УДК 343.359 DOI: 10.17748/2075-9908.2015.7.3.131-135

ПЕТРОСЯН Елена Михайловна,
аспирант кафедры криминалистики

PETROSYAN Elena Mihajlovna,
Postgraduate student of the Chair of Criminalistics

НАЛОГОВЫЕ МОШЕННИЧЕСТВА: ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА

TAX FRAUD: ASPECTS CHALLENGING LAW ENFORCEMENT AGENCIES AT THE STAGE OF INSTITUTING AN ACTION OF PROSECUTION

Статья посвящена проблемным аспектам стадии возбуждения уголовного дела по фактам совершения налоговых мошенничеств, то есть преступлений в сфере налогообложения. С этой целью проанализированы недостатки действующего законодательства, организационные и информационные аспекты тематики и внесены предложения, направленные на совершенствование соответствующей правоприменительной деятельности. На основе проведенного исследования автором предлагается выделить позицию о том, что соответствующие материалы налоговых проверок обязательны для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, поскольку речь, по сути, идет о необходимости использования специальных познаний в расследовании каждого налогового мошенничества. Кроме того, обращаем внимание на давно назревшую и до сих пор не разрешенную проблему, связанную с возможностями самих налоговых органов по выявлению признаков налоговых мошенничеств.

The paper considered some aspects challenging experts at the stages of bringing a criminal action to court upon facts of tax cheating, i.e. fraud committed in the domain of taxation. The study reviewed for this purpose the weak points of the current legislation, arrangement and information aspects of the matter and contributed suggestions aimed at improving respective law enforcement procedures.
On the basis of study carried, the author suggested stressing the position of relevant tax audit records that shall be binding for establishing circumstances being subject to evidencing because this is the matter of occupation-specific knowledge required to apply for inquiry upon every individual tax fraud. Moreover, the study has drawn attention to an urgent issue yet not solved while related to ability of tax-collecting bodies themselves to bring to light evidence specific for tax frauds.

Ключевые слова: **налоговые мошенничества; стадии возбуждения уголовного дела; проблемы возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях; недостатки законодательства; налоговые проверки.**

Keywords: **tax swindles; stages of laying an action; problems of laying an action about tax crimes; lacks of legislation; tax verifications**

Налоговые платежи выступают главным источником формирования бюджетов всех уровней, поэтому обеспечение правопорядка в сфере налогообложения играет важнейшую роль в обеспечении экономической безопасности и социальной стабильности в стране [1].

Практика расследования мошенничеств, связанных с преступным завладением государственными средствами, в виде возвращаемого из бюджета налога на добавленную стоимость (НДС), обоснованно называемых в правоприменительной деятельности налоговыми мошенничествами, свидетельствует о значительной специфике в обнаружении признаков преступления и поводов для возбуждения уголовного дела. Особую актуальность этот вопрос приобрел после принятия Федерального закона «О внесении изменений в статьи 62 и 303 Уголовного кодекса Российской федерации и в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 4 марта 2013 г №23-ФЗ, который разрешил проведение ряда процессуальных действий и дачу обязательных поручений следователем органу дознания до возбуждения уголовного дела [2].

Но сначала следует определить свое отношение к уголовно-процессуальному требованию об обязательном наличии материалов налоговой проверки в качестве повода для возбуждения уголовного дела**.** Обязательное по делам о налоговых преступлениях (в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011г., ч. 1.1. ст. 140 УПК РФ), оно не распространяется на дела о мошенничествах, совершаемых с использованием налоговых операций. Однако с указанного времени иным образом налоговые мошенничества выявляются крайне редко, а в сознании большинства правоприменителей (особенно судей) отмеченный порядок возбуждения дела распространен и на соответствующий вид мошенничества. Поэтому мы считаем целесообразным высказать по этому поводу свое мнение. При принятии своего решения законодатель, по всей видимости, руководствовался своим представлением о противодействии коррупции в правоохранительных структурах, лишая органы дознания и следствия возможности «напрямую» возбуждать соответствующую категорию дел. Но это противоречит всем тактическим правилам расследования преступления «по горячим следам», лишает процесс расследования эффекта внезапности и в конечном итоге существенно снижает эффективность предварительного следствия [3]. В данном случае следует проводить отличие между двумя важнейшими вопросами. Мы абсолютно согласны с тем, что в качестве обязательного доказательства по делам о налоговых преступлениях и мошенничествах должны присутствовать материалы налоговых проверок и независимых налоговедческих экспертиз (именно такой порядок должен быть закреплен в УПК РФ). Такие проверки и экспертизы должны носить комплексный характер и включать в се-

бя, кроме общепринятых, элементы маркетинговых исследований. Их целью в первую очередь будет подтверждение экономической обоснованности и самой реальности хозяйственных операций, влекущих возмещение НДС, обоснованность заявляемых при этом цен и объемов товарно-материальных ценностей. По своей сути, это налогово-маркетинговые специальные исследования, которые в рамках одноименных экспертиз получат, по нашему мнению, широкое распространение. И главное, их производство теперь возможно до возбуждения уголовного дела. Но в принципе, их проведение может быть осуществлено на любом этапе расследования, здесь возможны различные варианты.

В создавшейся же ситуации у налоговых органов образовалась своеобразная «монополия» на предрешение вопроса о возбуждении уголовного дела, что само по себе создает коррупциогенную обстановку. При расследовании же налоговых мошенничеств, исходная информация о признаках состава преступления может быть получена из различных источников.

Итак, по нашему мнению, соответствующие материалы налоговых проверок обязательны для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию (ст. 73 УПК РФ), поскольку речь, по сути, идет о необходимости использования специальных познаний в расследовании каждого налогового мошенничества. При этом материалы налоговой проверки могут явиться как самим поводом для возбуждения дела, так и появиться позже, если поводом явилась другая информация (оперативная; полученная при осуществлении прокурорского надзора и др.). Для нас здесь важен сам факт обязательного присутствия в уголовном деле указанных материалов (что целесообразно закрепить в УПК РФ по аналогии с требованиями ст. 196 УПК, определяющей случаи обязательного производства экспертизы) и их влияние на организацию хода расследования.

При наличии материалов налоговой проверки в качестве повода к возбуждению уголовного дела структура расследования строится в направлении «от материалов» (как правило, камеральной проверки), с преобладанием действий, направленных на проверку достоверности ее выводов. Типичным при этом является порядок, при котором следователь перепроверяет все основные обстоятельства события, содержащего признаки преступления, путем опроса сотрудников ФНС, представителей налогоплательщика, их поставщиков и др. Особое внимание уделяется проверке доводов лиц, нарушивших, по мнению компетентных органов, налоговое законодательство.

Фактически, следователь только начинает знакомиться с обстоятельствами конкретного налогового преступления (или правонарушения), тогда как его участники уже давно в курсе произошедшего и, следовательно, более подготовлены в информационном плане. С другой стороны, в этом отчетливо проявляется недостаток информационной обеспеченности самого следователя, что свидетельствует об отсутствии в таких случаях одного из необходимых элементов в инфраструктуре расследования. К сожалению, такое положение объективно определяется существующим законодательством – налоговым и уголовно-процессуальным, не дающим следователю возможности более раннего ознакомления с обстоятельствами налогового события. Это весьма существенная проблема. Иногда недостатки, допущенные в ходе проведения камеральных проверок, столь существенны, что их последующее устранение следователем представляется крайне затруднительным или даже невозможным (например, упущения, связанные с обеспечением сохранности документации, товарно-материальных ценностей; несоблюдение процедурных правил проведения камеральных проверок, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, и др.).

Современная деятельность правоохранительных органов содержит варианты выхода из указанной ситуации. Они заключаются в следующем:

1. Проведение комплексных проверок действующего налогового законодательства прокурорами субъектов совместно с соответствующими органами дознания главных управлений (министерств) МВД по тем же субъектам федерации. Уровень прокуратуры субъекта позволяет соблюсти положения законодательства, обеспечивающего права предпринимателей (в части защиты от необоснованных проверок). А полномочия, реализуемые в ходе прокурорского надзора в сочетании с оперативными возможностями, дают максимальный эффект в плане выявления и надлежащего закрепления признаков налогового мошенничества до передачи материалов в органы предварительного расследования. Понятно, что такие мероприятия проводятся, как правило, на основании актов камеральной проверки налоговых органов, в дополнение к ним. Однако, по нашему мнению, в качестве отдельного вида таких проверок следует закрепить совместные действия органов прокуратуры и дознания, с участием специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения, направленные как на проверку налогоплательщиков, так и самих налоговых органов. Такие проверки уже широко практикуются в ряде регионов РФ, например в Санкт-Петербурге, в рамках Целевой программы мер по противодействию незаконно-

му возмещению НДС [4]. Наиболее актуальным это предложение будет для случаев предположительного соучастия сотрудников ФНС в совершении налоговых преступлений. Однако такого рода комплексные проверки крайне редки (порядка 14% случаев). Но сама возможность их проведения прямо предусматривается в вводной части большинства постановлений о направлении материалов проверки в орган предварительного расследования для решения вопроса об уголовном преследовании, в порядке п. 2 ч. 2 ст. 37 УПК РФ. Формулировка следующая: «…материалы проверки соблюдения действующего законодательства организациями, предпринимателями и **налоговыми органами**…(выделено авт.)».

Мы полагаем, что вопросы организации и проведения таких комплексных проверок заслуживают, в силу их эффективности и значимости, отдельного законодательного регулирования.

Отдельный аспект рассматриваемой проблематики заключается также в том, что налоговые мошенничества, как никакие другие формы хищений, находятся на «стыке» подследственности различных органов – Следственного комитета РФ и следователей органов внутренних дел РФ (ст. 151 УПК РФ). Среди многих вопросов, порождаемых такой ситуацией, одним из наиболее сложных является организация процесса расследования, поскольку он может начаться, как уже говорилось, с выявления признаков как налогового преступления, так и мошенничества. Поэтому, здесь возможно говорить об изменении характера организации расследования, который на общегосударственном уровне приобретает, в дополнении к управленческому, признаки исключительно криминалистического свойства.

2. Создание специализированных групп следователей и следственно-оперативных групп (СОГ) на уровне субъекта федерации, занимающихся расследованием однотипных преступлений в налоговой сфере, в том числе налоговых мошенничеств, к которым командируются следователи из тех районов, в которых были совершены преступления. В их деятельности полезно сочетаются накопленный опыт, позволяющий быстро входить в курс очередного расследуемого дела, высокая методическая подготовка и мобильность участников расследования (за счет местных кадров). Такая практика уже утвердилась на территории Краснодарского края.

Таким образом, налицо особенности субъектного состава, но не собственно расследования, а процесса выявления признаков преступления, наличие которых потом обязательно должно подтверждаться (или опровергаться) в ходе предварительного расследования.

В других случаях, характеризующихся высоким качеством проверки и очевидностью признаков совершенного преступления, уголовное дело возбуждается, фактически, без проведения проверочных действий в порядке, установленном ст. 144–145 УПК РФ (это встречается достаточно редко, примерно в 18% случаев). Однако и в них после возбуждения уголовного дела происходит проверка и закрепление исходной информации, только уже путем проведения следственных действий.

Вторая особенность стадии возбуждения уголовного дела заключается в **документации,** признанной Налоговым кодексом РФ исключительной в плане подтверждения хозяйственных операций, влекущих возмещение налоговых платежей из бюджета. В определенной степени эта особенность является производной от первой, поскольку также связана с налоговыми проверками и проверками деятельности самих органов ФНС.

Налоговый кодекс РФ (ст. 171, 172 и др.) устанавливает, что для применения налоговых вычетов необходимо наличие правильно оформленных следующих бухгалтерских отчетных документов трех видов:

а) счетов-фактур (от поставщика, продавца, заказчика);

б) документов, подтверждающих принятие материальных ценностей на учет (единая форма которых не установлена);

в) документов, свидетельствующих об использовании материальных ценностей для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (форма которых зависит от характера указанной операции и сферы ее осуществления).

Наличие всех перечисленных документов в материалах уголовного дела обязательно, поскольку факт неправомерности требования о налоговом вычете как элемент события преступления (ст. 73 УПК РФ) не может быть подтвержден никаким другим образом [5].

При организации расследования указанный жестко обозначенный круг документов должен учитываться в таких аспектах, как:

- подбор необходимых специалистов (в области бухгалтерского учета, компьютерной техники) для выемки указанных документов, а также соответствующих им учетных регистров и документации, подтверждающей реальность осуществления хозяйственных операций (например, сертификаты качества, транспортные накладные, командировочные удостоверения и др.);

- обеспечение, в необходимых случаях, сохранности документов;

- своевременное назначение необходимых видов экспертиз (почерковедческих, печатей и штампов и др.).

Последний аспект важен еще потому, что причины, по которым отчетная документация не принимается во внимание налоговыми органами, не всегда будут являться доказательствами мошенничества для органов предварительного расследования (например, неправильное оформление при реально имевшей место хозяйственной операции) и наоборот. Именно поэтому в расследовании важно иметь существенный запас времени для разграничения документов на: а) подтверждающие факт налогового правонарушения; б) содержащие недочеты в оформлении документов (которые могут быть устранены самим налогоплательщиком); в) свидетельствующие о наличии признаков мошенничества.

Третья особенность доследственной проверки также связана с предыдущей и заключается в объективной необходимости использования в ходе расследования содержания и результатов налогового процесса.

Смысл этого фактора значительно шире содержания отдельных, даже обязательных, бухгалтерских документов, рассмотренных до этого. Для достижения целей расследования здесь необходимо рассматривать весь процесс, связанный с возмещением налогового вычета и возможным оспариванием его результатов. Схематично его можно представить следующим образом:

а) получение территориальным органом налоговой отчетности конкретной организации, претендующей, например, на возмещение НДС (с возможными ее дополнениями и исправлениями до истечения сроков подачи декларации);

б) камеральная проверка налоговой отчетности, проводимая в порядке, установленном ст. 88 НК РФ. В ходе ее проведения в адрес налогоплательщика могут направляться требования о предоставлении первичной бухгалтерской документации, подтверждающей реальность осуществления соответствующих хозяйственных операций, а также проверяться (с выездом на место) фактического наличия материальных ценностей, складских помещений, выполненных работ. В последнем случае налоговая проверка как таковая перестает носить характер камеральной, поскольку в нее добавляются элементы документальной ревизии (встречная проверка документов) и инвентаризации;

в) по результатам проверки ответственным за ее проведение сотрудником налоговой инспекции составляется документ установленной формы – «Справка о результатах проведения контрольных мероприятий», которая передается на рассмотрение профильной комиссии;

г) комиссия по контролю за обоснованностью возмещения НДС принимает решение о возмещении (отказе в возмещении) налога, передает сообщение о принятом решении налогоплательщику;

д) обжалование руководителем организации отрицательного решения в соответствующую комиссию вышестоящего налогового органа, решение которого является окончательным.

Для организации процесса расследования описанная налоговая процедура имеет значение в нескольких аспектах.

При наличии решения об отказе в возмещении налога в распоряжении следователя оказывается ценная начальная информация, которая позволяет оптимально спланировать как собственные проверочные действия (в порядке, установленном ст. 144 и 145 УПК РФ), так и начальный этап расследования (определить порядок вызова допроса свидетелей, объем недостающей документации, подлежащей выемке, привлечение необходимых специалистов, планирование допроса обвиняемого с учетом его возможной защитной позиции и т.д.). По нашему убеждению, предметом отдельного научного исследования здесь должны явиться вопросы преюдиционного характера, связанные с установлением границ и критериев использования результатов (выводов) налогового процесса в ходе предварительного расследования [6]. В интересующем нас аспекте следует отметить, что признаки налогового мошенничества могут усматриваться как при отрицательном (отказе в возмещении) решении профильной комиссии (что бывает чаще всего), так и при положительном. В последнем случае начальная информация получается из иных источников (например, оперативных), а при исследовании заключения комиссии выдвигается отдельная версия о соучастии в преступлении сотрудников налоговых органов.

Из вышеизложенного следует вывод о том, что **любое** содержание и результаты налогового процесса в части возмещения налоговых вычетов может быть поставлено под сомнение и подлежит обязательной проверке.

В заключение мы хотим обратить внимание на давно назревшую и до сих пор не разрешенную проблему, связанную с возможностями самих налоговых органов по выявлению признаков налоговых мошенничеств (речь здесь, конечно, не идет о случаях соучастия их работни-

ков в преступлении). Она заключается в отсутствии законодательно разработанных для всех налоговых органов рекомендаций по выявлению вышеупомянутых признаков и их типового перечня. Имеющиеся на местах в этом плане отдельные рекомендации не имеют должного правового статуса и не дают практического эффекта. В целом складывается довольно парадоксальная ситуация. Существующая нормативно-правовая база содержит рекомендации, относящиеся практически ко всем необходимым финансово-хозяйственным операциям, анализу платежеспособности предприятия и другим позициям, важным с точки зрения контроля налогоплательщиков. Существуют даже отдельные методики, направленные на выявление, например, признаков несостоятельности (банкротства) хозяйственного субъекта в случаях единовременной уплаты ими налога [7]. При такой тщательной проработке отдельных, зачастую второстепенных, аспектов хозяйственной деятельности отсутствие рекомендуемой нами методики вызывает недоумение. Тем более, в современных условиях, когда законодатель и правоприменитель наконец-то пришли к единому мнению о необходимости пресечения деятельности «фирм-однодневок» (в виде уголовно-правовой новации – статьи 173.1 УК РФ). Они часто создаются именно в целях хищения бюджетных средств через возврат НДС в заявительном порядке. Следовательно, законодательное определение признаков налоговых мошенничеств и порядка их выявления является необходимой, первоочередной мерой.

БИБЛИОТРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. По различным данным, государство теряет до 25% налоговых поступлений НДС в год в связи с его незаконным возмещением – См.: *Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В.* Возмещение возврата налога на добавленную стоимость: сравнительно-правовое исследование зарубежного и российского законодательства. – М.: Финуниверситет, 2012. – С. 2.
2. См: Собрание законодательства РФ. – 04.03.2013. – № 9. Ст. 875.
3. Мы согласны с мнением тех авторов, которые считают описанный порядок угрозой для нормальной работы соответствующих оперативных подразделений – См.: *Александров А., Горюнов В., Пятышев Я.* Иммунитет от уголовного преследования // ЭЖ – Юрист. – 2013. – № 24. – С. 1–6; *Дикарев И.С*. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Налоги. – 2012. – № 3; *Соловьев И.* Наказание отменяется // Рос. Газета. – 12.02.13 г. и др.
4. См.: *Шилин В.В.* Противодействие приобретению права на бюджетные средства путем незаконного возмещения НДС // Законность. – 2013. – № 11. – С. 10–12.
5. См.: *Шипилова А.В.* Проблемы совершенствования законодательного механизма возмещения налога на добавленную стоимость // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 30. – С. 53.
6. См.: *Дикарев И.С. И*зменение понятия преюдиции в УПК РФ // Корпоративный юрист. – 2010. – № 8. – С. 9–11; *Скобликов П.А*. Преюдиция актов арбитражных судов в уголовном процессе: новое прочтение // Журнал российского права. – 2009. – № 1.
7. См.: Приказ Минэкономразвития России от 18 апреля 2011г. № 175 // Рос. Газета. – 29 июня. – 2011.

FERERENCES

1. On different data, a state loses to 25% tax returns VAT per year in connection with its illegal compensation. See: *Ruchkina G.F., Terekhova E.V.* Compensation of VAT return: comparative-legal research of foreign and Russian legislation. *Moskva: Finuniversity,* 2012. P. 2. (in Russ.).
2. See: Collection of legislation of the RF. 04.03.2013. no. 9. Art. 875. (in Russ.).
3. We agree with the opinion of those authors which consider the depicted order as a threat for normal work of corresponding operation subdivisions. See: *Aleksandrov A., Goryunov V., Pyatyshev Ya.* Privilige from criminal prosecution . *EZH – Lawyer.* 2013. no. 24. P. 1–6; *Dikarev I.S.* Cause of criminal case institution on tax crimes. *Taxes*. 2012. no. 3; *Solovyov I.* Punishment is abolished. *Russian newspaper*. 12.02.13 et al. (in Russ.).
4. See: *Shilin V.V.* Counteraction to acquisition of law on budgetary funds by means of illegal VAT compensation. *Legality*. 2013. no. 11. P. 10–12. (in Russ.).
5. See: *Shipilova A.V.* Problems of improvement of legislation mechanism of VAT compensation. *International accounting*. 2011. no.30. P. 53. (in Russ.).
6. See: *Dikarev I.S.* Change of conception of prejudice in the Criminal Code of the RF. *Corporative lawyer*. 2010. no. 8. P. 9–11; *Skoblikov P.A*. Prejudice of acts of arbitrary courts in criminal procedure: new reading. *Journal of Russian law.* 2009. no. 1. (in Russ.).
7. See: Order of Ministry of economic development of Russia from 18 of April 2011. no.175 *Russian newspaper*. no. 175. 29 of June. 2011. (in Russ.).

Информация об авторе

Петросян Елена Михайловна, аспирант кафедры криминалистики Кубанского государственного аграрного университета,
Краснодар, Россия

Information about the author

Petrosyan Elena, Mihajlovna, Postgraduate student of the Chair of Criminalistics of the Kuban state agrarian University
Krasnodar city, Russian Federation

Получена: 04.03.2015

Received: 04.03.2015