

### ПОНЯТИЕ СХЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРЕСТУПЛЕНИЯ И ЕЕ АНАЛИЗ

В статье дается понятие схемы налогового преступления, анализ содержания указанного понятия, разграничивается понятие налоговой оптимизации и налогового преступления. В контексте налогового риска делается вывод об его отсутствии в криминальной схеме, приводится его аргументация. Кроме того, в статье предложена укрупненная схема этапов анализа схемы налогового преступления, реализация которой необходима на начальном этапе выявления и расследования налогового преступления.

*Ключевые слова:* уголовное судопроизводство, налоговые преступления, схема налогового преступления, предварительное расследование, налоговая оптимизация, налоговый риск.

V. V. Efimova

### THE CONCEPT OF A TAX CRIME SCHEME AND ITS ANALYSIS

The author presents the concept of tax crime, analyzes the contents of this concept and differentiates between the concepts of tax optimization and tax crime. It is concluded that tax risk is absent from the criminal scheme, and arguments in support of this claim are presented. Besides, the author suggests a generalized scheme of stages for the analysis of a tax crime scheme, which should be implemented at the initial phase of the detection and investigation of tax crimes.

*Keywords:* criminal proceedings, tax crimes, tax crime scheme, preliminary investigation, tax optimization, tax risk.

Налоги – одна из финансовых основ бюджета государства. Сложно уменьшить их значимость для реализации государственных задач. Несмотря на выбранную государством налоговую стратегию, вполне закономерно стремление субъектов предпринимательской деятельности уменьшить свои налоги. При этом одни выбирают путь законной налоговой оптимизации, а другие - криминальной. И в первом и во втором случаях речь о налоговых схемах. Их содержание и позволяет сделать вывод о криминальном характере и квалифицировать их как схему налогового преступления [1].

В литературе распространено мнение, что схемой следует считать способ ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском [2, с. 2, 46.]. Однако, на мой взгляд, такое определение применимо при описании лишь схем налоговой оптимизации. При описании криминальной схемы

такое определение не выдерживает критики. При этом именно налоговый риск становится главным критерием при разграничении налоговой оптимизации и криминальной налоговой схемы.

Сам по себе налоговый риск подразумевает вероятность возникновения у субъекта предпринимательской деятельности неблагоприятных правовых последствий в виде финансовых потерь из-за действий государственных органов вследствие неоднозначности и некорректности процессов обложения обязательными бюджетными платежами и налогового законодательства. Причиной тому может стать как неэффективная внутренняя политика хозяйствующего субъекта, так и несовершенство налогового законодательства, влекущее двойственность его положений, применение которых может повлечь для субъекта негативные последствия. При наличии у налоговых органов оснований для направления соответствующего сообщения о налоговом преступлении в правоохранительные органы, неблагоприятные последствия в виде доначислений налогов к уплате становятся уже не налоговым риском, так как к налоговой схеме не имеет никакого отношения, а становятся последствием совершенного налогового преступления.

Риск как уголовно- правовая категория активно исследован в юридической литературе [3]. Однако во всех случаях изучение риска сведено к оценке его с позиции правомерности как категории, исключающей уголовную ответственность, т.е. обоснованного риска.

При этом все авторы приходят к пониманию, что риск имеет место тогда, когда лицо предвидит возможность ущерба от своей деятельности, и не только рассчитывает на его предотвращение, но и предпринимает к тому необходимые меры. Во всех случаях риск, способный повлечь за собой некриминальные последствия, предполагает наличие у субъекта оправданной с позиции закона цели, достижение которой сопряжено с совершением действий либо с бездействием, которые могут повлечь наступление неблагоприятных последствий, а в контексте налоговых правоотношений, в виде ущерба бюджету РФ - неуплаченных налогов.

Совершая налоговое преступление субъект несет негативные последствия в виде ответственности в случае его разоблачения, при этом ущерб бюджету наступает непременно. В данном случае речь уже идет не о предотвращении последствий риска, а об устранении последствий в виде добровольного возмещения ущерба бюджету лицом, совершившим преступление, либо принудительного - путем наложения ареста на его имущество. В другом случае при реализации санкций в виде штрафа за совершенное налоговое преступление, возмещение ущерба возможно лишь частично, так как предусмотренные Уголовным кодексом РФ санкции за совершение налоговых преступлений несоизмеримо малы по сравнению с размером причиняемого налоговым преступлением ущерба<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации (ст. 198, 199.2) : Федер. закон РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

В результате обоснованным становится вывод о том, что налоговый риск в определении понятия криминальной схемы не может занимать определяющее значение. Его вообще нет при совершении преступления. Имеет место только риск выявления преступления и привлечения лица, его совершившего, к уголовной ответственности, но отсутствует риск наступления неблагоприятных последствий в результате таких действий третьими лицам, в данном случае государству, так как наступление ущерба в результате преступления неотвратимо. Таким образом, именно наличие риска отличает налоговую оптимизацию от налогового преступления.

Заслуживает внимания и подтверждает свою практическую значимость для определения понятия схемы налогового преступления и ее анализа мнение об отождествлении действий хозяйствующих субъектов, свидетельствующих о применении криминальной налоговой схемы, с действиями, подпадающими под понятие «отсутствие деловой цели» в соответствии с доктриной «деловой цели» [4].

Суть указанной доктрины заключается в том, что сделка, преследующая исключительно цель уменьшить налоги и не имеющая под собой разумной и экономически обоснованной иной цели, может быть признана в налоговых целях недействительной<sup>2</sup>.

Разумность и экономическая обоснованность действий налогоплательщика определяется на основании оценки обстоятельств, демонстрирующих его намерение получить экономический эффект в результате своей деятельности. При этом неоспоримо наличие у любой сделки цели получить прибыль, так как именно в этом состоит смысл ведения предпринимательской деятельности. Однако следует учитывать, что такая цель, несмотря на неоспоримость своего наличия, может иметь второстепенное значение при совершении конкретной операции (сделки). Такая сделка может быть даже ориентирована на первоначальный убыточный эффект, окупившись впоследствии прибылью. Например, реализация товара в убыток для продавца с целью захвата сегмента рынка или внедрения нового продукта.

Для криминальной схемы очевидно одно – действия налогоплательщика заведомо не имеют иной, кроме уклонения от уплаты налогов, цели, а отсутствие такой цели исключает риск неполучения ожидаемого экономического эффекта, так как он не предполагается налогоплательщиком.

Обоснованность предложенных выводов наглядно демонстрирует анализ одной из самых популярных схем с налоговым риском – обналичивание денежных средств юридическим лицом [5].

Само по себе обналичивание в финансово-хозяйственной деятельности субъекта не является противозаконным. Так, например, учредитель общества с юридической ответственностью вправе получить часть прибыли общества в виде дивидендов с расчетного счета общества в наличной форме в порядке и при

---

<sup>2</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // СПС «КонсультантПлюс».

условиях, определенных законом. А индивидуальный предприниматель вообще не стеснен законом какими-либо условиями для снятия денежных средств со своего расчетного счета в наличной форме.

Обналичивание становится элементом криминальной схемы только тогда, когда субъект создает видимость реальности таких фиктивных сделок, отражая их в своем бухгалтерском и налоговом учете, которые порождают вовлечение в нее иных субъектов (как осуществляющих реальную предпринимательскую деятельность, так и не осуществляющих таковую, а созданных специально для их использования в криминальных схемах) [6, с. 12]. В такой схеме налоговый риск отсутствует, вытесняясь риском ответственности за совершенное преступление у субъекта и соучастии в нем у вовлеченных в схему иных лиц и риском потери незаконно обналиченных денежных средств при условии недобросовестности соучастника. Однако даже при такой неблагоприятной для налогового преступника ситуации его потери снижаются на величину полученной необоснованной налоговой выгоды в виде налогов, от уплаты которых лицо уклонилось. Для снижения таких неналоговых рисков важно вовлечение в криминальную схему надежных посредников, которые либо специально создаются этим же субъектом для реализации схемы налогового преступления, либо деятельность которых ориентирована на оказание подобных услуг.

В результате этого криминальной схемой можно назвать такую деятельность субъекта, при которой им совершаются действия (бездействия), лишенные деловой цели, отраженные (неотраженные) в его учете, которые приводят к общественно опасным последствиям в виде ущерба государству в форме неуплаченных налогов (сборов), и субъект стремится к их безусловному наступлению при наличии риска неблагоприятных для него последствий в виде упущенной криминальной выгоды и риска привлечения его к уголовной ответственности. Снижение таких рисков не связано с применением предусмотренных налоговым законодательством способов налоговой оптимизации. Их снижению способствует только высокая степень организации преступной группы, продуманность всех этапов реализации преступной схемы и разветвленная структура вовлеченных в нее субъектов, подчиненных одному центру. Чем выше степень организации такой структуры, тем ниже риск потерь в результате реализации преступной схемы. Автоматически снижается риск выявления такой схемы, привлечения ее участников к уголовной ответственности.

Именно поэтому при выявлении криминальной схемы и ее анализе органам предварительного следствия следует руководствоваться на первоначальных этапах принципом приоритета выявления второстепенных деталей, которые позволили бы в своей совокупности определить субъектов, вовлеченных в преступление и выстроить их иерархическую структуру. Источником получения такой информации прежде всего являются выводы анализа регистрационных дел лиц, связанных с деятельностью недобросовестного налогоплательщика в анализируемом периоде, движения денежных средств по их счетам, а также результаты оперативно-розыскных мероприятий, результаты мероприятий налогового контроля.

Анализ истории создания таких организаций, их реорганизации, смены собственника, руководителей, их сделок становится залогом успеха в раскрытии и расследовании налогового преступления, в котором наряду с прямыми доказательствами, число которых, как правило, незначительно, важное значение приобретают косвенные доказательства, выходящие на первый план в процессе доказывания налогового преступления.

Укрупненно анализ криминальной схемы налогового преступления целесообразно разделить на 4 этапа.

1. Установление круга субъектов преступления (физических лиц), включающий сбор аналитической информации:

1.1. О налогоплательщике, уклонившимся от уплаты налогов, его бенефициарах, т.е. формирование профиля налогоплательщика.

1.2. О субъектах, способствовавших получению необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком. Распределение их по уровням с учетом степени вовлеченности в схему, т.е. формирование их профилей с учетом относимости их к группам риска фирм-однодневок, обнальщиков и пр.

2. Анализ сделок налогоплательщика с высокой степенью сомнительности с позиции их разумности, соответствия экономическим причинам, целям делового оборота, влияние их на искажаемый объект учета.

3. Установление использованного в схеме экономического инструментария для реализации схемы (инвестиционный инструментарий (ценные бумаги), переводы, займы, кредитование, пр.).

4. Установление ущерба от примененной криминальной схемы.

Качественно проведенный анализ схемы налогового преступления является залогом его оперативного расследования, высокого качества сформированной доказательственной базы, неотвратимости уголовного преследования, а также обеспечения возмещения ущерба, причиненного государству. Это кропотливая следственная работа, ориентированная на работу с большим массивом информации, полученной из различных источников, в числе которых органы дознания и налоговые органы.

Применяемые следствием методы сравнения, обобщения, анализа позволяют выявить бенефициаров и пресечь их преступную деятельность. Схема налогового преступления становится очевидной с позиции доказывания только тогда, когда следователем пройдены все этапы ее анализа, определены критерии отнесения ее к криминальной, выявлены цели совершенных сделок и четко определено отсутствие у бенефициара реальной деловой цели при их реализации.

#### **Список использованной литературы**

1. Удальцова Я. Налоговые схемы «глазами ФНС» / Я. Удальцова // Рисковик.com. – 2016. – 1 февр. – URL: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n12/nalogovye-shemy/>

2. Альгин А.П. Риск и его цель в общественной жизни / А.П. Альгин. – Москва : Мысль, 1989. – 187 с.

3. Корякин И.П. Понимание риска в уголовно-правовой науке /

И.П. Корякин // Вестник Карагандинского государственного университета. Серия: Право. – 2009. – № 2 (54). – С. 340–345.

4. Агарков Г.А. Противодействие схемам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики / Г.А. Агарков // Экономика региона. – 2007. – № 4 (12). – С. 27–36.

5. Гринберг М.С. Риск в уголовном праве // Вестник Омского университета. – 2006. – № 3 (41). – С. 95–98.

6. Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ / И.И. Кучеров. – Москва : Первая образцовая тип., 2000. – 351 с.

### References

1. Udaltsova Ya. Tax Schemes «Through the Eyes of the Federal Tax Service». *Riskovik.com*, 2016, February 1. Available at: <http://www.riskovik.com/journal/stat/n12/nalogovye-shem>. (In Russian).

2. Algin A.P. *Risk i ego tsel' v obshchestvennoi zhizni* [Risk and its Purpose in Public Life]. Moscow, Mysl' Publ., 1989. 187 p.

3. Koryakin I.P. Understanding Risk in Criminal Law Science. *Vestnik Karagandinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Pravo = Bulletin of University of Karaganda. Series: Law*, 2009, no. 2 (54), pp. 340–345. (In Russian).

4. Agarkov G.A. Counteraction to Schemes of Evasion from the Taxation – the Major Direction of Minimization of Shadow Economy. *Ekonomika regiona = Economy of the Region*, 2007, no. 4 (12), pp. 27–36. (In Russian).

5. Grinberg M.S. Risks in Criminal Law. *Vestnik Omskogo universiteta = Herald of Omsk University*, 2006, no. 3 (41), pp. 95–98. (In Russian).

6. Kuchеров I.I. *Nalogi i kriminal: istoriko-pravovoi analiz* [Taxes and Crime: Historical and Legal Analysis]. Moscow, Pervaya Obraztsovaya Publ., 2000. 351 p.

### Информация об авторе

*Ефимова Виктория Викторовна* – аспирант, Байкальский государственный университет; руководитель отдела по расследованию особо важных дел, Следственное управление Следственного комитета Российской Федерации по Иркутской области, г. Иркутск, Российская Федерация, e-mail: [efimova.vika1977@mail.ru](mailto:efimova.vika1977@mail.ru).

### Information about author

*Efimova, Victoria V.* – Ph.D. Student, Baikal State University; Head, Office for the Investigation of Particularly Important Cases, Investigative Department of the Investigative Committee of the Russian Federation in Irkutsk Region, Irkutsk, Russian Federation, e-mail: [efimova.vika1977@mail.ru](mailto:efimova.vika1977@mail.ru).