

**Федеральное государственное казенное образовательное
учреждение высшего образования
«Уральский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации»**

Кафедра социально-экономических дисциплин

ОСОБЕННОСТИ ВЫЯВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Учебное пособие

**Екатеринбург
2022**

ББК 67.408.122
О754

Особенности выявления налоговых преступлений: учебное пособие. – Екатеринбург: Уральский юридический институт МВД России, 2022. – 56 с.

ISBN 978-5-88437-878-0

Авторы:

А. В. Андреев, кандидат юридических наук (введение, параграф 1.1);

К. О. Дмитриев (заключение, параграф 2.2);

Н. С. Михайлова, кандидат экономических наук, доцент
(параграфы 1.2, 1.3, 2.1, 2.3, глава 3)

Рецензенты: **Н. Ю. Тетерятников**, начальник кафедры гражданского права и процесса Сибирского юридического института МВД России, кандидат юридических наук;

О. С. Черпанова, начальник кафедры гражданско-правовых дисциплин Барнаульского юридического института МВД России, кандидат юридических наук, доцент

В пособии представлены результаты проведенного исследования в области выявления налоговых преступлений, призванные дать общую характеристику сущности и закономерностей противоправной деятельности в сфере налогообложения, а также определить ее влияние на экономику страны в целом. Основное внимание уделено содержанию основных характеристик налоговых преступлений и основам методики их выявления.

Обсуждено на заседании кафедры социально-экономических дисциплин УрЮИ МВД России (протокол № 6 от 27 апреля 2022 г.).

Рекомендовано к использованию в образовательном процессе методическим советом УрЮИ МВД России (протокол № 11 от 20 июня 2022 г.).

ISBN 978-5-88437-878-0

ББК 67.408.122

© Коллектив авторов, 2022

© Уральский юридический институт МВД России, 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	4
Глава 1. Теоретические и практические основы процесса налогообложения в Российской Федерации	6
1.1. История развития налогообложения в России	6
1.2. Понятие и элементы налогов и сборов. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов. Налоговая система Российской Федерации ...	9
1.3. Налоговый контроль	15
Глава 2. Преступления в сфере налогообложения: основные характеристики и методы выявления	23
2.1. Налоговые преступления: сущность, причины, основные характеристики	23
2.2. Особенности доследственных проверок при выявлении налоговых преступлений	29
2.3. Роль эксперта и специалиста в процессе доказывания налоговых преступлений	33
Глава 3. Налоговые мошенничества: организационный аспект и недостатки законодательства	37
3.1. Налоговые мошенничества в сфере налоговых правоотношений	37
3.2. Мошенничества в сфере НДС	44
Заключение	52
Список литературы	53

ВВЕДЕНИЕ

Налоговые поступления являются главным источником пополнения бюджета большинства стран. Обязательные платежи, формирующие казну государства, позволяют обеспечить его социально-экономическую политику, направленную, в первую очередь, на повышение благосостояния граждан. От того, насколько правильно и бесперебойно функционирует механизм системы налогообложения государства, зависит общий уровень экономического развития страны и ее национальной безопасности.

Значительное число трудов, посвященных вопросам регулирования налоговых правоотношений, говорит о повышенном научном интересе со стороны ученых самых разных направлений. Общественные отношения, складывающиеся в процессе реализации налоговых норм, несут под собой не только юридическую, но и финансово-экономическую основу, что позволяет сформировать грамотный организационно-управленческий механизм, который обеспечит эффективное налогообложение, экономический рост и достойный уровень благосостояния населения страны.

Современное налоговое законодательство отличается сложностью и достаточным количеством неопределенных и противоречивых моментов. С каждым днем налоговая проблематика приобретает все большую актуальность, а необходимость формирования активной налоговой политики обусловлена вмешательством государства с целью регулирования финансово-экономических циклов и снижения возможных негативных процессов при экономических спадах.

Участники налоговых правоотношений связаны между собой нормами налогового права, которые устанавливают обязанности сторон, определенный порядок расчета и взимания налогов и сборов, а также процедуру привлечения к определенному виду ответственности за нарушение налогового законодательства.

Сложность и двусмысленность формулировок правовых норм позволяет уклоняться от уплаты налоговых платежей, тем самым приводит к развитию экономической преступности в сфере налогообложения и ежегодно наносит многомиллионный ущерб экономике России путем недоимки денежных средств в бюджеты всех уровней. В связи с этим для эффективности выявления, расследования и предупреждения нарушений в налоговой сфере работники правоохранительных органов должны обладать определенными знаниями, умениями и навыками, позволяющими наиболее эффективно осуществлять решение профессиональных задач.

Учебное пособие предназначено для преподавателей, адъюнктов и обучающихся Уральского юридического института МВД России по специальностям 40.05.02 Правоохранительная деятельность, 38.05.01 Экономическая безопасность, 40.05.01 Правовое обеспечение национальной безопасности и направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция (бакалавриат) всех форм обучения.

Материал, представленный в пособии, направлен на формирование следующих способностей:

- ориентироваться в политических, социальных и экономических процессах;

- осуществлять профилактику, предупреждение преступлений и иных правонарушений на основе использования закономерностей преступности, преступного поведения и методов их предупреждения;

- осуществлять свою профессиональную деятельность во взаимодействии с сотрудниками правоохранительных органов, представителями государственных органов, органов местного самоуправления и т. п.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОЦЕССА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ

Первые признаки налогообложения зафиксированы еще во времена существования родоплеменных сообществ в виде обособления частных интересов в системе общего блага.

Началом зарождения финансовой системы Древней Руси можно считать конец IX в. Система обязательных платежей в княжескую казну в виде систематических поборов, которые назывались «данью», стала прародителем налоговых отношений и основной формой налогообложения рассматриваемого периода. Дань могла взиматься повозом или полюдьем. Помимо этих видов сборов существовали косвенные налоги – «мыт», которые уплачивались при провозе товаров через населенные пункты и выражались в торговых и судебных пошлинах. Большинство налогов уплачивалось в натуральной форме, так как была развита меновая торговля (бартер).

Вассальная зависимость Русского княжества от Золотой Орды выражалась в регулярном взимании «ордынских тягостей», которых насчитывалось более десяти: «выход», налог на монгольского хана; взносы на содержание монгольских послов; торговые пошлины; извозные повинности и др.

Первым правителем, который осуществил налоговую реформу после свержения монголо-татарской зависимости, стал Иван III, разграничивший косвенные (акцизы и пошлины) и прямые (подушные) налоги. В тот период основным источником пополнения казны выступали акцизы и пошлины. Впервые упоминается о необходимости составления налоговой отчетности. Первая декларация – «сошное письмо».

С целью упорядочения системы налогов и сборов в 1655 г. был сформирован специальный орган – Счетная палата, который осуществлял текущий и последующий контроль за реализацией фискальной деятельности государства, а также исполнением стабильного пополнения доходной части казны.

Эпоха реформ и преобразований Петра I (1672–1725 гг.) напрямую затронула существующую систему налогообложения, так как отличалась устойчивой нехваткой финансовых ресурсов для военных расходов и прочих социальных направлений, и потому было резко усилено налоговое бремя в виде увеличения числа налогов и повышения ставок по действующим. Данный период известен введением «подушной подати» – прямого личного налога с лиц мужского пола, взимаемого вне зависимости от финансового состояния его плательщика.

Во времена правления Екатерины II была введена гильдейская подать, которая подразумевала под собой процентный сбор с объявленного капитала,

причем четкого его размера определено не было, и купцы платили «по совести каждого». А в 1780 г. были созданы специальные государственные органы – Экспедиции по определенным сферам деятельности и контроля: государственных доходов, ревизий, взыскания недоимок.

Вплоть до XIX в. в русском языке использовалось понятие «подушная подать» для обозначения обязательных государственных платежей.

В XIX веке российская финансовая наука начала свой очередной этап развития. «Опыт теории налогов» считается первым научным трудом в системе налогообложения России, который вышел в свет в 1818 г. под авторством Николая Тургенева.

В 1863 г. из-за высокого уровня социальной напряженности получившая широкое развитие «подушная подать» была отменена, но для удержания прежнего уровня доходных поступлений был увеличен оброк – подати на землю крестьян.

Отмечается постепенное внедрение и развитие системы акцизов. Увеличились ставки на предметы массового потребления (табак, спирт, сахар, керосин, соль, спички) с целью регулирования и налаживания податной системы. Произошел рост налога на недвижимость и земельного налога, а также введены сборы с денежного капитала.

В итоге преобразований особую роль начинают отводить специальным налогам, под которые попадали следующие объекты: проезд по шоссейным дорогам, ценные бумаги, квартира, паспорт, пожарный полис, железнодорожные грузы и т. д. Нельзя не отметить факт развития системы земских (местных) налогов, которые были направлены на фабрики, заводы и торговые заведения.

В общей совокупности действующих налогов особое место отводится поземельному налогу – государственному земскому сбору. В соответствии с основами теории физиократов Россия, испокон веков являющаяся аграрным государством, должна придавать данному налогу особое значение, так как сырье в виде земли всегда будет являться основополагающим фактором производства и, как следствие, основным источником дохода казны.

В эпоху правления Николая II в 1898 г. свое развитие получает промысловый налог, которому отводится большая роль в экономике государства, так как под непосредственное обложение попадают все промышленные, кустарные и торговые предприятия. А с 1 января 1917 г. вступил в силу подоходный налог, который должен был уплачиваться с 1-го августа по 2-е октября на основании суммы, указанной в окладном листе получаемого жалования. Не являлись плательщиками данного налога лица, получающие пособия и военные пенсии, а также находящиеся на службе в армии или флоте.

Государство, в лице губернских и областных участковых присутствий, осуществляло систематический контроль за полнотой и своевременностью поступлений налоговых платежей.

Революция 1917 г. послужила причиной многих преобразований, в том числе и налоговой системы. Страна остро нуждалась в финансовых поступле-

ниях, основными источниками которых послужили эмиссия денег, косвенные налоги, контрибуции, продовольственная разверстка.

Налоговые инструменты были неэффективны. Произошла отмена налогов, которые противоречили новому строю по политическим или экономическим причинам.

В борьбе с классовыми различиями был введен чрезвычайный революционный налог и натуральный налог, взимаемый с части производимых сельскохозяйственных продуктов.

Новая экономическая политика как основа экономических и налоговых преобразований использует фискальный инструмент в качестве орудия политической борьбы на основе классовых принципов.

В 1930–1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа (постановление ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г.), в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах – налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства [13].

Во время Великой Отечественной войны, в связи с ростом бремени расходов на обороноспособность страны, был введен военный налог. Основным источником налогового поступления в указанный период выступал налог с оборота товаров народного потребления.

В 1960 г. Н. Хрущевым был отменен подоходный налог в связи с реализацией Третьей Программы КПСС по строительству коммунизма.

В 80-е годы XX в. около 90 % государственного бюджета формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Требовалось преобразование и развитие налоговой системы страны.

Декабрь 1991 г. ознаменован в истории развития налогообложения России как год создания Государственной налоговой службы. Также в данный период была подготовлена вся необходимая нормативно-правовая база.

С 1993 г. налоговые органы начинают контролировать применение контрольно-кассовой техники на предприятиях; создан Государственный реестр предприятий.

В 1995 г. было принято и утверждено на законодательном уровне право предприятий малого бизнеса применять специальный налоговый режим «Упрощенная система налогообложения».

1998 год – Государственная налоговая служба России была преобразована в Министерство по налогам и сборам Российской Федерации. Данный период характеризуется началом процесса по присвоению идентификационных номеров налогоплательщиков (ИНН) физическим лицам, а также Министерство становится контролирующим органом за производством и оборотом алкогольной и спиртосодержащей продукции.

1999 год – утверждены основные положения I части Налогового кодекса Российской Федерации, раскрывающие системообразующие принципы налогообложения.

2001 год – реализация Федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов (2002–2004 годы)»; вступила в силу II часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), посвященная подробному поэлементному описанию видов действующих налогов и сборов; создание и ведение Единых государственных реестров физических и юридических лиц; контроль за исполнением обязанностей по уплате взносов в государственные внебюджетные фонды.

Разработана и внедрена система электронной обработки данных как ключевой элемент в работе территориальных налоговых органов в части предоставления, регистрации и обработки сведений налоговых деклараций, предоставляемых в электронном виде.

В период с 2007 по 2008 г. происходит модернизация налоговой службы, также для налогоплательщиков разработана услуга по оплате налоговых платежей через устройства самообслуживания в банковской сфере.

2009–2010 гг. – Федеральная налоговая служба, в рамках развития информационно-консультационных услуг, предоставила возможность налогоплательщикам узнавать свою задолженность посредством официального интернет-сайта через вкладку «Личный кабинет», а также путем СМС-информирования.

2015 год – создание и развитие федерального Центра обработки данных ФНС России с целью централизованного сбора, регистрации, хранения и обработки информации [36].

1.2. ПОНЯТИЕ И ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ.

ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ.

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В соответствии со ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов являются юридические и физические лица, которые в соответствии с основными положениями НК РФ несут обязанность по уплате соответствующих налогов и (или) сборов.

Функции налогов:

– фискальная. Как основной источник формирования государственного бюджета налог обеспечивает его устойчивую доходность и позволяет создавать материальные условия для реализации социально-экономических функ-

ций. Налоговое бремя, возлагаемое на юридических и физических лиц, в разных странах соотносится по-разному, так как чаще всего воспринимается как стимул развития производства;

– регулирующая. Путем воздействия на процессы, происходящие в экономической системе государства, путем распределения денежных ресурсов между отраслями, домохозяйствами и фирмами, субъектами и территориальными образованиями происходит регулирование доходов и уровня жизни граждан. Налоговые обязательства сокращаются или увеличиваются, вызывая тем самым изменения структурных элементов экономики;

– социальная. Население с более высоким уровнем дохода может уплачивать большие налоговые платежи. Аккумулируемые денежные средства в виде социальной помощи будут поступать в адрес групп населения, относящихся к малоимущим;

– контрольная. Данная функция позволяет оценить эффективность реализуемой системы налогообложения через надзор и мониторинг. Соотношение самих налогов, их ставок, механизмов распределения, перечень существующих льгот позволяет определить функциональную емкость системы, а также фактическое состояние и потенциальные возможности налогов в экономике страны;

– стимулирующая. Поступившие налоговые платежи должны подлежать грамотному распределению со стороны государственных финансовых органов и соотноситься между функцией «потребления» и «инвестирования». Необходимость технического перевооружения или расширения тех или иных отраслей экономики позволяет выделить стратегические направления развития и освободить от налогообложения хозяйствующие субъекты, создав тем самым особые экономические условия функционирования или систему определенных налоговых льгот.

Широкое разнообразие существующих видов налоговых платежей дает возможность классифицировать их по следующим категориям:

– исходя из нормативного характера и субъекта, который имеет право установить размер налогового платежа: федеральные, региональные, местные;

– исходя из категории плательщика: для физических лиц, для юридических лиц, смешанные;

– исходя из разновидности объектов обложения: имущественные, на конкретные виды деятельности; с доходов (прибыли);

– исходя из порядка исчисления: окладные (расчет производят налоговые органы), неокладные (расчет производят налоговые агенты или сами плательщики);

– исходя из принципов покрытия бюджетных расходов (целевая направленность отдельных категорий граждан): целевые, нецелевые (общие);

– исходя из экономической или политической ситуации в стране (война, стихийные бедствия, техногенные аварии и т. п.): ординарные, чрезвычайные;

– исходя из субъекта, несущего налоговое бремя: прямые (как правило, привязаны к конкретному доходу или имуществу), косвенные (включаются в стоимость товаров, работ (услуг); фактически уплачивается потребителем через оплачиваемую стоимость товара).

Основные принципы закреплены в ст. 3 НК РФ (рис. 1).

	принцип всеобщности налогообложения, то есть все физические и юридические лица обязаны платить установленные налоги и сборы
	принцип справедливости, то есть каждый обязан участвовать в формировании финансов государства, но соразмерно получаемым доходам, учитывая фактическую способность налогоплательщика по уплате налогов
	принцип равенства, то есть все налогоплательщики равны перед налоговым законодательством
	принцип соразмерности, то есть взыскиваемые налоги должны иметь экономическое основание и учитывать сбалансированность интересов казны государства и налогоплательщиков
	принцип однократности, то есть с одного и того же объекта налогообложения платится один вид налога и только один раз за определенный правовыми нормами период налогообложения
	принцип отрицания обратной силы закона, то есть, законы, устанавливающие новые налоги, размеры ставок, обязанности не могут распространяться на отношения, которые возникли до их принятия
	принцип равенства защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства, то есть каждый участник общественных отношений в системе налогообложения, в равной степени имеет право на защиту своих прав и законных интересов
	принцип «льготности», то есть в налоговом законодательстве предусмотрены соответствующие правовые нормы, которые направлены на установление льгот по налогам и сборам, с целью облегчения налогового бремени для некоторых категорий налогоплательщиков

Рис. 1. Принципы налогового законодательства

Прямые налоги делятся на реальные (исходя из расчета усредненной суммы предполагаемого к получению дохода) и личные (с непосредственной суммой дохода). Косвенные налоги делятся на универсальные (широкий перечень товаров, работ, услуг) и специальные (конкретизированный перечень товаров, работ, услуг).

Помимо принципов в ст. 3 НК РФ установлено, что организации и физические лица исполняют обязанность по уплате налогов и сборов, а также иных взносов и платежей, установленных НК РФ и отвечающих определенным при-

знакам данных категорий, а также установленных в четко определенном порядке нормативными правовыми актами.

В связи с данным обстоятельством существенное значение приобретают признаки налогов, к которым можно отнести следующие:

- императивно-обязательный характер (налог является конституционно установленной обязанностью каждого);

- индивидуальная безвозмездность (после уплаты налога не производится встречной обязанности государства по совершению конкретных действий в пользу плательщика). В случае уплаты сбора законодательством определено совершение встречных действий государства, затрагивающих интересы налогоплательщика. В качестве примера: выдача лицензии, предоставление права, обеспечение правосудием, совершение регистрационных или иных юридически значимых действий;

- денежная форма (уплата налогов производится только в наличной или безналичной форме, позволяющей осуществить перечисления в бюджеты);

- публичный характер налогов (нарушение ключевых положений налогового законодательства влечет опасность нарушения финансовых основ государства, выражающегося в правонарушениях и преступлениях);

- нецелевой характер налогов (сущность признака заключается в структурируемой системе финансового обеспечения государственной политики, реализуемой для формирования и поддержания нормальной жизнедеятельности общества).

Под сбором понимается обязательный взнос (платеж), который взимается с юридических и физических лиц, и основанием его уплаты является возникновение или прекращение права со стороны государственных и иных уполномоченных представителей, а также должностных лиц.

Между налогом и сбором существуют черты сходства и отличия. К общим признакам относятся:

- обязательный характер уплаты в соответствующие бюджеты разных уровней и фонды;

- адресный характер поступлений в закрепленные бюджеты или фонды;

- законодательно установленная форма изъятия и порядка поступления средств;

- в некоторых случаях применение принудительного способа изъятия;

- контроль со стороны системы налоговых органов.

Среди отличий можно выделить то, что:

- сбор уплачивается по мере необходимости, налог – систематически;

- ставка налога выражается в процентном соотношении, а сбор имеет фиксированный размер;

- в отличие от сбора налог является обязательным платежом при наличии объекта налогообложения и не зависит от волеизъявления налогоплательщика;

- сбор подразумевает под собой получение услуги от государственных органов, а налог – нет.

Элементы налогообложения – определенные в соответствующих законодательных актах государства термины, категории, принципы, правила, применяемые в системе налогового права для установления, введения и порядка взимания налога.

Налог можно считать установленным лишь в том случае, когда определены обязательные элементы налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ):

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налога.

Отдельным категориям налогоплательщиков законодательными актами о налогах и сборах могут предусматриваться некоторые налоговые льготы, а также условия для их применения.

Отдельными категориями налогоплательщиков могут выступать:

– индивидуальные предприниматели – зарегистрированные в установленном порядке лица с целью осуществления предпринимательской деятельности, но без регистрации юридического лица (к данной категории также относятся, адвокаты, нотариусы и т. п.);

– налогоплательщики-организации – в зависимости от места образования могут подразделяться на российские и иностранные; обладают гражданской правоспособностью и создаются в соответствии с законодательством государства;

– филиалы, представительства, обособленные подразделения – не являются самостоятельными налогоплательщиками, но несут обязанность по исчислению и уплате налоговых платежей по своему месту нахождения.

Объектами налогообложения могут выступать: операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, недвижимое имущество, прибыль организации или доход физического лица, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо любой другой объект, который имеет физическую, стоимостную или количественную характеристики; при их наличии у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога в соответствии с нормами налогового права.

Налоговая база представляет собой количественную характеристику объекта налогообложения в течение законодательно установленного периода времени.

Под налоговым периодом понимается временной промежуток, по окончании которого производится расчет налоговой базы и определяется размер налогового платежа, подлежащего уплате в бюджет. Как правило, периодом является календарный год, но возможен и иной отрезок времени в зависимости от вида налога. Налоговый период может включать в себя один или несколь-

ких отчетных периодов, по окончании которых налогоплательщиком уплачиваются авансовые платежи.

Налоговая ставка определяется нормами налогового законодательства и представляет собой величину налога на единицу обложения налоговой базы.

Порядок исчисления налога: лицо самостоятельно должно произвести исчисление суммы налога, которая подлежит уплате за установленный налоговый период, на основе размера налоговой базы, ставки и с учетом возможных налоговых льгот.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются индивидуально по каждому налогу и сбору.

Порядок уплаты налогов и сборов: совершается единовременным платежом всей суммы налога в наличной или безналичной форме.

Дополнительные элементы используются для детализации специфики конкретно установленного платежа. К дополнительным элементам правового механизма по расчету и уплате налога можно отнести предусмотренные налоговые льготы, методы расчета, способы уплаты налога, бюджет или фонд, в адрес которых происходит поступление налоговых платежей, соблюдение особенностей налогового режима и регламентированной налоговой отчетности.

На территории Российской Федерации законодательно установлены следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

К федеральным налогам и сборам относятся налоги и сборы, уплата которых обязательна на всей территории Российской Федерации.

К региональным налогам и сборам относятся налоги и сборы, ставки которых устанавливаются на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Данный вид обязательных платежей вводится в действие и прекращается в соответствии с Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и сборах.

К местным относятся налоги и сборы, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и размерах ставок, на основании которых будет производиться расчет налога к уплате, устанавливаемого на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают его в соответствии с положениями Кодекса и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Все федеральные, региональные или местные налоги и сборы могут устанавливаться только на основании положений Налогового кодекса.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;

7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

8) государственная пошлина;

9) налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

К региональным налогам и сборам относятся:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

К местным налогам и сборам относятся:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц;

3) торговый сбор.

Специальные налоговые режимы устанавливаются Налоговым кодексом РФ и предусматривают особый порядок по определению основных элементов налогообложения путем освобождения от обязанности уплаты некоторых налогов и сборов, применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными нормативными правовыми актами.

К специальным налоговым режимам относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

5) патентная система налогообложения;

6) налог на профессиональный доход (в порядке эксперимента с 1 января 2019 г. по 31 декабря 2028 г.).

1.3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Налоговый контроль – это одна из функций налоговых органов, выраженная в виде системы регламентированных организационных мероприятий, объединенных между собой особыми целями, способами и методами осуществления проверочных действий.

Сущность деятельности по осуществлению налогового контроля непосредственно находит свое воплощение в трех независимых этапах (стадиях) его проведения:

а) сбор информации о контролируемом субъекте (осуществляется в формах, регламентируемых ст. 82 НК РФ);

б) оценка собранной информации (преимущественно используя данные акта налоговой проверки);

в) реагирование на результат проанализированной информации (через вынесение определенного решения).

Налоговый контроль осуществляется непосредственно уполномоченными на то налоговыми органами (рис. 2).

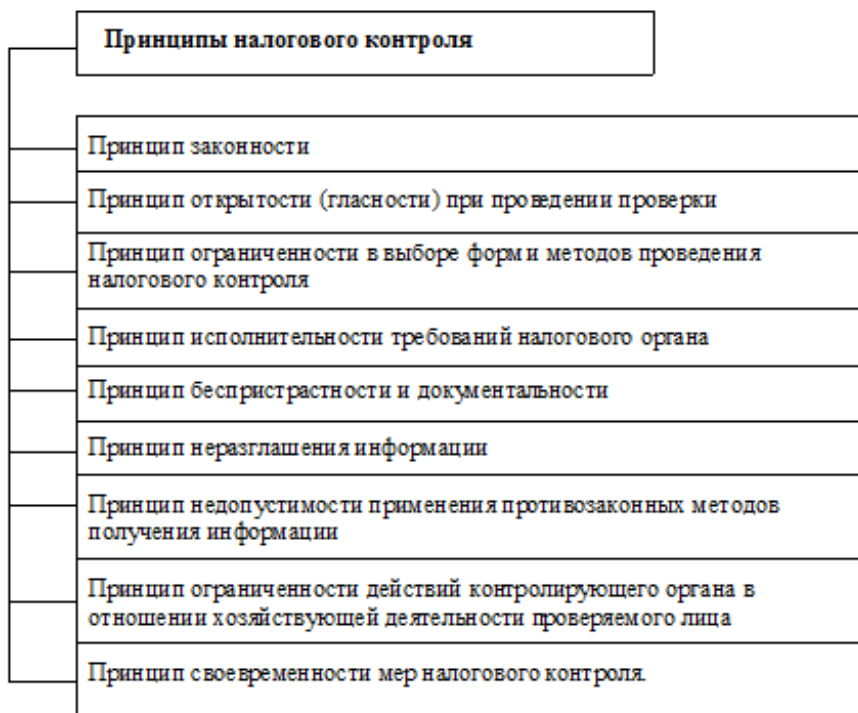


Рис. 2. Правовые принципы налогового контроля

Налоговый контроль проводится с целью обеспечения исполнения законодательства о налогах и сборах. Надзор в системе налогообложения не является основной задачей, так как он должен привести к достижению конкретной цели, которая будет отвечать интересам государства и общества, формируя благоприятные социально-экономические условия для граждан. Основной миссией осуществления налогового контроля будет являться обеспечение соблюдения регламентированных требований, сформированных на основании принципов налогового права.

Формы налогового контроля:

- налоговые проверки;
- получение объяснений от плательщиков (агентов);
- проверки данных налоговых регистров и деклараций;
- осмотр помещений (территорий).

Налоговая проверка – это процедура, проводимая налоговыми органами с целью контроля за своевременностью осуществления фактической уплаты (перечисления) необходимых сумм налогов (сборов) (рис. 3).

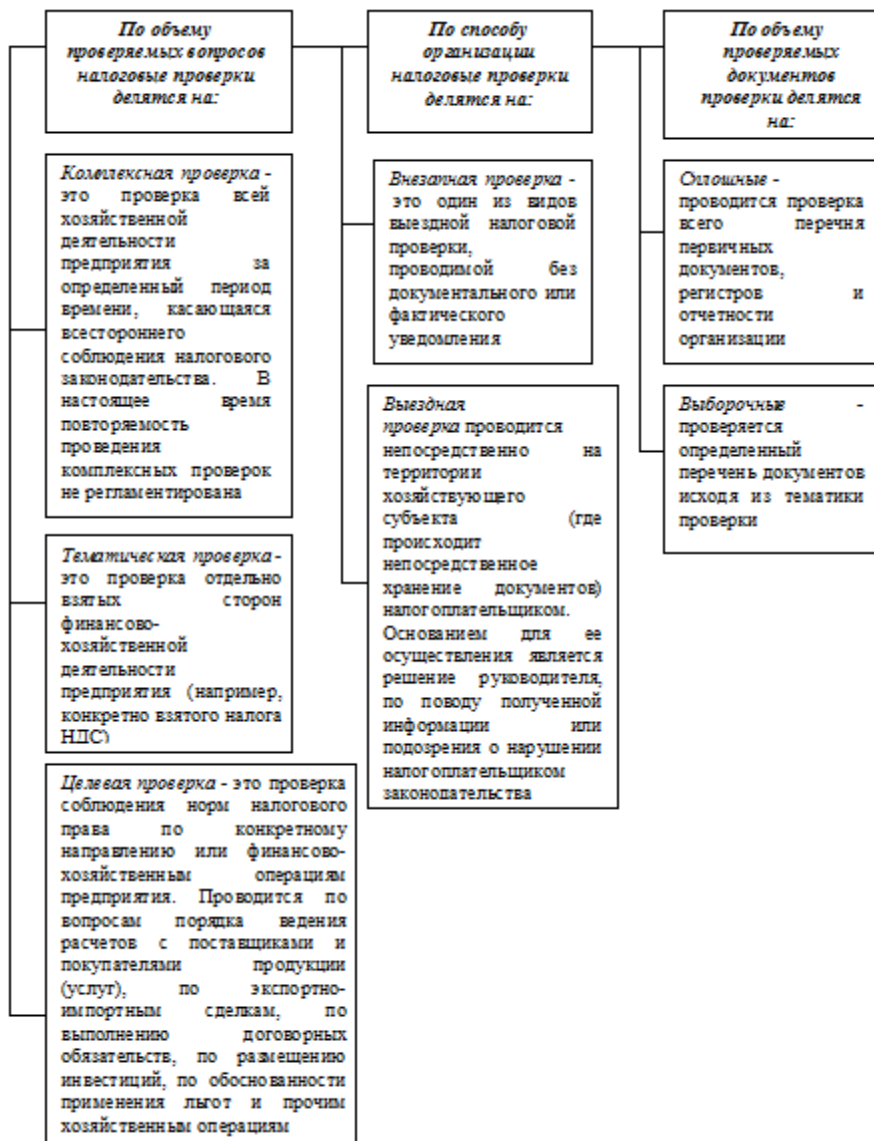


Рис. 3. Классификация налоговых проверок

Данное действие проводится путем сопоставления регистрируемых данных плательщика, полученных в результате контрольных мероприятий, с данными налоговой декларации, подаваемой в налоговую инспекцию.

Налоговая декларация является формой налоговой отчетности обязательно характера в виде заявления налогоплательщика, подаваемого в инспекцию, которая содержит в себе информацию о доходах и расходах, а также источниках их формирования, возможного права на налоговые льготы и прочие данные, необходимые для исчисления и уплаты налогов [2].

Налоговая отчетность представляет собой определенный перечень документов, который необходимо подать в налоговый орган, где числится налогоплательщик, в установленные законодательством сроки. После предоставления требуемых расчетных данных налоговый орган приступает к проведению камеральной проверки. Ею должны быть охвачены все документы, в которых содержатся показатели, имеющие непосредственное значение для правильного исчисления налоговых сумм плательщиком по всем объектам налогообложения. Принятие налоговой отчетности инспекцией происходит либо в случае представления ее самим налогоплательщиком или его агентом, но в присутствии налогоплательщика. Если налоговая отчетность была отправлена налогоплательщиком по почте, то днем ее представления необходимо считать дату отправки конверта с описью вложения (рис. 4).



Рис. 4. Методы налогового контроля

Камеральная проверка – это проверка представленных документов от налогоплательщика в адрес налогового органа (налоговых деклараций и подтверждающих документов), служащих основанием для проверки правильности исчисления и уплаты налогов, с последующей проверкой других имеющихся в

работе у налогового органа сведений о деятельности налогоплательщика, которая проводится по месту нахождения инспекции.

В настоящее время налоговые проверки остаются существенным способом пополнения бюджета. Если в ходе камеральных проверок в налоговых декларациях были обнаружены противоречия или ошибки, налоговый орган имеет право истребовать у налогоплательщика дополнительные документы.

Встречная проверка – это метод, при котором происходит сопоставление всех экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных организациях (подразделениях). Данное мероприятие эффективно лишь в том случае, если документ оформлен в нескольких экземплярах, а не в одном. В качестве примера: договор, счет-фактура, товарная накладная и т. п.

Банк как юридическое лицо должен быть образован в соответствии с банковским законодательством Российской Федерации, а также иметь лицензию на профессиональную деятельность от Центрального банка России.

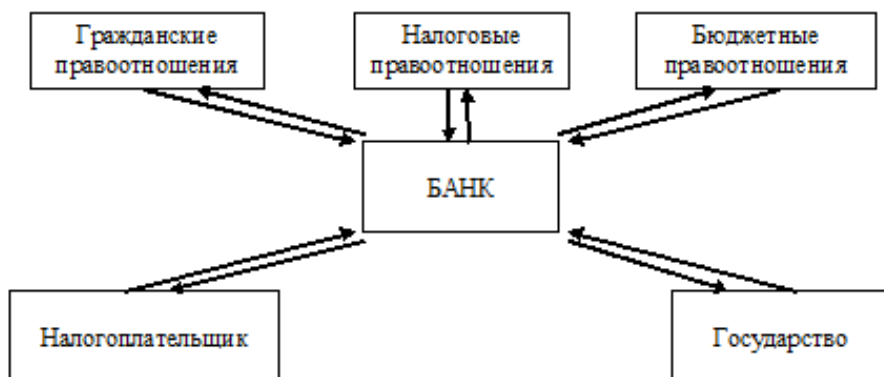


Рис. 5. Банк как элемент налоговых правоотношений

Банк одновременно может выступать в трех лицах (рис. 5):

- самостоятельный налогоплательщик;
- налоговый агент;
- финансовый посредник.

С точки зрения налогового контроля банковская информация играет важную роль при проверке достоверности сведений того или иного налогоплательщика. Таким образом, банк наделяется особым налогово-правовым статусом с определенными правами и обязанностями.

Взаимоотношения между банком и его клиентами регулируются нормами гражданского законодательства. В рамках указанных отношений банковская организация, исключая собственный имущественный интерес, представляет публичные отношения государства в системе общего блага.

В системе учета налогоплательщиков банки должны производить открытие счетов (текущих или расчетных, используемых для системы учета налогообложения) индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам при условии наличия Свидетельства о постановке на налоговый учет. Причем о данном факте в пятидневный срок необходимо оповестить налоговый орган.

Налоговый орган должен осуществлять постоянный мониторинг за банками, состоящими на налоговом учете; фактами поступления информации об открытых счетах ИП и юридическим лицам.

При поступлении мотивированного запроса (основание и цель предоставления данных) от лица налоговых органов о предоставлении информации по операциям ИП или организаций банк также в пятидневный срок должен предоставить ответ, как правило, в виде справки.

В случае, если по счетам налогоплательщика по решению налогового органа было приостановление операций, банки не имеют права на открытие новых счетов.

Таким образом, банк несет административно-правовую ответственность за правонарушения в связи с нарушением сроков предоставления информации; несообщением сведений, необходимых для осуществления налогового контроля; неисполнением решения налогового органа и т. п.

Со стороны налогового органа может быть предпринят ряд мер от взыскания недоимки и пени до подачи ходатайства в адрес Центрального банка России об аннулировании лицензии на ведение банковской деятельности того или иного субъекта.

В соответствии со ст. 102 НК РФ налоговая тайна представляет собой информацию, полученную органами исполнительной власти (ОВД, ФНС, Таможенная служба и т. п.) о деятельности налогоплательщика, за исключением сведений:

- 1) раскрываемых налогоплательщиком самостоятельно или с его разрешения;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушениях налогового законодательства и последующих примененных к нему мерах ответственности;
- 4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам на основании двусторонних соглашений между государствами с целью обоюдного сотрудничества в части налоговых сведений;
- 5) предоставляемых избирательным комиссиям, согласно законодательно закрепленным нормам о выборах, по итогам проверок налоговым органом информации о размере и об источниках доходов.

Налоговые правоотношения – это совокупность общественных отношений и один из видов финансовых правоотношений, урегулированных нормами налогового права и возникающих в процессе установления и взимания налогов и сборов (рис. 6).



Рис. 6. Признаки налоговых правоотношений

Налоговые отношения возникают при наличии соответствующих нормативных правовых актов.

Субъект налогового правоотношения – лицо, являющееся участником общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах:

- физические и юридические лица, на которых возложена обязанность по уплате обязательных платежей в бюджет государства;
- физические и юридические лица, выступающие в качестве налоговых агентов (несут на себе обязанность по расчету, удержанию и дальнейшему перечислению налоговых сумм в бюджет);
- Федеральная налоговая служба Российской Федерации (орган контроля, выполняющий надзорную функцию);
- Федеральная таможенная служба Российской Федерации (контроль в сфере валютных, экспортно-импортных операций и т. п.).

Перечисленные категории субъектов относятся к ключевым участникам налоговых правоотношений, но также можно определить и косвенных (факкультативных) (рис. 7):

- финансовые посредники, способствующие перечислению денежных сумм (банки, коммерческие организации и т. п.);
- лица, оказывающие информационно-консультационную помощь (к примеру, представители);
- правоохранительные органы;
- органы, осуществляющие регистрацию (например, Управление Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, Гостехнадзор и т. п.).



Рис. 7. Субъекты налоговых правоотношений

Объект налогового правоотношения – обязательный безвозмездный платеж в казну государства, устанавливаемый на законодательном уровне, с учетом перспектив развития национальной экономики.

Порядок предоставления информации налоговым органам и ее содержание регламентированы ст. 85 НК РФ.

Информацию налоговым органам в настоящее время предоставляют: 1) органы юстиции, которые осуществляют выдачу лицензии на право ведения нотариальной деятельности; 2) советы адвокатских палат субъектов РФ; 3) органы, которые осуществляют регистрацию физических лиц по месту жительства; 4) органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц; 5) органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества; 6) органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств; 7) органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения; 8) органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия; 9) нотариусы, осуществляющие частную практику; 10) органы, производящие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами; 11) органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории РФ; 12) органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц [2].

ГЛАВА 2. ПРЕСТУПЛЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ И МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ

2.1. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: СУЩНОСТЬ, ПРИЧИНЫ, ОСНОВНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ

Борьба с уклонением от законодательных норм, связанных со взиманием обязательных налоговых платежей с доходов, а также объектов имущественного характера, носит весьма актуальный характер.

В главе 22 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ) содержатся статьи 198–199², направленные на противодействие преступлениям в сфере налоговых отношений.

М. И. Серeda под налоговыми преступлениями понимает деяния, совершение которых затрагивает сферу хозяйственной деятельности субъекта и которые посягают на финансовые притязания государства в аспекте пополнения бюджета за счет поступлений от физических и юридических лиц [27].

Б. В. Волженкин к данной группе преступлений отнес преступления против установленного порядка уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды [15].

Налоговое преступление – противоправное деяние, совершаемое лицом в фискальной сфере государства (между налоговым органом и налогоплательщиком) с целью неуплаты в полном или частичном размере предусмотренных законодательством обязательных налоговых платежей.

Природа налоговых преступлений состоит в несоблюдении установленного регламента по исчислению и взиманию налогов. Данные преступления затрагивают финансовые интересы государства, так как за счет налоговых поступлений формируется основная часть государственного бюджета, средства которого используются, в первую очередь, для реализации социально-экономической политики в стране.

Следует обозначить высокий уровень общественной опасности налоговых преступлений. Данный вывод обусловлен их негативным воздействием на экономическую безопасность государства, что проявляется в недостаточности средств государственного бюджета, которая блокирует процессы стабильного развития общества и, как следствие, может привести к подрыву основ функционирования национальной экономики в целом.

В качестве основных причин, порождающих активное распространение рассматриваемого деяния, следует отметить:

- высокий уровень налогового бремени;
- несовершенство системы налогового контроля;
- пробелы и двусмысленность трактовки норм налогового законодательства.

Первоначально преступления выявляются налоговыми инспекторами в рамках проведения налоговых проверок и реализации мероприятий налогового

контроля, а впоследствии доказываются и квалифицируются уже как преступления сотрудниками правоохранительных органов.

Анализ актуальной следственной и судебной практики позволяет условно выделить ряд типичных схем:

- фиктивные (мнимые) сделки;
- неправомерное применение налоговых льгот и заниженных налоговых ставок;
- подмена гражданско-правовых соглашений (схема направлена на получение налоговой выгоды и заключается в замене одних документов на другие);
- дробление бизнеса и т. д. [22, с.153].

На сегодняшний день в УК РФ сконцентрированы четыре состава налоговых преступлений:

- уклонение от уплаты налогов и сборов с физических лиц;
- уклонение от уплаты налогов и сборов с организаций;
- неисполнение обязанностей налогового агента;
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

Исследователи предлагают различные классификации способов их совершения, где наибольшее распространение получили, к примеру:

- 1) искажение или вуалирование данных налоговых регистров и деклараций;
- 2) уничтожение первичных учетных бухгалтерских документов;
- 3) фальсификация данных по вопросу о заключенных сделках;
- 4) использование фирм-«однодневок», которые, чаще всего, регистрируются на подставных или умерших лиц, что в конечном итоге делает возможным свести к минимуму расчетную налоговую базу и получить возмещение НДС из бюджета;
- 5) использование аффилированных организаций;
- 6) создание барьеров для проведения мероприятий налогового контроля путем непредставления требуемой документации и игнорирования законных обращений органов налогового контроля.

Статистические данные Следственного комитета РФ демонстрируют положительную динамику числа возбужденных уголовных дел по налоговым преступлениям за последние годы: в 2016 г. число направленных в суд уголовных дел составило 1291, в 2020 г. – 3500. Число осужденных, за рассматриваемый четырехлетний период сократилось с 2537 в 2016 г. до 515 в 2020 г., т. е. в 5,96 раз. Следует отметить, что порядка 36 % возбужденных дел были завершены вследствие истечения сроков давности.

В соответствии со статистическими данными Генеральной прокуратуры РФ в 2018 году нераскрытыми остались 4250 выявленных случаев, в 2019 г. этот показатель вырос на 16 %, составив 4730 случаев [23, с. 362].

Анализ судебной практики указывает на следующие закономерности:

- физическими лицами нарушения совершаются путем сокрытия или непредставления информации об объектах налогообложения;
- юридическими лицами нарушения совершаются путем применения схем уклонения от уплаты налогов.

С целью сокращения числа правонарушений и преступлений в налоговой сфере ФНС России была разработана и адаптирована Ведомственная программа профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям Федеральной налоговой службы, утвержденная приказом от 28 сентября 2018 г. № ММВ-7-15/561 [7]. Однако методика, нацеленная на проведение профилактических мероприятий и борьбы с экономическими преступлениями в сфере налогообложения, требует более тщательной проработки и адаптации.

В практике ведения системы налогообложения при исчислении и уплате налогов очень тесно коррелируют два понятия: «налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов». Первое является законным действием лица и позволяет минимизировать размер платежей, второе – противозаконным сокрытием. И то, и другое строится на законодательных основах. Различить их возможно только с точки зрения законности процесса.

Налоговая оптимизация возможна при соблюдении определенных количественных показателей в рамках осуществления хозяйственной деятельности субъекта, выборе специального налогового режима или места ведения деятельности и т. п.

Выявление признаков экономических преступлений (фактические данные, свидетельствующие о наличии противоправного влияния) является одной из основных задач оперативно-розыскной деятельности подразделений ЭБиПК, решающей следующие организационно-тактические задачи:

- выявление лиц и фактов, содержащих в себе оперативный интерес;
- поисковая работа;
- оперативная работа.

В данном случае оперативно-поисковая работа нуждается в информационном обеспечении посредством оперативно-справочных и криминалистических учетов, единого информационного пространства, первичной информации из общедоступных ресурсов сети Интернет (тематические сайты и форумы, социальные сети), а также СМИ.

Результаты изучения нормативных актов, работ научного, учебного и учебно-методического характера указывает на то, что оперативно-поисковая деятельность ЭБиПК строится на признаках, указывающих на подготовку либо совершение налоговых преступлений.

На основе информационно-аналитической работы сотрудников формируется множество обнаруживаемых признаков, которые определяют противоправный характер действий лиц. Учитывая разноплановую форму, классификация признаков позволит выстроить аналитическую работу наиболее оптимальным и эффективным образом. В зависимости от степени взаимосвязи с объектом признаки классифицируются:

1) на общие (связи с организованными преступными группами; взаимосвязанные финансовые потоки; приобретение дорогостоящих предметов за короткое время работы на рынке; наличие у предприятия целевого финансирования; непогашенная судимость за налоговые преступления; сделки с аффилированными лицами; несоответствие деятельности предприятия отчетным данным и т. п.);

2) специальные (предприятия, регистрируемые на подставных лиц; контроль над сделками с подконтрольными лицами; целенаправленное наращивание кредиторской задолженности; вывод активов за границу; искажение данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности; незаконное возмещение НДС и т. д.);

3) факультативные или вспомогательные (отсутствие системы ведения бухгалтерского учета; взятки в виде «откатов» за целевое финансирование; представление искаженных сведений о финансовом положении предприятия; факты незаконного отчуждения имущества; завышение стоимости суммы сметных расчетов и т. п.).

Следует отметить, что признаки необходимо рассматривать в совокупном их выражении, так как конкретный признак не может объективно указывать на вероятность присутствия в деятельности лица противоправных действий.

В основу организации информационно-аналитической и поисковой работы, как правило, положены два типовых подхода:

1) «от налоговой декларации – к налогоплательщику»;

2) «от налогоплательщика – к налоговому преступлению».

В рамках этих схем в соответствии со ст. 10 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» сотрудники подразделений ЭБиПК проводят документирование фактов уклонения от уплаты налогов (сборов), сокрытия объектов налогообложения, являющееся неотъемлемой составной частью процесса раскрытия налоговых преступлений оперативным путем. В данном случае под раскрытием подразумевается выявление подразделениями ЭБиПК путем использования оперативно-розыскных сил, средств, методов и мероприятий обстоятельств преступления и лиц, его совершивших, установление и проверка фактических данных, подтверждающих противоправную деятельность этих лиц, обеспечение возможности использования полученных данных в качестве доказательств в ходе расследования уголовного дела [6].

Документирование решает совокупность смежных задач:

– формирование массива данных бухгалтерского и налогового учета, содержащихся в компьютерных бухгалтерских программах. Данный оперативный результат дает возможность всесторонне оценить механизм совершения налогового преступления и оперативно скорректировать отдельные направления его документирования. Полученные электронные документы в последующем могут быть подвергнуты судебно-бухгалтерской экспертизе;

– установление в механизме преступного деяния способов подготовки, совершения и сокрытия налогового преступления. В целях уклонения от уплаты налогов налогоплательщики зачастую, посредством налоговой и бухгалтерской отчетности, занижают доходы и завышают расходы и себестоимость;

формируют искусственно дебиторскую задолженность; используют большое число посредников (субподрядчиков); пытаются незаконно использовать налоговые льготы и счета сторонних (третьих) организаций;

- установление бенефициарных владельцев организаций (физическое или юридическое лицо, которое осуществляет управление, контроль или владеет определенной долей в уставном капитале предприятия; акционер и т. п.);

- выявление теневых схем, основанных на разделении бизнеса между взаимозависимыми лицами;

- сбор данных о располагаемых активах предприятия, подозреваемых с целью дальнейшего наложения на него ограничений по использованию;

- задействование сил и средств оперативно-поисковых и оперативно-технических подразделений с целью сбора достоверной и полной информации, выявления всех связей между взаимозависимыми лицами, установления дополнительных эпизодов противоправной деятельности;

- обнаружение фактов занижения доходов путем совершения транзитных финансово-хозяйственных операций с привлечением посредников в виде аффилированных фирм, в том числе зарегистрированных в оффшорных зонах;

- обеспечение выявления фактов легализации (отмывания) денежных средств и иного имущества;

- сосредоточение основных усилий подразделений ЭБиПК на предупреждении и раскрытии налоговых преступлений, совершаемых в организованной форме;

- своевременное выявление фактов взяточничества и иных коррупционных преступлений, совершаемых высокопоставленными должностными лицами налоговых органов, имеющими широкие полномочия. На это обстоятельство особое внимание обращается и в Платежном плане МВД России по противодействию коррупции на 2018–2020 годы, утвержденном МВД России 30 августа 2018 г. № 1/10044;

- обнаружение и принятие мер по сохранению документов, содержащих следы материального характера, подтверждающие факты уклонения от уплаты налогов (договоры на выполнение работ (оказание услуг), поставку материальных ценностей; учредительные документы предприятия; отчетность предприятия по тем периодам, за которые налоги и страховые взносы не уплачены; платежные документы; договоры с потребителями продукции; документы о движении денежных средств по кассе предприятия за проверяемый период; черновые записи, неофициальная учетная документация, документы с признаками физического подлога (исправления, дописки, подчистки и т. п.);

- получение с целью документирования информации, которую можно использовать в качестве доказательства, содержащейся на различных интернет-сервисах, в том числе сообщениях социальных сетей, мессенджеров, электронной почты, IP-телефонии, в информационных системах, поддерживающих банковские операции, приложения электронной торговли, транспортных перевозок, электронный документооборот.

Как известно, на сегодня в системе МВД России существует 12 оперативных подразделений, сотрудники которых в пределах своих полномочий сталкиваются со следами – признаками налоговых преступлений. В то же время взаимодействие с подразделениями ЭБиПК на ведомственном уровне должным образом не регламентировано. Проведение оперативно-розыскных мероприятий и порядок взаимодействия сотрудников оперативных подразделений полиции с подразделениями ЭБиПК регламентируются отдельными нормативными правовыми актами, что вызывает некоторые трудности при решении оперативно-тактических задач, связанных в первую очередь с выявлением и пресечением преступлений налоговой направленности, включая совершаемые на объектах потребительского рынка. Эти трудности отчасти обусловлены отсутствием прямых нормативных предписаний руководителей оперативных подразделений полиции о необходимости участия в выявлении налоговых преступлений и своевременном информировании подразделения ЭБиПК об имеющихся сведениях о подготавливаемых и совершаемых налоговых правонарушениях. Учитывая это, по нашему глубокому убеждению, назрела необходимость разработки единого нормативно-правового акта, закрепляющего порядок информационного взаимодействия подразделений ЭБиПК с другими оперативными подразделениями полиции при обнаружении признаков преступлений налоговой направленности.

Направления и формы взаимодействия в нем должны быть максимально увязаны со следующими типичными оперативно-тактическими схемами:

«выездная налоговая проверка – возбуждение уголовного дела»;

«оперативно-розыскная деятельность – выездная налоговая проверка – привлечение к налоговой ответственности»;

«аналитические процедуры налогового органа – оперативно-розыскная деятельность – возбуждение уголовного дела».

Как показывает проведенное выборочное исследование, результативность оперативно-розыскного противодействия налоговым преступлениям напрямую зависит от качества не только внутриведомственного, но и межведомственного взаимодействия. Здесь речь идет о взаимодействии подразделений ЭБиПК с налоговыми органами при выявлении, предупреждении, документировании, пресечении и расследовании преступлений налоговой направленности, подследственных органам Следственного комитета Российской Федерации (СК РФ). К сожалению, на сегодняшний день на федеральном уровне отсутствует нормативный правовой акт, устанавливающий общий порядок межведомственного взаимодействия и информационного обмена между МВД России и СК РФ при раскрытии и расследовании налоговых преступлений. Территориальные органы МВД России на региональном уровне по своей инициативе, не дожидаясь общероссийского акта, стали принимать на местах в целях повышения эффективности организации деятельности по раскрытию и расследованию налоговых преступлений нормативные правовые акты, причем не безуспешно [20].

2.2. ОСОБЕННОСТИ ДОСЛЕДСТВЕННЫХ ПРОВЕРОК ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Нормативно-правовые документы СК России регламентируют порядок предоставления, рассмотрения и регистрации материалов, содержащих информацию о выявленных налоговых преступлениях. В дополнение алгоритма разработан совместный приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009, разъясняющий порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений, а также ряд инструкций, раскрывающих порядок направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения [8].

Своевременность выявления налоговыми органами обстоятельств, требующих привлечения сотрудников правоохранительных органов, а также качественный подход при подготовке перечня подтверждающих преступление документов, формируют общий высокий результат эффективности работы следственных органов. Зачастую перечень материалов нуждается в доработке (из-за неполного объема). Следует отметить, что предоставлению подлежат все сведения, свидетельствующие о нарушениях налогового законодательства.

Каждый материал (сведения) подлежит первоочередной формальной, нормативной и «внешней» оценке на факт выявления ошибок в оформлении или противоречивости законодательной базе, в частности, основаниям проведения проверки, начиная с постановления. Сверяется уровень полномочий лиц, принимавших участие в проверке. Проверяется наличие протоколов, первичных бухгалтерских и налоговых документов, возражений, писем, ответов ФНС, приложений и т. п.

На следующем этапе все собранные материалы подлежат качественной оценке с точки зрения доказательной базы. Производится моделирование цепочки документов для выстраивания причинно-следственной связи; соотношение выводов в акте проверки с приложениями и собранной доказательной документальной базой. Проверке также подвергаются все организационно-правовые характеристики предприятия, экономические и налоговые показатели его деятельности.

Оценке подвергаются методы документального и фактического контроля, которые были использованы при проведении проверки, объективность сделанных выводов, их полнота, соответствие нормам законодательства и достоверность применяемых расчетов. Может возникнуть необходимость в аудиторской проверке данного лица.

Таким образом, акт по результатам налоговой проверки в совокупности с решением налогового органа, перечнем первичной документации и регистров являются необходимым условием формирования исчерпывающей доказательной базы о нарушении налогового законодательства в отношении налогоплатель-

тельщика. Перечисленные сведения позволяют следователю сделать вывод о степени достаточности материалов для принятия обоснованного решения о возбуждении уголовного дела или об отказе. В соответствии с требованиями ст. 143 УПК РФ составляется рапорт об обнаружении признаков налогового преступления с подробным перечислением всех выявленных фактов, сигнализирующих об уклонении от уплаты налогов, и иной существенной информации.

Как правило, во избежание ошибок на стадии возбуждения уголовного дела установить наличие признаков налогового правонарушения достаточно сложно, так как приведенные выше материалы обычно содержат сведения только об объективной стороне, т. е. о механизме совершения налогового правонарушения, и не позволяют дать полное представление о его субъективной стороне. Поэтому в большинстве случаев уголовные дела о нарушении законодательства о налогах и сборах возбуждаются на основании предполагаемых выводов о наличии в деятельности всех признаков преступления.

Уголовное преследование подозреваемого или обвиняемого в совершении преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ, должно быть прекращено в случае, если до окончания предварительного следствия ущерб, причиненный бюджетной системе в результате совершения налогового преступления, возмещен в полном объеме.

При этом общая сумма возмещаемого ущерба содержит в своем расчете полную сумму недоимки в размере, определенном налоговым органом во вступившем в силу решении о привлечении к ответственности, и сумму соответствующих пеней и штрафов. При определении обстоятельств, подлежащих доказыванию по делам о налоговых преступлениях, следует исходить из того, что, по общему правилу, при производстве по уголовному делу подлежат доказыванию:

- событие преступления;
- виновность лица в совершении преступления, форма его вины и мотивы;
- обстоятельства, характеризующие личность обвиняемого;
- характер и размер вреда, причиненного преступлением, и др. [31]

Расследование налоговых преступлений традиционно считалось достаточно сложной и трудоемкой задачей. Это связано с многообразием применяемых схем, использованием пробелов в налоговом законодательстве, наличием большого количества посредников, длинной «цепочки» документов, отсутствием необходимых знаний и навыков при выявлении и раскрытии.

Первоначальный этап расследования любого преступления предполагает участие в нем кроме следователя еще и специалиста. Особенно это относится к расследованию преступлений в сфере налогообложения, где действуют достаточно грамотные и компетентные лица, получающие к тому же соответствующие консультации по проблемам «безопасного» сокрытия подлежащих уплате налогов [21].

В практике работы правоохранительных органов, осуществляющих противодействие уклонению от уплаты налогов и сборов, присутствует факт злоупотребления свободой экономических отношений, как со стороны должностных лиц государственных органов, так и со стороны налогоплательщиков. Отмечается низкая эффективность действующих уголовно-правовых норм, неоднозначность их толкования и неполнота. В качестве примера, исходя из практики, уголовное преследование в отношении субъекта может быть только при условии наличия всех бухгалтерских (финансовых) документов, подтверждающих факты доходов и расходов. Между тем, следует сделать акцент на том, что только в отношении некоторых видов документов определен конкретный срок их хранения, и в случае их отсутствия наступает административная и/или налоговая ответственность (штрафные санкции).

В соответствии с Федеральным законом от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты...» (с изм. и доп.) полномочия органов внутренних дел при осуществлении оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности при расследовании налоговых преступлений дополнены правом доступа к сведениям, составляющим налоговую и банковскую тайну, что, безусловно, должно повлиять на качественно новые, улучшенные показатели в работе.

Особую сложность при расследовании налоговых преступлений создает бланкетный способ их описания в уголовном законе (включение в данные составы понятий финансового, гражданского и собственно уголовного права). Здесь следует отметить также крайнюю нестабильность налогового законодательства, наличие в нем множества пробелов и коллизий.

Практика расследования таких сложных преступлений, каковыми являются налоговые, выработала свои критерии и алгоритмы принимаемых решений. В первую очередь необходимо выяснить, содержат ли поступившие материалы результаты документально-проверочной деятельности, которые оцениваются следователем по следующим критериям:

- имеется ли в собранных документах и материалах соответствующий требованиям УПК РФ повод к возбуждению уголовного дела;
- достаточны ли собранные данные о налоговом правонарушении для принятия решения о возбуждении уголовного дела;
- учтены ли в них обстоятельства, исключающие производство по уголовному делу.

Применительно к делам о налоговых преступлениях поводами и основаниями к их возбуждению являются акты и решения выездных налоговых проверок, документальных проверок налогоплательщиков, установивших уклонение от уплаты налогов в размерах, определенных диспозициями ст. 198 и 199 УК РФ.

В настоящее время уголовно-правовые проблемы борьбы с преступлениями в сфере налогообложения приобретают особую актуальность и все чаще становятся предметом научных исследований специалистов [21]. Тем не менее,

до выработки единой методики квалификации преступлений данной категории еще далеко.

Практика свидетельствует о том, что трудности с возбуждением уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов как физическими, так и юридическими лицами начинаются уже на первоначальном этапе. Даже зафиксированный факт внесения в бухгалтерские документы недостоверных данных об имуществе или доходе одной экспертизой может быть расценен как преступление, а другой экспертизой – как проступок. Поэтому и собирание доказательственной базы (допрос свидетелей, назначение экспертиз и получение их положительного заключения) еще не свидетельствует о том, что у возбужденного уголовного дела есть судебная перспектива.

Порой внесение заведомо искаженных данных в бухгалтерские документы, представление недостоверной информации налоговым органам или ее непредставление в срок рассматриваются как покушение на преступление. Однако следует высказать мнение, что важно не само по себе внесение искаженных данных, но и внесение данных в документы, представляемые налоговым органам, которые и зафиксировали данный факт. Соответственно, под документами, имеющими большое доказательственное значение, необходимо понимать налоговую отчетность. Именно в этом случае происходит действие, непосредственно направленное на совершение преступления и создающее реальную угрозу причинения вреда.

Если происходит составление фиктивных документов, их внесение в бухгалтерские документы (первичные документы, регистры бухгалтерского учета) или даже включение в иные виды отчетности (бухгалтерский баланс, статистическая отчетность), то эти действия должны рассматриваться только как приготовление к преступлению, так как лишь создаются необходимые условия для совершения преступления, изготавливаются средства. Однако доказать это на практике чрезвычайно трудно.

Достаточно часто в следственной практике встречаются случаи, когда фирма создается на подставное лицо (нередко по подложному паспорту), а фактически всеми делами управляет совершенно посторонний гражданин. В этом случае необходимо установить и документально подтвердить, кто реально осуществлял ведение дел организации, и в последующем рассматривать его как организатора (при наличии номинального директора, посвященного в курс дела) или как непосредственного исполнителя (при использовании подложных документов).

К сожалению, следственная практика не всегда находит возможность полностью раскрыть все аспекты совершенного деяния, за гранью расследования оказывается деятельность иных, кроме исполнителей, участников налогового преступления.

Результаты изучения уголовных дел, возбужденных по ст. 198, 199 УК РФ, дают возможность выявить основные недостатки и ошибки, допущенные в стадии проверки материалов и возбуждения уголовного дела, которые впо-

следствии повлияли на полноту, всесторонность и объективность расследования.

Подводя итог сказанному, можно предложить некий алгоритм действий следователя на первоначальном этапе расследования налоговых преступлений, позволяющий избежать неоправданных затрат времени на дополнительные допросы и проверки:

- проводить первоначальные следственные действия в комплексе с оперативно-розыскными мероприятиями с привлечением на начальной стадии специалиста-ревизора;

- в целях проведения в дальнейшем судебно-бухгалтерской и судебно-экономической экспертизы немедленно изымать все первичные бухгалтерские документы;

- предоставить проверяемым лицам возможность самостоятельно составить объяснения по поводу допущенных нарушений законодательства;

- проводить допросы подозреваемых лиц с привлечением специалистов-ревизоров оперативных подразделений.

Таким образом, сложность работы с будущими доказательствами налогового преступления определяется, в первую очередь, разнообразием документов, используемых для оформления хозяйственных операций. Исключение составляют лишь кассовые и расчетно-банковские операции, где действует единый порядок. Поэтому привлечение специалиста-ревизора при расследовании налоговых преступлений является обоснованной необходимостью.

2.3. РОЛЬ ЭКСПЕРТА И СПЕЦИАЛИСТА В ПРОЦЕССЕ ДОКАЗЫВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Налоговое преступление – это очень серьезная проблема как для лица, обвиняемого в его совершении, так и для лиц, доказывающих его виновность. Поэтому многое решается в ходе судебного процесса. Грамотная и квалифицированная экономическая помощь и поддержка по делу о налоговом преступлении играют ключевую роль в его исходе.

Для решения своих задач специалисты-ревизоры и эксперты применяют такие приемы анализа документов, как встречная проверка, контрольное сличение остатков, устный опрос, наблюдение или участие в инвентаризации, проверка арифметических расчетов и др. Применение того или иного метода во многом предопределяет успех всей практической деятельности по раскрытию налоговых преступлений.

Познания в области бухгалтерии и налогообложения необходимы также и следователям, и дознавателям различных ведомств, которые специализируются на расследовании уголовных дел, связанных с преступлениями в сфере экономики. Следователи должны знать, в каких конкретно бухгалтерских документах, регистрах налогового и бухгалтерского учета, финансовой и налоговой отчетности могут найти конкретные следы тех или иных преступлений в сфере

экономики и налогообложения. Это необходимо для того, чтобы профессионально построить методику и тактику расследования, ясно представлять, какую информацию об обстоятельствах уголовного дела, подлежащих доказыванию, можно получить из данных бухгалтерского учета и отчетности и т. д. Следователь должен также грамотно поставить вопросы перед специалистом или экспертом. От умелого взаимодействия с этими специалистами во многом зависит исход расследуемого уголовного дела.

Судебная налоговая экспертиза – это исследование документов бухгалтерского и налогового учета с помощью специальных знаний и методов, позволяющих определить соблюдение порядка расчета показателей (сумм налогов и страховых взносов) и соответствие его нормам налогового законодательства. Экспертиза дает возможность выявить нарушения установленных требований, арифметические ошибки, просрочку платежа.

Предметом экспертизы являются фактически полученные данные в рамках той или иной ситуации, которые попадают под исследование в уголовном судопроизводстве. Основой исследования выступают элементы налогообложения и страховых взносов и сами налогоплательщики.

В качестве задач налоговой экспертизы можно обозначить:

- выявление несоответствий в установленном налоговым законодательством порядке расчета;
- обнаружение и исследование закономерностей и следов преступлений;
- установление нарушений требований и документального их подтверждения, выявленного в ходе проверки.

Объектами налоговой экспертизы, как и всех бухгалтерских экспертиз, являются документы. Основными документами являются первичные и регистры, вспомогательными – результаты проверок, учредительные документы и прочее [17].

В качестве одной из основных проблем при проведении судебной налоговой экспертизы следует определить сложность (многозначность) в трактовке понятий и их соотношений, а также сложность восприятия в целом. Таким образом, в ходе проведения исследования опираться только на знания эксперта будет недостаточно. Знание всех нюансов законодательства предполагает привлекать дополнительно соответствующих специалистов.

Схемы налоговых преступлений в сравнении с прочими преступлениями экономической направленности отличаются своим многообразием. В каждом выявленном случае довольно часто встречается ситуация в виде какого-либо обстоятельства, которое становится затруднением при выявлении и доказывании преступления. Одним из таких проблемных моментов выступает расхождение в расчете сумм материального ущерба. В подобных случаях привлекается специалист, обладающий соответствующими экономическими знаниями. Знания могут быть реализованы в следующих формах: судебная экономическая экспертиза, документальная проверка (ревизия), консультационная деятельность специалиста-экономиста, исследование документов.

Ряд специалистов полагают, что конкретное выделение налоговой экспертизы из видов прочих судебных экспертиз не дает полной картины. В качестве основной процедуры проверки расчетов выступает судебная экономическая экспертиза, которая имеет комплексный характер.

Камеральная или выездная налоговая проверка также проводится с целью контроля за деятельностью налогоплательщика, только уже с привлечением сотрудников федеральной налоговой службы. При выявлении различных фактов нарушений в десятидневный срок материалы по ней направляются в Следственный комитет РФ по месту совершения преступления. Следует сделать оговорку, что не каждый признак или нарушение, выявленные в рамках налоговой проверки, несет в себе основания для возбуждения уголовного дела.

Также велико значение консультационной деятельности специалиста-экономиста при документировании признаков налогового преступления. Так, специалист-экономист при проведении следственных и оперативно-розыскных 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 оперуполномоченного ЭБ и ПК, 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-розыскное 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-розыскных 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 [16].

В процессе создания типовых методик для проведения экспертиз в сфере налогообложения их следует группировать по какому-либо признаку. Часто сотрудники экспертно-криминалистических подразделений МВД России осуществляют группировку по двум направлениям:

- по способу совершения преступления (определенные закономерности отражения информации параллельно в бухгалтерском и налоговом учете);
- по виду налога (в действиях лица прослеживается конкретная цель в виде уклонения от уплаты в отношении определенного налога).

Например, если организацией была сокрыта часть выручки, то она одновременно уклонилась от уплаты налога на прибыль и налога на добавленную стоимость. В данном примере эксперту необходимо будет установить сумму каждого из двух видов налога.

Однако данный критерий группировки имеет существенный недостаток, так как количество видов налогов четко определено в налоговом законодательстве, в отличие от способов совершения преступления и их количества, которое неизвестно.

Потому при расследовании налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, в качестве критерия группировки целесообразно принять вид налога, не уплаченного налогоплательщиком. И уже опираясь на вид налога, необходимо изучить наиболее часто встречающиеся способы уклонения от его уплаты, так как именно от них зависит перечень подзадач, которые предстоит решить эксперту для установления суммы неисчисленного налога и состав объектов исследования [28].

Таким образом, эксперты и специалисты – ревизоры подразделений по налоговым преступлениям, чья деятельность непосредственно связана с участием в уголовном процессе, должны иметь именно специальные экономические познания. «Специальность» [18] этих познаний заключается именно в умении распознавать в бухгалтерской информации признаки противоправной деятельности.

ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ МОШЕННИЧЕСТВА: ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ АСПЕКТ И НЕДОСТАТКИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

3.1. НАЛОГОВЫЕ МОШЕННИЧЕСТВА В СФЕРЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Развитие экономики всегда связано с процессами формирования все новых способов махинаций, в том числе в области налоговых правонарушений. Ускорение научно-технического прогресса, кумулятивный эффект экономических кризисов вызывает желание нечистых на руку субъектов экономической деятельности к совершению противоправных действий. Сложность налогового законодательства, постоянные его изменения, а также низкая налоговая культура среди населения и недоверие юридических и физических лиц к налоговой системе увеличивают масштабы уклонения от уплаты налогов, расширяют проявление теневой экономики, тем самым создают угрозу экономической безопасности. Все это создаёт реальную угрозу ухудшения условий формирования доходной базы бюджета государства и, как следствие, угрозу реализации социальных программ и национальных проектов Российской Федерации.

Статья 57 Конституции РФ утверждает, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Однако собрать налоги в полном объёме не удаётся ни одному государству в мире, поскольку укрытие доходов от налогообложения во всех странах является одним из наиболее распространённых правонарушений. Несмотря на постоянное совершенствование налогового законодательства и финансового контроля, масштабы уклонения от уплаты налогов остаются значительными [22, с. 37].

В сфере налоговых правоотношений принято выделять два вида налоговых деликтов – преступления и правонарушения. Отличие между ними обуславливается их нормативностью и степенью общественной опасности [4, с. 59].

В главе 22 УК РФ «Преступления в сфере экономической деятельности» в ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за налоговые преступления, под которыми понимается совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством РФ. Традиционно налоговые преступления отличаются существенной сложностью в доказывании. Трудно доказуемым считается умысел подозреваемых на совершение преступлений. Сторона обвинения должна доказать, что неуплата налогов не явилась результатом бухгалтерской ошибки, неточных подсчётов, а также умысел на совершение налоговых преступлений исключается в случае противоречия законов.

В статье 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика

страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность [2].

В случае уклонения от уплаты налогов, с умыслом или по неосторожности, виновные несут налоговую ответственность. Основаниями налоговой ответственности выступают: 1) нормативное основание – закреплённая в законе нормативная модель правонарушения; 2) фактическое основание – реально совершённое налоговое правонарушение; 3) процессуальное основание – акт налогового органа или суда о привлечении к ответственности.

Налоговое правонарушение – виновно совершённое, вредное, противоправное деяние (действие или бездействие), за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Признаки налогового правонарушения включают противоправность, реальность, вредность, виновность, наказуемость.

Противоправность состоит в нарушении действующих норм налогового законодательства. Совершение вредного, осуждаемого деяния, причиняющего ущерб общественным отношениям, но не предусмотренное НК РФ в качестве налогового правонарушения, не является основанием налоговой ответственности. Например, перерегистрация налогоплательщика в оффшорной зоне или иные способы оптимизации налогообложения не поощряются государством, но и налоговым правонарушением признаваться не могут. Квалификация деяния в качестве налогового правонарушения по аналогии также не допускается.

Налоговое правонарушение должно быть совершено реально. Это означает, что ответственность наступает только за фактически совершённое, то есть объективированное вовне деяние. При этом налоговое правонарушение может выразиться в форме действия или бездействия. Первое предполагает несоблюдение запретов, второе – неисполнение обязанностей. Субъективное вменение, то есть ответственность за какие-либо проявления психической деятельности (мысли, чувства, намерения, убеждения) или за определённые качества личности (национальность, вероисповедание, социальное положение, родственные или дружеские связи), не допускается.

Cogitationis poenam nemo patitur – никто не несёт ответственности за свои мысли. Например, руководитель и главный бухгалтер организации могут сколько угодно долго мечтать, обсуждать и планировать налоговое правонарушение, но сама по себе такая деятельность – до реального воплощения незаконной идеи на практике – не влечёт привлечение к ответственности.

Вредность деяния не названа законодателем в качестве обязательного признака налогового правонарушения. Такое положение, видимо, связано с преобладанием в налоговом праве формальных составов, ответственность за совершение которых наступает независимо от того, причинен ли реальный ущерб, возникли или нет негативные материальные последствия. Налоговые правонарушения причиняют вред фискальным интересам государства. Однако если учитывать, что налоги – основной доходный источник бюджетов всех уровней, то налоговые правонарушения ущемляют права бюджетополучателей на получение бюджетного финансирования. Таким образом, от налоговых пра-

вонарушений страдают пенсионеры, инвалиды, студенты, работники бюджетной сферы.

До 2018 г. правонарушения в сфере налоговых правоотношений, особенно при возмещении НДС, квалифицировались как хищение в форме мошенничества.

Пример 1. В апелляционном постановлении Архангельского областного суда от 17.08.2018 № 22-2004/18 описывается ситуация, когда предприниматель осуждён за покушение на мошенничество за недостоверные сведения в декларации по НДС. Вопрос о квалификации действий как налогового преступления не обсуждался.

Пример 2. Районный суд Краснодарского края вернул дело прокурору, посчитав квалификацию по ст. 199 УК РФ мягкой, заявив о необходимости рассмотрения вопроса о вычете НДС как мошенничества. Краевой суд разобрался в деле и отменил незаконное постановление (апелляционное постановление Краснодарского краевого суда от 25.04.2018 № 22-2431/18) [29, с. 17].

Данные примеры судебной практики показали проблему квалификации налогового мошенничества как вида налогового правонарушения или налогового преступления. Поэтому в определении № 839-О от 27.03.2018 Конституционный Суд РФ разъяснил, что вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет соответствующего уровня неуплаченных налогов (недоимки) и пеней, что в числе прочего отличает данные факты от хищений.

В ст. 159 УК РФ мошенничество определяется как «хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием...» [4].

Часть мошеннических действий приходится на налоговые мошенничества как преступления в сфере экономической деятельности (рис. 8).

При этом понятие «налоговое мошенничество» не имеет пока чёткого юридического определения, что усложняет выделение объекта и предмета налогового преступления и, как итог, определение меры наказания. Данная ситуация показывает, что отсутствие разграничения составов преступлений в ст. 159 и ст. 198, 199 УК РФ влияет на то, что одни и те же нарушения могут трактоваться по-разному в различных ситуациях. Так, автор «Расследования преступлений в сфере экономики» В. М. Юрин утверждает, что «мошенничество как преступление многолико, и этим оно во многом обязано способу совершения преступления, который по своему значению является центральным элементом криминалистической характеристики мошенничества» [33, с. 69].

Динамика дел о мошенничестве и преступлениях в сфере экономической деятельности

Число зарегистрированных дел

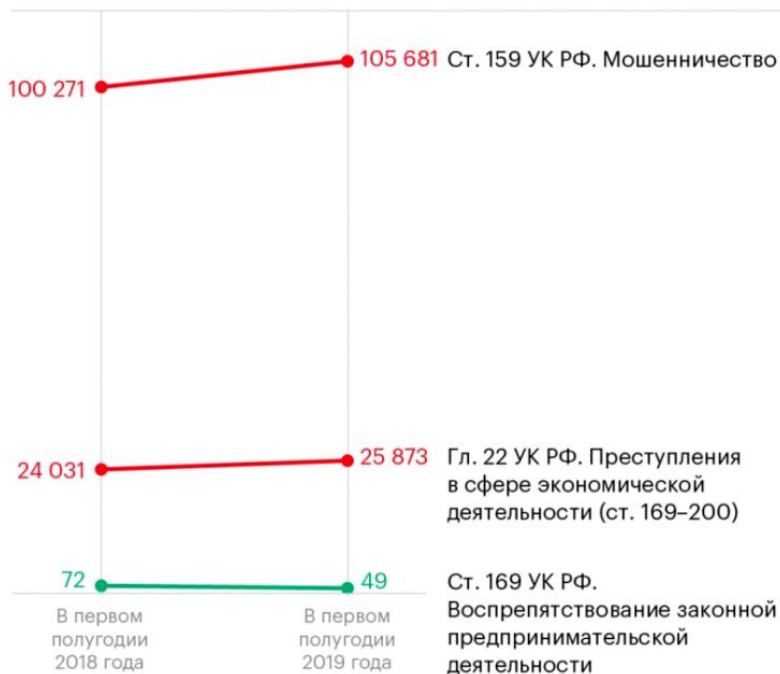


Рис. 8. Динамика дел о мошенничестве и преступлениях в сфере экономической деятельности (источник: аппарат бизнес-омбудсмена Бориса Титова)

Исходя из такой трактовки, исследователи Н. Ф. Попова, Н. А. Чикалина, Л. Д. Гаухман, В. Г. Истомина, В. С. Белохребтов выделяют в качестве основных следующие виды «налогового мошенничества», которые используются на территории Российской Федерации.

1. Мошенничество в отношении имущественных вычетов по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ):

а) физическое лицо представило в налоговый орган декларацию по форме 3-НДФЛ и заявление о предоставлении ему имущественных вычетов за покупку квартиры. В данных документах информация не соответствовала действительности, а именно, физическим лицом был скрыт факт того, что квартира была приобретена за счёт средств государства. Действия указанного физического лица были истолкованы судом по ч. 3 ст. 159 УК РФ как мошенничество, а именно как хищение чужого имущества путём обмана.

1.2. Мошенничество в отношении имущественных вычетов также может производиться третьими лицами. Таким примером стало получение имущественного вычета физическим лицом – мошенником вместо другого физического лица. В данном случае схема мошеннических действий выглядела следующим образом (рис. 9).

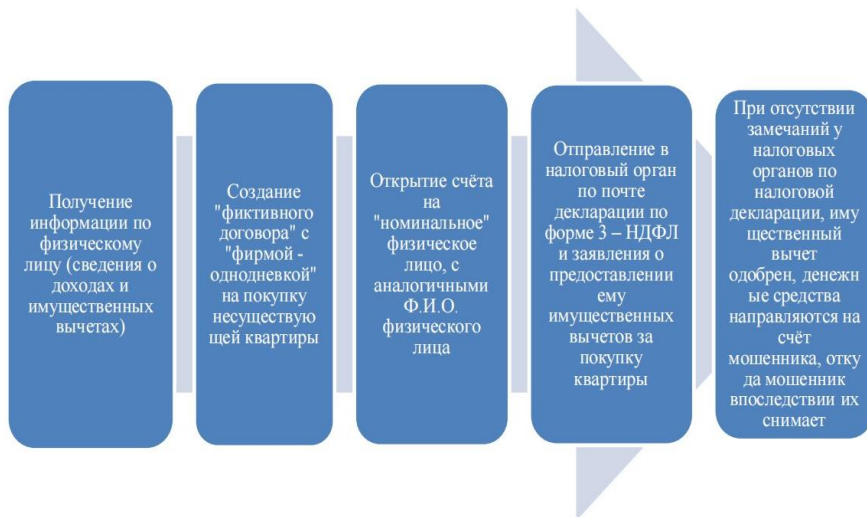


Рис. 9. Схема мошеннических действий в отношении имущественных вычетов [11, с. 29]

2. Мошенничество от имени «налоговых органов» с целью получения от граждан платежей по налогам и сборам.

3. Мошенничество, связанное с налогом на добавленную стоимость (НДС).

Однако автор исследования «Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов» Н. И. Пикуров утверждает, что «выявление латентной части уклонения от уплаты налогов существенно затруднено, поскольку преступление считается оконченным только после истечения сроков уплаты налога. К тому времени многие доказательства преступной деятельности – подлоги первичных документов, мнимые сделки, направленные на незаконное уменьшение налоговой базы, и т. п. – маскируются посредством запутанных серий различного рода финансовых операций и сделок, в том числе с фирмами, которые к моменту проверки прекращают свою деятельность» [25, с. 22].

С этой позиции, основой является юридическая установка, что в общем виде понятие «налоговое мошенничество» можно обозначить как умышленные действия лица, совершаемые путем фальсификации документов, имеющих значение для органов ФНС, с целью незаконного уменьшения суммы платежа.

В ст. 198 и 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов...» достаточно ясно описан способ обмана налоговых органов, а именно внесение заведомо ложных сведений в декларации либо иные документы.

Под уклонением в п. 3 постановления Пленума Верховного Суда «О практике применения судами уголовного законодательства за налоговые преступления» от 28.12.2006 № 64 (далее – Постановление № 64) понимается умышленное деяние, выраженное в форме действия или бездействия, которое направлено на неуплату налогов в крупном или особо крупном размере, что повлекло полное либо частичное непоступление средств в бюджет РФ [9].

Способы уклонения могут быть следующими:

- активные действия, направленные на сокрытие данных либо на внесение искажённых сведений в документы, которые применяются для целей налогообложения;

- бездействие, то есть невнесение в налоговую декларацию или иной документ реальных данных, направленное на уклонение от уплаты налогов или иных общеобязательных сборов в бюджет. К бездействию может быть также отнесено непредоставление в органы Федеральной налоговой службы необходимых документов.

На практике достаточно часто случаются ситуации, когда срок подачи налоговой декларации и срок уплаты налога не совпадает с моментом окончания преступления, предусмотренного ст. 198, 199 УК РФ. Им необходимо считать фактическую неуплату в срок, установленный в НК РФ (п. 5 Постановления № 64) [9].

На этом основании часть исследователей проблемы налогового мошенничества утверждают, что для признания определённых действий (бездействия) налоговым преступлением, а именно, мошенничеством, необходимы следующие условия:

- ненадлежащее оформление первичных документов для выплаты заработной платы сотрудникам. Нарушение заключается в том, что в документах указана гораздо меньшая сумма, чем та, которая работнику выплачивается фактически. Таким образом, работодатель значительно уменьшает сумму отчисляемого налога в бюджет;

- уклонение от оформления документов о выплатах физическому или юридическому лицу – в данном случае выплата денежных средств производится без какого-либо документального оформления вообще. Таким образом, деньги в бюджет практически не переводятся;

- денежные средства выплачиваются не из кассы предприятия, а через страховые компании путем заключения фиктивных договоров. В таком случае выплата маскируется под страховое возмещение, которое не является объектом налогообложения;

- предоставление юридическим или физическим лицам безвозмездных ссуд с последующим открытием депозитных счетов и размещением денег на них;

– осуществление хозяйственной деятельности без регистрации в налоговых органах – юридическое лицо осуществляет хозяйственную деятельность, фактически не уплачивая никаких налогов;

– необоснованное списание товарно-материальных ценностей при фактической их продаже без оприходования, то есть правильного бухгалтерского оформления. Такие действия приводят к образованию так называемой «чёрной наличности».

Недостаток законодательства, таким образом, проявляется в том, что наиболее часто встречающиеся вышеизложенные факты налоговых мошенничеств пока не описаны отдельными положениями КС РФ и статьями УК РФ.

В УК РФ закреплены следующие виды преступлений в сфере налогового мошенничества:

– уклонение от уплаты налогов с физического лица (ст. 198 УК РФ) – при квалификации преступления по этой статье физическое лицо должно совершить действие или бездействие, в результате которого сумма платежа уменьшилась;

– уклонение от уплаты налогов с юридического лица (ст. 199 УК РФ) – данное преступление, по сути, ничем не отличается от деяния, предусмотренного ст. 198 УК РФ. Разница в том, что действия, направленные на уклонение от перечисления средств, совершаются не физическим, а юридическим лицом;

– неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ) – физическое или юридическое лицо, которое в силу положений НК РФ признается налоговым агентом, то есть тем, кто должен перечислить в бюджет средства за себя или за третье лицо, уклоняется от этого;

– сокрытие денежных средств или иного имущества, за счёт которого должна производиться уплата сборов (ст. 199.2 УК РФ), – в ходе совершения данного преступления лицо путем заключения гражданско-правовых договоров или иными способами переоформляет имущество на третьих лиц, что приводит к ситуации, когда органы ФНС не могут обратить взыскание на принадлежащее ему имущество.

Таким образом, налоговые мошенничества, совершаемые в сфере налоговых правоотношений, по степени общественной опасности и иным критериям можно разделить на налоговые преступления, имеющие уголовно-правовую природу, и налоговые правонарушения, которые таковой не имеют, т. е. налоговые преступления и иные налоговые правонарушения.

В этом случае неумышленное налоговое мошенничество предупреждается как нормами НК РФ, так и нормами КоАП РФ. А умышленное налоговое мошенничество, имеющее целью прямое сокрытие или подделку первичных документов юридического или физического лица, незаконное возмещение налога на добавленную стоимость (НДС), ограничивается рамками УК РФ и постановлениями Конституционного Суда РФ.

Так, ответственность за совершение налоговых правонарушений, регулируемая нормами НК РФ, установлена в гл. 16 «Виды налоговых правонаруше-

ний и ответственность за их совершение» и гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение».

Ответственность за совершение административных правонарушений в сфере налогообложения установлена в некоторых статьях гл. 14 КоАП РФ «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг» (ст. 15.3–15.10), а также в одной из норм гл. 16 КоАП РФ «Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушения таможенных правил)», а именно в ст. 16.22 КоАП РФ «Нарушение сроков уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ».

Уголовная ответственность за уклонение компании от налогов введена статьёй 199 УК РФ, где предусмотрено наказание, если неуплаченные налоги и страховые взносы превысят 15 млн руб или 5 млн руб. и одновременно 25 % от начисленных налогов и взносов. При этом все суммы также рассчитывают за три года.

За неуплату налога в крупном размере грозит лишение свободы до двух лет. Практика показывает, что чаще приговаривают к условному сроку или штрафуют на 100–300 тыс. руб.

3.2. МОШЕННИЧЕСТВА В СФЕРЕ НДС

Особого внимания заслуживают схемы необоснованного возмещения НДС. Данная мошенническая сфера деятельности применяется для вывода значительных средств из бюджета государства.

Статья 176 НК РФ предусматривает финансовую процедуру, когда налоговая инспекция возвращает налогоплательщику ранее уплаченную надбавку на добавленную стоимость своим поставщикам продукции, сырья или произведённые согласно договорам работы или предоставленные услуги. Возмещая внесённые суммы, возврат может быть проведён либо путем зачёта в счёт будущих платежей, либо денежными средствами. При зачёте могут быть погашены ранее образовавшиеся задолженности налогоплательщика по недоимкам в бюджет или пени, а при возврате натурального возмещения в казначейство страны направляются документы – основания для перечисления финансовых средств на счета компании. Все операции проводятся на основании поданной декларации о полученных доходах предприятием, при этом инспектор налогового органа проверяет правомерность и обоснованность заявленных к возмещению сумм, исходя из регулирования законности требований по ст. 88 НК РФ.

В результате аудита принимается решение о возмещении, если камеральной проверкой не установлены грубые нарушения по сбору налогов в казну государства. Но если обнаружатся ошибки в отчётности, представленной документации или несоответствие нормам налогового законодательства, то оформляется акт о проведённой проверке с перечислением допущенных налогоплательщиком нарушений. Этот документ будет служить основанием для

привлечения нарушителя к ответственности. Это могут быть меры как административного, так и уголовного характера. Но если инспектором не выявлены противоправные действия, то оформляется акт о возмещении НДС, ранее уплаченного в государственную казну в том или ином виде. В случае обнаружения недоимок по различному федеральному или местному налогообложению или задолженности по неуплаченным штрафным санкциям и пени налоговики могут самостоятельно произвести взаимозачеты по этим статьям по счетам возмещения. В случае отсутствия таких долгов и неуплат все начисленные средства возвращаются на банковский счёт налогоплательщика. По желанию и при письменной форме заявления средства могут быть направлены в счёт будущих платежей по налогообложению в федеральный или местный бюджет. Финансовый документ, оформленный на основании принятого решения о возврате, направляется в федеральное казначейство, причём на эти действия отводятся всего 1 сутки. После получения поручения казначейством в течение последующих пяти суток осуществляет возврат средств, о чем непременно информирует налоговый орган.

Так работает законная схема возмещения ранее уплаченного НДС. При мошеннической схеме используются различные способы незаконного возмещения НДС.

Во-первых, это фальшивые экспортные операции. Так как НДС уже включён в стоимость товарной группы, предоставленных работ или полученных услуг, экспортёр имеет право на требование возмещения уплаченной надбавки на добавленную стоимость на том основании, что он заранее уплатил НДС отечественной компании через своего контрагента, оформляя счет-фактуру и, при этом, он реализует полученные материальные ценности вне территории России. В данной ситуации возможны следующие мошеннические действия:

- ✓ Покупатель-экспортёр надуманно завышает цену приобретения у своего партнёра, что в итоге сказывается на таможенном сборе за товарные группы, экспортируемые из страны. Это даёт право требования возмещения денежных средств от государства, где находится контрагент.
- ✓ По второму варианту ничего из страны фактически не экспортируется, все остаётся у производителя товара. Но документы оформлены так, что все товары покинули пределы России, и за них уплачен таможенный сбор, подтверждённый фальшивыми документами.
- ✓ По третьей схеме вся продукция приобретается у нелегального посредника, который не подаёт налоговые отчёты, следовательно, и не уплачивает НДС, и подтвердить оплату просто не представляется возможным.

Во-вторых, это фальшивые коммерческие сделки внутри страны. В данном случае одна компания перепродает товарно-материальные ценности (ТМЦ) в адрес второй компании (например, производителя сельхозпродукции), не требуя от своего единственного покупателя (сельхозпроизводителя) оплаты поставленного товара. Вторая компания по документам принимает ТМЦ от первой компании, не имея при этом никаких складских помещений ни в аренде,

ни в собственности. Фактически груз принимает сам ИП – первая компания, где на его же складах груз и хранится.

Незаконное возмещение НДС как вид налогового мошенничества происходит также при криминальном банкротстве предприятия. Классическая схема вывода имущества предприятия-банкрота – на аффилированное ООО. То есть создаётся новое ООО, далее продаётся на него все имущество предприятия-банкрота (естественно, без фактической оплаты), и в сумме, составляющей размер оплаты по договору купли-продажи, естественным образом находится НДС, в соответствии со ст. 146 НК РФ. Реализация товаров является объектом налогообложения, общий порядок исчисления и уплаты НДС урегулирован положениями гл. 21 НК РФ. При этом у продавца возникает обязанность по исчислению и уплате налога, который уже был заложен в сумму продажи. Со своей стороны, в силу ст. 21 НК РФ покупатель имеет право подать заявление на возмещение этого НДС, т. к. он был им уплачен продавцу. Здесь у недобросовестных налогоплательщиков на каком-то этапе возникает умысел: вывести имущество и незаконно получить возмещение НДС от государства. Заведомо зная, что продавец не получил и никогда не получит денег за продажу имущества, и исчисленный налог не будет уплачен, покупатель предъявляет в ФНС «как бы» уплаченный им НДС к возмещению, т. к. формально основания для этого имеются. То есть должно произойти безосновательное появление денежных средств, которые государство в лице Федерального казначейства должно перечислить на счёт покупателя. Для противодействия налоговому мошенничеству Федеральная налоговая инспекция (ФНС) обязательно проводит камеральную налоговую проверку. И если окажется, что продавец не перечислил им предъявляемый к возмещению НДС, в возмещении отказывают.

Данный состав преступления является материальным, т. е. для его квалификации требуется наличие причинно-следственной связи между преступными действиями и их последствиями в виде ущерба (крупным ущербом является сумма свыше 1 млн руб., за хищение которой дают до 6 лет лишения свободы).

При рассмотрении подобных экономических ситуаций важно учитывать, чем незаконное возмещение НДС отличается от необоснованной налоговой выгоды.

Пример 1. ООО приобретает ГСМ (горюче-смазочные материалы) у поставщика и предъявляет НДС к возмещению. Поставщиком является фирма-однодневка, которая планирует скрыть свое налоговое бремя и не платить налоги.

Рассматривая данный пример, следует прокомментировать действия ФНС, которая откажет покупателю в возмещении налога по причине того, что предприятием не была осуществлена должная осмотрительность в отношении репутации контрагента. При заключении договорных обязательств необходимо убедиться в добросовестности поставщика перед совершением факта сделки. Но, с точки зрения противозаконности или присутствия умысла, рассматриваемый случай не подлежит уголовной ответственности. Вывод основан на

правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в определении от 16.10.2003 № 329-О. В этом определении отмечается, что налогоплательщик не несёт ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

Пример 2. В Калмыкии задержан руководитель межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3. Он подозревается в мошенничестве и злоупотреблении должностными полномочиями, сообщает пресс-служба регионального Следственного комитета.

По данным следствия, 25 декабря 2017 г. группа лиц по предварительномуговору, с целью обманного завладения средствами федерального бюджета, представили в налоговый орган документы первичного бухгалтерского учёта с заявлением о возврате переплаты по налогу на добавленную стоимость ООО «Тайфун» в размере более 61 млн рублей. НДС был из бюджета полностью возмещён.

В настоящее время глава межрайонной инспекции федеральной налоговой службы (МИФНС) задержан в порядке ст. 91, 92 УПК РФ, решается вопрос об избрании меры пресечения.

Среди других способов налоговых мошенничеств по НДС и подделки первичных документов отмечаются следующие схемы:

1. Схемы совершения мошенничества с возмещением НДС при экспорте, основанные на применении ставки 0 %:

а) лжеэкспорт;

б) вывоз товара с территории Российской Федерации, сопровождаемый недостоверным декларированием.

2. Схемы незаконного возмещения НДС по сделкам, заключаемым на внутреннем рынке, в отношении определённых товаров и услуг:

а) искусственное завышение затрат налогоплательщика при приобретении товаров, работ и услуг (так называемая затратная схема) путем:

– фальсификации документов, отражающих приобретение у подконтрольной формально легитимной организации товаров, работ или услуг, которые на самом деле не существуют (бестоварная схема);

– фальсификации налогового и бухгалтерского учёта по выполненным своими силами работам или оказанным услугам, что они якобы выполнены силами субподрядчика, являющегося подконтрольной формально легитимной организацией (субподрядная схема);

б) придание документальной обоснованности ложным хозяйственным операциям при реализации налогоплательщиком товаров;

в) заключение договора аренды организацией (предприятием, учреждением) с самой собой;

г) «договор комиссии»;

д) незаконное возмещение НДС по авансам, уплаченным поставщикам;

е) незаконное возмещение НДС при накоплении товара на складе.

3. Схемы по операциям на внутреннем рынке, облагаемым по пониженной 10 %-ой ставке, при приобретении для собственных нужд товаров, работ, услуг, основных средств, а также схемы мошенничества предпринимателей, не являющихся плательщиками НДС в силу перевода на уплату налогов по специальному налоговому режиму (УСН, ЕСХН и т. д.):

а) передача давальческого сырья для производства детских товаров («игрушечная» схема);

б) возврат НДС при отсутствии выручки;

в) незаконное возмещение НДС при перепродаже недвижимого имущества с существенным увеличением стоимости.

4. Схемы мошенничества при возмещении НДС с использованием заявительного порядка и подачи уточняющей декларации:

а) выдача заключения налоговым органом о налоговом вычете без проверки;

б) подача уточнённых налоговых деклараций;

в) повторное возмещение НДС по сделкам, по которым вычет был уже предоставлен.

5. Мошенничество при возмещении НДС при реализации права на обжалование решения налогового органа и с использованием правил судебной процедуры и др.

В целях борьбы с налоговым мошенничеством органы налоговой инспекции отказывались возмещать НДС по следующим типичным причинам:

– не завершён договор о совместной деятельности, не предполагающей извлечение прибыли;

– не сданы в эксплуатацию (не учтены в госреестре), не разделены между участниками объекты строительства;

– не сформирована база по НДС, уплаченному при строительстве объектов собственности;

– хозяйствующий субъект не может единолично распоряжаться совместным имуществом;

– хозяйствующий субъект не является плательщиком НДС;

– в данном периоде отсутствовали операции, облагаемые НДС.

Отказ произвести возмещение на основании бестоварного характера сделки налоговыми органами мотивируется отсутствием поручений экспедитору, экспедиторских расписок, складских расписок, доверенностей экспедитору, письменных заявок на перевозку грузов. Однако суды считают, что при условии наличия договоров транспортной экспедиции, актов выполненных работ, доказательств оплаты экспедиционных услуг и подтверждения контрагентами фактов их оказания, отсутствие перевозочных документов не свидетельствует о бестоварном характере сделок.

Налоговые и правоохранительные органы предпринимают попытки остановить масштабы мошенничества при возмещении НДС. Хотя процесс выявления налогового преступления достаточно сложный.

Наиболее распространённым в мире является вид налогового мошенничества, основанный на принципе «карусели НДС» (рис. 10).

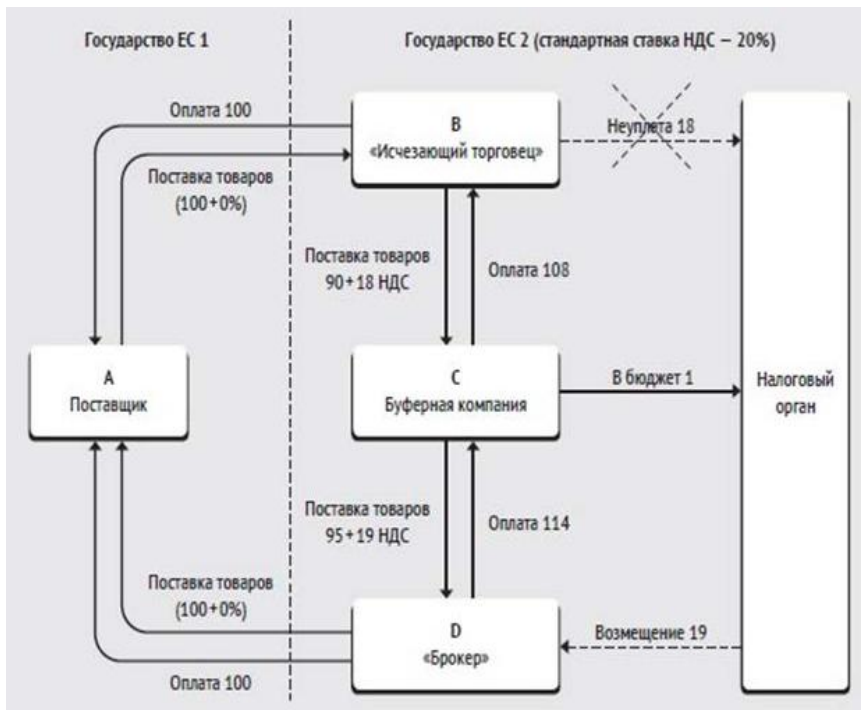


Рис. 10. Принцип «карусели НДС» (carousel fraud) [26]

Стоит отметить наиболее популярную схему возврата НДС. Мошенник для незаконного получения возврата по НДС обманным путём предложил иным физическим лицам стать учредителями и руководителями юридических лиц, были зарегистрированы «фирмы – однодневки», предоставляющие в налоговые органы декларации с недостоверными сведениями, а также оформлены «ложные» счета-фактуры, неосведомлённый об этой ситуации бухгалтер одной из созданных «фиктивных» фирм направила налоговую декларацию по НДС в налоговые органы, указав сумму заявленного вычета по НДС на основании ложных сведений.

Однако при камеральной проверке налоговый орган установил фиктивность взаимоотношений организации с контрагентами. Как следствие, было отказано в возмещении НДС, мошенника суд приговорил к лишению свободы согласно ч. 4 ст. 159 УК РФ.

Тем не менее, распространение подобных налоговых мошенничеств и увеличение сумм, неправомерно предъявляемых к возмещению, детерминировано специфическими факторами общего характера.

К числу специфических факторов относятся:

1. Ограниченность возможностей налоговых органов по доказыванию незаконности требований налогоплательщика. За время, предусмотренное НК РФ на проведение камеральной налоговой проверки, инспектор должен запросить у налогоплательщика дополнительно документы, получить в рамках встречной налоговой проверки документы от его контрагентов, проанализировать их на предмет установления признаков интеллектуальной подделки, то есть внесения недостоверных сведений. Однако принятое, исходя из установленных в ходе налогового контроля признаков ничтожности сделки, решение об отказе в возмещении может быть успешно обжаловано в судебном порядке, так как в силу презумпции невиновности необходимы доказательства, признаваемые судом.

Например, налоговые органы в целях получения доказательств ничтожности сделки, по которой оформляется возмещение, не наделены правом идентификации остатков товаров на складе налогоплательщика. И, как правило, выводы инспекции о несоответствии оттиску официального штампа организации поставщика расцениваются как бесосновательные при отсутствии допустимых доказательств. Невозможность инспекцией установить производителя продукции, по мнению суда, не опровергает факта наличия таковой и т. п.

2. Действие судебной преюдиции. Согласно ст. 90 УПК РФ обстоятельства, установленные вступившим в законную силу приговором либо иным вступившим в законную силу решением арбитражного суда, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки. В итоге, около 80 % всех сумм по возврату НДС предприниматели возмещают через суд. В последнее время возмещение НДС через суд стало одним из самых распространённых видов юридических услуг, реклама которых размещается, в том числе, в сети «Интернет».

3. Отсутствие единообразия в правоприменительной практике квалификации мошенничества по установлению признака оконченного преступления.

4. Наличие разных подходов к определению момента окончания мошенничества, а также дискуссия о квалификации действий по использованию неправомерного вычета как мошенничество или как уклонение от уплаты налогов с организаций, приводит не только к уклонению виновных от ответственности, но и к существенным потерям бюджетных средств из-за возмещения сумм НДС. При поступлении возмещённых денежных средств на указанный налогоплательщиком расчётный счёт они практически сразу обналичиваются, организация ликвидируется, предпринимаются и иные меры по сокрытию следов, не оставляющие возможности привлечь виновных к ответственности.

К общим факторам, влияющим на распространённость мошенничества в налоговой сфере, можно, кроме того, отнести:

– постоянное «обновление» мошеннических схем возмещения НДС с применением изощрённых мер конспирации;

– преваблирование в судебной практике условного осуждения за совершение экономических преступлений;

– трудности в налаживании взаимодействия между налоговыми органами и подразделениями экономической безопасности и противодействия коррупции (ЭБиПК);

– проявления коррупционного поведения со стороны отдельных сотрудников контролирующих и правоохранительных органов.

Эти и ряд других причин свидетельствуют о том, что предотвратить причинение ущерба бюджету можно только на стадии покушения на мошенничество при возмещении НДС, так как выявление оконченного преступления, совершенного в пределах трёхлетнего срока, автоматически лишает возможности взыскать похищенное.

В перспективе, задачей правительства станет полномасштабная декриминализация экономических преступлений и их предупреждение. В этом случае сумма ущерба может быть кратно увеличена на законодательном уровне. В соответствии с ч. 3 ст. 30 УК РФ, даже несмотря на отказ ФНС в возмещении НДС и, соответственно, отсутствие ущерба как такового, такие действия расцениваются как покушение на преступление. Не менее важной задачей государства станет сплочение всех правоохранительных структур с целью сокращения срока выявления налоговых преступлений и их предупреждения на этапе покушения на мошенничество.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Преступления в налоговой сфере носят массовый социально-экономический характер. Актуальность выбранной темы обусловлена широким распространением схем уклонения от уплаты налоговых платежей, большими суммами наносимого государству ущерба, а также необходимостью постоянного совершенствования методик выявления. Схемы, которые выявлены ФНС и правоохранительными органами, сменяются новыми, более изощренными. Также следует акцентировать внимание на высокой степени общественной опасности, которую несут в себе налоговые преступления. Их деструктивный характер оказывает негативное воздействие на экономическую и, в целом, национальную безопасность государства, что создает определенные препятствия бюджетному процессу, с точки зрения регулярного его пополнения.

В настоящее время, ситуация с проблемой выявления налоговых преступлений усложняется по причине широкого распространения информационных технологий. Автоматизация некоторых процедур, а также высокая скорость транзакций, с одной стороны, сокращение роли человеческого фактора, с другой, значительно корректируют общую концепцию по способам выявления. В рамках проведения налоговых проверок минимизируется коррупционный риск, так как исключается очное взаимодействие между субъектами налоговых правоотношений. Возникают сложности в реализации процедуры изъятия необходимых подтверждающих документов с целью сбора доказательной базы.

Налоговые отношения имеют всеобъемлющий характер и образуют систему специфических обязательств между государством, хозяйствующими субъектами и его гражданами.

Разногласия и двусмысленность толкования некоторых норм НК РФ создают определенные трудности на пути развития адекватной бюджетно-налоговой политики государства.

В качестве оценки эффективности налоговой политики, реализуемой государством, следует обозначить необходимость стимуляции граждан к добровольному формированию осознанного поведения при осуществлении налоговых обязательств. Только в этом случае действующие схемы уклонения от уплаты налогов потеряют свою актуальность.

Говоря о существующих способах совершения уклонения от уплаты налоговых платежей, следует указать на их многообразие и многофакторность. Неизменным остается факт искажения или уничтожения бухгалтерских документов, в которых чаще всего происходит выявление признаков налоговых преступлений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные правовые акты и другие официальные документы

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>.
5. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>.
6. Об оперативно-розыскной деятельности: Федеральный закон от 12 августа 1995 № 144-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>
7. Приказ Федеральной налоговой службы от 28 сентября 2018 г. № ММВ-7-15/561@ «Об утверждении Ведомственной программы профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям Федеральной налоговой службы на период 2018–2020 годы» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>.
8. Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013) «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>.
9. Постановление Пленума Верховного Суда «О практике применения судами уголовного законодательства за налоговые преступления» от 28.12.2006 № 64.

Научная, учебная, учебно-методическая и иная литература

10. Ашмарина Е. М. Правовые основы регулирования финансовой деятельности: учебник для среднего профессионального образования / Е. М. Ашмарина [и др.]; под ред. Е. М. Ашмариной. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Юрайт, 2021. – 370 с.
11. Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы: учебник для академического бакалавриата / Е. М. Ашмарина [и др.]; отв. ред. В. В. Ершов; под ред. Е. М. Ашмариной. – Москва: Юрайт, 2018. – 289 с.
12. Белохребтов В. С. Необходимость подготовки специалистов по расследованию мошенничеств при возмещении налога на добавленную стоимость в вузах МВД России / В. С. Белохребтов // Подготовка кадров для силовых структур: современные направления и образовательные технологии: материа-

лы XX Всерос. науч.-метод. конф. (4–5 марта 2015 г., Иркутск). – Иркутск: Восточно-Сибирский институт МВД России, 2015 – С. 13–16.

13. Богданов Е. П. Налоги и налогообложение: конспект лекций [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.livelib.ru/book/113472/readpart-nalogi-i-nalogooblozhenie-bogdanov-ep>.

14. Вишнякова Ю. Г. Ограничение налоговых преступлений от налоговых правонарушений / Ю. Г. Вишнякова, С. А. Орлова // Юрисконсульт в строительстве. – 2018. – № 5.

15. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления) / Б. В. Волженкин. – Санкт-Петербург, 2017.

16. Воронов С. С. Использование специальных знаний при выявлении и доказывании налоговых преступлений / С. С. Воронов, С. П. Голубятников // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2019. – № 4 (48). – С. 108–113.

17. Голикова В. В. Судебная налоговая экспертиза в уголовном судопроизводстве / В. В. Голикова // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). – 2019. – № 5 (57). – С. 56–65.

18. Голубятников С. П. Судебная бухгалтерия: учебная дисциплина, наука, практика / С. П. Голубятников, В. А. Тимченко // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 1.

19. Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие / А. В. Демин. – Красноярск: КрасГУ, 2006. – 330 с.

20. Иванов П. И. К вопросу об оперативно-розыскной деятельности подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции по выявлению и раскрытию налоговых преступлений на потребительском рынке / П. И. Иванов, А. С. Шитов // Вестник Уральского юридического института МВД России. – 2020. – № 2 (26). – С. 143–149.

21. Истомин П. А. Некоторые аспекты первоначального этапа расследования налоговых преступлений / П. А. Истомин // Российский следователь. – 2009. – № 5.

22. Назарычев Д. В. Роль налогового контроля в обеспечении экономической безопасности России: критический взгляд / Д. В. Назарычев, О. В. Трофимов // На страже экономики. – 2020. – № 2 (13). – С. 151–157.

23. Нагиева С. И. Налоговые преступления и способы борьбы с ними / С. И. Нагиева, А. В. Беляков // Наука XXI века: актуальные направления развития. – 2021. – № 1–2. – С. 361–366.

24. Петросян Е. М. Организационно-методические вопросы первоначального этапа расследования налоговых мошенничеств: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Е. М. Петросян. – Краснодар., 2015. – 21 с.

25. Пикуров Н. И. Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов / Н. И. Пикуров. – Москва: МУМЦФМ, 2014. – 152 с.

26. Попова Н. Ф. Мошенничество в сфере налогообложения в России / Н. Ф. Попова, Н. А. Чикалина // Международный научно-исследовательский журнал. – 2020. – № 1 (91). – Ч. 2. – 60 с.
27. Середа М. И. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовые и криминологические аспекты / М. И. Середа. – Иркутск, 2018.
28. Соломонова К. Е. Актуальные проблемы судебной налоговой экспертизы на современном этапе / К. Е. Соломонова, Л. Р. Шаяхметова // Известия Института систем управления СГЭУ. – 2020. – № 1 (21). – С. 64–66.
29. Старокоров А. В. Незаконное возмещение НДС / А. В. Старокоров // Уголовное право и процесс, исполнение наказаний. – 2020. – № 12.
30. Стенькин А. А. Мошенничество или налоговое преступление: что говорит проект постановления Пленума Верховного Суда РФ о преступлениях в налоговой сфере / А. А. Стенькин // Налоговое и финансовое право. – 2018. – № 6.
31. Табакова Д. А. Особенности доследственных проверок и возбуждений уголовных дел по сообщениям о налоговых преступлениях / Д. А. Табакова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2020. – № 5-4 (44). – С. 156–159.
32. Тедеев А. А. Налоговое право России: учебник для вузов / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – 8-е изд., перераб. и доп. – Москва: Юрайт, 2021. – 408 с.
33. Хохлачева А. А. Налоговое мошенничество: причины, последствия, методы борьбы / А. А. Хохлачева // Актуальные вопросы экономики и современного менеджмента: сб. науч. тр. по итогам междунард. межвуз. науч.-практ. конф. – Самара, 2014.
34. Юдинцев А. А. Использование экономической информации при выявлении и расследовании преступлений в сфере налоговых правоотношений: дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Юдинцев. – Нижний Новгород, 2005.
35. Юрин В. М. Расследование преступлений в сфере экономики: учеб. пособие / под общ. ред. С. Ю. Наумова, А. С. Волкова, В. М. Юрина, Л. Г. Шапиро. – Саратов: Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ им. Г. В. Плеханова, 2018.
36. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения 10.02.2021).

ОСОБЕННОСТИ ВЫЯВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Учебное пособие

Редактура, компьютерная верстка *С. А. Кориуновой*

Подписано в печать 29.07.2022. Формат 60x84 1/16
Печать трафаретная. Бумага офисная
Усл. печ. л. 3,0. Уч.-изд. л. 3,0
Тираж 59 экз. Заказ № 27

Типография научно-исследовательского
и редакционно-издательского отдела
Уральского юридического института МВД России

620057, Екатеринбург, ул. Корепина, 66