

## ПРАКТИКА РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Т.А. Бадзгардзе\*

В статье дается оценка современного состояния налоговых преступлений, определена общая тенденция развития налогового законодательства и следственной практики по выявлению, расследованию и предупреждению преступлений в сфере налогообложения.

**Ключевые слова:** налоговая ответственность; налоговое законодательство; выявление преступных действий; предупреждение преступлений; раскрытие и расследование преступлений.

## PRACTICE INVESTIGATION OF TAX CRIMES

T.A. Badzgarдзе

The article evaluates the contemporary status of tax crime, determines the general tendency in development of the legalization and investigation practices, related to reveal, investigate and prevent of crimes.

**Keywords:** tax liability; tax laws; the identification of criminal activities; crime prevention; detection and investigation of crimes.

Криминальная обстановка в сфере налогообложения на протяжении ряда лет характеризуется ростом преступности, ее массовым характером, высокой степенью латентности, многочисленностью способов уклонения физических и юридических лиц от уплаты налогов. Несмотря на принимаемые на законодательном уровне меры по минимизации налогообложения, уклонение от уплаты налогов продолжает оставаться сложной экономической и правовой проблемой.

С 1 июля 2003 года функции по выявлению, пресечению и расследованию преступлений в сфере налогообложения возложены на органы предварительного следствия в системе МВД России. Принятые организационные меры позволили обеспечить передачу находившихся в стадии расследования уголовных дел из Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП России) в органы предварительного следствия МВД России, а также расследование всех преступлений, связанных с налогообложением, и, кроме того, сохранить квалифицированные кадры следственных подразделений, проходивших службу в упраздненной налоговой полиции.

Налоговые преступления в значительной мере отличаются от общеуголовных. Вследствие этого признаки налоговых преступлений могут быть достаточно очевидны, носить явный характер, но также могут не выделяться на общем фоне правомерной деятельности.

Расследование налоговых преступлений выявило их особенности, обусловленные правовой конструкцией данных деяний, спецификой предмета преступного посягательства, способом его совершения, обстановкой, особенностями личности преступника, своеобразием выявления этих преступлений, спецификой возбуждения уголовных дел, необходимостью изучения, анализа и приобщения к материалам уголовного дела нормативных актов, регулирующих финансовые, хозяйственные экономические вопросы деятельности налогоплательщика, его правовое положение, статус, порядок, условия и режим уплаты им налогов, уклонение от которых вменяется ему в вину.

Особенностью расследования налоговых преступлений является необходимость установления прямого умысла налогоплательщи-

\* Бадзгардзе Татьяна Александровна, адъюнкт кафедры криминалистики Санкт-Петербургского университета МВД России, старший следователь 7 отдела СЧ по РОПД ГСУ при ГУ МВД России по Санкт-Петербургу и Ленинградской области. E-mail: badzik@mail.ru

ка на преступное уклонение от уплаты налога. Такая необходимость вытекает из постановления Конституционного суда Российской Федерации от 27 мая 2003 года № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 УК РФ в связи с жалобами граждан П.Н.Белецкого, Г.А.Никовой, Р.В.Рукавишниковой, В.Л.Соколовского и Н.И.Таланова», в соответствии с которым составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение закрепленных налоговым законодательством правил [3]. Следовательно, образующим составом преступления может признаваться только такое деяние, которое совершается с прямым умыслом и направлено на избежание уплаты налогов (сборов) в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

За 2009 год по основным показателям работы Главного следственного управления при ГУВД по г. Санкт-Петербургу и Ленинградской области по расследованию налоговых преступлений возбуждено 503 уголовных дела, направлено в суд 68 уголовных дел, прекращено 118 уголовных дел по реабилитирующим основаниям.

Кроме того, федеральными законами «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 29 декабря 2009 года № 383-ФЗ и «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 7 апреля 2010 года № 60-ФЗ существенно изменены статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления. Данные изменения составов вновь повысили нижний предел размера неуплаченных налогов для преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, что повлекло прекращение около четверти уголовных дел, находящихся в производстве по реабилитирующим основаниям.

Состояние борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями, их выявление и расследование нельзя признать удовлетворительными. В этой связи актуализируется классификация способов совершения данных преступлений.

Учитывая многообразие выявленных в ходе расследования налоговых преступлений способов их совершения, можно выделить следующие типичные способы совершения данных преступлений:

1. Открытое игнорирование налоговых обязанностей: непредставление бухгалтерской отчетности (декларации) в налоговые органы;

2. Выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля: непостановка на налоговый учет; фиктивная реорганизация (ликвидация) организации;

3. Неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах бухгалтерского (налогового) учета: осуществление сделок без документального оформления; неотражение результатов хозяйственных операций в документах бухгалтерской отчетности; неоприходование товарно-материальных ценностей; денежной выручки в кассу;

4. Маскировка объекта налогообложения; отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета;

5. Искажения объекта налогообложения: занижение размера дохода (прибыли); занижение объема (стоимости) реализованной продукции (работ, услуг); занижение стоимости налогооблагаемых недвижимости, автотранспорта, другого имущества;

6. Искажения экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы: завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства и обращения; отнесение на издержки производства расходов в размерах, превышающих действительные; отнесение на издержки производства расходов, не имеющих места в действительности; отнесение на издержки производства затрат, произведенных в другом налогооблагаемом периоде;

7. Использование необоснованных изъятий и скидок: отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством; отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством; незаконное использование налоговых льгот.

Способы, применяемые для уклонения от уплаты налогов, достаточно разнообразны и многочисленны, в настоящее время их насчитывается более ста. Однако реально преступниками применяется не более двух десятков способов. Следует отметить, что с каждым годом способы уклонения

от уплаты налогов становятся все более изощренными: активно используются пробелы в действующем налоговом законодательстве, достижения научно-технического прогресса (оргтехника) и информационные технологии [4, с. 23].

Виновные в совершении налоговых преступлений лица в каждом конкретном случае во избежание уголовной ответственности используют несовершенство действующего и часто меняющегося законодательства, что в определенной мере продиктовано состоянием и уровнем экономического развития нашего государства [1, с. 48].

При совершении налоговых преступлений целью, как правило, является снижение размеров налогов, подлежащих уплате, или полный отказ от выполнения обязательств по их уплате с последующим обращением сокрытых средств в личную или иную собственность. Мотивы у налоговых преступников носят преимущественно корыстный характер, хотя могут иметь место карьеристские устремления, забота о трудовом коллективе, «чести фирмы» и иные побуждения.

Из следственной практики по расследованию уголовных дел, возбужденных по фактам уклонения от уплаты налогов, можно сделать вывод о том, что данная категория преступлений представляет повышенную сложность и характеризуется целым рядом особенностей, обусловленных правовой конструкцией этих деяний, спецификой предмета посягательства, способа совершения и т.п. На качество и эффективность расследования во многом влияет своевременное и обоснованное возбуждение уголовных дел [2].

В настоящее время совершенно очевидно, что данные преступления являются одними из наиболее опасных и распространенных видов экономических преступлений. В результате, государству наносится значительный материальный ущерб, подрывается его экономическая мощь, происходит сращивание новых экономических структур с криминальными элементами, растет преступность, т.к. значительная часть скрываемых доходов оседает в криминальном секторе экономики.

Рост налоговых правонарушений и преступлений противоречит интересам экономической безопасности страны, тормозит экономическое развитие, формирование рыночных отношений, негативно влияет на общественное сознание, процесс перехода к цивилизованным рыночным отношениям.

Налоговые преступления состоят в уклонении от уплаты налогов налогоплательщиками (ст. 198, 199 УК РФ), в неисполнении в личных целях обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ), а также в сокрытии денежных средств либо имущества, за счет которых производится взыскание налогов и сборов (ст. 199.2 УК РФ). Следует отметить, что деяния, указанные в статье 199.2 УК РФ, признаны общественно опасными относительно недавно, с момента введения в действие соответствующей статьи Уголовного кодекса Российской Федерации – 1 января 2004 года. В таких условиях на органы предварительного расследования возлагается большая ответственность, связанная с расследованием данного вида преступлений. Однако, если расследование преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 УК РФ, в настоящее время осуществляется достаточно качественно, а методика их расследования весьма подробно разработана, то методика расследования преступлений, предусмотренных статьями 199.1 и 199.2 УК РФ, не разработана, а навыки сотрудников правоохранительных органов в этой части крайне незначительны. Всё это приводит к тому, что в большом количестве случаев уголовные дела по факту совершения данных преступлений возбуждаются несвоевременно, обстоятельства, подлежащие доказыванию, выясняются не в полном объеме, принимаются неверные процессуальные решения.

Налоговые преступления являются одной из наиболее массовых форм противоправного накопления капитала. Такие преступные проявления тесно связаны с правонарушениями административного и финансового характера.

Безусловно, расследование преступлений, совершаемых в сфере налогообложения, затрудняют такие факторы, как несовершенство и противоречивость действующего законодательства, поэтому в создавшихся экономических условиях, предполагающих совершенствование налогового законодательства, предопределена необходимость усиления борьбы с налоговыми преступлениями.

## Литература

1. Корнилов Г.А., Миронов В.С. Противодействие криминальным угрозам в сфере налогообложения – национальный интерес России: науч.-практ. пособие. – СПб.: Фонд «Университет», 2004. – 224 с.
2. Особенности расследования преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК Российской Федерации (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов): методические рекомендации / URL: <http://www.vnii-mvd.ru/work/editions> (дата обращения: 30.05.2011).
3. Собрание законодательства РФ. – 2003. № 24. Ст. 2431.
4. Чельшева О.В. Особенности расследования уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций. – СПб.: СПбУ МВД России, 2007. – 23 с.

