



АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

ACTUAL PROBLEMS OF LEGAL REGULATION

УДК 343.9

ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ ВЫЯВЛЕНИЯ УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

THE MAIN FEATURES AND PROBLEMS OF IDENTIFYING TAX EVASION

Л.И. Александрова
L.I. Aleksandrova

Академия Генеральной прокуратуры РФ, старший научный сотрудник, советник юстиции,
соискатель кафедры криминалистики МГЮУ (А) имени О.Е. Кутафина

The Academy of General Prosecutor's office, Department for investigation of economic crime
senior research fellow, Counsellor of justice, applicant, Department of criminology MGUU (A)
the name of O.E. Kutafin

E-mail: ival1733@mail.ru

Аннотация

В статье рассмотрены актуальные вопросы связанные с особенностями выявления уклонений от уплаты налогов налоговыми и правоохранительными органами, аргументированы и предложены эффективные криминалистические способы и средства обнаружения фактов этой противоправной деятельности.

Abstract

The article deals with the topical issues related with the peculiarities of the detection of tax evasion tax and law enforcement authorities, and argued the proposed effective forensic methods and means of detection of the facts of this illegal activity.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, налоги, проблемы со взысканиями налогов, выявление неуплаты налогов.

Key words: tax evasion, taxes, tax penalties, identify the tax evasion.

Доходная часть бюджета России формируется в основном за счет налоговых поступлений. Это объясняет стремление государства и его органов к увеличению их собираемости и максимальному выявлению фактов уклонения от уплаты налогов, особенно совершенных преступным путем.

Массовость уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, высокий уровень латентности налоговых преступлений с особой остротой ставят проблему их выявления, обуславливают необходимость поиска и разработки оптимальных и эффективных путей и средств этой деятельности. Как показывает анализ практики работы правоохранительных органов, выявить налоговые преступления намного сложнее, чем преступления иного вида. Фактически же число таких лиц значительно больше. В этих условиях становится осо-



бенно важной разработкой мер, в том числе и криминалистических, по выявлению налоговых преступлений.

Можно выделить несколько, на наш взгляд, основных особенностей, связанных с выявлением рассматриваемых преступлений. Их назвали большинство опрошенных нами практических работников. К числу таких особенностей относятся следующие.

Несовершенство форм административного, уголовного, налогового и уголовно-процессуального законодательства Российской Федерации в части, касающейся регулирования практики выявления, раскрытия и расследования уклонения от уплаты налогов.

В соответствии с п. 4 ст. 3 Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», а также п. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ, с 15 января 2011 г. уголовные дела о налоговых преступлениях отнесены к подведомственности следователей Следственного комитета при прокуратуре РФ, правопреемником которого стал Следственный комитет Российской Федерации.

В условиях постоянного реформирования системы правоохранительных органов, уголовно-правового законодательства, расстыковки ведомственного нормативно-правового регулирования основных направлений деятельности следователей, сотрудников полиции, налоговых органов и экспертно-криминалистических подразделений рассогласованным остался вопрос об обеспечении поисково-познавательной деятельности в ходе до следственных проверок и расследовании уголовных дел.

Своевременное выявление и расследование уклонений от уплаты налогов находится в прямой зависимости от качества налогового, административного, уголовного, уголовно-процессуального и оперативно-розыскного законодательства, в связи с чем особую актуальность приобретает взаимодействие норм этих отраслей права. Коллизии между ними оказывают отрицательное воздействие на деятельность всех органов, ведущих борьбу с преступными уклонениями от уплаты налогов.

К сожалению, в настоящее время внесенные Федеральным законом № 383-ФЗ изменения ориентированы в первую очередь на либерализацию ответственности недобросовестных налогоплательщиков за совершение правонарушений и преступлений. Правонарушителю – органы ФНС, а при возбуждении уголовного дела – органы предварительного следствия обязаны предоставить возможность возмещения причиненного бюджетной системе РФ ущерба, что безусловно осложняет быстрое решение вопроса о возбуждении уголовного дела, дает возможность совершившему преступление принять меры к уклонению от ответственности.

В ряде субъектов РФ уже сложилась практика, когда уголовное преследование лиц за совершение уклонений от уплаты налогов осуществляется лишь при наличии вступившего в законную силу решения налогового органа (п. 3 ст. 108 НК РФ). Возбуждение уголовных дел данной категории на основании исключительно материалов проверок, полученных в соответствии с Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности», признается необоснованным. Такое увязывание возбуждения уголовного дела, т.е. формирование уголовно-процессуальных отношений с фактом вступления в законную силу решения административного налогового органа уже само по себе создает конфликты на этапе выявления налоговых преступлений и возбуждения уголовного дела.

В ряде регионов, как показали проведенные исследования, взаимодействие оперативных подразделений МВД и следственных органов СК по вопросу возбуждения уголовных дел об уклонении от уплаты налогов уже переросло в противостояние.

К проблемам в выявлении уклонений от уплаты налогов следует отнести и проблему правовой не разработанности самого понятия «налоговое преступление». Редакция уголовных статей, устанавливающих ответственность за умышленную неуплату налогов за период с 1992 г. менялась многократно. Уже сам этот факт говорит о попытках законодателя совершенствовать закон исходя из следственной и судебной практики. Согласно действующему уголовному законодательству ответственность за уклонение от уплаты



налогов наступает по факту умышленной неуплаты налогов в определенном размере независимо от того, каким способом произошло это уклонение. Закон лишь частично определяет, какие именно деяния входят в понятие «уклонение от уплаты налогов». Между тем именно этот вопрос оказывается краеугольным при определении оснований и пределов уголовной ответственности за налоговые преступления. Он же является основным и в деятельности по выявлению налоговых преступлений. Однако пока остается неясным, какие преступления следует относить к налоговым преступлениям: а) неуплату налога в определенной сумме, б) действия, связанные с этой неуплатой, и в) какие именно считаются преступными. Отсутствие точного уголовно-правового значения термина «уклонение» приводит к различному его толкованию в теории и практике. В одних случаях составы налоговых статей относят к формальным [Кучеров, 2000], в других – к материальным [Белюсов, 1996, С. 8].

Несмотря на некоторые теоретические договоренности, в практике вопрос продолжает оставаться открытым. Как показали проведенные обобщения, одни и те же действия при различном толковании могут рассматриваться как преступные или нет. Например, могут заключаться мнимые или ничтожные сделки, расчеты производиться не напрямую, а через посредников, несуществующими векселями и т.п. При этом бухгалтерский учет будет проводиться на основании этих «поддельных документов». То есть обман будет происходить не только на уровне бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, но и на уровне осуществления самой предпринимательской деятельности еще до возникновения обязанности по уплате налогов. Такие деяния, не являющиеся сами по себе нарушением налогового законодательства, в зависимости от трактовки понятия «уклонение от уплаты налогов», могут либо не являться налоговым преступлением, либо являться приготовлением к его совершению, либо быть составной частью события налогового преступления или же являться сокрытием его следов.

Сравнивая уголовное законодательство о налоговых преступлениях России и зарубежных стран можно установить, что содержание статей УК об уклонении от уплаты налогов охватывается характерным для европейского права понятием налогового мошенничества, включающим в себя действия, направленные на активный или пассивный обман налоговых органов искажением сведений, необходимых для полного и правильного налогообложения.

В этой связи представляется, что уже назрела необходимость те несколько статей о налоговых преступлениях, что есть в УК РФ, заменить одной статьей «Налоговое мошенничество». Понятие мошенничества уже достаточно разработано в праве и его введение вместо имеющихся налоговых статей значительно улучшит содержание и структуру УК РФ.

К числу особенностей выявления уклонений от уплаты налогов следует отнести и проблему несовершенства налогового законодательства России, аналогов которому по противоречивости, запутанности и некорректности найти практически невозможно. Ряд положений российского налогового законодательства прямо способствует совершению как налоговых, так и связанных с ними других экономических преступлений (например, возврат экспортного НДС, льготы и освобождения от уплаты налогов и т.п.). Некоторые положения налогового законодательства являются препятствием к выявлению налоговых преступлений (например, постановка на учет не по месту осуществления хозяйственной деятельности, а по месту нахождения организации или месту жительства налогоплательщика). Это является обстоятельством, максимально затрудняющим выявление фактов уклонения от уплаты налогов и способствует совершению налоговых преступлений. Оно наиболее характерно для оффшорных зон, где налогоплательщики или их деятельность исчезают из поля зрения налоговых и правоохранительных органов.

Применение оффшорным бизнесом методов ухода от уплаты налогов является следствием несовершенства правовой базы и нестабильности экономической системы. Правовой режим деятельности участников оффшорного бизнеса регулируется прежде все-



го нормами гражданского права, так как их деятельность связана с предпринимательской деятельностью. Отсутствие полноценной законодательной базы и, самое главное, специального закона приводит к тому, что участники оффшорного бизнеса устанавливают свои правила, находят те или иные схемы ухода от уплаты высоких налогов, подкупают чиновников для предоставления им преференций, создавая тем самым благоприятную почву для коррупции [Барулин, доступ из СПС].

Основным фактором существования оффшорных зон выступает экономическая депрессивность отдельных регионов. Страны, исторически обделенные природными и человеческими ресурсами и имеющие сравнительно малый производственный потенциал, разрешают регистрировать на своей территории иностранные субъекты хозяйствования, что является дополнительным источником бюджетных средств, освобождая данных субъектов от уплаты налогов или облагая налогами по ставкам, размеры которых значительно ниже ставок, действующих в государствах с развитой рыночной экономикой, т.е. устанавливая особый административно-правовой режим осуществления внешнеторговой и предпринимательской деятельности.

В результате появления новых телекоммуникационных технологий перемещение международных капиталов резко увеличилось, усилилась конкуренция между новыми «экономикой с благоприятными налоговыми условиями» и возникла сеть оффшорных зон. По мнению Д. Маршалла, оформившаяся конфигурация оффшорных зон свидетельствует о том, что финансовый и криминальный капитал стал таким же важным элементом мировой экономической системы, как торговый и производительный капитал [Маршалл, 1996, С. 18].

Способ налоговой оптимизации деятельности, основанный на использовании особого правового режима, предоставляемого на территории оффшорных зон, называется оффшорным бизнесом [Чашин, 2010, С. 7], суть которого – осуществление предпринимательской деятельности в целях получения наибольшей прибыли, которая может повышаться как за счет увеличения темпов роста прибыли по сравнению с темпами роста затрат, так и путем снижения суммы затрат. К мотивам, побуждающим налогоплательщиков «уводить» часть деятельности юридических лиц с частной формой собственности за пределы действия национальных норм права, можно отнести желание не только обеспечить низкий уровень налогообложения, но и воспользоваться преимуществами гражданского и финансового законодательства ряда государств, в том числе с развитой рыночной экономикой и устоявшимися демократическими традициями. В качестве основных таких преимуществ называются стабильность гражданско-правовых сделок, высокий уровень защиты бизнеса от рейдерства, гарантии соблюдения коммерческой тайны, низкий уровень коррупции правоохранительных и судебных органов, расширенные возможности договорного регулирования взаимоотношений участников акционерных обществ между собой, эффективность процедур исполнительного производства и т.п.

Наряду с льготным режимом хозяйствования, прежде всего налоговым, имеется ряд других специфических условий, которые характерны для оффшорного бизнеса; особые, упрощенные условия регистрации и функционирования налогоплательщиков, обеспечивающие комфортную среду для развития бизнеса; относительная закрытость информации о деятельности оффшорных компаний, особенно об их реальных бенефициарах.

О размерах бизнеса, ведущегося через офшоры, можно судить по числу созданных на их территории компаний. Так, в Панаме зарегистрировано 306,1 тыс. оффшорных компаний [Оффис экспресс, 1996, С. 18], на Кипре – 27,4 тыс. [Оффис экспресс, 1995, С. 38]. К началу XXI века по всему миру насчитывалось уже более 3 млн. оффшорных компаний [Директор, 1997, С. 44].

Изучение вопросов правового регулирования оффшорного бизнеса необходимо не только ради предотвращения противоправных операций или легального применения налоговых и административных льгот, предусмотренных оффшорными юрисдикциями – государствами, где законодательно разрешен и гарантирован льготный оффшорный бизнес и



развернуты одна или несколько офшорных зон. По существу, применение офшорной юрисдикции означает использование преимуществ другой страны для включения в глобальную систему международных инвестиций, обеспечения сохранности активов, улучшения управления бизнесом, получения попутных выгод от налоговых, административных и иных льгот, сохранения личных и корпоративных тайн [Саркисов, 2009, С. 77].

Большую популярность приобрели международные деловые компании (IBC) и компании с ограниченной ответственностью (LLC). Наиболее значимыми организационно-правовыми формами предпринимательства в европейской (континентальной) офшорной правовой модели являются товарищество с ограниченной ответственностью и акционерное общество. На их базе могут организовываться распространенные в офшорных зонах холдинговые, финансовые и страховые компании. Они предусматриваются в законодательстве Австрии, Бельгии, Испании, Португалии, Лихтенштейна, Люксембурга, Дании, Нидерландов, Швейцарии и других стран.

Регистрация компании в офшорной зоне производится посредством использования специализированных услуг регистрационного агента, т.е. уполномоченного посредника между государственными органами, осуществляющими административное регулирование в государстве, и офшорными компаниями, регистрирующимися на территории этого государства [Кокорин, 2007, С. 100]. Для регистрации в офшорной зоне регистратору необходимо предоставить копии всех национальных учредительных документов. Законодательства ряда государств закрепляют положения, согласно которым владельцем или руководителем офшорной компании вправе быть только гражданин государства, на территории которого находится офшорная зона. В таком случае реальным владельцем юридического лица является инвестор, а номинальным становится гражданин государства, на территории которого находится офшорная зона. Между ними заключается трастовая декларация, где инвестор выступает в качестве бенефициарного владельца.

Применение офшорным бизнесом методов уклонения от уплаты налогов является следствием несовершенства правовой базы и нестабильности экономической системы. Правовой режим деятельности участников офшорного бизнеса регулируется прежде всего нормами гражданского права, так как их деятельность связана с предпринимательской деятельностью. Отсутствие полноценной законодательной базы приводит к тому, что участники офшорного бизнеса устанавливают свои правила, находят те или иные схемы ухода от уплаты налогов. До недавнего времени отечественные владельцы офшоров были фактически недостижимы для правоохранительных органов и чувствовали себя в полной безопасности. Но ситуация с офшорами принципиально изменилась с принятием Закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [№35-ФЗ] и началом работы Комитета РФ по финансовому мониторингу (КФМ). Теперь КФМ РФ приступил к формированию базы данных, установлению деловых связей с аналогичными структурами за рубежом, и при определенных условиях в состоянии найти любого нарушителя закона, за какими бы офшорами он ни скрывал свои активы.

В настоящий момент, следуя мировым тенденциям, Российская Федерация усиливает борьбу с офшорами и фирмами - «однодневками», которые являются инструментами для вывоза капитала в офшоры и уклонения от уплаты налогов. При этом неоднократно предпринимались попытки вместо принятия отдельных локальных правовых актов, посвященных деятельности конкретных офшорных зон, перейти к единому законодательному регулированию всей офшорной деятельности в стране. Работа по приведению национальной законодательной системы в соответствие с налоговыми системами стран – основных экономических партнеров России затрагивает большое число направлений реформирования и рассчитана скорее на долгосрочную, чем на среднесрочную перспективу.

Особенностью выявления преступных уклонений от уплаты налогов, затрудняющей в определенной мере деятельность правоохранительных органов, является то, что налоговое преступление находит свое отражение только в документах. Специфика выяв-



ления налоговых преступлений в том и состоит, что их выявление объективно возможно только путем исследования и анализа представленных налогоплательщиком документов. Сложность выявления заключается в необходимости исследования действий гражданско-правового характера и поиске нарушений там. Подобные нарушения, кажущиеся на первый взгляд вполне невинными упущениями, нередко являются неотъемлемым звеном налоговых преступлений. Поэтому, на наш взгляд, одной из первоочередных задач, стоящих перед оперативными работниками и специалистами отделов документальных проверок полиции и СК РФ, является установление причинной связи между нарушениями в области гражданского права и права уголовного.

В этом плане уместно заметить, что переход России к рыночной экономике, появление и расширяющееся распространение новых видов преступлений, в том числе и налоговых, резко расширил сферу применения норм гражданского, арбитражного, административного права и процесса. Заметно усложнился процесс доказывания в сфере правоприменительной деятельности. Судя по всему, эта тенденция не только сохранится в ближайшие годы, но станет более ощутимой. При этом во все большей степени состязательность в гражданском, арбитражном, административном процессе будет связана и с повышением требований к процессу доказывания. И здесь круг объектов исследования криминалистики расширится с включением в него исследований и из этих отраслей права и процесса. В частности, уже назревает, на наш взгляд, необходимость проведения криминалистического исследования путей и возможностей выявления преступлений в процессе гражданского и арбитражного судопроизводства.

Серьезной проблемой, затрудняющей выявление преступных уклонений от уплаты налогов, является и положение законодательства, позволяющее практически безнаказанно уничтожать документы, уличающие налоговых преступников.

Как известно, организации обязаны выполнять требование о сохранности своей документации в течение определенных сроков. Так, ст. 29 Федерального закона от 6 декабря 2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» требует от организаций сохранять свои бухгалтерские документы в течение сроков, определяемых в соответствии с правилами государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Причем ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель компании.

Общий срок хранения документации, установленный НК РФ, чуть меньше – он в соответствии с п. 8 п. 1 ст. 23 ГК РФ составляет 4 года. Помимо общих сроков хранения документов налоговое законодательство предусматривает еще и специальные сроки, например, Приказ Минкультуры России от 25 августа 2010 г. №558 «Об утверждении «Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения».

Однако, ни в этих, ни в иных нормативных актах не предусматривается серьезной ответственности за уничтожение, сокрытие, исправление или замену документов (ст. 126 НК РФ предусматривает за это лишь штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ и всего не более 10 тыс. рублей с налогоплательщика).

Используемый в случаях отсутствия документов у налогоплательщика расчетный метод исчисления налогов по аналогии малоэффективен и не позволяет доказывать преступные намерения проверяемых лиц. Видимо, необходимо ввести законодательно более строгую ответственность, вплоть до уголовной, за отсутствие ведения бухгалтерского учета и за необеспечение сохранности бухгалтерской и прочей документации при наличии финансово-хозяйственной деятельности, за недобросовестное отражение этой деятельности.

В числе вопросов организационного плана, определяющих особенности выявления налоговых преступлений можно выделить несколько.



Во-первых, проблему учета налогоплательщиков как основу налогового контроля. На сегодняшний день признать ее идеальной и абсолютно правильной нельзя. По данным даже руководства ФНС России значительное число юридических лиц не подают сведений о своей деятельности. По данным некоторых исследователей, до 50% юридических лиц не сообщают в налоговую инспекцию о своей деятельности, т.е. фактически не регистрируются или представляют «нулевые» балансы [Колодина, 2002]. По отчетам главы ФНС России задолженность налогоплательщиков по бюджету иногда составляет более триллиона рублей [Налоговая политика и практика, 2011].

Уместно напомнить, что одним из основных способов уклонения от уплаты налогов является создание так называемых «фирм-однодневок» и «спящих» фирм. В этой связи необходимо произвести санацию и закрытие всех бездействующих фирм, равно как и разработать и утвердить порядок закрытия вновь созданных и не ведущих деятельность. Подобная работа предполагает, что на основании регистрационных данных об открытых фирмах надо создавать базы данных по их учредителям и менеджерам с целью:

- отслеживания перетекания контингента, руководящего «фирмами-однодневками» и «спящими фирмами»;
- облегчения выявления связей между фирмами, возможных путей перетока средств;
- формирования списка физических лиц для регулярного заполнения деклараций о доходах (поскольку деятельность руководящего состава фирм-однодневок заведомо сопряжена со значительными не декларируемыми доходами).

Распространение ответственности за результаты деятельности «фирм-однодневок» на их хозяев (финансово-заинтересованных лиц) способно снизить уклонение от уплаты налогов.

Значительное число физических лиц также не зарегистрировано в налоговых органах и уклоняется от постановки на учет. Особенно остро эта проблема стоит среди иностранцев. По данным правоохранительных органов значительное число их не регистрируется и еще меньше становится на налоговый учет [Зятков, 2002].

В настоящее время создан Единый государственный регистр юридических лиц, создается единый реестр налогоплательщиков. Однако учет граждан и юридических лиц, их доходов и расходов ведут более десятка различных ведомств и учреждений. Зачастую они между собой не взаимодействуют, их данные нередко противоречат друг другу. Вполне назрела необходимость передачи права регистрации юридических лиц в один государственный орган, которым должно быть ФНС России. Необходимо также обязать все другие организации сообщать о всех имущественных сделках, совершенных физическими и юридическими лицами в территориальные налоговые инспекции, поскольку там содержится перечень данных по каждому налогоплательщику, а также отменить возможность регистрации фирм по чужому паспорту и доверенности на него.

Надо сказать, что система номерной идентификации физических лиц широко распространена в мире. Например, в Германии идентификационный номер присваивается каждому гражданину в его день совершеннолетия, в США – сразу после рождения. Французы же получают свой налоговый номер в момент получения первого дохода. Российский гражданин получает ИНН в тот момент, когда у него появляется хотя бы один объект налогообложения, т.е. он становится налогоплательщиком, либо, когда сведения о нем поступили от регистрирующих органов по фактам регистрации смены места жительства или регистрации актов гражданского состояния.

К сожалению, российский ИНН в его сегодняшнем состоянии не является надежным идентификатором налогоплательщика. Модернизация технологии учета налогоплательщиков признается одним из приоритетных направлений ФНС России, которой начата работа по совершенствованию налогового администрирования. Осуществляется проектирование и моделирование новых деловых процессов, создается единое федеральное хранилище данных, начаты работы по чистке информационных баз, а также организации



единой централизованной системы нормативно-справочной информации [Налоговая политика и практика, 2011].

К проблемам организационного плана можно отнести и отсутствие соглашения между Следственным комитетом РФ и ФНС России о взаимодействии по выявлению и пресечению налоговых преступлений. Отсутствие такого документа усложняет работу по мигрирующим налогоплательщикам, т.к. неясно, какой орган какому должен передавать материалы при выявлении признаков преступления.

Наконец, в организационном плане важно решить вопрос относительно трактовки ряда отдельных положений законодательства. В частности, уже сложившейся по регионам позиции, касающейся возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях только после вступления в силу решения налогового органа или приостановлении решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности после обращения налогоплательщика в арбитражный суд, который выносит определение о таком приостановлении и т.д. [Карабанов, 2011].

Важной проблемой в выявлении налоговых преступлений проблема отбора налогоплательщиков для проведения проверок. Решение её предполагает выбор таких объектов, проверка которых могла бы принести максимальный эффект в выявлении налоговых преступлений при минимальных затратах. К сожалению, эта проблема пока не решена и отбор налогоплательщиков для проведения проверок налоговыми подразделениями делается случайным методом. Иногда проверяются крупные налогоплательщики-предприятия, где заведомо можно найти какие-то нарушения в налоговом учете, взыскать доначисления в бюджет и штрафы. В некоторых случаях проводятся плановые проверки финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по какому-то направлению их деятельности [Налоговая политика и практика, 2011]. Результативность этих проверок также низка.

Как представляется, это достаточно низкий процент, и причина кроется в отсутствии научной методики проведения отбора налогоплательщиков для проверки.

Серьезной проблемой в выявлении налоговых преступлений является отсутствие обоснованной системы признаков, указывающих на наличие о проверяемого налогоплательщика налогового преступления. Эти признаки, главным образом, связаны с анализом документов. В имеющейся литературе, научных и практических рекомендациях в основном приводятся признаки, характерные для выявления хозяйственных преступлений и связанные с нарушением порядка ведения бухгалтерского учета. Такие признаки, безусловно, важны, но для выявления налоговых преступлений оказываются мало пригодными. Налоговые преступления связаны с налоговым учетом. Поскольку в настоящее время ведется два относительно самостоятельных вида учета – налоговый и бухгалтерский, необходимо разработать систему признаков, указывающих на наличие налогового преступления у конкретного налогоплательщика. Эти признаки должны основываться на документах налоговой отчетности.

В выявлении налоговых преступлений важно решить и проблему определения эффективной системы оперативно-розыскных мероприятий по выявлению налоговых преступлений. Предлагаемые в различной литературе по расследованию налоговых преступлений системы таких мероприятий также рассчитаны в основном на выявление преступлений чисто экономической направленности, в основном хозяйственных, но не налоговых. В практической деятельности они оказываются непригодными. Является необходимым создание системы оперативно-розыскных мероприятий налогового профиля.

Для выявления налоговых преступлений работники налоговых органов в соответствии с гл. 14 НК РФ могут осуществлять действия, по своей тактике и содержанию не отличающиеся от действий следователей и иных сотрудников правоохранительных органов, ведущих проверки на стадии до возбуждения уголовного дела, а также осуществляющих дознание, предварительное следствие или оперативно-розыскную деятельность.



Выявление налоговых преступлений оперативным путем предполагает предварительный сбор, накопление и систематизацию сведений о лицах, представляющих оперативный интерес (отличающихся состоянием криминальной опасности), и фактических данных (сведений), указывающих на различные признаки скрытой противоправной деятельности. Практика идет по пути концентрации выявленной оперативным и иным путем информации на специальных носителях, что гарантирует обоснованность заведения дел оперативного учета и последующей реализации материалов.

Конечной целью учета налогоплательщиков – физических лиц должно, как представляется, являться создание возможностей для того, чтобы налог взимался не только с заработной платы, а с совокупного чистого дохода, складывающегося из доходов от земельной собственности, капитала, работы по найму, предпринимательской деятельности и т.п. Представляется возможным формирование учетной базы данных на лиц, заведомо имеющих высокие текущие личные доходы (учредители и руководители крупных и средних фирм и т.п.).

Наконец, следует сменить акценты в деятельности по выявлению налоговых преступлений. Сегодня эта деятельность является фискальной и направлена на выявление не преступлений, а задолженностей перед бюджетом. Опыт показал, что она малоэффективна. Надо перенацелить усилия правоохранительной системы и законодательства на выявление лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, и их жесткое наказание. Данная проблема актуальна не только в нашей стране. Как однажды отметил Министр финансов Баварии Эрвин Гувер: «В Германии стремление к уклонению от уплаты налогов проявляется сильнее, чем инстинкт к размножению» [Коттке, 1998].

Успешное выявление налоговых преступлений возможно лишь при решении всех названных проблем.

Список литературы References

1. Федеральный закон от 6 марта 2006 г. № 35-ФЗ «О противодействии терроризму» (в ред. от 30 декабря 2008 г.).
Federal'nyj zakon ot 6 marta 2006 g. № 35-FZ «O protivodejstvii terrorizmu» (v red. ot 30 dekabrya 2008 g.).
2. Барулин А.С. Проблема законодательного регулирования свободных экономических зон. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
Barulin A.S. Problema zakonodatel'nogo regulirovaniya svobodnyh ehkonomicheskikh zon. Dostup iz SPS «Konsul'tantPlyus».
3. Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. Автореф. дисс... канд. юрид. наук. 1996.
Belousova S.S. Ugolovnaya otvetstvennost' za uklozenie ot uplaty nalogov. Avtoref. diss... kand. yurid. nauk. 1996.
4. Двойное налогообложение. Теория и практика // Offshore Express. 1995. № 11.
Dvojnoe nalogooblozhenie. Teoriya i praktika // Offshore Express. 1995. № 11.
5. Зятьков Н. Каких гостей ждет Россия // Аргументы и факты. 2002. № 15.
Zyat'kov N. Kakih gostej zhdet Rossiya // Argumenty i fakty. 2002. № 15.
6. Карабанов А.Л. Проблемные вопросы уголовного преследования при отсутствии решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения // Предварительное следствие. Выпуск 3 (13). Часть II. М., 2011.
Karabanov A.L. Problemnye voprosy ugolovnogo presledovaniya pri otsutstvii resheniya nalogovogo organa o privlechenii k otvetstvennosti za sovershenie nalogovogo pravonarusheniya // Predvaritel'noe sledstvie. Vypusk 3 (13). CHast' II. M., 2011.
7. Кокорин В.А. Современные проблемы административно-правового регулирования офшорных институтов // Государство и право. 2007. № 6.
Kokorin V.A. Sovremennyye problemy administrativno-pravovogo regulirovaniya ofshomnyh institutov // Gosudarstvo i pravo. 2007. № 6.



8. Колодина И. МНС выведет юридических лиц на чистую воду // Российская бизнес-газета. 2002. № 21.
Kolodina I. MNS vyvedet yuridicheskikh lic na chistuyu vodu // Rossijskaya biznes-gazeta. 2002. № 21.
9. Коттке К. «Грязные» деньги – что это такое? Справочник по налоговому законодательству в области «грязных» денег. М., 1998.
Kottke K. «Gryaznye» den'gi – chto ehno takoe? Spravochnik po nalogovomu zakonodatel'stvu v oblasti «gryaznyh» deneg. M., 1998.
10. Кучеров И.И. Налоги и криминал. М., 2000.
Kuchеров I.I. Nalogi i kriminal. M., 2000.
11. Мировой опыт создания и функционирования свободных экономических зон // Директор, 1997. № 5.
Mirovoj opyt sozdaniya i funkcionirovaniya svobodnyh ehkonomicheskikh zon // Direktor, 1997. № 5.
12. Саркисов А.К. Офшорные юрисдикции: доктринальный аспект правоприменения // Административное и муниципальное право. 2009. № 10.
Sarkisov A.K. Ofshornye yurisdikcii: doktrinal'nyj aspekt pravoprimereniya // Administrativnoe i municipal'noe pravo. 2009. № 10.
13. Финансовые центры Карибского бассейна. Борьба за инвестиции // Offshore Express. 1996. № 11.
Finansovye centry Karibskogo bassejna. Bor'ba za investicii // Offshore Express. 1996. № 11.
14. ФНС внедрит новые технологии налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2011. № 3.
FNS vnedrit novye tekhnologii nalogovogo administrirovaniya // Nalogovaya politika i praktika. 2011. № 3.
15. ФНС России внедряет новые технологии администрирования // Налоговая политика и практика. 2011. № 3.
FNS Rossii vnedryaet novye tekhnologii administrirovaniya // Nalogovaya politika i praktika. 2011. № 3.
16. ФНС России внедряет новые технологии налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2011. № 2.
FNS Rossii vnedryaet novye tekhnologii nalogovogo administrirovaniya // Nalogovaya politika i praktika. 2011. № 2.
17. Чашин А.Н. Офшорные зоны: правовое регулирование. М., 2010.
CHashin A.N. Ofshornye zony: pravovoe regulirovanie. M., 2010.
18. Marshall D. Understanding Late-twentieth-century Capitalism: Reassessing the Globalization Theme // Government and Opposition. L., 1996. Vol. 31. № 2.
Marshall D. Understanding Late-twentieth-century Capitalism: Reassessing the Globalization Theme // Government and Opposition. L., 1996. Vol. 31. № 2.