

## КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ И УГОЛОВНО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕФОРМЫ РОССИИ

Козлов В.А., к.ю.н., полковник налоговой полиции

*Главное организационно-инспекторское управление  
ФСНП России*

Скорейшее осуществление в стране налоговой реформы является одним из важнейших условий для обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, возврата в Российскую Федерацию капиталов, вывезенных из страны за границу, а также привлечения в страну полномасштабных иностранных инвестиций.

В последнее время государство все увереннее овладевает рычагами регулирования экономикой. И именно финансовая преступность, по мнению директора Федеральной службы налоговой полиции России М. Фрадкова, этому препятствует. Определяя стратегическую задачу налоговой полиции, директор ФСНП России М. Фрадков отметил необходимость перехода от выявления и пресечения отдельных преступлений к комплексному правоохранительному воздействию на экономический криминал. «В экономике сложились и действуют достаточно мощные криминальные группировки, которые разрабатывают изощренные схемы совершения преступлений, используют для этого квалифицированных специалистов в области налогов, финансов, права, управления и т.д. Они активно выстраивают свои зарубежные контакты, применяют современнейшие информационные технологии. И с таким противником надо быть не просто на равных. Надо быть выше его, умнее, профессиональнее. И главное – работать на опережение. Надо глубже анализировать тенденции развития криминогенной ситуации, делать как можно более точные прогнозы по возможным угрозам финансово-экономической жизни страны<sup>1</sup>.

Характеризуя состояние борьбы с налоговой преступностью, Президент Российской Федерации В. Путин на Всероссийском совещании руководителей налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции на тему: «О мерах по повышению эффективности контроля за поступлением налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации и борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями» отметил: «В налоговой сфере не хватает аналитической работы. Схем уходов от налогов – огромное количество. Известно, что над принятием законов думают сотни и тысячи, а над тем, как обойти закон, – миллионы»<sup>2</sup>.

Анализ состояния и динамики налоговой преступности в Российской Федерации, проведенный специали-

стами ФСНП России, показывает, что несмотря на рост показателей, характеризующих борьбу с ней, по-прежнему остаются невыявленными десятки тысяч налоговых преступлений и правонарушений. Основными факторами, влияющими на эффективность борьбы с налоговыми преступлениями, на протяжении ряда лет правоприменительная практика отмечает повторяющиеся причины, которые сводятся к проблеме несовершенства законодательства (налогового, уголовно-процессуального, административного и др.), отсутствия необходимых современных и актуальных для правоохранительных органов научно-обоснованных и опробованных методик по выявлению, раскрытию и расследованию налоговых и связанных с ними иных экономических преступлений, с детальным анализом отраслей экономики, сфер экономической деятельности с позиций качественных и количественных характеристик рассматриваемых преступлений.

Большая часть налоговых преступлений приобретает в настоящее время все более организованный характер, причем преступления четко продуманы на всех стадиях их подготовки и совершения с использованием сложных схем и способов, с учетом имеющихся «пробелов» в законодательстве, сложности в понимании налогового, гражданского, финансового законодательства, чрезмерного многообразия подзаконных правовых актов методико-нормативного характера, позволяющих недобросовестному налогоплательщику использовать «правомерную» лазейку для сокрытия своих доходов.

С точки зрения криминалистики «правомерными» лазейками являются «пробелы» в действующем законодательстве, позволяющие налогоплательщику легитимно использовать определенную категорию способов для уклонения от налогообложения.

К примеру, по данным прокуратуры г. Москвы, состояние налоговой дисциплины крайне тяжелое. В Москве только по трем адресам зарегистрировано свыше 10 тысяч предприятий. Совершенно очевидно, для чего это делается. Только в одной комнате бывшего райкома партии Гагаринского района зарегистрировано 4,5 тысяч предприятий. И таких налоговых дыр в городе несколько. 20 тысяч предприятий находится в розыске, 12 800 зарегистрировано по утерянным паспортам и паспортам умерших граждан.

Анализируя правовую ситуацию, в которой находятся правоохранительные органы и налогоплательщики, начальник Управления по надзору за исполнением налогового и таможенного законодательства А.М. Беляков отметил, что в г. Москве 723 тысячи налогоплательщиков, из которых 50% не сдают отчетность. В г. Зеленограде Московской области из 8 тысяч налогоплательщиков 4 тысячи не платят налоги<sup>3</sup>. Специалистами ФСНП России при анализе актуальных проблем обеспечения экономической безопасности России и путей совершенствования форм борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями также акцентировалось внимание законодателей на проблемах порядка регистрации предприятий, предусмотрев в нем

<sup>1</sup> см. «Российская газета». 16 мая 2001 г.

<sup>2</sup> см. «Коммерсант». 14 февраля 2001 г.

<sup>3</sup> А.М. Беляков «Организация прокурорского надзора за следствием и ОРД в органах налоговой полиции» (Материалы 3-ей научно-практической конференции «Совершенствование форм и методов выявления, предупреждения и раскрытия налоговых правонарушений и преступлений» в связи с вступлением в действие 1-ой части налогового кодекса РФ») М., 2000. с. 34-39.

отказ в праве учреждения и регистрации новых фирм как физическими, так и юридическими лицами, пока они не отчитаются как учредители старых.

Крайне важно, по уже упомянутым причинам, регистрировать предприятия только по фактическому месту нахождения управляющего органа. Разницы между юридическим и фактическим адресом не должно быть. Однако данная проблема из года в год оставалась неразрешенной, несмотря на актуальность, и на Всероссийском совещании руководителей налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции 13 февраля 2001 года вновь была озвучена Президентом РФ В. Путиным. «Стоит подумать, чтобы внести изменения в законодательство, и регистрацию предпринимательской деятельности осуществлять в налоговых органах», – отметил президент<sup>4</sup>.

Анализ криминалистической характеристики налоговых преступлений показывает, что необходимо изменить порядок учета руководителей предприятий и организаций. Практика свидетельствует, что некоторые учредители организаций после регистрации предприятий в ИМНС и получения справки на открытие счета в банке назначают фиктивных руководителей, которые потом зачастую находятся в розыске длительное время. В связи с этим, в целях повышения налоговой дисциплины необходимо принять меры по упорядочению процедуры регистрации предприятий, направленные на усиление ответственности учредителей, исключение возможности регистрации по подложным документам, а также усиление банковской дисциплины в части снятия со счетов юридических лиц наличных средств.

Криминалистическая характеристика налоговых преступлений и правонарушений также показывает, что одним из способов «законного» ухода от налогообложения является выбор учетной политики. Так, согласно Закону «О бухгалтерском учете и отчетности в РФ» предприятиями, осуществляющими экспорт товаров, самостоятельно выбирается учетная политика для целей налогообложения. Это позволяет выбирать учетную политику «по факту оплаты», после чего заключается бартерный контракт, который в 90% случаев не выполняется, а налоговые платежи не исчисляются, поскольку нет доходной части. Изменение в указанном выше законе, обязывающее избирать предпринимателями и предприятиями – экспортерами учетную политику «по отгрузке», позволит регулировать процент исполнения контрактов и увеличить реальное поступление налогов в бюджет либо вытеснит недобросовестных экспортеров с внешнего рынка.

Значительный ущерб интересам государства наносит так называемый псевдоэкспорт (нефтепродуктов, алкогольной продукции и т.д.).

На рынке алкогольной продукции действует огромное количество субъектов, имеющих различный статус. Вокруг прежних заводов-монополистов создается большое число дочерних предприятий и организаций, занимающихся оптовой реализацией алкогольной продукции, экспортными поставками. В ходе расследования ряда уголовных дел, связанных с псевдоэкспортом алкогольной продукции, установлены общие закономерности и возможности уклонения от налогообложения с использованием «пробелов» в действующем законодательстве. Так, в ходе документальной

проверки соблюдения налогового законодательства Кузнецким ликероводочным заводом (КЛВЗ) было установлено, что предприятие, входя в состав АООТ «Спиртпром», заключило контракт с венгерской фирмой «Промозо КФТ» по экспорту своей продукции (водка «Пшеничная») в Венгрию. Представителем венгерской фирмы выступал Б., проживающий в г. Москве. По просьбе руководства АООТ «Спиртпром» он нашел венгерскую фирму, готовую экспортировать продукцию завода. Вывоз продукции осуществлялся автомобильным транспортом, предоставляемым венгерской стороной. Контракт был заключен на условиях ФСА (FCA), что в соответствии с международными правилами толкования торговых терминов «Инкотермс» означает: при перевозке автомобильным транспортом в случае, если погрузка осуществляется на предприятии-продавце, поставка считается выполненной с момента погрузки товара в транспортное средство, представленное покупателем. Оплата за продукцию осуществлялась своевременно в американских долларах на транзитный валютный счет КЛВЗ.

В соответствии с Законом РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12. 91 г., Инструкцией от 09.12. 91 г. № 1 «О порядке исчисления и уплаты НДС»; Инструкцией от 09.12. 91 г. № 2 «О порядке исчисления и уплаты акцизов» не облагаются налогом на добавленную стоимость, акцизами и специальным налогом товары, экспортируемые непосредственно предприятием – изготовителем за пределы СНГ. В связи с этим данные налоги (НДС, акцизы, спецналог) не исчислялись и не включались в стоимость продукции, экспортируемой КЛВЗ в Венгрию.

По каждой отгрузке продукции КЛВЗ в Венгрию составлялись грузовые таможенные декларации, которые регистрировались таможенным постом с разрешением экспорта (ставился штамп «Выпуск разрешен») на международные товарно-транспортные накладные. Продукция отпускалась Б. по разовым доверенностям от фирмы «Промозо КФТ». Автомашины с продукцией направлялись в Москву, где их должны были встречать представители венгерской фирмы и затем направлять в Венгрию. Директор КЛВЗ Р. и главный бухгалтер Г. представили в ГНИ расчеты по НДС, акцизам, спецналогу, в которых применили льготу по налогу на экспортную продукцию (не были исчислены и уплачены в бюджет налоги в сумме свыше 6 миллиардов рублей (до деноминации)).

Поставка продукции КЛВЗ осуществлялась с сентября по ноябрь 1995 г. Государственная налоговая инспекция г. Кузнецка проверяла налоговые декларации КЛВЗ, при этом не было обнаружено нарушений в исчислении НДС, акцизов и спецналога.

Руководство завода не должно было в соответствии с условиями поставки вывозить продукцию в Венгрию и таким или каким-либо другим образом контролировать фактическое совершение экспорта. Его действия были законными при применении льготы по налогам, т.к. у директора и главного бухгалтера были все основания полагать, что продукция завода идет на экспорт.

Только в результате совместной проверки органов налоговой полиции, ФСБ и ГТК РФ в 1996 году было установлено, что большая часть продукции КЛВЗ не вывозилась с территории России.

В ходе расследования уголовного дела было дополнительно установлено, что оплата по контракту Куз-

<sup>4</sup> см. «Ведомости» 14 февраля 2001 г.

нецкого ликеро-водочного завода осуществлялась фирмой «НОД-ЛТД» (зарегистрированной в офшорной зоне – Багамские острова), которая имела счета в «Автобанке» г. Москвы, и через систему корреспондентских счетов в иностранных банках перечисляла деньги в КБ «Тарханы». Фирме «НОД-ЛТД» деньги для оплаты поступали со счета ТОО «Ровер-202» г. Москва.

Вышеизложенный пример свидетельствует, что необходима действенная система контроля за экспортом продукции, наличием документов, подтверждающих факт экспорта и законность применения льготы по налогам на экспортную продукцию.

Директор ФСНП России М. Фрадков считает необходимым усилить контроль за внешнеэкономической деятельностью российских предприятий. «Немаловажную роль будет играть знание внешнеэкономических процессов, особенно в условиях открытости экономики и незрелости на сегодняшний день всех составляющих рыночной инфраструктуры. Мы несем экономические потери в этой области и наблюдаем достаточное количество правонарушений и преступлений в этой сфере. Надо знать особенности ВЭД этих предприятий, отслеживать порядок формирования цен, изучать балансы этих предприятий и каналы реализации их продукции, в том числе через офшорные зоны и закрытые административно-территориальные образования (ЗАО)» – отметил директор в интервью агентству «Интерфакс-АФИ»<sup>5</sup>.

В действующем законодательстве немало противоречий и коллизий между положениями различных отраслей права. Показательным в этом отношении является гражданское, таможенное и налоговое законодательство, регулирующие отношения экспорта. В частности, налоговое законодательство вообще не содержит понятия экспорта, хотя в зависимости от этого ставится предоставление льгот по налогообложению. Понятие «экспорт» дано в таможенном законодательстве, однако толкование его неоднозначно, а нормы гражданского законодательства при этом говорят об экспортных договорах, при которых предусмотрен переход права собственности к покупателю на территории РФ, что само по себе уже противоречит смыслу понятия «экспорт».

Внесенные изменения в Инструкции ГНС, касающиеся подтверждения права на пользование льготой в связи с экспортом продукции, не нашли своего отражения в действующем законодательстве, а также противоречат нормам Таможенного кодекса РФ. В результате различные инстанции арбитражного суда до сих пор окончательно не разрешили проблему уплаты налогов при «ложном экспорте», а государство недополучает в казну громадные средства.

По данным МНС России, в 2000 г. экспортеры пытались вернуть НДС на сумму более 155 миллиардов рублей, но смогли возместить лишь 104 миллиарда рублей. При этом сумма сбора НДС в федеральный бюджет в 2000 г. составила 269 миллиардов рублей.

Председатель Правительства РФ М. Касьянов на Всероссийском совещании руководителей налоговых органов и федеральных органов налоговой полиции, указывая на важность дальнейшей координации в работе МНС и ФСНП России, назвал положительный

опыт по выявлению незаконного возмещения НДС лже-экспортерами. По его словам, в прошлом году налоговыми органами и органами налоговой полиции было возмещено в бюджет 14 миллиардов рублей незаконно выплаченного НДС. По состоянию на 1 января 2001 г. задолженность федерального бюджета перед экспортерами по возмещению НДС составила 60 миллиардов рублей<sup>6</sup>.

По данным председателя Счетной палаты РФ С. Степашина, недоимка по налоговым платежам в федеральный бюджет на 1 января 2001 г. составила 225 миллиардов рублей, или 20% общей суммы налоговых доходов.

Ежегодные потери всех уровней бюджета в результате непостановки на учет хозяйствующих субъектов, а также предприятий, сдающих нулевые балансы, оцениваются в 10 миллиардов рублей<sup>7</sup>.

По данным ФСНП России, около 40% зарегистрированных фирм не платят налоги. Из 3,5 миллионов зарегистрированных фирм – юридических лиц более 1,5 миллиона не сдают отчетности о своей финансово-хозяйственной деятельности, а, следовательно, не платят налоги. Многие из таких фирм-«подснежников» непосредственным образом участвуют в отмывании денег. По разным оценкам из России в месяц уходит до 1,5 миллиардов долларов США, используются для этого разные схемы: от создания фирм-однодневок до использования полуправильных импортно-экспортных операций, в результате которых происходит невозвращение валютных выручек под предлогом форс-мажорных обстоятельств, и с завышением реальной стоимости или объема товара, ожидаемого к поставке в Россию, и с экспортом одной продукции под видом другой<sup>8</sup>.

Для правового государства необходимо, чтобы все, в том числе и само государство, соблюдали законы. Необходимо, чтобы эти законы были правомерными. Как показывает практика, постоянно меняющееся федеральное законодательство позволяет администрациям регионов принимать собственные законодательные акты, в том числе узаконивающие манипуляции с бюджетом, на основе вольной практики Налогового кодекса РФ. Так, в ходе проверки исполнения российского бюджета Генеральной прокуратурой РФ были отмечены многочисленные случаи введения незаконных налогов и сборов, а также незаконного освобождения отдельных предпринимателей от этих налогов. Всего по стране выявлено более 40 тысяч случаев нарушения налогового законодательства<sup>9</sup>.

Правоприменительная практика на протяжении 10 лет констатирует резкий рост налоговой преступности, ее связь с незаконным предпринимательством, лже-предпринимательством, незаконной банковской деятельностью, с организованной преступностью и коррупцией и иными преступлениями, имеющими корыстную направленность и причиняющими государству колоссальный экономический ущерб.

Анализ практики применения норм Уголовного кодекса РФ показывает, что основной причиной недостатков, возникающих при возбуждении и расследовании преступлений в сфере экономической деятельно-

<sup>5</sup> «Интерфакс-АФИ». М. 16 мая 2001 г.

<sup>6</sup> РИА «Новости». М. 13 февраля 2001 г.

<sup>7</sup> «Парламентская газета». 14 февраля 2001 г.

<sup>8</sup> «Независимая газета». 31 мая 2001 г.

<sup>9</sup> «Парламентская газета». 18 сентября 2001 г.

сти, является несовершенство некоторых статей УК РФ, в том числе и по налоговым преступлениям, отсутствие или неоднозначное их официальное толкование, неразработанность направления эффективного пресечения этих уголовно-правовых норм и ряд других факторов.

В результате неэффективности правовых норм, регулирующих экономическую деятельность, правоохранительные органы лишены возможности в полном объеме реализовать планы по пресечению крупномасштабных операций преступных элементов.

Эффективность правовых норм определяется тем, насколько применение нормы способствует достижению целей, поставленных законодателем в соответствующем акте, а, соответственно, эффективность законодательства его соответствием достижению тех целей на практике, к которым стремился законодатель при его создании.

Многие из принятых за последние годы нормативных актов РФ, регулирующих сферу налогообложения, как показывает практика правоприменения, оказались недостаточно эффективными. Законотворческая деятельность различных институтов государства развивалась в условиях полного отсутствия новой российской правовой доктрины. Это прямо вытекает из многих выступлений Президента России В. Путина, основная мысль которых сводится к тому, что Россия стоит на пороге становления новой нормативно-правовой системы, которая должна вплестись в единую ткань принципов и норм цивилизованного европейского общества. В основу этой доктрины должны входить основополагающие моменты Конституции РФ, которая наметила общие ориентиры своей правовой системы на построение свободного, справедливого, демократического общества. В Послании Федеральному Собранию РФ на 2001 год Президент РФ В. Путин отметил: «Стратегической задачей года было укрепление государства – государства в лице всех институтов и всех уровней власти. Без решения этой ключевой проблемы не достичь успехов ни в экономике, ни в социальной сфере. Нам давно нужна систематизация законодательства, позволяющая не только учесть новые экономические реалии, но и сохранить традиционные отрасли права, опасно размытые в последние годы. Огромное число уже принятых декларативных норм, их противоречивость дают возможность для произвола и произвольного выбора, недопустимого в такой сфере, как закон».

На встрече с директором Федеральной службы налоговой полиции России М. Фрадковым Президент России В. Путин, обсуждая задачи службы налоговой полиции, обратил внимание на необходимость провести анализ действующего законодательства с тем, чтобы устранить пробелы, которые позволяют некоторой части бизнеса «оставаться в тени», серьезное внимание уделить выявлению и предупреждению преступлений, а касаясь взаимоотношений ФСНП РФ с экономическими ведомствами и законодателями, поставил задачу обобщить результаты расследования конкретных уголовных дел, что позволит разработать и внести рекомендации по совершенствованию законодательства и необходимые уточнения в проведении экономических преобразований<sup>10</sup>.

Проблема обеспечения единых подходов в правоприменительной практике не разрешена в настоящее время на законодательном уровне. Статья 120 Конституции РФ определила, что судьи независимы и подчиняются только Конституции РФ и федеральному закону. Вместе с тем, в условиях бурной законодательной деятельности и относительно невысокого качества многих федеральных законов с точки зрения возможности их однозначного толкования и восприятия это приводит к тому, что на практике судьи руководствуются своим пониманием конкретного закона. При этом разъяснения Пленумов Верховного суда РФ не являются обязательными для исполнения, что не позволяет в современных условиях достичь единого подхода в правоприменительной практике.

Анализ судебно-следственной практики по налоговым преступлениям показывает, что несмотря на относительно длительный срок действия уголовно-правовых норм по налоговым преступлениям (в редакции закона РФ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ» от 25.06. 98 г. № 92-ФЗ), наличие Постановления Пленума Верховного суда РФ «О некоторых вопросах применения судами РФ уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» от 04.07. 97 г. № 8 правоприменительная практика испытывает определенные трудности по ряду спорных вопросов и в настоящий период. Наиболее сложными проблемами, возникающими в процессе расследования и рассмотрения судами дел о налоговых преступлениях, являются:

- определение момента окончания налогового преступления, предусмотренного ст.ст. 198-199 УК РФ,
- квалификация по совокупности преступлений, предусмотренных ст. 171 и ст.ст. 198, 199 УК РФ, на предварительном следствии и суде;
- учет расходов при установлении размера неуплаченных налогов.

Кроме того, при рассмотрении судами дел о налоговых преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ, не всегда учитывается общественная опасность данных деяний, не всегда разрешаются в судебном заседании гражданские иски о взыскании с основных сумм неуплаченных налогов.

Вопрос о возмещении ущерба, причиненного преступными действиями лиц по налоговым преступлениям, в настоящее время приобретает острый характер, т.к. в данном случае страдает налогоплательщик – юридическое лицо, а не виновный руководитель предприятия. Законодательное введение такого вида наказания, как конфискация личного имущества по налоговым преступлениям, устранило бы, по нашему мнению, правовую коллизию, которая существует в настоящее время. Заключается она в том, что согласно теории уголовного права субъектом преступления не может являться юридическое лицо, а фактически суд применят меру наказания (финансовую) именно к юридическому лицу, а не к его руководителю, который, как показывает практика, в это время уже не работает на предприятии. Кроме того, при назначении несоизмерно мягких мер наказания по делам о налоговых преступлениях (ущерб государству по которым иногда исчисляется сотнями тысяч рублей) судьи сознательно уменьшают, на наш взгляд, общую и частную превентивные функции наказания, которые заложены в сути уголовно-правового института.

<sup>10</sup> М. 20 апреля 2001 г. «Интерфакс».

Проблема взыскания с виновного всего полученного дохода от незаконной предпринимательской деятельности до настоящего времени является «пробелом» в законодательстве России. Только Закон РФ «О регистрационном сборе с физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность» оговаривает возможность государства взыскать с виновного лица все полученное им от сделок, совершенных без регистрации в качестве предпринимателя. Однако под действие этого закона не подпадают частные предприниматели и налогоплательщики – юридические лица. Эту проблему можно решить путем введения в Федеральный Закон РФ «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 25.09. 98 г. № 159-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 26.11. 98 г., 22.12. 99 г.) статьи, которая устанавливала бы, что весь доход, полученный от осуществления деятельности без соответствующей лицензии или с нарушением ее условий,

подлежит взысканию в судебном порядке в доход государства. Это создало бы соответствующую нормативно-правовую базу и облегчило бы работу органам прокуратуры по поддержанию соответствующих исковых заявлений, а также создало бы устойчивую практику заявления исков и взыскания ущерба с виновных лиц по уголовным делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции.

Отмеченные сложности и потребности правоприменительной практики в решении проблемных вопросов обеспечения экономической безопасности государства требуют, соответственно, новых конструктивных идей и подходов в разработке и изучении криминалистической и уголовно-правовой характеристики данных видов экономических преступлений

*Козлов Владимир Афанасьевич*