного действия (бездействия) либо относится к ним безразлично [5, с. 18]

Анализ судебной и следственной практики показывает, что лица привлекаются к уголовной ответственности только при наличии у них прямого умысла на совершение налогового преступления.

В ходе научных исследований авторы неоднократно предпринимали попытки к описанию наиболее часто применяемых схем уклонения от уплаты налогов и определению примерного алгоритма действия следователей с целью выявления и расследования преступления. Предложенные в научной литературе схемы представлены в широком разнообразии, обусловленном, как правило, способом совершения преступления и вида налога, от уплаты которого налогоплательщик ставит целью уклониться.

Попытки описания применяемых налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов предприняты и налоговыми органами. Так, ФНС России совместно со СК РФ изданы методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), в которых правоохранительными и контрольными органами приведены наиболее распространенные схемы незаконной налоговой оптимизации, квалифицируемые налоговыми органами как налоговые правонарушения¹.

Безусловно одно, методика выявления и расследования налогового преступления зависит от примененной схемы уклонения от уплаты налогов. А вывод о наличии налогового преступления можно сделать только на основании анализа примененной налогоплательщиком схемы и его умысла на такие последствия применения схемы, которые позволили получить необоснованную налоговую выгоду и уклониться от уплаты налогов.

Учитывая разнообразие применяемых схем уклонения от уплаты налогов, множественность их форм и видов, тенденции к их усовершенствованию, в науке высказано мнение о необходимости формирования контрольными органами единой электронной базы выявляемых налоговыми органами схем уклонения от уплаты налогов, формирование которой будет осуществляться на постоянной основе [6].

Органом предварительного следствия каждый раз самостоятельно формируется методика расследования налогового преступления. Набор входящих в нее методов и способов, последовательность и содержание следственных и иных процессуальных действий зависят от схемы уклонения от уплаты налогов, вовлеченных в нее структурных элементов (количества используемых контрагентов, их аффилированности, реальности субъектов, вовлеченных в схему). Залогом качества следствия является умение следователя «читать» схемы уклонения от уплаты налогов с позиции наличия у потенциального субъекта налогового преступления умысла на совершение преступления.

¹ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора): Письмо ФНС России от 13 июля 2017г. № ЕД-4-2/13650 утв. СК России, ФНС России [эл.ресурс] // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597) (дата обращения 15.02.2019 г.)

С целью формирования у следователей указанного практического навыка полезно классифицировать применяемые на практике схемы уклонения от уплаты налогов по критерию степени разветвленности схемы и уровню реальности спорных контрагентов. В ходе изучения материалов проверок следователю необходимо, применяя метод интерпретации, определить основные элементы примененной схемы, сопоставив их с предложенной ниже классификацией. От размещения элементов примененной схемы зависит инструментарий работы следователя. Такой алгоритм работы следователей на начальном этапе апробирован следователями Следственного комитета России и доказал свою эффективность.

Существующая практика показывает, что в ста процентах случаях элементы приведенных ниже схем уклонения от уплаты налогов используются налоговыми преступниками в реализуемых ими схемах уклонения от уплаты налогов:

1. Увеличение затратной части при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (далее- ННП) и налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость (далее –НДС) - вычетов по НДС фирм-однодневок, обладающих очевидными признаками фиктивных организаций (черные фирмы);

2. Искажение затратной части при формировании налогооблагаемой базы ННП и НДС за счет отражения в учете фиктивных отношений с аффилированными организациями (серые фирмы);

3. Криминальное дробление бизнеса;

4. Создание разветвленной структуры бизнеса с привлечением аффилированных организаций, отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами;

5. Обеспечение незаконного возмещения НДС за счет наращивания себестоимости реализованной на экспорт продукции в связи с увеличением количества аффилированных продавцов, а также объема и стоимости затрат, понесенных для ее производства.

Используемые схемы применяются как в чистом виде, так и в сочетании. Рассмотрим применяемые схемы с позиции формирования субъективной стороны налогового правонарушения.

Схема увеличения затратной части, как правило, не применяется на практике в чистом виде. Использование для искажения в учете предприятия фирм-однодневок общего пользования, как правило, «разбавляется» оформлением отношений с аффилированными организациями, отношения с которыми также носят фиктивный характер. В связи с этим при проведении проверки в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

Наиболее распространенной является схема искажения затратной части при формировании налогооблагаемой базы ННП и НДС за счет отражения в учете фиктивных отношений с аффилированными организациями (серые фирмы). Привлечение аффилированных организаций, имеющих ресурсы, и под-

тверждающих оказание услуг (выполнение работ) для организации-налогоплательщика максимально усложняет процесс доказывания реальности понесенных в связи с их получением затрат, а также связь должностных лиц проверяемого лица с организацией и реализацией преступной схемы уклонения от уплаты налогов. В данном случае на стадии налоговой проверки целесообразно проведение мероприятий, направленных на установление признаков аффилированности организаций (налогоплательщика и спорного контрагента).

Наиболее сложной с позиции доказывания является схема криминального дробления бизнеса. Доказать умысел в действиях должностных лиц налогоплательщика на применение указанной схемы с целью уклонения от уплаты налогов наиболее сложно. При этом в большинстве случаев субъектом налогового преступления, совершенного с применением указанной схемы, становится бенефициар, официально не имеющий никакого отношения в деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Субъективную сторону налогового правонарушения в данном случае подтверждают установленные в ходе налоговой проверки факты наличия схемы и причастности лиц к ее созданию с момента принятия решения о дроблении и заканчивая процессом принятия управленческих решений. Для формирования доказательственной базы необходима методика, в соответствии с которой устанавливается аффилированность субъектов предпринимательской деятельности, входящих в структуру бизнеса, устанавливается и детализируется их роль в структуре, реальность сделок между субъектами структуры.

Не менее распространена на практике схема, при которой бенефициаром создается разветвленная структура с привлечением организаций, фиктивные отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами.

Это схема, смежная со схемой дробления бизнеса. При этом она отличается использованием фиктивного документооборота с фирмами –однодневками. Вместе с тем, целью ее реализации является не снижение налоговой нагрузки путем оптимизации выбранной системы налогообложения, а вывод реальных доходов из под налогообложения, искажение затратной части. Данная схема чаще всего применяется предприятиями, осуществляющими экспортные операции, при этом в целях снижения величины доходов, поступивших в виде валютной выручки на валютные счета организации, налогоплательщиком заключаются агентские договоры (договоры комиссии) с фиктивными поставщиками, в соответствии с которыми налогоплательщик, фактически, являющийся собственником поставляемой на экспорт продукции, имеет собственные ресурсы: производственные базы, участки лесного фонда, транспортные средства для их транспортировки, работников, многолетний опыт работы в данной сфере, и якобы оказывает услуги по погрузке и таможенному оформлению груза комитента. Этот же субъект является держателем валютного контракта, т.е. действует за счет и в интересах комитента. В результате его налогооблагаемыми доходами является только комиссионное (агентское) вознаграждение за оказанные комитенту услуги, за счет чего размер налога к уплате оказывается ничтожно малым.

Практика показывает, что налоги с выручки не уплачиваются ни комитентом, ни комиссионером, поскольку комиссионер реальной финансово-хозяйственной деятельности не осуществляет, отражая в учете предприятия расходы, фактически равные доходной части.

В данном случае для установления умышленности в действиях налогоплательщика необходимо фиктивность договора комиссии, выявить схему обналичивания денежных средств, установить аффилированность комитента и комиссионера, а также установить фактических поставщиков.

Новой в плане выявления и доказывания, но в настоящее время получающей все большее распространение и применение являе криминальная схема, в соответствии с которой осуществляется незаконное возмещение НДС за счет наращивания себестоимости реализованной продукции путем увеличения количества фиктивных продавцов, а также объема и стоимости затрат, понесенных для ее производства. Как правило для ее реализации привлекаются аффилированные между собой организации либо фирмы-однодневки, в числе которых реальные производители продукции, фиктивные поставщики работ (услуг) для ее производства, а также фиктивные экспортеры. Привлечение указанных фиктивных звеньев позволяет в отсутствие обоснованности затрат увеличить стоимость продукции, и как следствие НДС, впоследствии незаконно возмещенный из бюджета.

Для формирования доказательственной базы умышленности налогового правонарушения и причастности должностных лиц к его совершению необходимо собрать доказательства фиктивности отношений между реальным поставщиком и фиктивными производителями работ (услуг), установить аффилированность налогоплательщика и фиктивных участников схемы и получить доказательства причастности должностных лиц проверяемого налогоплательщика к фактическому руководству фиктивной деятельностью аффилированных организаций.

Следует отметить, что эффективность расследования уголовного дела зависит от грамотной работы следствия на первоначальном этапе расследования, который начитается до возбуждения уголовного дела.

Не верно считать, что следователю можно предложить типовые вопросы для допроса свидетелей и потенциальных фигурантов, единый алгоритм работы по расследованию налоговых преступлений. Налоговые преступления, пожалуй, самый «творческий» вид преступлений, требующий не менее творческого подхода со стороны органа предварительного следствия. Научить творить невозможно, но возможно предложить следователю практические инструменты для написания картины преступления и изобличения преступника, которые в совокупности образуют совершенно индивидуальную, специфическую методику, напрямую зависящую от схемы преступления.

Список использованной литературы

1. Глебов Д.А., Ролик А.И., Налоговые преступления и налоговая преступность, Юридический центр. – М., 2015. – 338 с.
2. Соловьев О. Г. Особенности субъективной стороны налоговых преступлений // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 2. – Ярославль, 2000. – С. 63–64.
3. Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ. – М.: Первая образцова типография, 2000. – 351 с.
4. Яни П. С. Налоговое законодательство: проблемы ответственности // Законность. – 1993. – № 9.
5. Сиюхов А. Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея): Автореф. дис... канд. юрид. наук. – Краснодар, 2000. – 24 с.
6. Агарков Г.А. Противодействие схемам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики [эл.ресурс] // <https://cyberleninka.ru/article/n/protivodeystvie-shemam-ukloneniya-ot-nalogooblozheniya-vazhneyshee-napravlenie-minimizatsii-tenevoy-ekonomiki>.

Информация об авторе

Ефимова Виктория Викторовна – и.о. руководителя отдела по расследованию особо важных дел Следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Иркутской области, 164011, Иркутская область, г. Иркутск, ул. Володарского, 11; e-mail: efimova.vika1977@mail.ru.

Information about the author

Efimova, Victoria V. – Acting Head, Department for Investigation of Particularly Important Cases, Investigative Department, Investigative Committee of the Russian Federation in Irkutsk region, Volodarsky st., 11, Irkutsk, 164011; e-mail: efimova.vika1977@mail.ru.