

К ВОПРОСУ О ПРОБЛЕМАХ ВЫЯВЛЕНИЯ И РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

ON THE ISSUES OF IDENTIFICATION AND INVESTIGATION OF TAX CRIMES

Статья посвящена исследованию налоговых преступлений как угрозы экономической безопасности, а также значению борьбы с данным видом преступлениями. Обращается внимание на особенности уголовного преследования преступлений по делам об уклонении от уплаты налогов. Обозначены проблемы выявления и расследования налоговых преступлений.

Ключевые слова: налоги, налоговые преступления, уголовная ответственность, борьба с налоговыми преступлениями.

The article is devoted to the analysis of tax crimes investigation like as a threat of economics' security as well as importance of combating this type of crime. An attention is given to the problems of peculiarities of criminal prosecution in cases of tax evasion. The problems of detection and investigation of tax crimes are identified.

Keywords: taxes, tax crimes, criminal responsibility, fight against tax crime.

Налоги, согласно законодательному определению, представляют собой обязательные индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с хозяйствующих субъектов и граждан в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [2, с. 6].

В ходе проведенного анализа официальной статистической информации, опубликованной на сайте Министерства финансов РФ, установлено, что по состоянию на 01.11.2015 г. доходы консолидированных бюджетов РФ имеют следующую структуру (табл. 1) [7].

Таким образом, в условиях современной экономической реальности налоги являются одним из базовых элементов обеспечения финансовой основы функционирования государства, поскольку составляют львиную долю в общей сумме денежных средств, аккумулируемых в бюджетной системе РФ. Аккумулированные денежные средства предназначены, главным образом, для финансирования государственных расходов, а соответственно – для обеспечения безопасности государства.

Согласно налоговому законодательству, в налоговые правоотношения вступают две стороны: государство и налогоплательщик. Таким образом, отношения, складывающиеся в сфере

Таблица 1

Структура доходов консолидированных бюджетов РФ

	2010	2011	2012	2013	2014	Январь – октябрь 2015
Доходы бюджета (млрд руб.)	16 031,9	20 855,4	23 435,1	24 442,7	26 766,1	21 911,1
Доля налоговых доходов (%)	40,76	39,16	38,40	37,34	37,67	40,92
Доля нефтегазовых доходов (%)	23,89	27,05	27,54	26,73	27,77	22,69

¹ Магистрант АНО ВО «Российский новый университет».

установления, введения и взимания налогов, необходимо рассматривать с двух сторон. То есть, со стороны государства и со стороны налогоплательщика. В связи с тем что денежные средства, изымаемые у налогоплательщика, так или иначе, являются частью его дохода, любые фискальные действия государства встречаются налогоплательщиками негативно. Данная негативная реакция проявляется в попытке уменьшения налоговых обязательств, что подпадает под понятие противоправного деяния, посягающего на общественные отношения в сфере уплаты налогов и причиняет серьезный ущерб финансовым интересам государства. С учетом Федерального закона о федеральном бюджете на 2016 год, который предусматривает дефицит в размере 2,36 триллиона рублей, или 3% прогнозируемого уровня валового внутреннего продукта, вопрос пресечения подобного рода действий видится приоритетным и требует активной и четкой системы действий со стороны государства [1].

В современной российской налоговой системе используется большое количество понятий, связанных с уменьшением налогоплательщиком своих обязательств. В наиболее общем виде их можно подразделить на законные (правомерные) и незаконные действия (проступки). Законные (правомерные) действия, иначе именуемые налоговой оптимизацией, связаны с использованием налогоплательщиками законодательно предусмотренных преференций и льгот. Незаконные действия (проступки), в свою очередь, можно условно разделить на налоговые правонарушения и налоговые преступления (уклонение от уплаты налогов).

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов, то есть умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему РФ, что в свою очередь сказывается на выполнении государством социальных программ. Поэтому уклонение от уплаты налогов требует рассмотрения с точки зрения угрозы экономической безопасности государства.

Согласно Приказу ФНС России № ММВ-7-12/303@ от 22.07.2015 г., утвердившего стратегическую карту ФНС России на 2015–2019 гг., в рамках обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах одной из приоритетных задач определено противодействие уклонению от уплаты налогов, в том числе – за счет развития аналитических инструментов выявления налоговых правонарушений, стимулирования налогоплательщиков к добровольному исполнению на-

логовых обязательств и применению в сделках цен, соответствующих рыночным [5].

Несмотря на актуальность данного вопроса, а также большого количества сложностей, возникающих при разграничении данных понятий как со стороны правоохранительных органов, так и со стороны налогоплательщиков, данный вопрос так и остается недостаточно проработанным. С каждым годом законодатель совершенствует нормативное регулирование данной сферы, в том числе в связи с фактом активного изменения и усложнения налогоплательщиками используемых схем уклонения от уплаты налогов. В данном случае необходимо отметить определенный круг сложностей, с которыми сталкивается государство в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Данная статья ставит целью акцентирование внимания на проблемных вопросах, что вызовет значительный интерес к указанной проблеме, как в теоретическом, так и в практическом плане и покажет основные направления для дальнейшего исследования.

В современном российском законодательстве ответственность за совершение налоговых преступлений нашла свое закрепление в таких статьях Уголовного кодекса РФ, как 198–199.1 [3, с. 104–106]. С 2011 года поводом для возбуждения уголовного дела являлось решение налогового органа (п. 2 ст. 32, п. 15.1 ст. 101, п. 3 ст. 108 НК РФ, ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ) [2, с. 12; 42; 47], [4, с. 62]. Так было вплоть до 22 октября 2014 г. С указанного момента положения ч. 1.1. ст. 140 УПК РФ утратили силу (п. 2 ст. 1 Федерального закона «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс РФ» от 22.10.2014 г. № 308-ФЗ) [4, с. 62]. На данный момент законодательно определены следующие поводы возбуждения уголовного дела по налоговому преступлению:

- сообщение органа, осуществляющего оперативно-разыскную деятельность, о выявленных в действиях налогоплательщика признаках нарушения законодательства о налогах и сборах, заявление о преступлении;
- явка с повинной;
- сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников.

В некоторых случаях предусмотрена возможность направления запроса в адрес налоговых органов в целях получения сведений о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки. Однако именно

следователь наделен правом принятия решения о возбуждении или отказе в возбуждении уголовного дела по составам, предусмотренным ст. 198–199.1 УК РФ [3, с. 104–106].

С учетом изменений, внесенных в законодательство РФ по вопросу порядка возбуждения дел о налоговых преступлениях, в данной статье предлагается рассмотреть динамику статистических данных, опубликованных на сайтах Министерства внутренних дел РФ и Федеральной налоговой службы РФ [8], [9].

Анализ представленной информации позволяет сделать вывод о том, что с учетом вступивших в силу законодательных изменений и расширения поводов возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям число выявленных преступлений увеличилось на 2 326 единиц, а предварительно расследованных – на 321 единицу. Что соответствует увеличению выявленного материального ущерба на 4 994 109 тысяч рублей.

Таблица 2

Данные о проверках, проведенных налоговыми органами

	2010	2011	2012	2013	2014	январь– октябрь 2015
Доначислено налогов (тыс. руб.)						
Камеральные проверки	61 430 926	44 105 417	43 030 891	43 616 361	46 744 743	48 137 320
Выездные проверки	246 238 835	214 120 052	236 603 892	209 871 531	211 568 750	157 816 613
Количество проведенных налоговых проверок (ед.)						
Камеральные проверки, в том числе	–	36 355 622	34 879 359	34 190 579	32 870 049	25 119 307
Выявившие нарушения	–	2 102 662	1 876 105	1 764 934	1 964 881	1 371 446
Выездные проверки, в том числе	75 546	67 351	55 939	39 770	34 246	22 247
Выявившие нарушения	74 767	66 579	55 411	39 315	33 828	22 075

Таблица 3

Данные МВД о зарегистрированных налоговых преступлениях

	2010	2011	2012	2013	2014	Январь – ноябрь 2015
Выявлено субъектами учета (в том числе СК, ОВД, ТО) (ед.)	14 449	8 682	5 818	6 893	6 210	8 536
Предварительно расследованные субъектами учета (в том числе СК, ОВД, ТО) (ед.)	11 017	6 687	4 818	4 699	3 200	3 521
Материальный ущерб по оконченным уголовным делам (тыс. руб.)	44 230 497	37 599 973	24 234 713	76 590 990	39 633 742	44 627 851

Как показывает практика, на основе материалов, поступивших в Следственный комитет РФ из налоговых органов, возбуждается примерно 20% уголовных дел. Однако на основе не каждого представленного материала возбуждается уголовное дело, поскольку по-прежнему остается нерешенным вопрос о возвращении материалов без проведения процессуальной проверки. Данный факт свидетельствует о недостаточной эффективности организации системы взаимодействия следственных и налоговых органов РФ.

Наиболее распространенной причиной возвращения материалов является нарушение установленного законодательством порядка направления. К таким нарушениям, в частности, относится отсутствие документов, подтверждающих обстоятельства, позволяющие предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления. Иным основанием является отсутствие в направленных налоговым органом материалах данных, указывающих на признаки совершения налоговых преступлений. К таким основаниям, в частности, относят недостаточность суммы недоимки, служащей основанием наступления уголовной ответственности. Еще одной наиболее распространенной ошибкой является отсутствие надлежащим образом заверенных документов.

В данной связи следует иметь в виду, что возвращение материалов налоговой проверки в целях устранения выявленных недостатков затягивает решение вопроса о возбуждении уголовного дела, а соответственно, затрудняет принятие предусмотренных законодательством РФ мер по установлению лица, совершившего действия, направленные на уклонение от уплаты налогов и привлечению данного лица к ответственности. Это связано, главным образом, с довольно длительным периодом времени, который проходит с момента выявления фактов, служащих основанием предполагать факт совершения налогового преступления, до момента поступления материалов в Следственный комитет РФ. Данное обстоятельство представляется недопустимым ввиду того, что позволяет недобросовестному налогоплательщику предпринять исчерпывающие меры по сокрытию имущества, уничтожению и фальсификации следов совершенного налогового преступления.

Что касается отказа в возбуждении уголовного дела, то основными причинами принятия подобного рода решений являются следующие: неустановление вины в форме умысла, неподтверждение суммы ущерба (недоимки), образу-

ющей признаки преступления, возмещение причиненного ущерба, истечение срока давности привлечения к уголовной ответственности, применение налоговым органом расчетного метода при определении суммы неуплаченного налога, признание судом решения налогового органа незаконным. Данный перечень причин не является исчерпывающим, однако отражает наиболее часто встречающиеся в практике правоприменения основания принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела. Относительно применения расчетного метода определения суммы неуплаченных налогов (сборов) необходимо отметить следующее. В ходе проведения налоговой проверки в соответствии с Налоговым кодексом РФ должностным лицам налоговых органов предоставлено право истребовать документы (информацию), необходимые для проведения проверки. Однако налогоплательщики далеко не всегда предоставляют истребованные документы (информацию). В случаях непредставления налоговому органу необходимых для расчета налогов (сборов) документов, отсутствия учета доходов (расходов, объектов налогообложения), ведения учета с нарушением установленного законодательством РФ порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, налоговые органы вправе определять суммы налогов (сборов) расчетным путем. Данный расчет производится на основании имеющихся в распоряжении налогового органа информации о проверяемом налогоплательщике, а также данных об аналогичных налогоплательщиках. Однако данный способ исчисления налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика предоставляет лишь предположительный вывод. Если обратиться к уголовно-процессуальному законодательству, то в соответствии с ч. 4 ст. 14 Уголовно-процессуального кодекса РФ оно не устанавливает основания уголовного преследования и осуждения на основании предположений [4, с. 7]. Таким образом, возбуждение уголовного дела по материалам налоговой проверки, в которых решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения основано на применении расчетного метода определения налоговых обязательств и неуплаченных сумм налогов (сборов), не отвечает уголовному судопроизводству.

Также необходимо отметить тот факт, что расширение поводов возбуждения уголовного дела по делам о налоговых преступлениях повышает возможность привлечения к ответственности за совершение налогового преступления. Этот факт обусловлен тем, что сотрудники на-

логовых органов имеют право проводить налоговые проверки исключительно за период, не превышающий трех лет. Срок же привлечения к уголовной ответственности за совершение налогового преступления – 10 лет. Таким образом, можно сделать вывод о том, что следователи вправе возбудить уголовное дело по тем периодам, за которые органы Федеральной налоговой службы утратили возможность осуществить мероприятия налогового контроля.

Выявление и расследование дел о налоговых преступлениях носит характер смежности областей уголовного и налогового права, что требует от субъектов высокого уровня профессионализма. Также необходимо отметить наличие параллельных и относительно взаимосвязанных систем выявления и пресечения налоговых преступлений: со стороны налоговых органов и со стороны правоохранительных органов. Каждая из указанных систем обладает определенными законодательно закрепленными методами выявления и расследования дел по налоговым преступлениям. Подавляющее большинство преступлений по-прежнему выявляется органами внутренних дел. Это объясняется, главным образом, тем, что налоговый орган не вправе проводить оперативно-разыскную деятельность средствами, которыми, в основном, и выявляются сложные преступные схемы уклонения от уплаты налогов. Таким образом, в целях проведения эффективной политики противодействия уклонению от уплаты налогов необходимо объединение усилий правоохранительных и налоговых органов.

Поскольку чертой, связывающей воедино большинство налоговых преступлений, совершаемых налогоплательщиками – юридическими лицами, является механизм формирования криминалистически значимой информации, и основным следовоспринимающим объектом в данной случае являются системы бухгалтерского и налогового учета, установленные учетной политикой организации, отчетность и документы являются ключевым звеном в системе доказательств, становясь источником не только ориентирующей, но и доказательственной информации и, соответственно, ключевым ее звеном. Указанные информация и документы активно используются при установлении важнейших обстоятельств, относящихся к предмету доказывания. В силу данных обстоятельств все звенья, участвующие в механизме борьбы с налоговыми преступлениями, в том числе и налоговые органы, должны быть наделены достаточными полномочиями для эффективной борьбы с исследуемым явлением.

Необходимо также отметить бланкетно-отсылочный характер нормативных актов, устанавливающих основания ответственности за уклонение от уплаты налогов. В связи с этим изменения, проводимые законодателем в данной сфере, вызывают затруднения в применении указанных норм.

Данный аспект требует тщательной и продуманной проработки всех этапов профилактики, выявления, пресечения совершения налоговых преступлений, а также механизма привлечения к ответственности за совершение налоговых преступлений. Законодательство многих стран, признавая возрастающую общественную опасность уклонения от уплаты налогов, относит данный вид преступлений к особо тяжким преступлениям (Германия, Франция, США) [10; 11]. При этом, с течением большего времени и опыта, накопленного зарубежными странами в борьбе с данным явлением, Российская Федерация может провести эффективную имплементацию их опыта в российскую систему регулирования налоговых правоотношений, с учетом особенностей своего развития.

Все действия, проводимые государством в рамках борьбы с данным явлением, должны быть направлены на улучшение не только количественного, но и качественного показателей. Это связано не только с увеличением числа лиц, привлеченных к ответственности за совершение налоговых преступлений, но и с увеличением круга лиц, добросовестно и сознательно исполняющих свои конституционные обязанности, связанные с уплатой налогов. А налогоплательщики, совершившие налоговые преступления, должны предпринять действия по возмещению ущерба, причиненного совершением данного деяния. Таким образом, уголовная ответственность должна способствовать исправлению нарушителей и сохранению объема доходов бюджета РФ. Более того, само наказание должно включать в себя не только ограничение прав и свобод осужденного в пределах сроков и размеров наказания, но и как обязательное условие – непременно и полную компенсацию нанесенного преступлением личности, обществу, государству вреда (ущерба) [6, с. 25].

Таким образом, преступления, совершаемые в экономической сфере, разнообразны. Однако именно налоговые преступления совершаются под видом и в процессе законных операций. Сложность данного вида преступлений также состоит в их высокой латентности. В связи с этим, на выявление и расследование данного вида преступлений оказывают немаловажное влияние та-

кие факторы, как профессиональное мастерство лиц (сотрудников правоохранительных органов), вовлеченных в данный процесс. Соответственно изменения, проводимые в рамках проработки данного вопроса, должны проходить во всех звеньях правоохранительных органов, участвующих в борьбе с уклонением от уплаты налогов. А весь спектр изменений, призванных повысить эффективность борьбы с налоговыми преступлениями и улучшить механизм их расследования, должен обеспечить наиболее широко и полно права и законные интересы лиц, вовлеченных в уголовное судопроизводство.

Литература

1. Федеральный закон от 14.12.2015 № 359-ФЗ «О федеральном бюджете на 2016 год».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (изм. 30 декабря 2015 г.). – М. : Эксмо, 2016. – С. 104–106.
4. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (изм. 30 декабря 2015 г.). – М. : Эксмо, 2016. – С. 7; 62.
5. Приказ ФНС России № ММВ-7-12/303@ от 22.07.2015 г.
6. Джинджолия Р.С., Малыгин В.В. Оценочные понятия и некоторые вопросы назначения справедливого уголовного наказания // Вестник Российского нового университета. – 2011. – Выпуск 3. – С. 25.
7. <http://www.minfin.ru/>
8. <https://mvd.ru/>
9. <https://www.nalog.ru/rn77/>
10. <http://www.legifrance.gouv.fr/>
11. <http://law.edu.ru/>