

Опальский А.П.

Доктор экономических наук, профессор.

Проблемные вопросы развития института налоговых расследований

Рассмотрены проблемные вопросы развития института налоговых расследований.

Развитие рыночных отношений в России сопряжено с необходимостью сочетания укрепления демократических начал и предпринимательской самостоятельности с эффективным контролем в области налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей, детерминируя тенденцию сокрытия реальных доходов от налогообложения.

Анализ опыта деятельности органов внутренних дел в сфере контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, распознавания и квалификации девиантного поведения, связанного с обязанностью уплаты налогов и сборов, позволяло говорить не только о существовании такой правоохранной функции, как налоговое расследование, но и о необходимости использования такой информации для производства по фактам налоговых правонарушений и уголовно-процессуального расследования налоговых преступлений [1]. Действующее законодательство Российской Федерации о налогах и сборах не использует такое понятие, как «налоговое расследование», а ограничивается определением «налогового контроля», что формально ограничивает действия налоговых и иных органов в части выявления налоговых правонарушений и преступлений. А ведь налоговые правонарушения и налоговые преступления имеют общие детерминанты противоправного поведения, общую правовую природу, общие сферы деятельности, схожесть формирования личности преступника и правонарушителя. Они совершаются в одинаковых, типичных условиях, порождены сходными причинами и имеют единую направленность [2].

По мнению д.ю.н., профессора Кваша Ю.Ф., налоговое расследование представляет собой «процесс применения специальными органами уголовной юстиции и налоговыми органами в пределах представленных им полномочий уголовно-процессуальных, оперативно-розыскных, налогово-проверочных и иных мер гласного и опера-

тивно-розыскного характера по выявлению и проверке первичной информации (сведений) о налоговых преступлениях и правонарушениях, а также разрешению вопроса о возбуждении уголовного дела или принятия иных предусмотренных законодательных мер» [1].

В условиях мирового финансового кризиса на первый план выдвинулись новые аспекты экономической безопасности, существенная часть которых связана с изменением структуры экономической, в том числе налоговой преступности. Поскольку налоговая система является надёжной опорой всей финансовой системы государства, необходима не только чёткая и отлаженная организация функционирования налоговой системы, но и контроль над ней. С другой стороны, особо пристальные и частые проверочные мероприятия в отношении налогоплательщиков, по мнению парламентариев, способствуют росту коррупции и бюрократического давления на бизнес, который должен являться как раз инструментом развития всего государства и основной составной частью экономики в целом¹. При этом сокращение проверок не должно сопровождаться появлением фактической безнаказанности за совершенные экономические преступления, а, наоборот, должно стимулировать внедрение более эффективных методов контроля, направленных на его ускорение, оптимизацию, снижение коррупционно-образующих факторов в деятельности контрольных органов.

Криминальная обстановка в сфере налогообложения на протяжении ряда лет характеризуется ростом преступности, её массовым характером, высокой степенью латент-

¹ Действия органов власти и управления страны подтверждаются принятием Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ, а также совместного приказа МВД России и ФНС России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».



ности. В последнее время отмеченные изменения в структуре и динамике налоговой преступности, свидетельствуют о том, что криминальное проникновение в налоговую сферу носит все более организованный и профессиональный характер, растёт уровень и качество интеллектуального обеспечения этого вида противоправной деятельности, реализуются новые способы совершения преступлений. Несмотря на значительные изменения в законодательстве и разъяснения Верховного Суда РФ, изложенное в постановлении Пленума ВС от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», по-прежнему возникает множество вопросов, связанных с ответственностью за налоговые преступления и затрагивающих интересы всё большего количества граждан.

Следует отметить, что «налоговые расследования» как направление научных исследований сохраняется в рамках паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (п.2.11), что позволяет соискателям учёных степеней решать крупные научные задачи и проблемы, имеющие важное значение как в теоретико-методологическом плане, так и в прикладном аспекте для отдельных отраслей экономики и обеспечения налоговой, финансовой, экономической безопасности регионов и государства в целом. Зачастую это определяется тем, что ключевой проблемой обеспечения экономической безопасности является развитие институтов и механизмов, сфера деятельности которых связана с противодействием налоговой преступности. Это объясняется как исключительной важностью налоговой составляющей доходов бюджета, так и целым комплексом различного рода социальных, финансово-экономических, политических последствий уклонения от уплаты налогов и сборов.

По нашему мнению, *налоговое расследование* представляет собой систему аналитических и оперативно-разыскных мероприятий, осуществляемых налоговыми и правоохранительными органами государства с целью выявления и предотвращения нарушений законодательства о налогах и сборах и возмещения ущерба.

Налоговые органы осуществляют камеральные и выездные проверки. Документально-проверочная деятельность органов внутренних дел, которые представлены милицеейскими подразделениями (Департамент экономической безопасности МВД России, Управления по борьбе с налоговыми преступлениями в структуре МВД-УВД по субъектам Российской Федерации) является частью системы налоговых расследований. Если процесс налогового расследования состоит в применении специальными органами уголовной юстиции и налоговыми органами в пределах предоставленных им полномочий уголовно-процессуальных, оперативно-разыскных, налогово-проверочных и иных мер гласного и оперативно-разыскного характера по выявлению и проверке первичной информации (сведений) о налоговых преступлениях и правонарушениях, а также разрешению вопроса о возбуждении уголовного дела или принятия иных предусмотренных законодательством мер [3], то документально-проверочная деятельность органов внутренних дел в сфере налогообложения представляет собой совокупность мер оперативно-разыскного и аналитического характера, с помощью которых наделённые соответствующей компетенцией подразделения милиции исследуют причины и обстоятельства совершения нарушений законодательства о налогах и сборах.

Рассматривая преступления и правонарушения экономического и в основном налогового характера, можно сказать, что отличительной особенностью данного вида преступлений и нарушений является то, что следы преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов, как правило, находят свое отражение в различных документах. Помимо документов налоговой и бухгалтерской отчетности, направляемых налогоплательщиком в налоговые органы, к ним также относятся первичные бухгалтерские документы и регистры бухгалтерского учета. При расследовании финансовых нарушений ведущее место занимают документы, свидетельствующие о способах и схемах совершения криминальной финансово-хозяйственной операции, каким хозяйствующим субъектом и кем конкретно они совершены. Следы налоговых преступлений



могут содержаться также в учредительных документах предприятия; отчетности предприятия по тем периодам, за которые налоги и сборы не уплачены; в платежных документах (поручениях, инкассовых требованиях-поручениях) по налогам и сборам, находящихся в банке и неоплаченных на момент проверки; договорах с потребителями продукции, где в платежных реквизитах проверяемого предприятия указан для ведения расчетов банковский счет, а не касса предприятия; в движении денежных средств по кассе предприятия за проверяемый период с указанием приходных и расходных документов; приказах по предприятию о лицах, имеющих право подписывать финансово-хозяйственные документы, касающиеся расходования наличных денежных средств; карточках с образцами подписей лиц, имеющих право на распоряжение безналичными средствами по банковским счетам, и т.д.

При отсутствии в различных документах нужной информации, нет возможности прийти к какому-либо выводу о наличии или отсутствии нарушений. Рассматривая различные документы, можно сделать вывод о некотором дублировании содержащейся в них информации. К примеру, одна и та же сумма может фигурировать в различных документах, поэтому отсутствие одного документа при проведении проверки может быть компенсировано другим. В этой связи ответить на вопрос, правильно ли исчислен и уплачен тот или иной налог, без проведения документальной проверки в рамках мероприятий, проводимых налоговыми инспекциями или органами внутренних дел невозможно. Таким образом, финансовый контроль за налоговыми доходами бюджетов немислим без документальных проверок, а документальная проверка является наиболее эффективной формой финансового контроля, так как именно с её помощью можно контролировать как образование основной доходной части бюджета, так и соблюдение законности расходования средств.

Документальная проверка представляет собой одну из важнейших составляющих финансового (в том числе налогового) контроля посредством изучения, сопоставления, анализа данных, полученных при работе с

информацией, представленной в различных документах, которые касаются финансово-хозяйственной деятельности контролируемых субъектов.

Жёсткие временные ограничения контрольных мероприятий снижают эффективность работы его непосредственных исполнителей. Это связано, прежде всего, с нехваткой времени, несовершенством законодательной базы, отсутствием наиболее действенного инструментария, а также с не проработанной на сегодняшний день теоретической и научной базой, которую можно и нужно применять в практической деятельности контролирующих органов. В связи с тем, что работа ведётся неэффективно, многие нарушения, в том числе и грубые, выходят из поля зрения контролирующих органов, т.е. проверки проводятся не только неэффективно, но и некачественно, что позволяет многим нечестным субъектам финансовых взаимоотношений с государством оставаться безнаказанными.

Остановимся на наиболее значимых проблемных вопросах развития института налоговых расследований, исходя из правоприменительной практики органов внутренних дел.

1. Порядок определения доли неуплаченных в бюджет налогов и (или) сборов в соответствии с примечаниями к ст. ст. 198, 199 УК РФ

В примечаниях к ст.ст. 198, 199 УК РФ содержится спорный порядок определения доли неуплаченных в бюджет налогов и (или) сборов. Согласно УК РФ неуплата налогов признается совершенной в крупном (особо крупном) размере, если доля неуплаченных налогов превышает 10% (20%) от подлежащих уплате сумм. При этом обращает на себя внимание различие методик по расчёту этой доли, применяемых как налоговыми органами, так органами внутренних дел. В правоприменительной практике возникает вопрос, как считать эти 10% (20%): исходя из суммы налогов, от уплаты которых уклонился налогоплательщик (по их виду), или вообще исходя из всей суммы налогов, которые он должен заплатить? По мнению налоговых органов и большинства представителей МВД России при расчете доли должны учитываться только те налоги,

от уплаты которых налогоплательщик уклонился. Если уклонение от уплаты касается сразу нескольких налогов, они должны быть суммированы, чтобы определить общую сумму неуплаченных налогов. В подтверждение целесообразности применения именно такого порядка определения доли неуплаченных в бюджет налогов говорит то, что законодательство о налогах и сборах определяет различные налоговые периоды применительно к каждому налогу и различные сроки уплаты налогов. Например, если установлено уклонение от уплаты НДС (налоговый период – календарный месяц), невозможно рассчитать его долю применительно к налогу на прибыль (налоговый период – календарный год).

В Постановлении Пленума № 64, разъясняя порядок определения доли неуплаченных налогов, Верховный Суд РФ также не дал однозначного ответа по разрешению данной проблемы: в п.п.1 п.12 говорится о том, что при исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом следует учитывать лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов; в п.п.2 п.12 определено, что, исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд. Данный порядок определения доли неуплаченных налогов также не в полной мере соответствует п.11 Постановления, согласно которому по смыслу закона ответственность за преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ либо статьей 199 УК РФ, может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ (например, за календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате).

Законодателем не заложена возможность применения коэффициента-дефлятора для определения крупного и особо крупного размеров незаконно извлеченного дохода (ст.171 УК), либо неуплаченных налогов и/или сборов (ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК). Также законодателем не определен порядок исчисления размера неуплаченных налогов с учетом фактически имеющихся переплат по лицевому счёту налогоплательщика.

Более того, пробелом остаётся определение "*неуплаты налогов*" и смешивание понятий "*начисленных налогов по налоговой декларации*" и "*фактически уплаченных налогов*". Неуплата налогов может подразумевать: с одной стороны, факт занижения суммы начисленного по налоговой декларации налога, а с другой - факт занижения с учётом фактически уплаченной в бюджет суммы налога.

В настоящее время коллизия по данному вопросу может быть разрешена только путем внесения соответствующих поправок в уголовный закон.

2. Понятие «личного интереса» при неисполнении обязанности налогового агента применительно к ст. 199.1 УК РФ

Налоговые правоотношения в Российской Федерации характеризуются низкой правовой дисциплиной. Высокая степень латентности и масштабы налоговой преступности выходят за тот критический уровень, когда угроза экономической безопасности государства становится реальностью. Данные обстоятельства обусловили необходимость создания эффективных способов борьбы с преступным уклонением от уплаты налогов путем установления новых уголовно-правовых запретов. В связи с этим Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» от 8 декабря 2003 года № 162-ФЗ помимо существенных изменений ст.ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК) были введены два новых состава, предусмотренных ст. 199.1 УК «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 УК «Соккрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».



Обязательным признаком субъективной стороны состава преступления является личный интерес налогового агента при неисполнении обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов и (или) сборов. Изучение практики показывает, что в настоящее время основной проблемой в расследовании дел данной категории является проблема толкования этого обязательного признака. В ряде регионов складывается практика, когда для решения вопроса о возбуждении уголовных дел требуется установление фактов использования налоговым агентом денежных средств в личных целях, действий исключительно имущественного характера.

Представляется, что понятие «личного интереса» при квалификации действий по ст. 199.1 УК РФ не должно отождествляться с «корыстной целью». Согласно позиции Верховного Суда РФ, личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.

По своему содержанию понятие «личного интереса» (за исключением «извлечения имущественной выгоды»), раскрытое Верховным Судом РФ, дословно соответствует понятию «иная личная заинтересованность», данному в постановлении Пленума Верховного суда СССР от 30.03.1990 г. № 4 «О судебной практике по делам о злоупотреблении властью или служебным положением, превышении власти или служебных полномочий, халатности и должностном подлоге». По сути, Верховный Суд РФ указал на то, что по отношению к организации - налоговому агенту подлежит установлению личный интерес её должностных лиц, на которых в соответствии с их должностными или служебными положениями возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов.

В целях исключения расширенного толкования понятия «личного интереса» целесообразно исключить указанную формули-

ровку из диспозиции ст.199.1 УК РФ. В результате уголовным преступлением будет считаться сам факт неисполнения налоговым агентом своих обязанностей по удержанию у источника дохода и перечислению в бюджет средств вне зависимости от того, было это совершено «в личных интересах» налогового агента или же в любых других целях, скажем, минимизации налогообложения.

3. Способы сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам (ст. 199.2 УК РФ)

Уголовным законом способы «сокрытия» не конкретизированы вследствие их возможного разнообразия. Конституционный суд РФ указывает на то, что применительно к ст. 199.2 УК РФ составообразующим может расцениваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам. Верховный суд РФ под «сокрытием денежных средств» понимает воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам. Таким образом, и Конституционный и Верховный суд признают «сокрытием» любые умышленные действия, повлекшие невозможность применения мер принудительного взыскания налогов.

Анализ сложившейся правоприменительной практики по данной статье позволяет выделить следующие способы сокрытия:

- 1) включение в документы бухгалтерского учета и отчетности недостоверных сведений о наличии и движении денежных средств и иного имущества;
- 2) заключение фиктивных договоров по отчуждению имущества как в ходе применения мер принудительного взыскания, так и непосредственно перед ним;
- 3) совершение налогоплательщиком действий по расходованию денежных средств, повлекших непоступление средств на расчётные счета, при наличии инкассовых поручений, вставленных налоговым органом. Это, прежде всего: расчеты наличными из

кассы организации без зачисления их на счет в банке; осуществление расчётов по письмам через счета сторонних организаций; осуществление расчётов путем открытия новых счетов.

В последнее время, суды склоняются именно к такому толкованию понятия «сокрытие». Так, в Обзоре судебной практики Кемеровского областного суда по делам о налоговых преступлениях (ст.ст. 198-199.2 УК РФ), вышедшем в 2004 г., прямо указывается, что ст. 199 УК РФ охватываются те деяния, когда при наличии задолженности по уплате налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды тем не менее денежные средства расходовались руководителями предприятий на производственные нужды, заключались соглашения об уступке права требования долгов от собственных должников третьим лицам при реальной возможности получить указанные денежные средства. Суды считают, что преступление можно считать совершенным, даже если имущество передается в рамках обычной производственной деятельности и сведения об имуществе надлежащим образом отражены в отчетной документации.

Мотив и цель таких операций очевидна – избежать взыскание недоимки по налогам.

4. Проблемы квалификация преступлений, связанных с незаконным «обналичиванием» денежных средств

Как показывает практика, правоприменительным органам сложно доказать и дать надлежащую уголовно-правовую оценку действиям по незаконному обналичиванию денежных средств в связи с наличием различных субъектов, разнообразных форм их осуществления и сложностью в документировании. Можно выделить три группы субъектов незаконного обналичивания денежных средств. Сюда относятся:

1) лица (исполнители), использующие незаконное обналичивание как вид незаконной деятельности с целью извлечения прибыли;

2) лица (заказчики), осуществляющие легальную финансово-хозяйственную деятельность (не только предпринимательскую), достигающие посредством незаконного обналичивания денежных средств целей, противоречащих основам правопорядка;

3) представители банковских учреждений, использующие служебное положение для непосредственного участия или оказания содействия за вознаграждение в деятельности по незаконному обналичиванию денежных средств.

Основным способом незаконного «обналичивания» денежных средств является совершение мнимой сделки, предметом которой служит обязанность исполнителя выполнить работы, оказать услуги или осуществить поставку товарно-материальных ценностей заказчику, которая фактически не исполняется. При этом изготавливаются фиктивные первичные бухгалтерские документы (акты выполненных работ, счета-фактуры и т.д.), подтверждающие исполнение основного договора (контракта). На основании этих документов в данные налоговой отчетности заказчика вносятся заведомо ложные сведения. Денежные средства перечисляются заказчиком на расчетный счет исполнителя, который, опять-таки по фиктивным документам, например, для закупки сельхозпродукции у населения, обращает их в наличную форму. Затем наличные деньги передаются заказчику, за исключением суммы вознаграждения, составляющей определенный процент.

Действия лиц (исполнителей) по «обналичиванию» в какой-то степени соответствует признакам состава преступления, предусмотренного ст. 173 УК РФ «Лжепредпринимательство». К сожалению, на практике такая квалификация не всегда применима.

Статистика свидетельствует о снижении количества лиц, осуждённых по данной статье. Это не говорит об уменьшении количества преступлений, совершенных в данной сфере, а свидетельствует, прежде всего, о неудачной конструкции ст. 173 УК РФ и о внедрении более продуманных преступных схем, содержащих внешние признаки реальных сделок.

5. Проблемы выявления, расследования и документирования преступлений, связанных с созданием и использованием в расчетах «фирм-однодневок»

«Фирмы-однодневки», занимающиеся, как правило, обналичиванием денежных средств, используют различные схемы и



способы. Для прикрытия своей деятельности в основную цепочку «схемы» вводятся дополнительные элементы, усложняющие раскрытие преступления и правонарушения правоохранными и контролирующими органами. Основными признаками таких фирм являются:

1. Регистрация организации на подставных лиц (по похищенным либо утраченным паспортам, по паспортам безвольных либо несуществующих лиц).

2. Первоначальная регистрация на реальных лиц, с последующим изменением состава учредителей. При этом в состав учредителей (участников) вводятся подставные лица.

3. В целях исключения проведения возможных контрольных мероприятий со стороны налоговых органов деятельность фирмы осуществляется непродолжительный период времени с момента государственной регистрации и постановки на учет в налоговом органе.

4. В период деятельности данных организаций происходит большой денежный оборот по расчетному счету со списанием и получением наличных средств через кассу банка.

Наиболее распространенным способом прикрытия обналичивания через «фирмы-однодневки» является обналичивание с заключением фиктивных договоров на выполнение работ, оказание услуг. При этом создается видимость реальной сделки, заключенной в соответствии с законодательством - оформление договоров, контрактов, первичных бухгалтерских документов, актов приема-сдачи выполненных работ, хотя никакие услуги не оказывались. В качестве таких фиктивных сделок оформляют наиболее сложно проверяемые строительно-монтажные работы, маркетинговые услуги и т.д. Отличительной особенностью данных операций является внешняя законность действий их участников. При их совершении правоохранные органы сталкиваются с таким обстоятельством, как законность поступков по форме и противоправность их по содержанию, что значительно затрудняет выявление и доказывание таких преступлений. В основном, во внимание правоохранных органов попадают лица, непосред-

ственно осуществляющие за символическое вознаграждение обналичивание средств и получение наличных в банке. Как правило, это – безработные, пенсионеры, студенты. В большинстве случаев сведения об организаторе схем они не располагают, знакомство происходит спонтанно непосредственно перед осуществлении операции. При этом установить фактических организаторов достаточно сложно.

Что касается лиц – заказчиков незаконного обналичивания, их действия при наличии к тому оснований могут квалифицироваться как хищение и уклонение от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов в данном случае может осуществляться посредством:

- совершения сделок без отражения их в бухгалтерской отчетности с использованием наличных, что позволяет избегать текущего и последующего контроля за операциями по счету в банке;

- занижения налогооблагаемой базы в результате отражения фиктивных операций финансово-хозяйственных операций. Типичный способ уклонения от уплаты НДС в сфере строительства: фирма-подрядчик оформляет договор субподряда на выполнение работ и договор поставки стройматериалов с юридическим лицом, реквизиты которого используются для «обналичивания». На расчетный счет такого юридического лица перечисляются денежные средства, которые затем снимаются по фиктивным документам и заявляется к вычету (уменьшению) сумма НДС по якобы произведенным расходам.

К сожалению, в настоящее время истинные организаторы преступлений, несмотря на усилия правоохранных органов, как правило, остаются в стороне от заслуженного наказания. Тем не менее, развитие методик налоговых расследований позволит правоохранным структурам привлекать к ответственности непосредственных исполнителей и заказчиков криминальных операций.

6. Вопросы возмещения материального ущерба, выявленного органами внутренних дел в ходе налогово-проверочной деятельности

Необходимость противодействия росту экономических преступлений, совершаемых



в различных отраслях экономики нашей страны и затрагивающих международные экономические отношения, обусловлена ролью подразделений органов внутренних дел, осуществляющих документально-проверочные действия в виде ревизий и проверок в процессе выявления, предупреждения, пресечения, расследования и раскрытия преступлений. Данные преступления обладают большой степенью латентности, что затрудняет процесс их выявления, расследования и раскрытия. Из-за скрытности преступлений данной направленности и ограниченного круга лиц, обладающих информацией, представляющей оперативный интерес, бывает чрезвычайно сложно их задокументировать в полном объёме и в установленные сроки в соответствии с российской законодательной базой, а также привлечь должностных лиц организации-налогоплательщика к уголовной ответственности. Логическим результатом деятельности по выявлению и пресечению налоговых преступлений является возбуждение уголовных дел и их дальнейшее сопровождение. Поэтому в качестве одной из функций ревизионных подразделений являются осуществление проверочных мероприятий по требованию органов дознания, следователя, прокурора и оказание консультационной помощи сотрудникам оперативных и следственных подразделений при проведении оперативно-розыскных мероприятий и производстве следствия по уголовным делам об экономических, налоговых и иных преступлениях.

Материалы проверки (ревизии) становятся источником доказательств тогда, когда они приобщены к уголовному делу, а те или иные фактические данные, отраженные в них, приобретают значение доказательств только после того, как их установит следователь с помощью указанных материалов и использует их в процессе предварительного следствия. Следователь использует материалы проверки (ревизии) и с их помощью выясняет определенные фактические данные. Проверки (ревизии), проводимые по инициативе правоохранительных органов всегда имеют определенную целевую направленность: сбор материалов, свидетельствующих о совершении преступной дея-

тельности. Отсюда требование органов дознания, следствия, о проведении проверки (ревизии) может рассматриваться в качестве одного из способов собирания доказательств.

Одним из основных показателей оперативно-служебной деятельности подразделений органов внутренних дел, осуществляющих выявление, предупреждение, пресечение, расследование и раскрытие налоговых преступлений является возмещение ущерба, причиненного государству в результате совершения правонарушений в области налогового и бюджетного законодательства Российской Федерации. Особое внимание, с целью своевременного и полного возмещения ущерба по выявленным экономическим и налоговым преступлениям, специалистам-ревизорам необходимо акцентировать, во-первых, на достоверном и объективном документировании в актах исследований (ревизий, проверок) фактов выявленного ущерба и, во-вторых, на установление наличия и местонахождения движимого и недвижимого имущества, денежных средств, проверяемого лица (юридического или физического), в связи с чем необходимо получить и проанализировать документы полученные, во-первых, от налогоплательщика, во-вторых, в инспекции ФНС по месту регистрации налогоплательщика, в-третьих, в учреждении банка, обслуживающего налогоплательщика [4].

Проведённый анализ по выявлению возможных источников погашения причинённого ущерба необходимо отразить или в акте исследования (проверки, ревизии), или отдельной справкой, что позволяет документировать не только факты выявленного ущерба, но и пути его полного и своевременного возмещения.

Если ранее учёт и контроль за поступлением доначисленных налогов и штрафных санкций по результатам документальных проверок налогоплательщиков, проводимых органами внутренних дел и налоговой службы самостоятельно и совместно, осуществлялся в соответствии с Порядком взаимодействия государственных налоговых инспекций и департаментов (управлений) налоговой полиции в части отражения в учете и отчетности результатов проверок



соблюдения налогового законодательства юридическими и физическими лицами, утвержденным приказом ГНС и Департамента налоговой полиции Российской Федерации от 30 декабря 1993 г. № ВГ-6-13/440 и № 539, то в настоящее время между ОВД и ФНС формы отчётности только разрабатываются. Они позволят упорядочить совместную деятельность, дать ей количественную

оценку, выделить приоритеты, вскрыть возможно имеющиеся недостатки.

На наш взгляд, заслуживает внимания подход к оценке самого ущерба, поскольку двойственность, обусловленная возможностями учёта, заложена самой природой оценки (рисунок 1).

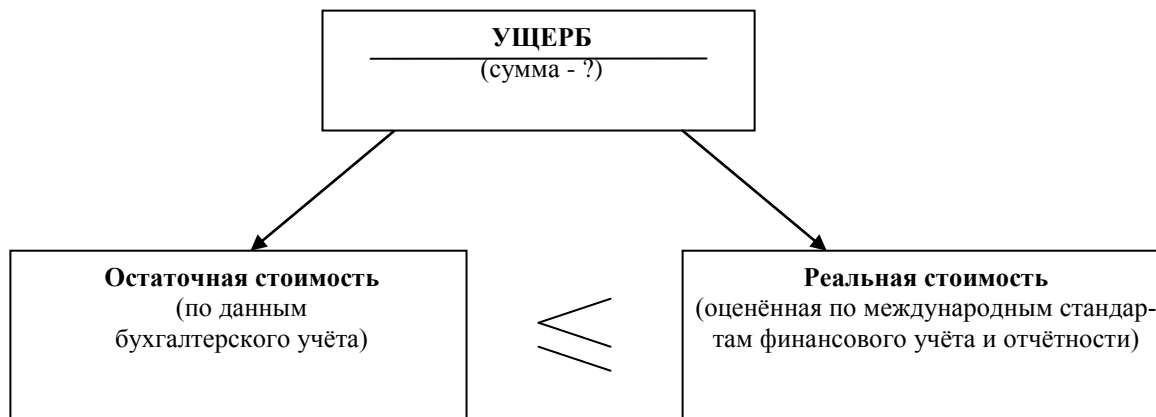


Рисунок 1 – Варианты определения суммы ущерба

Реальный ущерб может превышать показатель, определённый на основе данных бухгалтерского учёта, поскольку предполагает включение дополнительных данных, например, таких как рыночная стоимость, упущенная выгода. Следовательно, необходима методика определения реального ущерба.

Очевидно, что для организации совместной работы органов внутренних дел и налоговых органов необходимо, прежде всего, ясно представлять задачи друг друга, понимать их различие и точки соприкосновения,

чётко и без формализма выполнять свои функции, не подводя партнера. Это можно проиллюстрировать следующим образом (рисунок 2). На основании информации, поступающей в органы внутренних дел (либо после проверки предприятия инспекцией ФНС, либо из Росфинмониторинга, либо из других источников), проводится проверка (самостоятельная, либо совместно с инспекцией ФНС) после чего при наличии достаточных данных материалы возбуждённого уголовного дела передаются в суд.

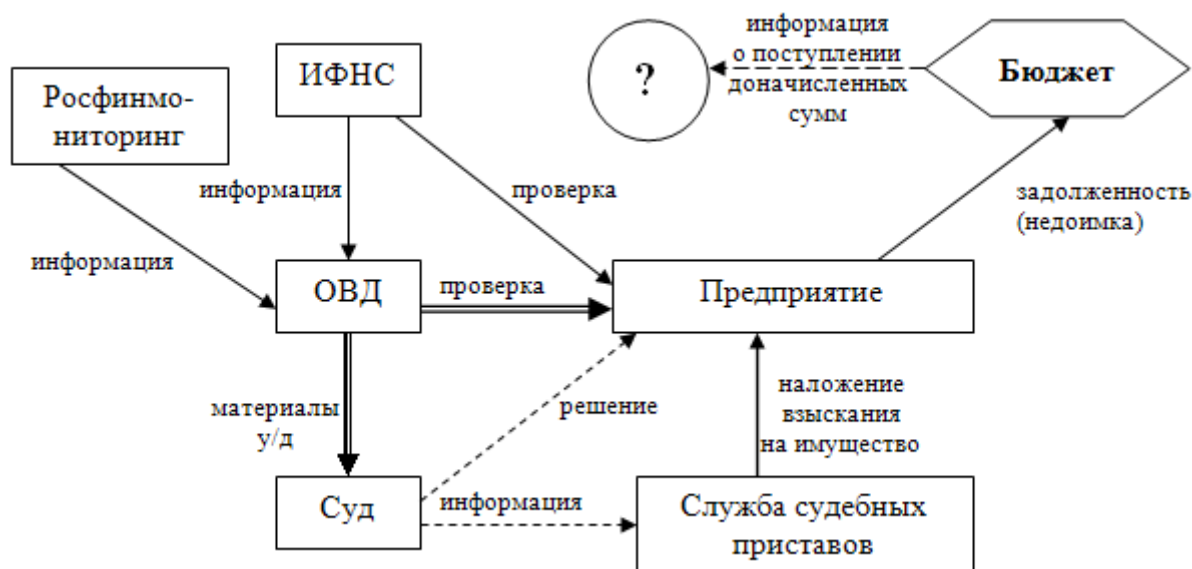


Рисунок 2 – Участие органов внутренних дел в налогово-проверочной деятельности

По решению суда предприятие – неплательщик налогов должно возместить причинённый ущерб государству. При отсутствии у предприятия средств, достаточных для погашения задолженности (недоимки) перед бюджетом, Служба судебных приставов производит наложение взыскания на имущество предприятия. Проблема, которая до настоящего времени остаётся неразрешённой, состоит в том, что информация о поступлении доначисленных сумм не находит соответствующего пользователя. Принудительное исполнение судебных актов и актов других органов в Российской Федерации в соответствии с законодательством, регулирующим исполнительное производство, возлагается на Федеральную службу судебных приставов и ее территориальные органы. Судебный пристав-исполнитель при совершении исполнительных действий имеет право получать необходимую информацию, объяснения, справки, арестовывать, изымать, передавать на хранение и реализовывать арестованное имущество, объявлять розыск должника, его имущества. Таким образом, совершение всех необходимых действий, направленных на обеспечение процесса возмещения ущерба на стадии исполнительного производства, отнесено к исключительной компетенции судебных приставов-исполнителей.

Компетенция органов внутренних дел, касающаяся возмещения причиненного ущерба, состоит в установлении характера и

размера причиненного ущерба, собирании всех необходимых доказательств, исполнении постановлений о наложении ареста на имущество как обеспечительной меры по исполнению приговора в части гражданского иска. Указанные действия являются составной частью полномочий по выявлению и пресечению преступлений. Разграничение данных полномочий между различными подразделениями органов внутренних дел в ходе производства по одному делу оперативного учета и уголовному делу, на наш взгляд, нецелесообразно и может привести к нарушению режима секретности и утечке информации. В данной ситуации представляется правильным инициировать направление указаний в оперативные подразделения о принятии мер в рамках дел оперативного учета, находящихся в их производстве, по розыску имущества лиц, причинивших ущерб государству, а также фиксации всей информации, необходимой для осуществления дальнейшей процедуры взыскания. Органам предварительного следствия также следует указать на необходимость ориентирования сотрудников оперативных подразделений на розыск указанного имущества.

С целью осуществления взаимодействия между контролирующими и исполнительными органами, а также обмена информацией, необходимой для обеспечения возмещения причиненного ущерба, необходимо изданию межведомственных соглашений, предусматривающих установление порядка та-



кого взаимодействия. Таким образом, необходимо издание совместного нормативного акта Минюста и МВД России, утверждающего Положение о порядке взаимодействия Федеральной службы судебных приставов и Министерства внутренних дел Российской Федерации, их территориальных органов. Указанный акт должен установить порядок информационного обмена между названными ведомствами, определён порядок взаимодействия судебных приставов-исполнителей и органов внутренних дел на стадии исполнительного производства.

В завершение следует обратить внимание на то, что традиционное понимание роли контроля за доходами, получаемыми государственными служащими, посредством подачи ежегодных деклараций с целью недопущения развития коррупции, к сожалению, не учитывает реальные возможности самого контроля. Речь уже может идти о давно практикуемом в развитых странах «контроле над расходами», соотношение которых с

получаемыми доходами может дать наиболее полную картину о возможных финансовых правонарушениях для специалистов, участвующих в налоговых расследованиях.

Список использованных источников:

1. Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов. Под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. - М.: Юрист, 2000.
2. Ларичев В.Д., Решетняк Н.С. Налоговые преступления и правонарушения: кто и как их выявляет и предупреждает / Под научной ред. В.Д. Ларичева. - М.: Изд-во «ЮрИнфоР», 1998. - С. 26-28.
3. Плескан А.Н. Налоговые расследования на основе репрезентативной системы налогового контроля: Дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград, 2005. – С.52-53.
4. Опальский А.П., Жоголева М.Ф. Вопросы возмещения материального ущерба, выявленного документальными проверками органов внутренних дел // Бизнес в законе. 2007. № 3.

