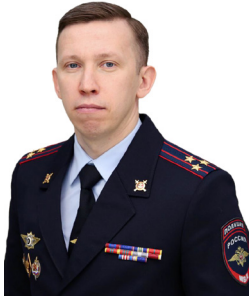




УДК 343.98 : 336.225.68



Анатолий Николаевич ПАНКРАТЬЕВ,
Главное управление экономической безопасности
и противодействия коррупции
МВД России (г. Москва)
a.pankratev@gmail.com

НАИБОЛЕЕ ТИПИЧНЫЕ СХЕМЫ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СВЯЗАННЫЕ С ИСКАЖЕНИЕМ РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

THE MOST TYPICAL TAX EVASION SCHEMES ARE THOSE RELATED TO THE DISTORTION OF THE RESULTS OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES

В рамках исследования выявлены общие принципы построения схем уклонения от уплаты налогов, связанных с искажением результатов финансово-хозяйственной деятельности. С учетом собранного эмпирического материала, основу которого составили приговоры судов по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, выделены и описаны шесть наиболее типичных налоговых схем совершения подобных преступлений.

As part of the study, the general principles of tax evasion schemes related to the distortion of financial and economic activity results were formulated and identified. Taking into account the collected empirical material, which was based on the verdicts of criminal courts on crimes provided for in Articles 198 and 199 of the Criminal Code of the Russian Federation, six of the most typical tax schemes for committing such crimes are identified and described.

Ключевые слова: налоговые преступления, способ совершения преступления, прием совершения преступления, классификация.

Keywords: tax crimes, method of committing a crime, technique of committing a crime, classification.

Термин «схема» применен одним из первых в научных исследованиях по вопросу методики расследования налоговых преступлений В.А. Козловым, который ввел его, анализируя способы ухода от налогообложения, сведя его к комплексу взаимосвязанных финансовых и товарных операций, направленных на сокрытие получаемого дохода или снижение налогооблагаемой базы [3].

Разделение способа совершения преступления на отдельные действия (приемы) позволяет более четко определить их поисковые признаки, задокументировать каждый из них, а также более четко определить следовую картину, присущую конкретному налоговому преступлению.

Базовые схемы совершения налоговых преступлений в различное время становились



предметом исследования многих авторов [1; 2; 4], большинство из которых выделяют три основных схемы: *формирование расходов (вычетов) за счет несуществующий сделок*¹; *формирование расходов (вычетов) за счет искажения сведений по реально приобретенным товарам и услугам*²; *занижение доходов (налоговой базы)*³.

В максимально упрощенном виде подобные схемы обычно описывают следующим образом: налогоплательщик с целью завышения расходов оформляет заведомо подложные документы о приобретении товаров и услуг у фиктивного поставщика (посредника), формируя тем самым право на налоговые вычеты.

Аналогичным образом с целью сокрытия доходов налогоплательщик оформляет расходные документы о реализации товаров и услуг через фиктивного посредника с минимальной наценкой, в дальнейшем реализуя товары по реальной цене.

Цепочка фиктивных посредников, как правило, состоит из двух блоков организаций. В большинстве случаев в качестве контрагента, осуществляющего документооборот непосредственно с налогоплательщиком, используется аффилированная так называемая техническая организация. Она обеспечивает для налогоплательщика своеобразный «юридический буфер», создавая видимость его добросовестности.

Вне зависимости от длины цепочки контрагентов на определенном этапе в нее будут включены фирмы-однодневки, которые в конечном счете и принимают на себя обязанность уплаты налогов, соответственно, не исполняя ее. Фирмы-однодневки используются при формировании последующих порядков контрагентов в цепочке и не имеют прямых взаимоотношений с налогоплательщиком и

его реальными контрагентами, что снижает вероятность выявления сомнительного характера указанных сделок, а при установлении таковых формальным выгодоприобретателем будет являться техническая организация, а не налогоплательщик.

Цепочка «налогоплательщик – техническая организация – фирма-однодневка» является обобщением и на практике может состоять из значительного количества организаций, выстроенных в различной последовательности. Однако принцип, при котором часть контрагентов передают налоговые обязанности (имеет транзитный характер), а часть принимают на себя и не исполняют (имеет конечный характер), остается неизменным.

Движение товаров и услуг внутри схем условно делится на реальное и фиктивное. Источником реальных поставок являются действительные поставщики налогоплательщика, фиктивные же существуют только на бумаге за счет сделок с фиктивными поставщиками.

При этом фиктивные поставки могут как осуществляться отдельно от реальных, так и смешиваться между собой. В последнем случае с реальным поставщиком будет взаимодействовать техническая организация, увеличивая расходы (вычеты) по реально приобретенным товарам и услугам.

Аналогичным образом движение денежных средств внутри схемы также необходимо разделить на две составляющие. Первую из них представляют суммы, соответствующие реально понесенным затратам. Эти суммы вне зависимости от составляющих фиктивной цепочки должны поступить от налогоплательщика к поставщику прямо или через технические компании. Вторую составляющую формируют суммы, соответствующие фиктивным затратам. Данные суммы могут

1 См.: приговоры Центрального районного суда г. Барнаула от 22.07.2019 по делу N 1-16/2019 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Тракторозаводского районного суда г. Челябинска от 28.05.2020 N 1-268/2020 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL : <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).

2 См.: приговоры Индустриального районного суда гор. Перми от 02.07.2018 N 1-82/18 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Калининского районного суда г. Челябинска от 29.10.2018 N 1-210/2018 по п. «а, б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL : <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).

3 См.: приговоры Ядринского районного суда Чувашской Республики - Чувашии от 11.07.2019 по делу N 1-4/2019 по ч. 2 ст. 198 УК РФ, Пинежского районного суда Архангельской области от 17.09.2019 N 1-49/2019 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Волжского городского суда Волгоградской области от 05.07.2019 N 1-11/2018 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).



реально перечисляться по цепочке фиктивных контрагентов, в этом случае преступники должны решить задачу их возврата, который осуществляется, как правило, путем обналичивания денег. Вместе с тем деньги могут расходоваться и путем безналичного перечисления в адрес третьих лиц, например в счет оплаты приобретения товаров и услуг в интересах бенефициаров налогоплательщика. Вместе с тем часть денежных средств, соответствующих фиктивным затратам, может в реальности не перечисляться, а оплата будет эмитирована за счет приемов, основанных на безденежных взаиморасчетах.

Занижение доходов от реализации товаров и услуг осуществляется по алгоритмам, во многом схожим со схемой завышения расходов, с той лишь разницей, что расходы формируются не для налогоплательщика, а для технической организации.

В данном случае выстраивается фиктивная цепочка поставки с участием технической организации, только она внедряется не в цепочку поставки, а в цепочку отгрузки налогоплательщика. Техническая организация формирует основную наценку на реализуемую продукцию, а уже по отношению к ней создается цепочка по формированию фиктивных расходов.

Приведенные схемы являются базовыми, при упрощении большинство налоговых преступлений укладываются в них.

Однако при этом они не в полной мере отражают фактические действия налогоплательщика, достаточные для юридической квалификации деяния.

Реальная экономическая деятельность связана с движением широкой номенклатурой товаров и услуг, используемых одним и тем же налогоплательщиком. Налоговая нагрузка формируется по суммарным результатам его деятельности. Однако отдельные категории товаров могут иметь как пониженное налогообложение (например, льготная ставка НДС), так и повышенное (например, акциз). В связи с этим существует целый ряд типичных схем,

в основе которых лежит искажение (сокрытие) сведений относительно предмета сделки.

Схема производства и реализации акцизной продукции под видом безакцизной¹ заключается в том, что налогоплательщик, не искажая сведений об объемах и стоимости произведенной акцизной продукции (товарно-материальные ценности акцизные – ТМЦ «А»), подменяет ее номенклатуру на безакцизную (товарно-материальные ценности безакцизные – ТМЦ «БА»). Схема имеет широкое распространение среди производителей горюче-смазочных материалов, где акцизная продукция не подлежит маркировке акцизной маркой. Соответственно, по внешнему виду поставляемой продукции невозможно определить: акцизная она или безакцизная.

На первом этапе схемы в адрес технической организации по документам отгружается ТМЦ «БА», а фактически поступает тот же объем ТМЦ «А». Одновременно формируется «зеркальный» пакет документов от имени фиктивного поставщика о поставке в адрес технической организации ТМЦ «А». Таким образом, на учете технической организации возникают равные по объему ТМЦ «А» (реальный) и ТМЦ «БА» (фиктивный).

При реализации реального объема ТМЦ «А» производится его отгрузка реальному покупателю. Одновременно фиктивный объем ТМЦ «БА» отгружается в адрес фиктивного покупателя. За счет того, что фиктивный товарооборот движется по замкнутому кругу, его оплата также может фальсифицироваться путем транзитной оплаты «по кругу» без обналичивания денежных средств.

Необходимо отметить, что аналогичным образом может быть выстроена схема производства и реализации акцизной продукции под видом иной акцизной, когда ко второй категории товара применяется пониженная акцизная ставка. Например, производство водки из спирта под видом водки из спиртовых настоек.

В целом ряде схем налогоплательщик стремится уменьшить собственную обязан-

1 См.: приговор Прохладненского районного суда Кабардино-Балкарской Республики 22.07.2024 N 1-13/24 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).



ность уплаты налога, а формально декларирует собственную деятельность от имени технической организации, вследствие чего у налогоплательщика якобы вообще не возникает налоговых обязанностей.

По такому же принципу строится схема по производству и реализации акцизной продукции без декларирования¹. В отличие от предыдущей эта схема, как правило, применяется в сфере алкогольной и табачной продукции, где продукция маркируется акцизной маркой и, соответственно, сложнее осуществить подмену номенклатуры поставки.

В качестве формального производителя продукции декларируется техническая компания, которой налогоплательщик передает в аренду или лизинг часть производственных площадей. Техническая организация, получая на свое имя акцизные марки, декларирует их утрату (например, пожар склада) либо возврат и списание произведенной продукции, акциз с этих объемов продукции не уплачивается.

Отгрузка неучтенной продукции с наклеенными акцизными марками осуществляется от имени фирмы-однодневки реальному покупателю.

Для прикрытия схемы техническая организация декларирует производство подакцизной продукции в объемах, соответствующих разовой партии отгрузки. Покупатель осуществляет оплату на реквизиты фирмы-однодневки по безналичному расчету, а деньги возвращаются налогоплательщику в виде арендных платежей или неучтенными наличными. При начале мероприятий налогового контроля техническая организация прекращает свою деятельность и заменяется на новую.

На тех же принципах построена схема использования фиктивного договора о переработке давальческого сырья². Подобные схемы в силу своей специфики применяются только в определенных сферах деятельности,

поэтому они менее распространены. Фактически в рамках схемы проводятся следующие финансово-хозяйственные операции. Налогоплательщик (как правило, завод) получает от поставщика сырье, которое перерабатывается в готовую продукцию. Продукция реализуется торговым домом в адрес конечного потребителя. При этом у завода возникает обязанность уплаты налога.

Завод фиктивно заключает договоры переработки давальческого сырья с подконтрольными техническими компаниями. При этом завод юридически не является владельцем сырья и готовой продукции, а только оказывает услуги техническим компаниям по переработке сырья (выплавке сплава). Соответственно, завод не получает прибыли и не несет обязанностей уплаты НДС, кроме сумм, полученных за эти услуги. Вся налоговая нагрузка ложится на техническую компанию, которая, в свою очередь, ведет фиктивный документооборот с фиктивными организациями. Техническая компания со своей стороны применяет схемы завышения расходов.

Подобная схема чрезвычайно распространена в металлургической промышленности, при этом на практике в нее может добавляться существенно большее количество технических компаний, разделяющих между собой формальные функции приобретения сырья и сбыта продукции, в том числе на экспорт, однако общий принцип построения схемы остается неизменен.

Таким образом, по результатам проведенного исследования представляется возможным привести перечень наиболее типичных схем уклонения от уплаты налогов, связанных с искажением результатов финансово-хозяйственной деятельности: 1) формирование расходов (вычетов) за счет несуществующих сделок, 2) завышение расходов (вычетов) за счет искажения реальных сделок, 3) занижение доходов (налоговой базы), 4) производство и реализация акцизной продукции под

1 См.: приговоры Моршанского районного суда Тамбовской области 11.09.2018 N 1-64/2019 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Чегемского районного суда Кабардино-Балкарской Республики от 05.06.2018 N 1-174/2017 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).

2 См.: приговоры Елабужского городского суда Республики Татарстан от 07.02.2024 N 1-1/2024 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, Ленинского районного суда г. Ростова-на-Дону от 05.12.2019 N 1-232/2019 по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ. URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 01.05.2025).



видом безакцизной, 5) производство и реализация акцизной продукции без декларирования, 6) использование фиктивного договора о переработке давальческого сырья.

Многообразие приведенных схем строится на достаточно ограниченной совокупности общих элементов. Закономерности подготовки и реализации любого налогового преступления заключаются в необходимости построения цепочки реальных и фиктивных взаимоотношений, обязательными участниками которых являются сам налогоплательщик

и подставное лицо (техническая организация либо фирма-однодневка).

Вместе с тем необходимо отметить целый ряд способов совершения налоговых преступлений, построенных на принципах злоупотребления налоговыми льготами, специальными налоговыми режимами, международными налоговыми соглашениями. Они формируют схемы налоговых преступлений отличные от перечисленных, их содержание представляется предметом отдельного исследования.

Библиографический список

1. Ефимова, В.В. Понятие схемы налогового преступления и ее анализ / В.В. Ефимова // Сибирские уголовно-процессуальные и криминалистические чтения. – 2020. – N 4(30). – С. 41-46
2. Иванов, П.И. Борьба с налоговыми преступлениями в приоритетных отраслях экономики (в схемах) : научно-методическое пособие / П.И. Иванов, М.А. Лобанов, А.А. Ребров. – М.: Изд. дом Шумиловой И. И., 2012. – 177 с.
3. Козлов, В.А. Научные основы криминалистической характеристики налоговых преступлений : автореф. дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.09 / В.А. Козлов. – Владимир, 2006. – 54 с.
4. Савинкова, Т.А. Оптимизация налоговых платежей по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль с помощью налоговых схем / Т.А. Савинкова // Новая наука: проблемы и перспективы. – 2016. – N 4-1. – С. 160-163.