

РАССЛЕДОВАНИЕ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С УКЛОНЕНИЕМ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НА
ПРИБЫЛЬ С ОРГАНИЗАЦИИ
(методические рекомендации)

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций является одним из самых распространенных преступлений в сфере экономики, а их расследование приобретает в последние годы все более актуальный характер. Недобросовестные налогоплательщики недодают в бюджет и изымают из него значительные денежные средства, столь необходимые для финансирования развития государства, в том числе его социальных программ.

Налоги в Российской Федерации делятся на федеральные и региональные (местные). Федеральные и региональные налоги предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Федеральными налогами и сборами являются: налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль, налог на добычу полезных ископаемых. К региональным налогам НК РФ относит налог с продаж, транспортный налог, налог на игорный бизнес.

Практика показывает, что, как правило, к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ привлекаются недобросовестные налогоплательщики за уклонение от уплаты НДС и налога на прибыль, поскольку эти два налога дают наибольшее поступление денежных средств в бюджет государства.

Налог на добавленную стоимость (НДС).

Налогоплательщиками НДС, в соответствии со ст. ст. 11, 143 НК РФ признаются:

- организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (т.е. российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории России (т.е. иностранные организации);¹
- индивидуальные предприниматели – физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ. «Таможенный» налог на добавленную стоимость представляет собой разновидность таможенных платежей наряду с таможенной пошлиной, акцизами и некоторыми другими платежами.

Объектами налогообложения НДС на территории РФ являются (ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг);
- реализация предметов залога (как частный случай реализации товаров);
- передача товаров (результатов выполненных работ, оказания услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации;
- передача имущественных прав;

¹ В соответствии со ст. 49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает с момента его государственной регистрации (создания). Иностранные юридические лица, как налогоплательщики НДС имеют свои особенности, выражающиеся в их личном законе (личном статусе). Согласно ст. 1202 ГК РФ личным законом юридического лица считается право страны, где учреждено юридическое лицо. Иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации. Постановка на учет осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации (ст. 144 НК РФ). Если же иностранная организация не состоит на налоговом учете, НДС удерживается налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ).

- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления при исчислении налога на прибыль организаций);
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров через таможенную территорию РФ.

Таким образом, НДС взимается при реализации всех товаров, услуг, выполнении работ за некоторым исключением, предусмотренным ст. ст. 149-151, 164 НК РФ. При этом подразумевается, что на всех этапах создания и перепродажи товаров суммы НДС, соответствующие добавленной стоимости на этих этапах, уплачиваются в бюджет. Поскольку НДС включается в цену товара (работ, услуг), то и экспортер уплачивает данный налог при приобретении товаров (работ, услуг) у отечественного производителя или поставщика. При последующей реализации этих товаров (работ, услуг) за пределы таможенной территории России у экспортера возникает право на возмещение НДС, исчисляемого, исходя из цены товара (работ, услуг).

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость отражен в разделе 1 налоговой декларации по НДС, форма которой утверждена приказом МНС России от 3.07.2002 г. № БТ-3 –03 / 338 «Об утверждении формы деклараций по налогу на добавленную стоимость». Налоговым кодексом предусмотрены три вида налоговых ставок при исчислении НДС: 0 процентов – при реализации экспортируемых товаров и связанных с экспортом некоторых видов работ, услуг; 10 процентов – при реализации некоторых социально значимых продовольственных товаров и товаров для детей и 20 процентов – при реализации иных товаров (работ, услуг).

Налог на прибыль.

Налогоплательщиками налога на прибыль, в соответствии со ст. ст. 11 и 246 НК РФ являются:

- *российские организации (российские юридические лица);*
- *иностранные организации (юридические лица, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств) и международные организации, осуществляющие свою деятельность и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.*

Налогообложение прибыли организаций определяется в зависимости от национальной принадлежности юридического лица. Национальная принадлежность, в свою очередь, определяется по месту регистрации юридического лица (инкорпорации). Российская организация является плательщиком налога на прибыль вне зависимости от того, где она осуществляет деятельность. Иностранная организация признается плательщиком данного налога только в части прибыли, полученной через постоянное представительство или от источников на территории России.

Объектами налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью является (ст. 247 НК РФ):

- для российских организаций – полученные доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внеэкономические и внешнеэкономические доходы, уменьшенные на величину производственных расходов, которыми признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, а также убытки, понесенные налогоплательщиком (ст. 252 НК РФ);

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими представительствами расходов;
- для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ.

Через постоянные представительства иностранные организации получают: доходы от пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства; дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российской организации; доходы от распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации; процентный доход от долговых обязательств, доходы от реализации недвижимого имущества, от сдачи в аренду, от реализации акций (долей) российских организаций и т.д.

Налог на прибыль составляет 24 процента. Из них 6 % отчисляется в Федеральный бюджет, 16 % - в бюджет субъектов РФ, 2 % - в местный бюджет.

Налоговым периодом для НДС, когда налогоплательщик обязан представить в ИМНС налоговую декларацию с необходимыми расчетами, в соответствии с НК РФ является каждый календарный месяц. Для налогоплательщиков, у которых сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превышает 1млн. рублей налоговым периодом по НДС является квартал. В соответствии с Налоговым кодексом РФ декларации по налогу на прибыль налогоплательщик обязан представлять в ИМНС ежемесячно.

Некоторые вопросы по составу преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ (Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации), характеризуется прямым умыслом, а субъектом являются руководители организации, которые в соответствии со ст. 6 Федерального закона от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» несут ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. Согласно ст. ст. 23, 45 НК РФ они обязаны в установленном порядке вести учет доходов, расходов и объектов налогообложения, представлять налоговым органам по месту учета в установленном порядке налоговые декларации и расчеты по тем налогам, которые обязаны уплачивать, а также бухгалтерскую отчетность за отчетный период.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы: учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту или вести бухгалтерский учет лично (ч.2 ст.6 Федерального закона «О бухгалтерском учете»). Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (ст. 7 указанного закона). Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Его требования по документальному оформлению

хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Таким образом, по ст. 199 УК РФ за уклонение от уплаты налогов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, к уголовной ответственности могут быть привлечены только руководитель организации и главный бухгалтер (бухгалтер), если таковые введены в штат данной организации, либо работают по трудовому соглашению и подписывают соответствующие документы.

Способы уклонения от уплаты налогов.

Правонарушители прибегают к различным уловкам и ухищрениям в целях уклонения от уплаты налогов на добавленную стоимость и на прибыль. Наиболее распространенными из них, как показывает практика, являются:

- *внесение в налоговые декларации вычета НДС по невыполненным договорам с контрагентами;*²
- *не представление в инспекцию МНС деклараций (расчетов) по НДС по совершенным сделкам;*³
- *внесение в налоговые декларации заведомо ложных сведений о стоимости реализованных товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также о суммах предоплаты за товары (работы, услуги), подлежащих включению в облагаемый оборот;*⁴

² Фамилии обвиняемых и наименования организаций далее по тексту изменены.

Генеральный директор ООО «ТВ Сеть» Андреева заключила договор с ООО «Камертон» на размещение на региональных каналах десяти серий документального фильма, снятого ООО «ТВ Сеть» и перечислило 4.07.2002 г. «Камертону» 24,2 млн. рублей, в том числе 4 млн. 35 тыс. рублей НДС. Однако, договор был не выполнен и ни одна из серий указанного фильма на региональных телеканалах России показана не была. Тем не менее, Андреева дала указание Дорониной, осуществляющей бухгалтерский учет деятельности ООО «ТВ Сеть», не осведомленной о преступных намерениях Андреевой, составить налоговую декларацию по НДС за июль 2002 г. с внесением в нее налогового вычета в размере суммы НДС. После чего подписала декларацию с внесенными в нее ложными сведениями и представила в ИМНС № 3 по ЦАО г. Москвы, т.е. занизила сумму НДС, подлежащую уплате ООО «ТВ Сеть» на сумму 4 млн. 35 тыс. рублей.

³ Горьков, являясь генеральным директором ООО «Алекс» 7.04.2003 г. заключил договор с АКБ «Промбанк» о продаже принадлежащего ООО на праве собственности части здания, общей площадью 1,7 тыс. кв. м. и 22.04.2003 г. подписал акт к указанному договору о передаче данной части здания банку. Четырьмя платежными поручениями от 10, 14, 15 и 16 апреля 2003 г. в счет оплаты сделки АКБ «Промбанк» перечислил на расчетный счет ООО «Алекс» 145,6 млн. рублей, в том числе НДС – 24,3 млн. руб. Горьков, с целью уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, не представил в инспекцию МНС РФ № 25 ЮАО г. Москвы расчет по НДС ООО «Алекс» за апрель 2003 г., вследствие чего возглавляемая им организация не уплатила НДС в размере 24,3 млн. руб.

⁴ Золотарев, работая генеральным директором и главным бухгалтером ООО «Гермес», в период с декабря 2000 г. по февраль 2001 г. подписал, заверил печатью ООО и представил в ИМНС № 25 по ЮАО г. Москвы налоговые декларации за 3 и 4 кварталы 2000 г., в которые внес ложные сведения о стоимости реализованных товаров, облагаемых НДС, оплата за которые поступила на расчетный счет ООО, а также о суммах полученных авансов, поступивших в счет предстоящих поставок товаров, подлежащих включению в облагаемый оборот по НДС, занизив размеры полученной выручки от продажи товаров и сумм авансов обложению указанным налогом. Соответственно уменьшил размеры подлежащего уплате в бюджет налога на добавленную стоимость, в том числе за 3 квартал – на 1 млн. 680 тыс. рублей и за 4 квартал – на 3 млн. 120 тыс. руб., а всего на сумму 4,8 млн. рублей.

- *включение в налоговые декларации заведомо ложных сведений о полученных от реализации недвижимости доходов, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, и непосредственно сумм указанного налога, подлежащих уплате в бюджет;*⁵
- *не включение в налоговые декларации по прибыли (расчеты с бюджетом по отчислению от прибыли) доходов от внеоперационных операций, полученных в результате нецелевого использования поступившей от других организаций безвозмездной помощи;*⁶
- *не представление в ИМНС налоговых деклараций на прибыль и указание ложных сведений в налоговых декларациях на НДС путем искусственного завышения цены приобретаемых товаров и завышения вычетов из сумм налога на добавленную стоимость;*⁷
- *не представление в ИМНС финансовых результатов деятельности организации (в частности, расчетов по реализованным товарам) и налоговых деклараций по НДС;*⁸

⁵ Так, Богомолов, являясь генеральным директором ЗАО «Город-строй» преднамеренно занижил доходы общества, полученные от реализации квартир по договорам уступки права (требования), заключенным ЗАО «Город-строй» с физическими и юридическими лицами, путем включения в ежемесячные налоговые декларации сведения о выручке не в полном объеме, а за минусом денежных сумм, перечисленных в адрес осуществляющих строительство квартир организаций – контрагентов. Соответственно исчислял НДС. Так им и бухгалтером ООО Макаровой были представлены в ИМНС декларации по НДС, в которых указанный налог был занижен: за июль 2002 г. на 192 тыс. руб.; июль 2002 г. – на 487,5 тыс. руб.; август 2002 г. – на 156,7 тыс. руб.; сентябрь 2002 г. – на 349,3 тыс. руб.; октябрь 2002 г. – на 1 млн. 362 тыс. руб.; ноябрь 2002 г. – на 220,6 тыс. руб. и за декабрь 2002 г. – на 301 тыс. руб., а всего на сумму более 3 млн. рублей.

⁶ Шорников – Председатель с правом подписи главного бухгалтера регионального отделения общественной организации «Родина», являясь материально-ответственным лицом, в 2001 г. получил безвозмездно от ряда организаций – инвесторов, отчисленные ими из части своей прибыли, денежные средства в сумме 40,6 млн. руб. в качестве целевого взноса для производства и тиражирования полнометражного художественного фильма. Указанные деньги Шорников перечислил на расчетные счета ряда подставных фирм, в том числе зарегистрированным по утерянным гражданами паспортам, якобы, за оказанные услуги по подготовке производства фильма. Заведомо зная о неисполнении данных услуг, Шорников фактически использовал эти деньги не по целевому назначению, т.е. не для производства и тиражирования фильма. В результате, Шорниковым была неправомерно занижена на указанную сумму (40,6 млн. руб.) налогооблагаемая прибыль за 2001 г. и не уплачен налог на прибыль в размере 14,2 млн. руб.

⁷ Так, Штимер, работая в должности генерального директора ЗАО «Север-Гео» и, занимаясь оптовой торговлей продовольственными товарами, в целях занижения налогооблагаемой базы и сумм, подлежащих уплате в бюджет налога на прибыль и НДС, систематически представлял в инспекцию МНС РФ № 34 СЗАО г. Москвы налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль, в которые вносил заведомо ложные сведения о размере затрат на приобретение товаров. В целях увиливания от уплаты налога Штимер производил оплату товаров не напрямую с поставщиками продуктов питания, а через расчетные счета подконтрольных ему фирм, зарегистрированных не установленными следствием его соучастниками на основании утраченных гражданами паспортов. В результате искусственно завышал себестоимость приобретаемых и реализованных товаров и соответственно вычеты из сумм налога на добавленную стоимость. В свою очередь, подконтрольные Штимеру фирмы, фактически им руководимые, не отражали действительные объекты налогообложения, не исчисляли налог на добавленную стоимость и налог на прибыль и не производили их оплату в установленном законом порядке. Всего Штимер в период с 1 января 2001 г. по 31 декабря 2003 г. уклонился от уплаты НДС и налога на прибыль на общую сумму свыше 143 млн. рублей.

⁸ Числов, являясь генеральным директором и главным бухгалтером ООО «Мустанг», по преступной договоренности с главным бухгалтером ООО Никоновой, получив в качестве выручки за реализованные товары в период с 1 октября 2000 г. по 31 декабря 2001 г. денежные средства в сумме 145 млн. руб., не представил в ИМНС № 28 г. Москвы отчеты о финансовых результатах деятельности возглавляемой им организации, а также налоговые декларации по НДС, подлежащие уплате в бюджет, уклонившись от уплаты НДС на сумму 15,6 млн. руб.

- занижение в отчетах о финансовых результатах деятельности организации налога на прибыль путем неправомерного отнесения на затраты на производство расходов на иные нужды хозяйственной деятельности организации;⁹
- уменьшение в отчетах о финансовых результатах деятельности организации платежей по налогу на прибыль от посреднических операций путем занижения стоимости импортного оборудования, таможенных платежей и налога на добавленную стоимость (подлежащего уплате на таможене);¹⁰
- не включение в налоговые декларации на прибыль доходов от использования полученных в виде безвозмездной услуги нежилых помещений, находящихся в собственности другой организации;¹¹
- занижение в отчетах о финансовых результатах деятельности организации полученных доходов и налога на прибыль путем включения в себестоимость реализованных (проданных) товаров (работ, услуг) документально не подтвержденных коммерческих расходов;
- неуплата НДС путем необоснованного отнесения на издержки предприятия налога на добавленную стоимость по товарам, освобожденным от налогообложения;¹²

⁹ Так, генеральный директор ОАО «Весла» Арутюнян и главный бухгалтер Григорьева не исчислили и не уплатили в бюджет налоги за 2001 г. на общую сумму 3, 4 млн. рублей. В том числе налог на прибыль в сумме 3 млн. 25 тысяч рублей в результате незаконного отнесения на затраты на производство расходов на реконструкцию здания, ремонт трубопровода теплотрассы и не учета при налогообложении стоимости безвозмездно полученного имущества. Кроме того, не уплатили НДС в сумме свыше 370 тыс. руб., преднамеренно неправильно исчислив его в соответствии со ст. 166 НК РФ, уменьшив на налоговые вычеты «Входной НДС» по строительным работам.

¹⁰ ЗАО «Эксимп» в соответствии с агентским соглашением с ОАО «Т-Нефтегаз» по контракту № 1-18 от 18 января 2001 г., заключенному с АО «Берта» осуществило поставку, «таможенную очистку», доставку и хранение на складе технологического оборудования для АЗС, общей стоимостью 6 млн. немецких марок. Однако, при таможенном оформлении указанного оборудования на Зеленоградской и Подольской таможенных УТК ГТК РФ ЗАО «Эксимп» была занижена стоимость оборудования на сумму 3 млн. немецких марок, что привело к уменьшению сумм таможенных платежей и НДС (подлежащих уплате на таможене) на сумму 20,2 млн. рублей. Затем, генеральный директор ЗАО «Эксимп» Ряднов представил в ОАО «Т-Нефтегаз» грузовые таможенные декларации, отражающие реальную стоимость оборудования (т.е. 6 млн. немецких марок), согласно которым заказчик рассчитался с ЗАО «Эксимп», перечислив на расчетный счет этой организации 106,8 млн. рублей. В результате недостоверного декларирования и не полной уплаты таможенных платежей, сборов, НДС (подлежащего уплате на таможене), ЗАО «Эксимп» понесло меньше затрат, чем отчиталось перед ОАО «Т-Нефтегаз» и получило дополнительный доход в сумме 20,2 млн. руб. Однако, Ряднов и главный бухгалтер ЗАО «Эксимп» Краснова не включили эту сумму в состав доходов от внереализационных операций и не уплатили налог на прибыль в 2001 г. в сумме 8,7 млн. рублей (ставка налога на прибыль от посреднических операций составляет 43%).

¹¹ Так, ЗАО «Гарант Плюс» получило для безвозмездного использования ряд нежилых помещений, находящихся в собственности Москвы, однако, в нарушение закона, генеральный директор ЗАО Рустамов и главный бухгалтер Назарова не отразили в отчете о финансовых результатах хозяйственной деятельности полученные в результате этой внереализационной операции доходы в сумме 15,6 млн. рублей и уклонились от уплаты налога на прибыль в 2000 – 20002 г.г. на сумму 4,6 млн. руб.

¹² Генеральный директор ООО «ВНЦ» Михайлов и бухгалтер Авдеева в период с 1 января 2001 г. по 31 января 2002 г., в нарушение требований п. 4 ст. 170 НК РФ, в отчетах о финансовых результатах деятельности относили на издержки предприятия налог на добавленную стоимость по товарам, освобожденным от налогообложения, что привело к неуплате налога за 2001 г. в сумме более 3 млн. рублей, в том числе за март – 234 тыс. руб., апрель – 1.153 тыс. руб., май – 566 тыс. руб., июнь – 425,4 тыс. руб., июль – 402, 2 тыс. руб., сентябрь – 321, 8 тыс. руб.

- уменьшение в отчетах о финансовых результатах деятельности организации налогооблагаемой базы на прибыль и НДС путем сокрытия части полученной выручки от реализации (продажи) товаров;¹³
- и другие).

Возбуждение уголовного дела.

Поводом для возбуждения уголовного дела по ст. 199 УК РФ (Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации) и, прежде всего, за уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль являются проверки налоговых органов, в том числе, выездные налоговые проверки налоговых органов, осуществляемые с участием сотрудников органов внутренних дел.¹⁴

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств, направляют материалы в органы внутренних дел (Управление по налоговым преступлениям и его подразделения на местах) для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. В свою очередь, УНП проводит следственную проверку и, при наличии достаточных данных, указывающих на признаки совершенного преступления, передает материалы следствию.

Основаниями для возбуждения уголовного дела за уклонение от уплаты налогов (сборов) с организаций являются следующие признаки данного преступления:

- непредставление организацией налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, повлекшее за собой неуплату налогов в крупных или особо крупных размерах;¹⁵
- включение в налоговые декларации или иные указанные документы заведомо ложных сведений, повлекшее за собой неуплату налогов в крупных или особо крупных размерах.

¹³ Генеральный директор ООО «Риони» Баракия и бухгалтер Квашина в 2002-2003 г. систематически занижали в бухгалтерской и налоговой отчетности полученную от продажи товаров выручку (суммы выручки были установлены специалистами путем снятия фискальной памяти ЭВМ кассовых аппаратов торговых предприятий указанного ООО). В результате уклонились от уплаты налога на добавленную стоимость с апреля по декабрь 2002 на сумму 1.576 тыс. руб., с января по август 2003 г. - на сумму 2.723 тыс. руб., а всего не уплатили НДС в размере свыше 4 млн. руб.

¹⁴ Совместным приказом МВД России и Министерства по налогам и сборам России № 76, АС-3 – 06/37 от 22 января 2004 г. утверждены нормативные правовые акты о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: «Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок»; «Инструкция о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения»; «Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления».

¹⁵ Крупным размером, согласно примечанию к ст.199 УК РФ, признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов (сборов) превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая семь миллионов пятисот тысяч рублей.

К представленным следствию для возбуждения уголовного дела материалам УНП с сопроводительным письмом руководителя данного органа внутренних дел и обзорной справкой оперативного сотрудника о результатах доследственной проверки должны быть приобщены:

- акт налоговой проверки (в том числе выездной с участием работников органов внутренних дел);
- копия возражений по акту налоговой проверки руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) организации – налогоплательщика;
- заверенные копии налоговых деклараций, бухгалтерских балансов отчетов и иных документов, подтверждающие факты неуплаты налогов (сборов);
- копии приказов о назначении на должность указанных выше лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- копии объяснений должностных лиц организаций по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки);
- справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов и (или) сборов выявлены факты их неуплаты организацией (с разбивкой сумм доначисленных налогов (сборов) по периодам платежей и с указанием доли неуплаченных налогов (сборов) в общей сумме налогов (сборов), подлежащих уплате. В случае погашения организацией недоимок по налогам (сборам), уплаты пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки налоговым нарушениям – справка об уплаченных суммах;

Представленные копии (ксерокопии) документов должны быть заверены руководителем налогового органа или его заместителем.

После ознакомления с полученными материалами и при наличии достаточных к тому оснований, следователь возбуждает уголовное дело.

Выемка документов, осмотр, обыск.

Целью проведения этих первоначальных следственных действий является изъятие и приобщение к делу необходимых для изобличения виновных документов, а также обнаружение иных письменных и вещественных доказательств по делу.

Прежде всего, производится выемка подлинников указанных выше документов. В налоговом органе (ИМНС), - так называемое, юридическое дело организации – нарушителя налогового законодательства (устав, учредительный договор, справки об открытии расчетного счета в банке и постановке на учет в ИМНС, лицевые карточки по налогам (НДС и на прибыль), налоговые декларации по НДС и налогам на прибыль, бухгалтерские балансы организации и отчеты и прибыль и убытках (ф. 2) за интересующий следствие период. При необходимости изымается и другая отчетно-финансовая документация

Осмотр и обыск производятся по месту работы, в офисных помещениях, в рабочем кабинете подозреваемого (ых), филиалах и дочерних предприятиях организации, а также по месту жительства подозреваемого (ых). В бухгалтерии изымаются бухгалтерские регистры, в том числе карточки по взаимным расчетам с каждым контрагентом и участником договора и акты сверки по договорам,¹⁶ все

¹⁶ Если неуплата НДС и налога на прибыль связана с заведомо неправильным оформлением договоров-делок (например, поставщик уплачивает, а покупатель берет на зачет налоговый вычет по НДС), то изымаются сами договора и все документы по их исполнению, как в организации, так и у ее контрагента, а также книги покупок и книги продаж, кассовые и банковские документы по взаиморасчетам. и др.

журналы- ордера, субконто по балансовым счетам (те же журналы, но с использованием компьютерных программ) с первичными документами: платежными поручениями, приходно - расходными ордерами, счетами-фактурами, книгами регистрации счетов-фактур и др. Изымаются подлинники приказов о назначении на должность руководителя организации, главного бухгалтера (бухгалтера), трудовых соглашений (если бухгалтер работал на основании такого соглашения), договоров о материальной ответственности указанных лиц (в случае их заключения). Снимаются копии с файлов компьютера или изымается системный блок компьютера, содержащий файлы указанных программ для возможного проведения программно-технической экспертизы на предмет выявления расхождений между письменными документами и их электронной версией, манипуляций в информационной базе данных.

При обыске по месту жительства подозреваемых в совершении налогового преступления также могут быть обнаружены и изъяты интересные для следствия документы и записи (черновые экземпляры налоговых деклараций, записи, распечатки с принтера с расчетами подлежащих уплате и укрываемых налогов), соответствующая информация, содержащаяся в электронной памяти домашнего компьютера и т.д.

Иные следственные действия и мероприятия, проводимые на первоначальном и последующих этапах расследования уголовного дела.

Следует иметь в виду, что при получении из органов внутренних дел по налоговому преступлению материалов о криминальном уклонении от уплаты налогов с организации, у следователя может возникнуть необходимость в получении дополнительной информации, помощи от специалиста – экономиста (бухгалтера). В частности, по уточнению взаиморасчетов организации с бюджетом за конкретный период по возникшим в данном периоде налоговым обязательствам по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль, по систематизации документов и определению тех фактов, которые могут быть предметом назначенной затем экспертизы. В таких случаях может быть назначена и проведена бухгалтерская ревизия.

Необходимо, по возможности, сразу определить причастных к преступлению и подлежащих привлечению к уголовной ответственности лиц. Как указывалось выше, при уклонении от уплаты налогов (сборов) с организации ими могут быть только должностные лица данной организации, несущие ответственность за соблюдение законодательства при выполнении финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности и, на которых, в соответствии с налоговым законодательством РФ, как на представителей организации, непосредственно возложены обязанности налогоплательщика. Таковыми являются: руководитель организации (директор, генеральный директор) или лицо, его заменяющее и главный бухгалтер (когда в штате организации имеется бухгалтерская служба), либо бухгалтер (если введена в штат эта должность). Только они подписывают представляемые в налоговые органы (ИМНС) отчеты о финансовых результатах деятельности организации (ООО, ОАО, ЗАО и др.) и налоговые декларации. Ведение бухгалтерского учета в организации может поручаться и, не состоящему в штате, бухгалтеру-специалисту, работающему на договорных началах.

Если вину в уклонении от уплаты налога директора, генерального директора или иного руководителя организации в ходе следствия установить не сложно и, как правило, она не вызывает сомнений, причастность бухгалтерского работника к преступлению, даже при наличии их подписей в документах, устанавливается путем проведения более широкого круга следственных действий, а порой и дачи поручений органам дознания о проведении необходимых оперативных мероприятий.

Допросы подозреваемых, обвиняемых.

Если руководитель организации вел бухгалтерский учет и составлял необходимую документацию для представления в ИМНС лично,¹⁷ следователь выясняет у допрашиваемого его знания и навыки ведения бухгалтерского учета, Кто ему помогал в составлении бухгалтерской отчетности, время и обстоятельства возникновения умысла на противоправное уклонение от уплаты налогов, мотивы и цели совершенного преступления, механизм и способы уклонения от уплаты налогов, кто еще принимал участие в преступлении, если при совершении преступления использовались подставные фирмы «однодневки», конкретная роль соучастников, куда и как расходовались скрытые от налогообложения суммы и т.д.

Если в ООО, ОАО, ЗАО или иной организации бухгалтерским учетом занимался штатный бухгалтерский работник, руководитель допрашивается также по вопросам о конкретной роли главного бухгалтера в совершенном преступлении: каким образом и когда состоялась преступная договоренность о совершении преступления, кто являлся инициатором, разрабатывал и предлагал способы сокрытия объектов, уменьшения налогооблагаемой базы, вуалирования фактов уклонения от уплаты налогов и т.д.

Аналогичные сведения выясняются и при допросах в качестве подозреваемых (обвиняемых) бухгалтерских работников. В частности, с их помощью можно установить и других участников преступления. При этом, следует критически относиться к показаниям о том, что у них не было умысла на совершение преступления, что при оформлении документов ими совершены ошибки, были обмануты руководителем, либо он их заставил подписать неправильные расчеты, а они это сделали по неопытности, всецело доверяя руководству.

Подозреваемые (обвиняемые) руководители и бухгалтеры допрашиваются с предъявлением им документальных доказательств – соответствующих документов аналитического бухгалтерского учета и-налоговых деклараций.

Допросы свидетелей.

По делам данной категории может быть допрошен довольно широкий круг свидетелей:

- сотрудники ИМНС (а также работники органов внутренних дел, если проводилась совместная выездная налоговая проверка) - об обстоятельствах выявления недоплаты налогов и составлении соответствующего акта исследования документов (результатов проверки);
- работники дознания, проводившие доследственную проверку;
- руководители и работники предприятий и фирм – контрагенты организации-налогоплательщика по поводу заключения с ней договоров по различным, интересующим следствие, сделкам с целью установления стоимости товаров (работ, услуг) за соответствующий период и других обстоятельств, которые использовал обвиняемый (ые) при уклонении от уплаты налогов;
- работники бухгалтерии организации (если бухгалтерская служба являлась структурным подразделением организации) об известных им фактах в связи с совершенным преступлением, а также о профессиональных знаниях и опыте работы главного бухгалтера и руководителя организации;
- покупатели недвижимости, товаров, услуг у организации - об уплаченных организации – налогоплательщику денежных суммах за товары, услуги;
- и другие лица (в зависимости от обстоятельств дела).

¹⁷ Некоторые руководители зачастую прибегают к услугам специалистов-бухгалтеров, которых не оформляют в организации, платят им наличные деньги, а последние ведут бухгалтерский учет, оформляют все необходимые документы, но их не подписывают.

Назначение и проведение судебных экспертиз.

При расследовании преступлений, связанных с уклонением от уплаты НДС и налога на прибыль чаще всего назначаются экономическая и почерковедческая экспертизы.

На разрешение экономической экспертизы, например, ставятся следующие вопросы:

- Каким образом повлияло на величину налоговых обязательств ООО по налогу на добавленную стоимость в (указать период: месяц, квартал и т.д.) включение в налоговый вычет суммы (указать), являющейся НДС, уплаченным по операциям, связанным с приобретением ООО товаров у ЗАО, который фактически оприходован не был?;
- Каким образом повлияло на величину налоговых обязательств по НДС то обстоятельство, что товар, составляющий предмет экспортного контракта №... от... числа, заключенный фирмой А. с фирмой Б. таможенную территорию РФ фактически не пересек?;
- Каким образом повлияло на величину налоговых обязательств фирмы А. по налогу на прибыль за (период) операции, связанные с поступлением оплаты за реализованный товар на расчетные счета фирм Б. и В., минуя расчетный счет фирмы А. ?;
- Каким образом повлияла на величину НДС и налога на прибыль за(период) оплата по договору услуг №... фирме А. фирмой Б.А путем передачи автотранспорта (иного имущества, сырья, готовой продукции) на сумму...?;
- Как изменилась величина налоговых обязательств фирмы А. по налогу на прибыль за (период) с учетом установленных следствием фактов включение в себестоимость работ (услуг) оплаты мобильной связи, не относящейся к производственным услугам?;
- Как повлияет на величину налога на прибыль фирмы Б. включение суммы ... по документам на установку охранной сигнализации?;
- Имелись ли основания для возмещения ООО налоговым органом НДС в размере... в связи с заявленным ООО требованием о возмещении НДС по экспортному контракту №...(и приложениями к нему), заключенному ООО с компанией А. с учетом установленной следствием схемы прохождения денежных средств через расчетные счета организаций, открытые в одном кредитном учреждении?;
- Имелись ли основания для возмещения фирме А. налоговыми органами сумм НДС в размере... в связи с заявленным фирмой требованием о возмещении НДС по экспортному контракту №.....от.....?;
- Определить, как изменяется заявленные фирмой А. обязательства по НДС и налогу на прибыль с учетом снятия фискальной памяти ЭВМ кассовых аппаратов?;
- Обоснованно ли фирмой А. в период... при расчете обязательств по налогу на прибыль уменьшена налоговая база на прибыль, направленная на покрытие одной пятой убытка?;
- Правомерно ли не включение ООО в состав выручки от реализации товаров (работ услуг) доходов (указать от каких сделок) в период...? Если нет, то как это повлияло на расчеты с бюджетом по налогу на прибыль?;
- Правомерно ли не включение фирмой А. в состав внереализационных доходов поступления, направленные на целевое финансирование программ (указать каких) на общую сумму...?;
- и т. д.

На разрешение почерковедческой экспертизы ставятся вопросы, кем (руководителем, бухгалтером или другими лицами) исполнены подписи в представленных в ИМНС финансовых отчетах о результатах деятельности организации с внесенными в них заведомо ложными сведениями, налоговых декларациях с заниженными суммами подлежащих уплате налогов в бюджет, а также в банковских карточках с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) организации.

Составление постановления о привлечении в качестве обвиняемого.

Статья 199 Уголовного кодекса Российской Федерации – бланкетная. Поэтому, при составлении постановления о привлечении в качестве обвиняемого следователь должен сослаться на нормы налогового законодательства, которые нарушил виновный в уклонении от уплаты налога. Кроме того, поскольку субъектами данного преступления являются должностные лица организации (ее руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие с правом подписи финансовых документов), следует указать в постановлении, какие статьи Федерального закона «О бухгалтерском учете», регламентирующие их обязанности по ведению правил бухгалтерского учета ими нарушены. Необходимо также отразить адрес и наименование налогового органа, время регистрации и регистрационный номер организации.

Практика показывает, что постановления следователей зачастую недостаточно лаконичны, излишне многословны, перегружены ссылками на отдельные статьи налогового законодательства, а порой и прямым их цитированием, что уместно для обвинительного заключения, а не для постановления о привлечении в качестве обвиняемого. Поэтому ниже приводится один из рекомендуемых вариантов составления текста такого постановления.

1. Никонова Л.В., работая главным бухгалтером ООО «Мустанг» по предварительномуговору и совместно с генеральным директором этого общества Числовым Н.П. совершила уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере путем непредставления налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, и включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений.

Конкретная преступная деятельность ее выразилась в следующем: являясь на основании приказа генерального директора № 2 от 20 апреля 2000 г. главным бухгалтером ООО «Мустанг», зарегистрированного в качестве субъекта предпринимательской деятельности Московской регистрационной палатой 13.04.2000 г. (№ 003.555.006) по юридическому адресу: г. Москва, Литовский бульвар, д.5/7, и состоящего на учете в качестве налогоплательщика в Межрайонной инспекции МНС России № 28 по г. Москве (ИНН 73285407743) по адресу: Москва, ул. Ивана Бабушкина, д.10, в мае 2000 г., по инициативе генерального директора ООО «Мустанг» Числова Н.П., вступила с ним в преступный сговор об уклонении от уплаты налогов с данного общества.

В осуществление достигнутой преступной договоренности с Числовым, Никонова, преднамеренно игнорировала возлагаемые на нее, как на главного бухгалтера организации – налогоплательщика, обязанности, предусмотренные ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете», по формированию учетной политики, ведению бухгалтерского учета и своевременному представлению полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также ст. ст. 23, 45 Налогового кодекса РФ о своевременной и в полном размере уплате законно установленных налогов, ведении в установленном законом порядке учета доходов (расходов) и объектов налогообложения и представлении налоговым органам в установленном порядке налоговых деклараций и расчетов по тем налогам, которые обязана уплачивать, а также бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Так, получив в качестве выручки за реализованные в период с 1 июля по 30 сентября 2000 г. товары, денежные средства на общую сумму 24.919.462 рубля, Никонова по договоренности с Числовым не отразила их в составленном ею отчете о финансовых результатах (ф. № 2) ООО «Мустанг» за 3 квартал 2000 г., после чего совместно с Числовым подписала его, поставила печать ООО и представила указанный документ с заведомо ложными сведениями о сумме выручки в ИМНС № 28 г. Москвы. В результате, это привело к уклонению от уплаты налога на добавленную стоимость за указанный период на сумму 2.491.946 рублей.

Она, же во исполнение преступного сговора с Числовым, направленного на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость с организации, получив в качестве выручки за реализованные в период с 1 октября 2000 г. по 31 декабря 2001 г. товары денежные средства в общей сумме 120.054.980 рублей, не представила в ИМНС № 28 г. Москвы отчеты о финансовых результатах деятельности, а также налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, подлежащего уплате ООО «Мустанг», что привело к уклонению от уплаты данного налога за указанный период времени на сумму 15.597.515 рублей.

Всего, в результате преступных действий Никоновой и генерального директора ООО «Мустанг» Числова, в период с 1 июля 2000 г. по 31 декабря 2001 г. не был исчислен и уплачен с полученных указанным обществом в качестве выручки 144.972.442 рублей (24.919.462 + 120.054.980) налог на добавленную стоимость в сумме 18.089.461 руб.

Таким образом, Никонова по предварительномуговору с Числовым совершила уклонение от уплаты налогов с организации путем непредставления налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, а также включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений в особо крупном размере, то есть преступление, предусмотренное п.п. «а» и «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

2. Золотарев совершил уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, а именно:

являясь на основании решения учредителя от 11 апреля 2000 г. № 1 и приказа от 20 апреля 2000 г. № 1 генеральным директором и главным бухгалтером ООО «Гермес», зарегистрированного Московской регистрационной палатой 14 апреля 2000 г. за № 006.511.008 по юридическому адресу: г. Москва, бульвар Дмитрия Донского, дом 9-11 и состоящего на учете в качестве налогоплательщика в ИМНС России № 34 г. Москвы (ИНН 77251139280), находящейся по адресу: ул. Янгеля, дом 25, Золотарев, в силу занимаемых должностей, в соответствии со ст. ст. 6 и 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ являлся ответственным за соблюдение законодательства при ведении хозяйственных операций, формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета и представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Кроме того, на него, как на руководителя организации, было возложено выполнение предусмотренных ст. ст. 23, 45 Налогового кодекса РФ обязанностей по своевременной и в полном размере уплате законно установленных налогов, ведению в установленном законом порядке учета доходов (расходов) и объектов налогообложения и представлению налоговым органам по месту учета в установленном порядке налоговых деклараций и расчетов по налогам, а также бухгалтерской отчетности за отчетный период.

Однако, в нарушение указанных нормативных актов, Золотарев умыленно, с целью уклонения от уплаты налогов с организации в особо крупных размерах, включал в налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость заведомо ложные сведения о

стоимости реализованных товаров, облагаемых НДС, а также о суммах, полученных авансов, подлежащих включению в облагаемый оборот по НДС, возглавляемой им организации, и суммах, подлежащих уплате налога на добавленную стоимость.

Так, Золотарев, в период с декабря 2000 г. по февраль 2001 г. составил и подписал ежеквартальные налоговые декларации на НДС за 3,4 кварталы 2000 г., в которые внес заведомо ложные сведения, занизив стоимость реализованных товаров, облагаемых НДС, оплата за которые поступила на расчетный счет ООО «Гермес», а также суммы полученных авансов, поступивших на расчетный счет ООО в счет предстоящих поставок товаров, также подлежащих включению в облагаемый оборот по НДС и тем самым занизил указанный налог, в том числе:

- за 3 квартал 2000 г. – на сумму 1.686.560 рублей;
- за 4 квартал 2000 г. – на сумму 3.120.140 рублей, а всего на сумму 4.806.700 рублей.

Указанные декларации по НДС за 3 и 4 кварталы 2000 г. Золотарев заверил печатью ООО «Гермес» и в ноябре 2000 г. и феврале 2001 г. представил в ИМНС № 34 по ЮАО г. Москвы, в результате чего уклонился от уплаты налога НДС с ООО «Гермес» в размере 4.806.700 рублей.

Таким образом, Золотарев совершил уклонение от уплаты налогов с организации в особо крупном размере путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, т.е. совершил преступление, предусмотренное п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Следственная часть ГСУ при ГУВД г. Москвы