

УДК 327.7

**МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ
В ПРАКТИКЕ ВЫЯВЛЕНИЯ И ДОКАЗЫВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ,
СВЯЗАННЫХ С НЕЗАКОННЫМ ВОЗМЕЩЕНИЕМ НДС ИЗ БЮДЖЕТА**

Дубов Егор Игоревич

*слушатель факультета подготовки оперативного состава подразделений
экономической безопасности и противодействия коррупции
Нижегородская академия МВД России
г. Нижний Новгород
egordubov1997@yandex.ru*

Дубова Мария Евгеньевна

*курсант факультета подготовки оперативного состава подразделений
экономической безопасности и противодействия коррупции
Нижегородская академия МВД России
г. Нижний Новгород
shaleeva0005@rambler.ru*

Буторов Андрей Николаевич

*старший преподаватель кафедры судебной бухгалтерии и бухгалтерского учёта
Нижегородская академия МВД России
г. Нижний Новгород
a_butorov@mail.ru*

Аннотация. В статье рассмотрены некоторые методы исследования учетных данных в процессе выявления и доказывания фактов незаконного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета. Эффективность применения указанных методов установлена в ходе изучения материалов судебно-следственной и экспертной практики, связанных с правонарушениями и преступлениями в налоговой сфере.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, незаконное возмещение НДС, бухгалтерские документы, методы исследования документов, следы преступления.

**RESEARCH METHODS OF DOCUMENTARY EVIDENCE
IN THE PRACTICE OF IDENTIFICATION AND PROOF OF CRIMES
RELATED TO ILLEGAL VAT COMPENSATION FROM THE BUDGET**

Dubov Egor Igorevich

*listener faculty of training of operational structure of divisions of economic security
and anti-corruption
Nizhniy Novgorod academy of the Ministry of the Interior of Russia
Nizhniy Novgorod
egordubov1997@yandex.ru*

Dubova Maria Evgenyevna

*cadet of faculty of training of operational structure divisions of economic security
and anti-corruption
Nizhniy Novgorod academy of the Ministry of the Interior of Russia
Nizhniy Novgorod
shaleeva0005@ramblerl.ru*

Butorov Andrey Nikolaevich

*senior lecturer of the Department of Judicial Accounting and Accounting
Nizhniy Novgorod academy of the Ministry of the Interior of Russia
Nizhniy Novgorod
a_butorov@mail.ru*

Abstract. The article describes several research methods of credentials studies in the process of identifying and proving the facts of illegal value added tax refund from the budget. Efficiency of the specified methods application is established during studying the materials of judicial-investigative and expert practice related to offenses and crimes in the tax sphere.

Keywords: value added tax, illegal reimbursement of VAT, accounting documents, methods of researching crime, related documents.

Анализ оперативно-следственной практики по преступлениям, связанным с незаконным возмещением налога на добавленную стоимость (НДС) из бюджета показал, что одной из основных задач злоумышленников при реализации преступного замысла является создание формального документооборота, имитирующего видимость законной хозяйственной деятельности, результатом которой, в конечном итоге, является получение налогоплательщиком права на возмещение сумм якобы уплаченного налога из бюджета. Согласно теории отражения, любая преступная деятельность с неизбежностью оставляет свои следы, в том числе в системе учетной информации. В этой связи, при выявлении и раскрытии подобных преступлений, необходимо подвергнуть исследованию материалы бухгалтерского и налогового учета и отчетности организации-фигуранта и его контрагентов (в качестве которых нередко выступают подконтрольные формально-легитимные организации). При этом одним из действенных инструментариев работы с учетной информацией являются известные ревизионной и экспертной практике приемы исследования документальных данных [3].

Традиционно в теории судебной бухгалтерии следы преступлений в налоговой сфере делятся на два основных вида:

- недостоверные записи в бухгалтерской документации, которые не соот-

ветствуют реальному содержанию хозяйственной деятельности организации;

- осуществление организацией реальной хозяйственной деятельности при отсутствии первичной документации для её подтверждения (случаи выпуска и реализации неучтенной продукции).

При этом анализ судебно-следственной практики показал, что преступления рассматриваемой категории формируют следовую картину, относящуюся к первой группе.

Таким образом, мошеннические действия по хищению сумм НДС характеризуются явными расхождениями документальных и фактических данных по осуществлению хозяйственной деятельности организации. Для того чтобы определить способ и механизм совершения преступления, установить всех его участников, необходимо обратиться к системе упомянутых специальных методов исследования бухгалтерских документов. При этом к числу наиболее эффективных и часто применяемых приемов можно отнести следующие:

- формальная проверка;
- встречная проверка;
- взаимный контроль;
- различные методы фактической

проверки.

Формальная проверка представляет собой внешний осмотр документа и детальное изучение образующих его реквизитов. Как правило, результаты примене-

ния данного метода могут иметь преимущественно поисковое значение, однако в некоторых случаях, когда речь идет о логических противоречиях между содержанием документа и нашими представлениями о хозяйственной жизни, можно говорить о доказательственном значении выявленных несоответствий [1]. Примером подобных несоответствий могут послужить материалы оперативной проверки, когда в документах налогоплательщика были обнаружены счета фактуры и товарно-транспортные накладные о закупке топлива и дорогостоящих материалов у поставщика, на основании которых и был сформирован налоговый вычет по НДС в крупных суммах, что в конечном итоге и позволило налогоплательщику обратиться с заявлением о возмещении НДС в налоговые органы. В действительности данные закупки не производились. Сигнальным признаком бестоварности данных документов послужил тот факт, что операции по поставке были совершены в июле, при этом оперативный сотрудник, хорошо знакомый с территорией оперативного обслуживания, расположенной в одном из регионов Сибири, достоверно знал, что произвести доставку крупной партии заявленных материалов автомобильным транспортом к месту расположения налогоплательщика возможно только зимой, когда по снегу прокладывается автомобильная трасса.

Встречная проверка предполагает (в ее классическом понимании) сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. В этой связи, самым ярким результатом применения данного метода по рассматриваемой категории дел может послужить отсутствие экземпляра документа у контрагента налогоплательщика (заявившего налоговый вычет), в качестве которого выступает формально-легитимная организация.

Другим аспектом встречной проверки является сопоставление «различных вариантов» одного и того же документа.

Такой подход эффективен, когда речь идет о ситуации, в которой формально-легитимная организация выступает в роли посредника между реально существующими покупателем и продавцом. При проведении встречной проверки сопоставляются экземпляры счетов-фактур всех участников сделки (организация-продавец, организация-покупатель), в которых обнаруживаются существенные отличия в ценовом аспекте продаваемого товара, что прямым образом влияет на увеличение суммы НДС [2]. То есть дата и содержание хозяйственной операции совпадают, но в экземпляре продавца покупателем значится налогоплательщик-фигурант (при этом цена товара более низкая), а в экземпляре покупателя-налогоплательщика в качестве продавца фигурирует формально-легитимная организация (при этом цена, а значит и сумма «входящего» НДС выше).

Взаимный контроль, как известно, предполагает сопоставление различных документов, прямо или косвенно отражающих одну хозяйственную операцию. При использовании метода взаимного контроля должна решаться одна из ключевых задач документального исследования, а именно – моделирование утерянного или измененного документа. Только в процессе сопоставления возможно точно смоделировать документ таким, каким он должен был быть изначально, что впоследствии может стать эффективным источником получения оперативно-значимой и доказательственной информации.

Взаимный контроль нередко применяется при изучении документов, связанных с экспортными операциями, когда налогоплательщик-поставщик применяет специальную ставку НДС 0 %. Речь может идти о фиктивном посредничестве, когда, к примеру, выявлялись несоответствия относительно содержания счетов-фактур и транспортной документации. В железнодорожной или иной транспортной накладной о перевозке груза в роли отправителя груза указывается реальный поставщик

товара, а в роли поставщика – формально-легитимная организация. Для иллюстрации приведем пример из арбитражной практики. Решением суда по апелляционной жалобе от 22 декабря 2015 г. № СА-4-9/22516 оспариваемое решение налоговой инспекции от 8 октября 2015 г. оставлено без изменения. Основанием к принятию оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о не подтверждении налогоплательщиком права на применение ставки 0 % при налогообложении НДС операций по реализации обособленным подразделением в г. Переславль-Залесский (далее – подразделение) товара (табачной продукции) на экспорт в Грузию в адрес покупателя ООО «Челси» по контракту № ДТ-72/2013 от 12.03.2013, вывоз которых в таможенной процедуре экспорта фактически не был осуществлен, что подтверждается следующими установленными в ходе проверки обстоятельствами:

1) налогоплательщик на основании п. 1 ст. 165 Налогового кодекса Российской Федерации для подтверждения правомерности применения ставки 0 % при реализации табачной продукции на экспорт в Грузию представил датированные декабрем 2014 года таможенные декларации (ГТД) и международные транспортные документы (CMR), содержащие отметки Новороссийского юго-восточного таможенного поста Новороссийской таможни и личные номерные печати таможенных инспекторов, подтверждающие выпуск товара и его фактический вывоз за пределы таможенной территории Российской Федерации «выпуск разрешен» и «товар вывезен»;

2) инспекцией в ходе проверки достоверности сведений в таможенных декларациях, а также подтверждения факта вывоза подакцизного товара за пределы таможенной территории Российской Федерации были направлены запросы в Новороссийскую таможню с приложением копий ГТД и CMR, в ответ на которые таможенная служба сообщила, что:

- в электронной базе данные об оформлении ГТД, представленные для проверки налогоплательщиком, и вывозе товара по ним отсутствует,

- в ходе дополнительных проверочных мероприятий установлено, что товар по перечисленным ГТД в регионе деятельности Новороссийской таможни на погрузку не предъявлялся и за пределы таможенной территории Российской Федерации не вывозился,

- проставленные на ГТД личные номерные печати не принадлежат лицам, уполномоченным осуществлять подтверждение фактического вывоза товара[4].

Среди методов фактической проверки следует в первую очередь отметить получение объяснений от лиц, имеющих отношение к составлению учётных документов; запросы в государственные органы (ФНС России, ГИБДД МВД России, Ростехнадзор, Росреестр и т.д.), кредитные организации, контрагентам проверяемого налогоплательщика; осмотр производственных, складских, торговых помещений и др. [5].

С помощью осмотра, к примеру, можно установить факт отсутствия дорогостоящих основных средств, якобы приобретённых согласно документам у поставщика. Согласно данным ГИБДД МВД России за формально легитимные организации не будет зарегистрировано ни одного транспортного средства, что будет являться одним из доказательств фиктивности оказания транспортных услуг.

Анализ рассмотренных методов, основанный на содержании материалов судебно-следственной практики, наглядно показывает их эффективность в плане формирования доказательственной базы по данной категории дел. Исследования бухгалтерских документов – это один из важных способов установления ключевых признаков преступлений, связанных с хищением бюджетных средств путём незаконного возмещения НДС из бюджета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Буторов А.Н. Экономическая информация и оперативно-розыскная характеристика налоговых преступлений // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2016. № 1. С. 227–233.
2. Голубятников С.П., Буторов А.Н. Проблемы доказывания налоговых преступлений, совершаемых с использованием формально легитимных организаций // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2013. № 22. С. 41–44.
3. Звягин С.А. Исследование документов при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы // Бухгалтер и закон. 2005. № 7. С. 28–36.
4. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 1 февраля 2017 г. № Ф05-20817/2016 по делу № А40-69554/2016. URL: <https://base.garant.ru/41877071/> (дата обращения 19.05.2019).
5. Светлаков А.Г., Елишин В.В. Современные методы выявления и особенности обнаружения признаков экономических преступлений в системе управления региональной экономикой // Вестник ПГУ. Сер.: Экономика, 2012. № 2. С. 20–24.