



УДК 657

TAX FRAUD AS A SUBJECT OF FORENSIC ECONOMIC EXPERTISE МОШЕННИЧЕСТВО В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ, КАК ПРЕДМЕТ СУДЕБНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Ternovskaya M./ Терновская М.

Antysheva E.R./Антышева Е. Р.

Associate Professor, Cand. Sc. (Economics)/ к.э.н. доцент

St. Petersburg Polytechnic University, St Petersburg, Politekhnicheskaya Ulitsa, 29

Санкт-Петербургский Политехнический Университет,

Санкт-Петербург, ул. Политехническая 29

Аннотация. В статье проведен анализ существующей системы правонарушений в налоговой сфере. Рассмотрены основные статьи, по которым привлекаются мошенники за данное правонарушение. Продемонстрированы подходы к выбору корректного наказания за совершенное деяние, а также виды таких наказаний согласно законодательству Российской Федерации. Рассмотрены вопросы практической организации следствий по данным делам в настоящее время. Методология исследования: аналитический метод, обзорный метод, индукция.

Ключевые слова: налоговое мошенничество, правонарушение, экспертиза, суд, налог.

Введение

Актуальность темы заключается в том, что на современном этапе развития Российской Федерации происходит множество налоговых преступлений, о которых мало известно. В законодательстве не существует отдельной статьи, относящейся к данному разделу преступлений, соответственно наказания за эти деяния имеют не совсем полный и добросовестный характер. Это демонстрирует то, что данный раздел преступлений имеет важное значение, среди всех существующих противоправных деяний, так как происходит множество хищений и неуплат налогов. Также необходима разработка эффективных механизмов борьбы с налоговым мошенничеством, посредством создания новой статьи в Уголовном кодексе Российской Федерации для того, чтобы более достоверно квалифицировать преступления.

Методы

Очень часто нарушения в сфере налоговых правоотношений, особенно при возмещении НДС, квалифицируются как хищение в форме мошенничества. [1]

В различных судебных решениях эти отличия приводятся, но они разрознены и не систематизированы.

Конституционный Суд РФ в своем решении № 839-О от 27.03.2018 разъяснил, что ущерб, причиненный налоговыми правонарушениями, заключается в неполучении соответствующих неуплаченных налогов (недоимок) и штрафов в бюджет, что в числе прочего отличает их от хищений. Этот вывод вытекает из природы НДС как косвенного налога, который представляет собой разницу между суммами, которые налогоплательщики получают от покупателей, и суммами налога, которые налогоплательщики фактически платят поставщикам товаров (работ, услуг).

Верховный Суд РФ в своих постановлениях по определенным делам установил, что одним из основных различий между налоговыми



преступлениями и хищениями является использование компаний, которые не ведут самостоятельной деятельности, когда организации создаются и не используются для ведения хозяйственной деятельности, а используются для изъятия НДС из бюджета.

Если мы говорим о возмещении НДС, то необходимо учитывать природу НДС как косвенного налога. Этот налог применяется только к добавленной стоимости продукта, услуги, работы. [2]

Косвенный характер этого налога связан с действиями контрагентов, которые должны уплатить этот НДС, тем самым создавая экономическую основу для удержания, возмещения или компенсации налогоплательщиком, участвующим в обязательстве.

В налоговом учете они оперируют такими понятиями, как «исходящий» НДС, что означает сумму налога, выплаченную налогоплательщиком покупателю в счет-фактуре, и «полученный» или «входной» НДС – сумма налога, переданная покупателю и выставленная налогоплательщику покупателем в счет-фактуре. Т. е. значение НДС в счет-фактуре, поступающем в компанию, обозначается как «входной» или «входящий», а сумма НДС, указанная в исходящей из организации счет-фактуре – «исходящий», соответственно, «входящий» или «входной» НДС отражается в книге покупок, а «исходящий» - в книге продаж. Обозначенный в счет-фактуре «исходящий» НДС налогоплательщик имеет право вычесть, зачесть, возместить из бюджета, при этом контрагенты обязаны перечислить его в бюджет. Если контрагент уплатил этот налог, то была создана экономическая основа для его компенсации, удержания и возмещения из бюджета, и отсутствуют признаки безвозмездности и, соответственно, основания не только для уголовной, но и для налоговой ответственности. [3]

НДС изначально не выражается в абсолютных числах, но представляет собой сальдо, баланс между тем, что должно быть уплачено, и тем, что должно быть вычтено.

В конце квартала на основе книг покупок и продаж устанавливается баланс между «входящим» и «исходящим» НДС.

На основании ст. 8 НК РФ под налогом понимается часть имущества организации, и, следовательно, до момента формирования и уплаты этого налога, это имущество не передано государству, не является для налогоплательщика чужим.

По оценкам экспертов, российский бюджет теряет 58 миллиардов рублей в год из-за уклонения от уплаты налогов. Поэтому фактическое ужесточение государством санкций за подобные правонарушения понятно и оправданно. Существует некое недоумевание, касаемо необходимости новой статьи, ведь мошенников в данной сфере на сегодняшний день и так судят по статьям 198-199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации. Одно и то же налоговое нарушение теперь можно расследовать сразу по нескольким уголовным статьям, а налоговый мошенник, пойманный за руку, на выбор правоохранителей может быть помилован или может нести наказание. Это не верно. Например, незаконный возврат НДС из бюджета при создании



искусственного документооборота. Таким образом, расходы завышены, и эта сумма занижает прибыль, с которой налог на прибыль уплачивается в меньшем размере, чем должно быть уплачено по закону. Кроме того, в налоговые декларации включены вычеты из суммы завышенных расходов в результате искусственного документооборота. Можно взять статью 199 Уголовного кодекса РФ, которая касается уклонения от уплаты налогов с юридического лица в особо крупном размере. В этом случае наказание составит до шести лет лишения свободы. При этом статья 159 фактически за то же нарушение закона называет это хищением и отправляет в места, не столь отдаленные уже на 10 лет.

Теперь в Уголовном кодексе появится дополнительная статья, под которую попадали бы все мошеннические действия с налогами.

Нарушения в сфере налоговых правоотношений, особенно при возврате НДС, часто квалифицируются как хищение в форме мошенничества. В соответствии со ст. 78 Налогового кодекса РФ возврат НДС может производиться в форме зачета налога в счет будущих платежей или в форме возврата. Компенсация НДС никак не может квалифицироваться как хищение, так как сумма налога не вычитается из бюджета, и компенсация как таковая может представлять собой уклонение от уплаты налогов. Вместе с тем зачет НДС в счет уплаты будущих платежей квалифицируется как хищение в форме мошенничества (статья 159 УК РФ). Также при таможенном оформлении можно считать возврат НДС из бюджета как мошенничество.

Основные экспертизы по делам о налоговых преступлениях — это судебно-экономические, судебно-почерковедческие и судебно-технические экспертизы документов. Причем среди судебно-экономических следует выделить судебно-налоговую экспертизу. [4]

Проведение экспертных исследований при судебно-налоговой экспертизе требует специальных знаний эксперта, прежде всего в области налогообложения как самостоятельного направления экономической науки. Общеэкономических знаний для эксперта будет недостаточно, поскольку для уголовного преследования налогового преступления будет иметь юридическое значение установление факта неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиком юридического обязательства по уплате налога (сбора). Следовательно, при установлении фактических и юридических оснований наличия (отсутствия) обязанности налогоплательщика по уплате налога (сбора), механизма реализации этой обязанности с учетом конкретных прав, которыми он наделен, следует быть предметом исследования судебно-налогового эксперта. Поскольку такое исследование невозможно без знания налогового законодательства и практики его применения, экономические знания эксперта необходимо дополнить юридическими. Следует подчеркнуть, что в компетенцию судебно-налоговой экспертизы входит только анализ и применение налогового законодательства, а вопросы уголовно-правовой квалификации являются прерогативой следствия и суда.

Объектом судебно-налоговой экспертизы являются фактические данные (обстоятельства дела), исследуемые и устанавливаемые в рамках гражданского,



административного и уголовного судопроизводства с использованием специальных знаний в области налогов и налогообложения на основе изучения закономерностей объектов и субъектов налогообложения, фактически уплаченных сумм и подлежащих уплате налогов. [5]

В задачи судебно-налоговой экспертизы входит изучение: систем синтетического и аналитического учета для налогового регулирования; методов определения необлагаемых налогом сумм; включения налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерские и налоговые отчетности; соблюдения налогового законодательства при формировании налоговой базы; полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет.

Для решения диагностических задач перед судебно-налоговым экспертом могут быть поставлены на рассмотрение следующие вопросы: платил ли налогоплательщик налоги за определенный период деятельности, если да, то в результате каких несоответствий в бухгалтерском учете; была ли неуплата или сокрытие налогов, каких и в какой сумме.

Классификационные задачи могут быть выражены в вопросах, ставящихся на разрешение судебно-налоговой экспертизы, следующим образом: какой вид учетной системы использован налогоплательщиком в определенном периоде для исчисления налогов; важна ли информация, содержащаяся в неофициальных бухгалтерских записях, представленных для исследования и налогообложения, если да, то для исчисления каких налогов.

Судебно-налоговая экспертиза не может решать проблемы с идентификацией. В частности, в ходе судебно-налоговой экспертизы, например, не решается проблема выявления операций финансово-хозяйственной деятельности, отраженных в бухгалтерских документах и в документах неофициального учета.

Для признания документа предметом налоговой экспертизы он должен содержать экономически значимую информацию о характеристиках объектов налогообложения, об используемой налогоплательщиком системе обобщения информации для налогообложения, а также о статусе расчетов по исполнению налогового обязательства. К таким документам относятся: первичные учетные документы бухгалтерского и налогового учета, регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерская и налоговая отчетность (налоговые декларации), организационно-распорядительные документы, акты налоговых проверок, заключение первичной судебно-налоговой экспертизы. [6]

В настоящее время практически все налоги, за исключением налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и некоторых других, рассчитываются на основе данных бухгалтерского учета. Исследования судебно-экспертной практики показали, что наиболее распространенные преступления связаны с этими налогами, поэтому при производстве налоговой экспертизы преобладают документы налогового учета.

В судебно-экономической экспертизе исследуются содержащиеся в доказательствах исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы. [7]

Поскольку размер причиненного ущерба является одним из последствий совершенного налогового преступления, необходимо установить наличие



негативных материальных последствий, которые определяются в составе дохода от реализации продукции (товаров, работ, услуг), доходов на капитал и доходов от продажи собственности, не использованных в соответствии с материальными интересами собственников, для осуществления деятельности организации и (или) не поступивших государству в виде налогов.

Предмет судебно-экономической экспертизы определяется потребностями правосудия в использовании специальных познаний в области экономической теории и практики для установления фактических обстоятельств, подлежащих доказыванию, в том числе экономические признаки события, состава преступления, а также его последствия в сфере экономики.

Эксперты отмечают характерные недостатки процессуальных действий по оценке результатов экспертизы как доказательств по делам о налоговых преступлениях. Таким образом, в некоторых случаях, суды рассматривают заключение эксперта как доказательство несоблюдения или ненадлежащего исполнения указанного конституционного обязательства, а также размера ущерба, понесенного государственной казной, выразившийся в неполучении бюджетом денежных средств в виде налогов.

Основные методики судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе: заключения экспертов других специальностей; черновые записи «неофициального» учета; протоколы допросов участников уголовного судопроизводства.

Судебно-экономические экспертизы позволяют на основании изучения документов хозяйственного учета установить фактические данные о совершенных финансово-хозяйственных операциях, экономических показателях, наличии или отсутствии хозяйственных средств. Полученная в данном случае информация дает экспертам ответ на главный вопрос следствия о том, какая сумма налога не уплачена в бюджет. [8]

Правовой основой судебно-экспертной деятельности являются Конституция Российской Федерации, Уголовно—процессуальный кодекс, а также другие законы и постановления, регулирующие порядок судопроизводства.

Экспертное заключение — это письменное заключение эксперта, в котором последний на основании произведенного исследования и в соответствии со своими знаниями дает аргументированные ответы на поставленные ему вопросы.

Предмет судебно-экономической экспертизы определяется требованиями правосудия при использовании специальных знаний в области экономической теории и практики для установления фактических обстоятельств, подлежащих доказыванию, включая экономические признаки события, состав преступления, а также его последствия в экономической сфере.

Основные экспертизы по делам о налоговых преступлениях связаны с изучением документов: криминалистические и судебно-экономические. [9]

Проведение оценки риска мошенничества облегчает систематические усилия по выявлению того, где и как может возникнуть проблема мошенничества, и помогает установить соответствующие меры контроля для



минимизации рисков, связанных с мошенничеством. Такие оценки включают в себя: определение соответствующих факторов риска, связанных с мошенничеством; выявление потенциальных мошеннических схем и определение их приоритетности в зависимости от степени рисков; определение уровня допустимых рисков, связанных с мошенничеством; систематизацию данных об имеющихся механизмах противодействия потенциальным мошенническим схемам и выявление пробелов в этой области; проверка эффективности механизмов контроля, предназначенных для предотвращения и выявления мошенничества.

Результаты

Оценка риска мошенничества в сочетании с систематическим анализом поступающей информации и опыта, извлеченного из прошлых и настоящих случаев мошенничества, имеют важное значение для понимания уязвимости организации перед мошенничеством. [10]

Несоблюдение этих методов оценки указывает, в целом, на непонимание последствий мошенничества для деятельности организаций, а также на важность оценок рисков, связанных с мошенничеством, как части анализа масштабов и уровня потенциальных проявлений мошенничества.

В таких процессах не всегда уделяется должное внимание риску мошенничества; необходимо, чтобы систематическая оценка рисков мошенничества стала неотъемлемой частью общих процессов управления рисками организации.

Проведение оценки риска мошенничества является основой для разработки соответствующих стратегий борьбы с мошенничеством.

Внутренний контроль – ключевые элементы эффективной системы подотчетности. Сложная и рискованная среда, в которой работают некоторые организации, требует эффективного внутреннего контроля с упором на меры борьбы с мошенничеством. Немногие организации создали формальную и всеобъемлющую систему внутреннего контроля, в то время как большинство организаций не имеют формализованных процедур и средств контроля, чтобы минимизировать риск мошенничества. [11]

Необходимо оценить эффективность существующих механизмов контроля, направленных на борьбу с мошенничеством, выявить имеющиеся недостатки и в первоочередном порядке приступить к обновлению систем внутреннего контроля в той мере, в которой это необходимо для превращения контрольных механизмов, направленных на противодействие мошенничеству в масштабах организаций в целом, в неотъемлемый элемент этих систем.

Комплексные меры по борьбе с мошенничеством включают действия по систематическому и тщательному изучению информации о сотрудниках и третьих лицах для выявления данных, указывающих на прошлую или настоящую мошенническую деятельность. Меры в рамках комплексных проверок могут распространяться на: штатных сотрудников и консультантов; сторонние организации, включая партнеров-исполнителей, поставщиков и подрядчиков.

Эти проверки показывают, что наиболее экономически эффективным



подходом является принятие необходимых превентивных мер и проведение надлежащих проверочных тестов до того, как кандидат с потенциальной мошеннической деятельностью попадет в штат в штат, а также до того, как официальные отношения сотрудничества с той или иной сторонней организацией будут формализованы; такой подход позволяет избежать проблем в будущем, включая длительные и дорогостоящие судебные разбирательства. Стандарты надлежащей практики предполагают, что комплексная проверка не заканчивается формализацией трудовых отношений или отношений сотрудничества, а продолжает учитывать существующие риски, принимая форму систематических проверок и контрольных мероприятий, которые проводятся на постоянной основе.

Организациям необходимо уделять больше внимания мерам по борьбе с мошенничеством, таким как усиление контроля над программами и мероприятиями с высоким уровнем риска, выборочные проверки, обзоры и аудиты, а также использование методов сбора данных и сравнительного анализа для предотвращения и обнаружения мошенничества.

Вывод

В заключении, не стоит забывать, что сфера налогового мошенничества еще развивается и не имеет каких-то конкретных законодательных ограничений. Существует множество схем неуплаты и отклонений от налогов, которые с ходом времени изучаются и на их основе создаются новые законы и статьи в кодексах. Система контроля данной сферы жизнедеятельности представляет собой индивидуализированный набор необходимых элементов защиты, каждый из которых решает свои функции и задачи. Вместе эти элементы образуют многоуровневую систему государственной безопасности, при условии строгого соблюдения всех требований и законов, которые уже установлены или только планируются.

Как следствие, данная сфера законодательства помогает выявлять недобросовестное поведение налогоплательщиков (как физических, так и юридических лиц), а также поможет предотвратить будущие попытки нанести ущерб экономике страны.

Список литературы

1. Попова Н.Ф., Чикалина Н.А. Мошенничество в сфере налогообложения в России // Международный научно-исследовательский журнал. 2020.
2. Осокин Р.Б., Клещенко Ю.Г. Проблемы квалификации налогового мошенничества по субъективным признакам // Вестник ТГУ. №6 (62). 2008. С. 357-360.
3. Петросян Е.М. Налоговые мошенничества: проблемные аспекты стадии возбуждения уголовного дела // Историческая и социально-образовательная мысль. Том 7. №3. 2015. С. 131-135.
4. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты // МГЮА им. О.Е. Кутафина. 2013.
5. Фирсов В.В. Проблемы классификации и место судебной налоговой экспертизы в уголовном процессе. Политика и правовое государство // Санкт-



Петербургский юридический институт Академии Генеральной прокуратуры. 2018.

6. Лялюк А.В., Марченко Д.В. Судебная налоговая экспертиза при расследовании фактов уклонения от уплаты налогов и сборов с организации. Электронный сетевой политематический журнал «Научные труды КУБГТУ» // Кубанский государственный технологический университет. №4. 2017. С. 158-168.

7. Макарова О.Н., Мелкоступов Э.Г., Мартыненко О.В. Роль судебной экономической экспертизы в предупреждении экономических преступлений. Научный журнал НИУ ИТМО. Серия Экономика и экологический менеджмент // Университет ИТМО. №3. 2019. С. 68-76.

8. Скрипкина О.В., Киселева О.В. Судебная экономическая экспертиза в России: исторический и современный аспекты // Бухгалтер и закон. №3. 2017. С. 25-33

9. Воронин М.И. Судебно-налоговая экспертиза как самостоятельный род судебно-экономической экспертизы, назначаемой по уголовным делам о налоговых преступлениях. Актуальные проблемы российского права // Московская государственная юридическая академия. №3. 2008. С. 466-472.

10. Барциотас Дж., Ачамкулангаре Г. Предупреждение и выявление мошенничества и борьба с ним в организациях системы Организации Объединенных Наций // Объединенная инспекционная группа Женева. 2016.

11. Завьялова Л.В., Брюханенко И.А. Внутренний контроль организации и его внешний аудит. Экономические науки. Вестник СибАДИ // Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского. №1(47). 2016. С. 100-107.

***Annotation.** The article analyzes the existing system of offenses in the tax sphere. The main articles on which fraudsters are involved for this offense are considered. The approaches to choosing the correct punishment for the committed act, as well as the types of such punishments in accordance with the legislation of the Russian Federation, are demonstrated. The issues of the practical organization of investigations in these cases at the present time are considered. Research methodology: analytical method, survey method, induction.*

***Keywords:** tax fraud, offense, examination, court, tax.*