

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 30 декабря 2022 г. N СД-4-18/17916@

**О НАПРАВЛЕНИИ
ОБЗОРА УСПЕШНЫХ ПРАКТИК УСТРАНЕНИЯ СХЕМ УКЛОНЕНИЯ
ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Федеральная налоговая служба во исполнение пункта 4.2.5 Протокола расширенного совместного заседания коллегий Федеральной налоговой службы, Следственного комитета Российской Федерации и Министерства внутренних дел Российской Федерации от 03.12.2021 по обсуждению вопроса "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения, а также возмещению ущерба" направляет согласованный с СК России (от 28.11.2022 N 42-12-2022) и МВД России (от 29.12.2022 N 7/19-25511) [Обзор](#) успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.С.САТИН

Приложение
к письму ФНС России

**ОБЗОР
УСПЕШНЫХ ПРАКТИК УСТРАНЕНИЯ СХЕМ УКЛОНЕНИЯ
ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ВКЛЮЧАЮЩИХ ВЫЯВЛЕНИЕ РЕАЛЬНОГО
ИХ ВЫГОДОПРИБРЕТАТЕЛЯ, БЕНЕФИЦИАРОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЛИЦА,
УКЛОНЯЮЩЕГОСЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, НАПРАВЛЕНИЙ ВЫВОДА АКТИВОВ
И ПОЛУЧЕННОЙ ВЫГОДЫ, НАЧИНАЯ СО СТАДИЙ ПРЕДПРОВЕРОЧНОГО
АНАЛИЗА И ДОСЛЕДСТВЕННОЙ ПРОВЕРКИ**

Во исполнение п. 4.2.5 протокола расширенного совместного заседания коллегий Федеральной налоговой службы, Следственного комитета Российской Федерации и Министерства внутренних дел Российской Федерации, состоявшегося 03.12.2021, Управлением обеспечения процедур банкротства ФНС России совместно с Контрольным управлением ФНС России во взаимодействии с управлением процессуального контроля за расследованием отдельных видов преступлений Следственного комитета и ГУЭБиПК МВД России проведен анализ успешных практик выявления и привлечения к уголовной ответственности реальных выгодоприобретателей от совершения налоговых преступлений.

Информация в части успешных практик устранения схем уклонения от налогообложения проанализирована в отношении 45 налогоплательщиков.

В результате анализа релевантных сведений установлено, что из 45 налогоплательщиков реальные бенефициары из состава руководителей, учредителей, главных бухгалтеров должников выявлены в 31 случае (68,9%); из числа лиц, неформально управляющих деятельностью должника и/или получающих от этого экономически необоснованную выгоду, реальные бенефициары выявлены в 14 случаях (31,1%).

Комплекс мероприятий по определению схемы косвенного участия контролирующих лиц в деятельности налогоплательщика.

С целью выявления реального бенефициара (выгодоприобретателя) на стадиях проведения предпроверочного анализа и доследственной проверки осуществляется комплекс мероприятий по определению схемы косвенного участия контролирующих лиц в деятельности должника, в том числе:

- анализ движения товарных и денежных потоков для определения конечного получателя доходов в результате уклонения от уплаты налогов;

- поиск информации в отношении конечных получателей доходов в результате использования схемы по уклонению от уплаты налогов, а также лиц, фактически руководящих деятельностью должника, с использованием информационных ресурсов налоговых органов, внешних источников информации, в том числе средств массовой информации и социальных сетей, на предмет наличия сведений, характеризующих статус лица в качестве бенефициарного владельца;

- получение информации от Росфинмониторинга для установления лиц, являющихся конечными получателями доходов в результате уклонения от уплаты налогов, а также определения лиц, являющихся руководителями (учредителями) оффшорных компаний;

- направление запроса в кредитные организации о бенефициарном владельце должника в соответствии со [статьей 8.1](#) Федерального закона от 07.08.2001 N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма";

- анализ выстроенной должником модели ведения бизнеса на предмет наличия фактов, подтверждающих получение бенефициаром должника незаконной выгоды.

Наиболее эффективные мероприятия.

При формировании доказательственной базы, направленной на установление наличия (отсутствия) фактов уклонения от уплаты налогов, налоговые и правоохранительные органы проводят комплекс мероприятий, из которых наиболее действенными являются:

- 1) допросы, зафиксированные в протоколах свидетельских показаний ([ст. 90](#) НК РФ, [ст. 79](#) УПК РФ);

- 2) допрос потерпевшего ([ст. 78](#) УПК РФ);

- 3) осмотр (обыск) территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов ([ст. 92](#) НК РФ, [ст. ст. 176, 182](#) УПК РФ);

4) истребование документов и информации у проверяемого лица, либо контрагентов проверяемого налогоплательщика о конкретных сделках, а также у третьих лиц - участников сделки, по результатам которых проводится анализ хозяйственных (финансовых) операций, не связанных с ведением основной деятельности налогоплательщика (ст. ст. 93, 93.1 НК РФ, ст. 183 УПК РФ);

5) проведение экспертизы документов (ст. 95 НК РФ, ст. 80 УПК РФ);

6) обыск и выемка документов, в том числе электронной переписки (ст. ст. 182, 183 УПК РФ; ст. 94 НК РФ);

7) осмотр местности, иного помещения, предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела, в т.ч. ноутбуков, компьютеров и иных электронных носителей информации (ст. 176 УПК РФ);

8) контроль и запись переговоров (ст. 186 УПК РФ).

Также проводятся мероприятия в соответствии с иными нормативными правовыми актами (Федеральный закон "Об оперативно-розыскной деятельности" от 12.08.1995 N 144-ФЗ, Федеральный закон "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" от 07.08.2001 N 115-ФЗ).

В большинстве случаев уголовные дела сразу возбуждались в отношении бенефициарных владельцев налогоплательщиков на основании материалов, собранных органами, осуществляющими налоговый контроль и оперативно-розыскную деятельность, и уже содержащих сведения, указывающие на причастность указанных лиц к совершению налоговых преступлений.

Бенефициарами являются учредители (участники) налогоплательщика, родственники или знакомые учредителей (участников), номинальных руководителей либо работодатели последних по основному месту работы, т.е. аффилированные и зависимые лица.

Об аффилированности и зависимости налогоплательщика (должника) могут свидетельствовать также наличие у номинальных учредителей и руководителей основного места работы в другой организации, принадлежащей реальному выгодоприобретателю (например, владельцу группы компаний), привлечение персонала, средств производства последней, ведение бухгалтерского учета теми же лицами, что и в основной организации, общий юридический, фактический и IP-адрес, телефон, офисные, производственные и складские помещения, использование наименования основной организации, системы скидок, привилегий и т.д., неизменных при смене собственников и директоров зависимого общества, расходование денежных средств последнего на нужды основной организации и лично бенефициара.

По результатам конструктивного взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в ряде регионов имеется успешная практика устранения схем уклонения от налогообложения при установленных трех критериях одновременно (устранение схемы уклонения от налогообложения, погашение ущерба, наложение ареста на активы бенефициара (выгодоприобретателя) и (или) третьих лиц) в большинстве субъектов Российской Федерации.

Ниже приведены примеры успешных практик с описанием обстоятельств, касающихся выявления и пресечения преступлений в сфере налогообложения.

В г. Москве постановлен приговор в отношении Г. - бенефициара ООО "ПС". Г. разработал и

утвердил схему по уклонению от уплаты налогов, в соответствии с которой производимое на территории Украины ОАО "З" электротехническое оборудование и запасные части к нему должны были реализовываться покупателям на территории Российской Федерации подконтрольной ему организацией - ООО "ПС". Показания соучастника Г. - И. позволили следственным органам оперативно осуществить необходимые следственные мероприятия в целях сбора доказательственной базы причастности Г. к указанному преступлению.

Гражданский иск о взыскании с Г. как организатора преступления и бенефициара ООО "ПС" удовлетворен в полном объеме.

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано дорогостоящее имущество Г. (картины, антиквариат), который позволит погасить ущерб, причиненный преступлением.

В г. Москве возбуждено уголовное дело в отношении К. - бенефициара ООО "З.Т." по фактам уклонения от уплаты налогов путем использования "технических" компаний, бенефициар К. объявлен в федеральный розыск.

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано имущество К., достаточное для погашения ущерба, причиненного преступлением.

Кроме того, в рамках предварительного расследования установлено, что деятельность ООО "З.Т." переведена на ООО "В.Л."

В результате совместных действий налоговых и правоохранительных органов добыты необходимые доказательства перевода финансово-хозяйственной деятельности ООО "З.Т.", которые легли в основу заявления налогового органа о взыскании задолженности с взаимозависимых лиц, задолженность перед бюджетом погашена в полном объеме.

В г. Москве постановлен приговор в отношении В. - бенефициара ООО "ЦФК К-Г". В. использовал ООО "К" в целях извлечения необоснованной и незаконной налоговой деятельности ООО "ЦФК К-Г". В. вину признал в полном объеме.

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано имущество В. и его жены О., позволяющее частично погасить ущерб, причиненный преступлением.

Гражданский иск о взыскании с В. как бенефициара ООО "ЦФК К-Г" удовлетворен в полном объеме.

В рамках дела о банкротстве бенефициара В. заключено мировое соглашение, ущерб погашен в полном объеме.

В Ростовской области возбуждено уголовное дело в отношении Е. - бенефициара группы "D", а также должностных лиц ООО "Б" по фактам уклонения от уплаты налогов путем приобретения импортного товара через посредника, направленного на увеличение стоимости товара с целью искусственного завышения сумм налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и увеличения расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Причастность группы лиц и бенефициара установлена показаниями свидетелей, проведенными обысками, анализом движения денежных средств по расчетным счетам группы компаний "D".

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано имущество Е., достаточное для погашения ущерба, причиненного преступлением.

В настоящий момент материалы уголовного дела находятся на рассмотрении в суде, бенефициаром Е. уже погашено 50% ущерба, причиненного преступлением.

В Архангельской области возбуждено уголовное дело в отношении С. - бенефициара ООО "Ф" и номинального должностного лица Т. Впоследствии уголовное дело в отношении С. и Т. прекращено в связи с вступлением в силу Федерального закона от 01.04.2020 N 73-ФЗ. При этом по заявлению уполномоченного органа (налогового органа) возбуждено уголовное дело в отношении С., в действиях которого выявлены признаки состава преступления, предусмотренного [статьей 196](#) УК РФ. Доказательства, добытые в рамках расследования уголовного дела по уклонению от уплаты налогов, в т.ч. помогли правоохранительным органам в рамках возбужденного уголовного дела по [ст. 196](#) УК РФ.

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано имущество Т., достаточное для погашения ущерба, причиненного преступлением.

В настоящее время ущерб погашен в полном объеме.

В Иркутской области в отношении Р. - бенефициара ООО "АСС" и должностного лица К. возбуждено уголовное дело по факту уклонения от уплаты налогов путем создания формального документооборота ООО "АСС" с фиктивными контрагентами по поставке кинопроекторного и кинозвукового оборудования. В ходе обыска жилища главного бухгалтера холдинга "АМ", в который входит проверяемое лицо, изъяты документы, подтверждающие фактическое руководство ООО "АСС" - Р., в частности, документы свидетельствуют об осведомленности Р. об отражении в документах налогового и бухгалтерского учета взаимоотношений с "техническими" компаниями. Кроме того, в рамках предварительного расследования установлено, что ООО "АСС" передало все активы К.

В рамках уголовного дела в соответствии со [ст. 115](#) УПК РФ арестовано имущество Р., достаточное для погашения ущерба, причиненного преступлением.

Кроме того, в рамках предварительного расследования установлено, что деятельность ООО "АСС" переведена на ИП К.

Добытые доказательства легли в основу заявления налогового органа о взыскании задолженности ООО "АСС" с ИП К. как с зависимого лица. Задолженность перед бюджетом погашена в полном объеме.

В г. Москве постановлен обвинительный приговор в отношении П. - генерального директора ООО "А", который учредил ООО "К", назначив директором своего подчиненного сотрудника С. В дальнейшем, в целях исключения очевидной связи с ООО "А", С. формально выкупил ООО "К", однако, фактическим руководителем остался П., который решал все кадровые, финансово-хозяйственные и производственные вопросы. Обе организации располагались в одном помещении, имели в штате одних и тех же сотрудников, бухгалтерский учет возложен на одного бухгалтера, что подтверждено результатами обысков с последующим осмотром изъятых документов и компьютерной техники, перепиской в мобильных телефонах, анализом расчетных счетов ООО "К", с которых перечислялись денежные средства на личные нужды П. (строительство собственного дома).

В Архангельской области следствием в дополнение к другим собранным доказательствам проведена психолого-лингвистическая судебная экспертиза переписки фактического руководителя с директором организации по электронной почте. Согласно полученному заключению со стороны

бенефициара в адрес директора направлялись руководящие указания по ведению документооборота, подписанию документов и совершению финансовых операций, при этом первый по отношению ко второму занимает доминирующее положение, руководя его действиями, иницируя общение на деловые темы и осуществляя контроль над процессом общения в целом.

В Иркутской области учредитель организации руководил ею через номинального директора, который фактически выполнял обязанности мастера участка на строительных объектах. В другом уголовном деле еще на стадии процессуальной проверки в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий, в том числе прослушивания телефонных переговоров, установлено, что Г. являлся номинальным руководителем Общества, участия в его финансово-хозяйственной деятельности не принимал, денежными средствами не распоряжался, что впоследствии нашло свое объективное подтверждение. В результате уголовное дело направлено в суд в отношении реального выгодоприобретателя О.

В Республике Адыгея от органа дознания поступил материал в отношении незарегистрированного в налоговых органах Б., который осуществлял фактическую предпринимательскую деятельность, скупая и перепродавая сельскохозяйственную продукцию через номинальных индивидуальных предпринимателей, зарегистрировавшихся в этом качестве по его просьбе и не имевших никакого отношения к его деятельности.

В Астраханской области фактический руководитель организации занимал должность директора одного из ее филиалов, что было выявлено сотрудниками полиции, материал направлен в следственный орган сразу в отношении бенефициара.

В Республике Крым индивидуальный предприниматель Ж. фактически руководил ООО "Т" через своих родственников и организовал уклонение от уплаты налогов с данной организации путем оформления фиктивных взаимоотношений с фирмами-"однодневками", в том числе о предоставлении спецтехники, которая на самом деле принадлежала ему, как индивидуальному предпринимателю. В Курганской области в качестве номинального учредителя и директора налогоплательщика выступил сотрудник другой организации, принадлежащей тому же бенефициарному владельцу и расположенной по тому же адресу. В Республике Марий Эл индивидуальный предприниматель одновременно являлся фактическим руководителем индивидуального предпринимателя, в качестве которого формально была зарегистрирована его супруга. В Тульской области учредитель осуществлял фактическое руководство на основании доверенности, выданной управляющей организацией, которая ранее назначена единоличным исполнительным органом налогоплательщика.

В Омской области постановлен обвинительный приговор в отношении единственного участника и фактического руководителя ОАО "Ч" - С., который в целях сокрытия денежных средств, за счет которых должна быть взыскана недоимка по налогам, организовал реализацию продукции контрагентам и получение от них оплаты через подконтрольное ему ПАО "М", заменив сторону в договоре поставки. Полный контроль С. за финансовой деятельностью ОАО "Ч" подтвержден сменившими друг друга директорами, сотрудниками, контрагентами, электронной перепиской и телефонными соединениями, а также решением арбитражного суда при рассмотрении жалобы на решение налогового органа. Кроме того, в соответствии с договором простого товарищества между ОАО "Ч" и ПАО "Ж", генеральным директором которого являлся С., управление товариществом возлагалось на ПАО "Ж" с получением последним 95% совместных доходов. Также С. лично ездил с директорами в налоговый орган по вопросам урегулирования образовавшейся задолженности.

Помимо изначально поступивших в следственный орган материалов причастность реальных

выгодоприобретателей к фактическому руководству налогоплательщиком подтверждалась в ходе следствия показаниями сотрудников организаций, в том числе бывших, их номинальных участников и руководителей, представителей контрагентов, результатами контроля и записи телефонных переговоров, сведениями о соединении между абонентами, документами, изъятыми в ходе обысков в самой организации по месту жительства бухгалтеров, руководителей, учредителей, предполагаемых бенефициаров, а также у контрагентов, протоколами выемки и осмотра средств связи и хранения информации (телефонов, планшетов, компьютеров), переписки в мессенджерах и по электронной почте, информацией о движении денежных средств по банковским счетам налогоплательщика, фиктивных контрагентов и возможных выгодоприобретателей.

По информации следственного управления по Волгоградской области, фактический руководитель, распоряжающийся имуществом и денежными средствами организации, сначала устанавливался в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий (наблюдения и изучения данных средств связи). Впоследствии указанные обстоятельства подтверждались в рамках расследования путем проведения обысков, выемок, в ходе которых изымались электронные носители информации, которые осматривались с применением криминалистической техники. Как правило, при осмотре электронных носителей данных обнаруживалась переписка в мессенджерах либо по электронной почте, где реальный руководитель организации давал распоряжения аффилированному ему лицу о действиях, подлежащих выполнению для управления организацией.

В Республике Бурятия постановлен обвинительный приговор в отношении К., который после внесения принадлежащего ему ООО "М" в "черный" список, исключаяющий возможность его участия в тендерах, создал на подставное лицо ООО "Т", куда, в том числе, были трудоустроены сотрудники ООО "М" и которыми использовались помещения и средства производства, принадлежащие ООО "М".

В ходе расследования установлено, что номинальный генеральный директор, в отношении которого изначально поступил материал и возбуждено уголовное дело, постоянно проживал в г. Москве, а фактическое руководство осуществлял К., назначенный на должность управляющего с правами и обязанностями как у генерального директора. Фиктивный документооборот велся с организацией, которой руководил его знакомый. В целях привлечения ООО "М" денежных средств для строительства многоквартирного дома на сотрудников ООО "Т" были оформлены ипотечные кредитные договоры, по которым расчеты с банком ежемесячно производило ООО "Т". Кроме того, с расчетного счета ООО "Т" списывались денежные средства на личные расходы К. и его супруги, не являвшейся сотрудницей ООО "Т", в том числе, на погашение кредитных обязательств.

Несмотря на отрицание К. своей вины, его причастность помимо показаний номинальных руководителей, сотрудников и контрагентов подтверждена показаниями руководства и сотрудников банка, кредитовавшего ООО "Т", согласно которым все вопросы обсуждались с К., директор лишь подписывал документы. Поручителем и залогодателем по кредитам выступало ООО "М", которое продолжило расчеты по ним после банкротства ООО "Т".

Также в ООО "Т" изъяты различные приказы за подписью К. о премировании, лишении коэффициента трудового участия, рапорты и заявления работников на его имя о выделении материальной помощи, о компенсации стоимости лечения, проезда, служебные записки на имя К. от главного бухгалтера, иные кадровые и финансово-экономические документы с руководящими резолюциями К.

В Тульской области номинальность директора организации обоснована, в том числе, заключениями почерковедческих судебных экспертиз, согласно которым подписи от его имени в

финансово-хозяйственных документах выполнены не им, а другим лицом с подражанием его подписи. По другому делу проведенный налоговым органом анализ движения денежных средств по счетам организаций, использованных в преступной схеме, показал, что они перечислялись, в том числе, на личные счета фактического руководителя налогоплательщика.

В Омской области постановлен обвинительный приговор в отношении фактического руководителя организации Ш., которому номинальный генеральный директор выдал доверенность на выполнение всех необходимых действий от имени Общества, включая подписание финансовых документов. Помимо прочих собранных доказательств учредитель налогоплательщика показал, что все вопросы по поводу получения дивидендов обсуждал исключительно с Ш. Кроме того, проведенными оперативно-розыскными мероприятиями установлено, что в ходе следствия Ш. давал своей помощнице указания о том, что говорить, когда ее вызовут на допрос.

Также в Омской области признан виновным С., являющийся руководителем компании, осуществляющей консультирование по вопросам права, экономики, бухгалтерии, аудита, коммерческой деятельности и управления предприятием. Судом приняты собранные следствием доказательства того, что С. создал и фактически руководил рядом организаций, которые располагались по одному адресу, а бухгалтерский и налоговый учет в них велся указанной консалтинговой фирмой.

В Ямало-Ненецком автономном округе в суд направлено уголовное дело в отношении руководителя группы компаний, который назначал из числа подчиненных сотрудников номинальных учредителей и директоров подконтрольной организации и через них осуществлял фактическое руководство, являясь бенефициарным владельцем налогоплательщика.

В Кабардино-Балкарской Республике приговором суда признан виновным К., который создал несколько организаций на подставных лиц и руководил ими через номинальных директоров. При этом во всех обществах бухгалтерский учет велся одним сотрудником, действовавшим по указанию К.

В Курганской области при вынесении приговора в отношении Ф., зарегистрировавшего несколько малоимущих лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, от имени которых вел хозяйственную деятельность, суд среди прочих доказательств указал, что бухгалтерский учет индивидуальных предпринимателей велся сотрудником ООО "С", директором которого был Ф., их налоговые декларации направлялись с использованием электронного ключа с IP-адреса ООО "С", в ходе обысков в жилище Ф. и в офисе ООО "С" обнаружена вся документация о деятельности индивидуальных предпринимателей в бумажном и в электронном виде на компьютерах. Согласно выпискам с расчетных счетов, индивидуальные предприниматели регулярно снимали крупные денежные суммы на выплату заработной платы, имея нулевой штат сотрудников.

Как показывает следственная и судебная практика, вышеперечисленные способы доказывания причастности бенефициаров к реальному управлению подконтрольными им организациями позволяют выявлять и привлекать к ответственности реальных выгодоприобретателей даже при отрицании ими своей вины.

Многие следственные органы обращают внимание на сложность доказывания причастности бенефициарных владельцев к принятию решений по финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, организации и распределению денежных потоков и прибыли, прямой заинтересованности в уменьшении налоговой нагрузки и получении материальной выгоды в силу отсутствия активного участия бенефициаров в совершении объективной стороны преступления, ограниченного круга лиц, с которыми они вступают в контакт в процессе руководства и которые в

редких случаях идут на контакт с органами предварительного следствия.

Для установления данных обстоятельств требуется производство значительного объема следственных действий, в том числе, с действующими сотрудниками организации-налогоплательщика, которые находятся в прямой зависимости от бенефициара в силу подчиненности и нежелания терять работу. При этом работники организации, как правило, являются на допросы с адвокатами, услуги которых оплачиваются бенефициарами, и дают показания, соответствующие версии лиц, являющихся фактическими руководителями организаций.
