

УДК 657.631

¹Н. Г. Гаджиев, ²С. А. Коноваленко, ²М. Н. Трофимов

¹ФГБОУ ВО «Дагестанский государственный университет», Республика Дагестан, г. Махачкала, email: nazirhan55@mail.ru

²Рязанский филиал Московского университета МВД России им. В. Я. Кикотя, г. Рязань, email: sergey_marsel@mail.ru, trofimov_fanat1k@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ ПО ОТДЕЛЬНЫМ СОСТАВАМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Ключевые слова: незаконное возмещение НДС, экономический ущерб, документальные исследования.

В статье рассматривается пример проведения документальных исследований и ревизий подразделениями экономической безопасности и противодействия коррупции УЭБиПК по определению экономического ущерба в результате незаконного возмещения НДС.

¹N. G. Gadzhiev, ²S. A. Konovalenko, ²M. N. Trofimov

¹FGBOU VO "Dagestan State University", Republic of Dagestan, Makhachkala, email: nazirhan55@mail.ru

²Ryazan Branch of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia named after V. Ya. Kikot, Ryazan, email: sergey_marsel@mail.ru, trofimov_fanat1k@mail.ru

FEATURES OF DOCUMENTARY RESEARCH ON CERTAIN ELEMENTS OF ECONOMIC CRIMES

Keywords: illegal VAT refund, economic damage, documentary research.

The article examines an example of documentary research and audits conducted by economic security and anti-corruption units of the Economic Security and Industrial Administration of Economic Security and Industrial Complex to determine economic damage as a result of illegal VAT refunds.

Документальные исследования и ревизии, проводимые подразделениями отдел документальных исследований и ревизии управления экономической безопасности и противодействия коррупции (далее ОДИ УЭБ и ПК) чаще всего направлены на решение поставленных вопросов в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий и осуществлении предварительной квалификации правонарушения [1]. В основном проводимые исследования имеют цель получение ответов по конкретным вопросам, поставленным перед специалистом-ревизором в требовании о привлечении к исследованию документов или рапорте оперативного сотрудника.

Считается, что документальные исследования направлены прежде всего на установления суммы ущерба от противоправной деятельности, необходимой для предварительной квалификации

преступления, но вместе с тем такие исследования имеют и методологическую цель – получения с помощью специальных методов бухгалтерского учёта подтверждения противоправной деятельности субъекта.

Цель исследования

Цель исследования – рассмотреть особенности, тактику и методику проведения документального исследования по отдельным составам экономических и налоговых преступлений.

Последовательность проведения документального исследования имеет чёткую регламентацию и отвечает строгому алгоритму (см. рис. 1).

Итогом работы специалиста – ревизора ОДИ является подготовка справки об исследовании документов, в которой развёрнуто даётся ответ на поставленные перед ревизором вопросы [3].

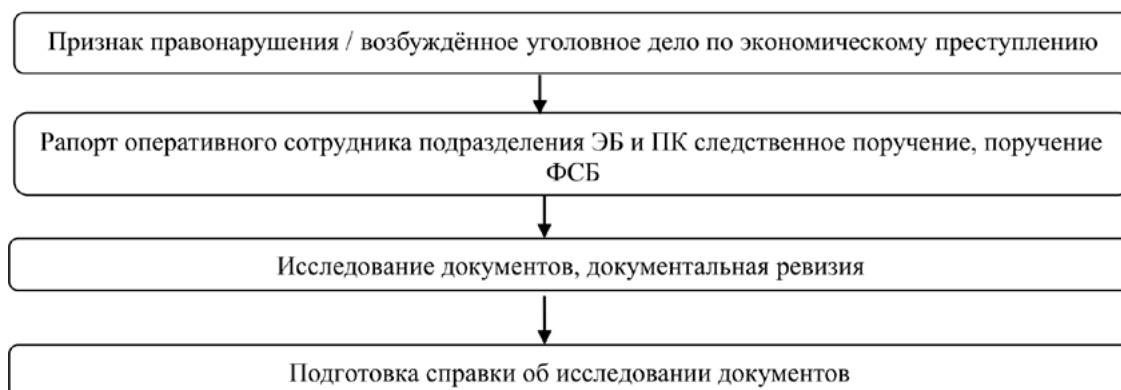


Рис. 1. Порядок проведения исследования документов и документальной ревизии сотрудниками правоохранительных органов [2]

Материал и методы исследования

Теоретической и методологической основой исследования явились работы как российских, так и зарубежных специалистов в области контрольно-ревизионной деятельности, а также материалы периодической печати ведущих учёных экономистов и правоведов.

Основными методами исследования, использованными при написании работы, явились методы документальной проверки, применяемые в контрольно-ревизионной деятельности, монографический (описательный) метод, индукции и дедукции.

Результаты исследования и их обсуждение

В исследовании рассмотрим пример ответов на вопросы стоящими перед ревизорами в ходе документального исследования по ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита» (в целях сохранения тайны следствия персональные данные фигурантов дела, а также реквизиты фигурирующих организации изменены).

Перед специалистами ОДИ ЭБиПК была поставлена задача провести документальное исследование по материалам оперативно-розыскной деятельности в отношении ООО «Э» ИНН 6231030458 по вопросу проведения сравнительного исследования бухгалтерских балансов за отчётный период 201X-201X годов, представленных ООО «Э» в лице Киркова М.Н. и Фёдорова М.Н. в ОАО «Сбербанк России» и Межрайонную ИФНС России № 2 по Энской области.

Описательная часть справки об исследовании содержала следующие сведения: Согласно полученным оперативным сведениям было установлено, что в период с мая 201X г. по апрель 201Xг. между Энским отделением № 8606 ОАО «Сбербанк России» и ООО «Э» в лице директоров Г.Н. Киркова и М.Н. Фёдорова было заключено 7 кредитных договоров на общую сумму 543 500 000 руб. Поручителями по вышеуказанным кредитным договорам выступали ЗАО «Л», Кирков Григорий Николаевич, Хохлов Александр Васильевич, Смирнов Сергей Владимирович. С августа 201Xг. ООО «Э» перестало исполнять свои обязательства по вышеуказанным договорам и допустило просрочку в исполнении обязательств, а именно не погасило задолженность по основному долгу и начисленным процентам.

Кроме того, проверкой было установлено, что руководство ООО «Э» предоставляло в Энское отделение № 8606 ОАО «Сбербанк России» недостоверную финансовую отчётность: документы на залоговое имущество и бухгалтерская отчётность, отражающая финансовое положение организации, представленные Г.Н. Кирковым и Фёдоровым М.Н. в ОАО «Сбербанк России» для получения кредита являлись фиктивными. Полученные из Межрайонной ИФНС России №2 по Энской области бухгалтерские балансы ООО «Э» за 201X-201Xгг. имеют существенные отличия от предоставленных бухгалтерских балансов за аналогичный отчётный

период в ОАО «Сбербанк России» при получении кредита.

При проведении исследования были сопоставлены показатели статей бухгалтерских балансов за 12 месяцев 201X по 201Y гг. ООО «Э», представленных в ОАО «Сбербанк России», и в Межрайонную ИФНС России № 2 Энской области. Сравнительный анализ показателей отчётности приведён в Приложениях (рабочих документах специалистов-ревизоров).

Исследованием установлено, что показатели бухгалтерских балансов ООО «Э», направленных в ОАО «Сбербанк России» содержат существенные искажения и отличны от показателей балансов, направленных в Межрайонную ИФНС России № 2 по Энской области, что могло ввести в заблуждение пользователя бухгалтерской отчётности.

В ходе проверки отмечены значительные отклонения по показателям актива баланса «Оборотные активы» в большую сторону в балансе, направленном в банк. Так, разница между показателями балансов «Запасы» составила:

- в 201X г. – 145,2 млн. руб.,
- в 201Z г. – 160,2 млн. руб.,
- в 201N г. – 284,4 млн. руб.,
- в 201Y г. – 178,8 млн. руб.

И напротив, отражено занижение дебиторской задолженности:

- в 201X г. – 73,5 млн. руб.,
- в 201Z г. – 174,4 млн. руб.,
- в 201N г. – 177,9 млн. руб.

Различны показатели статей внеоборотных активов «Основные средства» и «Финансовые вложения».

Анализ статей пассива баланса показал сокрытие убытка и отражение нераспределённой прибыли, разница между ними составила:

- в 201X г. – 93,6 млн. руб.,
- в 201Z г. – 135,7 млн. руб.,
- в 201N г. – 157,1 млн. руб.,
- в 201Y г. – 198,5 млн. руб.

Краткосрочные обязательства по статье «Займы и кредиты» занижены:

- в 201X г. – 39,4 млн. руб.,
- в 201Z г. – 43,2 млн. руб.,
- в 201N г. – 113,3 млн. руб.,
- в 201Y г. – 367,3 млн. руб.

Долгосрочные обязательства по статье «Займы» увеличены:

- в 201X г. – 39,4 млн. руб.,

- в 201Z г. – 43,2 млн. руб.,
- в 201N г. – 60,1 млн. руб.,
- в 201Y г. – 124,8 млн. руб.

Таким образом, выявленные расхождения могли повлиять на возможность и условия получения кредита ООО «Э» в ОАО «Сбербанк России».

По результатам документального исследования установлено:

Сведения, отражённые в бухгалтерских балансах ООО «Э» за 201X – 201Y гг., представленных в Межрайонную ИФНС России № 2 по Энской области и сведения, отражённые в бухгалтерских балансах ООО «Э» за 201X – 201Y гг., представленных в ОАО «Сбербанк России» имеют значительные расхождения.

Необходимо отметить, что в рамках рассматриваемого вопроса специалист-ревизор использовал метод сравнительного аналитического исследования бухгалтерских балансов общества, представленных в Межрайонную ИФНС России № 2 по Энской области и в ОАО «Сбербанк России».

Далее приведём пример ответов на вопросы стоящими перед ревизорами в ходе документального исследования по ст. 198 УК РФ «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица».

В результате проведения оперативно-розыскных мероприятий было установлено, что в 201X г. данный предприниматель с целью извлечения дохода по договору купли-продажи недвижимого имущества от 04.03.201Xг. реализовал принадлежащее ему на праве собственности объект недвижимого имущества, расположенного в Энском районе, ИП главе КФХ Бородину Е.И. В соответствии с имеющимися данными указанный объект недвижимости использовался Семёновым В.А. в его предпринимательской деятельности. Полученный доход ИП Семёновым В.А. задекларирован не был.

Таким образом, действия ИП Семёнова В.А. могут подпадать под признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ.

В требовании было необходимо провести специалистами ОДИ УЭБ и ПК УМВД России по Энской области исследование документов по материалам оперативно-розыскной деятельности в отношении ИП Синицына В.А., по следующему вопросу:

Установить сумму НДС подлежащих доначислению ИП Сеницыну В.А. за период с 01.01.201X г. по 31.12.201X г. при условии фиктивности финансово-хозяйственных взаимоотношений с ООО «Техно Сервис» в указанном периоде.

Описательная часть справки об исследовании содержала следующие сведения:

В ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий было установлено, ИП Сеницын В.А. состоит на налоговом учёте в Межрайонной ИФНС России №4 по Энской области, в вышеуказанном периоде применял традиционную систему налогообложения и является плательщиком НДС. Основным видом деятельности является производство металлоизделий. В результате анализа книг покупок ИП В.А. Сеницын за 201X г., а также деклараций по НДС, представленных в налоговый орган, было установлено, что во 2 квартале 201Xг. ИП В.А. Сеницын имел взаимоотношения с ООО «Техно Сервис» (ИНН XX290416XXX). В результате наведения справок в отношении ООО «Техно Сервис» были установлены признаки, присущие фирмам – «однодневкам». Фактически ООО «Техно Сервис» в 201Xг. не оказывало ИП В.А. Сеницыну никаких услуг.

В соответствии с представленной на исследование книгой покупок ИП Сеницына В.А. за 2 квартал 201X г. сумма финансово-хозяйственных операций с ООО «Техно Сервис» составила 3 800 927,08 руб., в том числе НДС 579 802,43 руб. (перечень счетов-фактур ООО «Техно Сервис», отражённых в книге покупок ИП В.А. Сеницына приведён в таблице 1).

Согласно Книге учёта доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих общепринятую систему налогообложения ИП В.А. Сеницына за 201X г. сумма затрат предпринимателя по операциям с ООО «Техно Сервис» отражена в составе расходов в сумме 3 221 124,65 руб. (таблица 1, гр.5).

Согласно ст.143 НК РФ в исследуемом периоде ИП В.А. Сеницын являлся плательщиком налога на добавленную стоимость.

Пунктом 3 статьи 164 НК РФ определено, что налогообложение производится по ставке 18 процентов [4].

В соответствии со ст. 166 НК РФ сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, и исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, с учётом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде [5].

На основании п. 1 ст. 169 НК РФ счёт-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету.

В соответствии с п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные настоящей статьёй вычеты.

Налоговые вычеты согласно п.1 ст.172 НК РФ производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиками товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Согласно п.1 ст. 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьёй 171 НК РФ, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьёй 166 НК РФ и увеличенная на суммы восстановленного налога.

В соответствии с ст.163 НК РФ налоговый период устанавливается как квартал.

ИП В.А. Сеницын во 2 квартале 201X г. отразил счета-фактуры от ООО «Техно Сервис» в книге покупок в размере 3 800 927,08 руб., в том числе НДС 579 802,43 руб. Вместе с тем, документы, подтверждающие налоговые вычеты по НДС (счета-фактуры ООО «Техно Сервис») за период с 01.04.201Xг. по 31.06.201X г. на исследование не представлены.

Таблица 1

Данные о счетах-фактурах ООО «Техно Сервис», включённых в книгу покупок ИП Сеницына В.А. за период с 01.04.201X г. по 30.06.201X г.

№	Дата	Сумма с учётом НДС	Сумма НДС, предъявленная к вычету	Сумма без учёта НДС, отражённая в Книге учёта доходов и расходов
1	2	3	4	5
29	01.04.201X	471 282,11	71 890,49	399 391,62
45	21.04.201X	397 520,10	60 638,66	336 881,44
79	15.05.201X	318 974,15	48 657,07	270 317,08
82	15.05.201X	321 700,10	49 072,90	272 627,20
56	19.05.201X	450 100,79	68 659,44	381 441,35
60	21.05.201X	327 714,00	49 990,27	277 723,73
67	29.05.201X	458 321,16	69 913,40	388 407,76
78	03.06.201X	113 191,20	17 266,45	95 924,75
79	10.06.201X	482 133,70	73 545,82	408 587,88
98	24.06.201X	459 989,77	70 167,93	389 821,84
Итого		3 800 927,08	579 802,43	3 221 124,65

Представленные электронные копии налоговых деклараций по НДС ИП В.А. Сеницына за 2 квартал 201X г. отражали включение налоговых вычетов по НДС по хозяйственным операциям с ООО «Техно Сервис», что подтверждается данными книги покупок за 2 квартал 201X г. Данные налоговой декларации по НДС за исследуемый период соответствовали данным книги покупок.

Таким образом, по мнению специалиста-ревизора, на основании изложенного выше и с учётом того, что отношения с ООО «Техно Сервис» носили фиктивный характер, в нарушение статей 169, 171, 172 и 173 НК РФ ИП В.А. Сеницын при подаче налоговых деклараций по НДС за 2 квартал 2015 г. необоснованно предъявил к вычету НДС по контрагенту ООО «Техно Сервис», тем самым не исчислил и не уплатил в бюджет НДС в размере 579 802,43 руб.

По результатам предварительного исследования установлено:

Сумма налогов, подлежащая доначислению ИП В.А. Сеницыным за период с 01.01.201X г. по 31.12.201X г.,

при условии фиктивности финансово-хозяйственных взаимоотношений ИП В.А. Сеницына с ООО «Техно Сервис» составит 998 548,63 руб., в том числе:

– налог на добавленную стоимость за 2 квартал 2015 г. – 579 802,43 руб.;

Необходимо отметить что, для ответа на поставленный вопрос ревизор использовал следующие методы документальной проверки: формальный и арифметический метод в отношении счёт-фактур и книги покупок, сверки сопоставления в отношении счетов фактур, книги покупок и налоговых деклараций, представленных в ИФНС России №4 по Энской области.

По нашему мнению, для точного установления размера, не исчисленного НДС необходимо дополнительно провести мероприятия по сбору информации, а именно, получить первичные документы по хозяйственным операциям, отражённым в бухгалтерском и налоговом учёте ИП Сеницына В.А. (договоры, счета-фактуры ООО «Техно Сервис», регистры бухгалтерского учёта (карточка, анализ счета 60 по контрагенту ООО «Техно Сервис»).

Выводы

Подводя итог проведённого исследования коллектив авторов пришёл к следующим выводам:

Во-первых, специалисты ревизоры проводят документальные исследования преследуя две основные цели: практическую – установить сумму ущерба от незаконной деятельности, методологическую – получения с помощью специальных методов бухгалтерского учёта подтверждения противоправной деятельности.

Во-вторых, проводимые документальные исследования имеют чёткий последовательный алгоритм деятельности специалистом-ревизором, итогом которого является подготовка справки об исследовании документов.

В-третьих, специалист-ревизор в ходе документального исследования по ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита» для поручения доказательств противоправной деятельности применял метод сравнительного аналитического исследования бухгалтерских балансов.

В-четвертых, для ответов на вопросы стоящими перед ревизорами в ходе документального исследования по ст. 198 УК РФ «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица» применялись следующие методы документальной проверки: формальный и арифметический метод в отношении счёт-фактур и книги покупок, сверки сопоставления в отношении счетов фактур, книги покупок и налоговых деклараций.

Библиографический список

1. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Александров А.С., Трофимов М.Н., Гаджиев А.Н. Методические аспекты проведения документальных исследований при выявлении и документировании мошенничества в сфере строительства // Юридический вестник ДГУ. 2020. Т. 34. №2. С. 133-139.
2. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Корнилович Р.А., Трофимов М.Н., Гаджиев А.Н. К вопросу применения алгоритма проведения документального исследования при выявлении экономических преступлений в сфере строительства // Экономика и предпринимательство. 2020. №4 (117). С. 1022-1027.
3. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Корнилович Р.А. Типичные ошибки и нарушения, выявляемые в учёте материально-производственных запасов при осуществлении контрольно-ревизионной деятельности // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. №9-1. С.93-97. DOI: 10/24411/2411-0450-2020-10698
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32. – ст. 3340. производственных
5. Тема номера: налогообложение хозяйственных операций и сделок в 2009 году // Налоги и финансовое право. 2009. №. 5. С. 36-106