**Учреждение Образования «Гродненский государственный университет имени Янки Купалы»**

## Юридический факультет

## Кафедра криминологии и криминалистики

Специальность: 1–240102 - Правоведение

## Курсовая работа по теме:

**КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕХНОЛОГИИ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ**

## Гродно 2010 г.

**ВВЕДЕНИЕ**

В современных условиях в Республике Беларусь экономическая преступность, темпы её распространения и масштабы превратились в фактор, реального угрожающий экономической безопасности страны. При этом всё – более криминальной становится налоговая сфера. Среди задач, стоящих перед белорусским уголовным законодательством, важное место всегда занимала охрана от преступных посягательств налоговую сферу. Основная группа преступлений в сфере экономической деятельности регламентирована в главе 25 Уголовного кодекса Республики Беларусь.

Для решения задач подобного рода необходима серьезная и обстоятельная правовая защита. К сожалению, в настоящее время наблюдается значительный рост преступлений, связанных с незаконной предпринимательской деятельностью и неуплатой налогов в сфере бизнеса, ущерб от которых исчисляется многими миллионами рублей. В то же время большинство этих преступлений остаются латентными.

Причем наиболее опасным является сам темп роста экономической преступности в сфере малого бизнеса и переход экономической преступности в новое качество. Преступное поведение субъектов становится условием их функционирования. В этом случае теряет всякий смысл выделение так называемой теневой экономики, как специфической стороны экономической жизни общества, поскольку криминализуется значительная часть системы экономических отношений. Формирование рыночной экономики происходит без ее надлежащей защиты от преступных посягательств и сопровождается возрастающими масштабами сосредоточения национальных богатств в собственности представителей криминальной среды.

Все вышеуказанное подтверждает актуальность курсового исследования.

Проблематика расследования незаконной предпринимательской деятельности в научной юридической литературе исследовалась рядом отечественных и зарубежных авторов: М.Г. Жук [5], Зориным Р.Г. [7], М.А. Шеховой [23], И.Л. Труновым [19], В.А. Литвиновым [10], М. Марчуком [13] и другими. Кроме того, в работе широко используются нормативные акты, журнальные статьи и судебная практика.

**Объектом** курсовой работы является проблема расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов.

**Предметом** исследования выступает практика расследования данных преступлений правоохранительными органами, планирование расследования и тактические особенности проведения некоторых следственных действий.

**Целью** курсовой работы является комплексное исследование теоретических и практических проблем раскрытия и расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов. Поставленная цель определяет и задачи курсового исследования. Важнейшими из них являются следующие:

1. Выявить и раскрыть содержание основных элементов криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов

2. Исследовать проблемные аспекты при расследовании преступлений в области уклонения от уплат налогов и сборов.

При научном исследовании тематики работы были использованы следующиеметоды исследования:

* изучение и анализ научной и специальной юридической литературы;
* изучение и обобщение отечественной судебной практики;
* методы обработки информации: сравнение, анализ, синтез, дедукция;

Работа состоит из введения, двух глав, заключения, библиографического списка литературы.

**ГЛАВА 1. ОБЩАЯ УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

**1.1 Понятие, признаки, причины и способы совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов**

Деятельность государства осуществляется в различных направлениях. Их многообразие, многоплановость, относительная независимость друг от друга неизбежно ставят проблему сопряжения между собой многочисленных направлений деятельности государства и прежде всего тех из них, которые имеют отношение к одному и тому же предмету правового регулирования. В рассматриваемом аспекте не составляют исключения и вопросы взаимодействия налоговой политики и политики в сфере установления и применения ответственности за нарушения налогового законодательства (налоговые правонарушения).

Государственная политика в сфере налогообложения и ответственности за нарушения налогового законодательства имеет два среза, два взаимодействующих между собой уровня:

1) политика в сфере формирования налогового законодательства и законодательства об ответственности за его нарушения;

2) политика в области реализации указанных правовых установлений в правоприменении, в деятельности государства в лице соответствующих государственных органов и должностных лиц.

Полагаю, что политика в сфере формирования налогового законодательства и законодательства об ответственности за его нарушения является главенствующей, приоритетной. Государство определяет, какие отношения и как именно следует урегулировать, каким должен быть объем этого регулирования, к каким видам нормативных правовых актов следует прибегнуть для решения этих задач. Оно же решает, к какой отрасли права отнести те или иные правовые нормы. Практическая деятельность государственных органов и должностных лиц в сфере налогообложения и применения ответственности за нарушения налогового законодательства должна осуществляться исключительно в рамках правовых предписаний. Анализ такой практики дает возможность выявления пробелов в правовом регулировании, его недостаточности или избыточности, установления противоречий между отдельными нормами, институтами или отраслями права. В этом смысле правоприменительная практика является источником совершенствования как налогового законодательства, так и законодательства об ответственности за его нарушения.

Осуществляя налоговую политику в сфере формирования налогового законодательства, государство решает целый комплекс вопросов. Оно должно обеспечить посредством установления налогов, сборов и иных обязательных платежей расходную часть как государственного, так и местных бюджетов, гарантировать экономическую безопасность государства, обеспечить условия для развития, роста экономики. Оно же должно предусмотреть в законодательстве и меры по пресечению, противодействию ухода, уклонения налогоплательщика от уплаты налогов и иных обязательных платежей, совершению юридическими и физическими лицами других нарушений налогового законодательства.

К числу мер противодействия нарушениям налогового законодательства белорусское законодательство относит меры экономической (финансовой), административной, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Налоговое законодательство республики содержит нормы, определяющие объекты налогообложения, налоговую базу, налоговые периоды и ставки, порядок исчисления налогов и иных платежей, равно как и нормы, решающие иные вопросы установления, взыскания, льготирования (преференций) и освобождения от уплаты платежей. К предмету правового регулирования налогового права Республики Беларусь в настоящее время относятся отношения, возникающие в связи с применением мер экономической (финансовой) ответственности. Эти меры устанавливаются за нарушения налогового законодательства республики в виде экономических, штрафных санкций, которые применяются только к субъектам экономической деятельности, то есть к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

Государство не ограничивается применением указанных мер экономической (финансовой) ответственности. Оно вводит систему мер административной, уголовной и дисциплинарной ответственности для физических лиц налогоплательщиков и физических лиц, представляющих в сфере налогообложения субъектов экономической деятельности - налогоплательщиков (руководители организаций, главные бухгалтеры и др.). По существу введение системы мер административной, уголовной и дисциплинарной ответственности, предусмотренных иными отраслями права (отчасти налоговое законодательство содержит и нормы, предусматривающие административную ответственность), является продолжением налоговой политики государства, отраженной в налоговом законодательстве, политики, осуществляемой уже иными, специфическими средствами, связанными исключительно с принудительной силой государства. Осуществляя политику в сфере формирования законодательства об ответственности за налоговые нарушения, государство должно определить круг тех общественно опасных деяний, которые причиняют вред установленному порядку налогообложения и которые могут быть криминализированы или признаны административными правонарушениями без ущерба для выполнения задач, решаемых государством в сфере налогообложения. Охранительная функция, которая свойственна уголовному и административному праву, может и должна находить свою реализацию при формулировании составов налоговых преступлений и административных правонарушений, соизмеряясь с собственно налоговой политикой.

Очевидно, что как налоговое законодательство внутри себя, так и нормы, предусматривающие все четыре вида ответственности за нарушения налогового законодательства, должны быть согласованы между собой, представляя систему, в которой каждый элемент находится в органическом единстве с другими элементами, систему, наиболее оптимальным образом обеспечивающую выполнение задач, стоящих перед налоговым правом.

Удалось ли белорусскому законодателю такое согласование? И да, и нет. Да, потому что в соответствии с предметом правового регулирования различные меры ответственности за нарушения налогового законодательства "разведены" по самостоятельным отраслям права. Нет, потому что удалось это сделать не сразу, не вдруг и, к тому же, не в полной мере.

Претензии представителей налогового права на регулирование мер административной ответственности за нарушения налогового законодательства в самом налоговом законодательстве вначале нашли поддержку у законодателя.

 В первых вариантах проекта Налогового кодекса Республики Беларусь, подготовленных в конце 90-х годов прошлого века, предусматривалась самостоятельная глава, посвященная административной ответственности за нарушения налогового законодательства. Однако законодатель отверг такой взгляд на установление административной ответственности за нарушения налогового законодательства, на мой взгляд, вполне обоснованно, полагая, что административная ответственность за налоговые правонарушения, как и за иные административные правонарушения, должна быть предусмотрена КоАП. В соответствии с предметом правового регулирования вопросы административной ответственности следует решать в законодательстве об административных правонарушениях, их нельзя дробить по различным законодательным нормативным правовым актам. Как следствие такого подхода законодателя, глава, посвященная административной ответственности за нарушения налогового законодательства, была исключена им из проекта Налогового кодекса. В русле данной позиции законодателя следует рассматривать и исключение из Закона "О налогах и сборах…" норм, предусматривавших административную ответственность за указанные и другие нарушения налогового законодательства, одновременно содержавшихся и в КоАП. Соответствующие коррективы были внесены в КоАП.

Следуя предмету правового регулирования, вопросы, относящиеся к административной ответственности физических и юридических лиц за налоговые правонарушения, будут решаться только в КоАП (упомянутый проект КоАП имеет специальную гл. 13, которая так и называется: "Административные правонарушения против порядка налогообложения").

Отвечая на вопрос о степени согласованности между собой норм налогового законодательства и законодательства о налоговых правонарушениях, необходимо отметить, что уровень этого согласования еще далек от совершенства. В первую очередь разночтения между ними прослеживаются в описании признаков некоторых налоговых правонарушений, влекущих в зависимости от обстоятельств различные виды ответственности.

Возьмем для примера такой вид налогового правонарушения как сокрытие или занижение объекта налогообложения. В пункте 5 ст. 9 Закона "О налогах и сборах…" (в ред. законов Республики Беларусь от 10 декабря 1993 года и 4 января 2000 г.) в качестве налогового правонарушения предусмотрено сокрытие, занижение объектов налогообложения. За его совершение предусмотрена экономическая (финансовая) ответственность субъекта экономической деятельности в виде штрафа в трехкратном размере общей суммы налогов или сборов, исчисленных из сокрытых, заниженных объектов налогообложения). В КоАП (в ред. Закона Республики Беларусь от 4 января 2000 г.) речь идет об уклонении от уплаты налогов, в качестве способов которого называются сокрытие или умышленное занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения, не повлекшее причинение ущерба в крупном размере. В качестве меры административного взыскания за это налоговое административное правонарушение предусмотрен штраф в размере от десяти до пятидесяти минимальных заработных плат. Наконец, в ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее - УК) в качестве преступления обозначено, в частности, уклонение от уплаты налогов путем сокрытия или умышленного занижения прибыли, доходов или иных объектов налогообложения, повлекшее причинение ущерба в крупном размере (ч. 1) или в особо крупном размере (ч. 2). За его совершение предусмотрены различные виды наказаний, начиная от лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, ареста и ограничения свободы и заканчивая лишением свободы, которое в соответствии с ч. 2 ст. 243 УК может назначаться на срок от трех до семи лет и сопровождаться или не сопровождаться конфискацией имущества с лишением или без лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Ни в одном из названных законов термины "сокрытие" и "занижение" объекта налогообложения не определяются. Правда, в п. 13 ст. 9 Закона "О налогах и сборах…" эти термины сопровождает характеризующее их прилагательное "умышленное", что не было сделано в п. 5 этой статьи. Возможно, отсутствие прилагательного "умышленное" в п. 5 ст. 9 этого Закона - всего лишь упущение законодателя. Может быть, такое решение - осознанный шаг законодателя: финансовые санкции для субъекта экономической деятельности могут применяться и при наличии неосторожной вины (п. 5 ст. 9), а административная и уголовная ответственность - только при наличии умысла (п. 13 ст. 9). В пользу последнего из предложенных вариантов толкования Закона говорит введение в п. 13 ст. 9 Закона "О налогах и сборах…" прилагательного "умышленное" в связке со словами "сокрытие, занижение".

Термин "занижение" в русском языке имеет значение действия, процесса (занизить - значит сделать ниже необходимого). Этот же термин означает и результат действия. С учетом контекста ст. 9 названного Закона, есть основания утверждать, что, говоря о занижении объекта налогообложения, законодатель имел в виду именно действие, а не его результат. Если обратиться к этимологии слова "сокрытие", то окажется, что сокрыть (скрыть) что-либо, означает утаить, спрятать, чтобы кто-нибудь не обнаружил. Говоря иначе, сокрытие по определению не может быть совершено по неосторожности. Это всегда действие умышленное.

**1.2 Некоторые виды преступлений, в сфере уклонения налогов и сборов и их характеристика**

Покажем на примере предпринимательского права насколько сложны вопросы согласования между собой различных направлений в нормотворческой политике государства. В законодательстве республики имеется определение понятия "предпринимательская деятельность" (см. ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее - ГК), ст. 1 Закона Республики Беларусь от 28 мая 1991 года "О предпринимательстве в Республике Беларусь") и предусматривается, что ее осуществление допускается при условии прохождения государственной регистрации и получения в установленных случаях специального разрешения (лицензии). Установление обязательной государственной регистрации физических и юридических лиц, собирающихся заниматься предпринимательской деятельностью, преследует достижение различных задач. Но одна из главных, думается, - фискальная, задача обеспечения взыскания налогов и иных обязательных платежей с предпринимателей. Понятно, что решается эта задача гораздо проще, когда круг этих лиц известен вследствие прохождения ими государственной регистрации.

Непрохождение государственной регистрации обусловлено преимущественно желанием лица не платить налоги и иные обязательные платежи. В этом случае государство наказывает лицо, нарушившее установленный порядок осуществления предпринимательской деятельности. Однако не за неуплату налогов и иных обязательных платежей (ст.ст. 216, 243 УК, ст. 1541 КоАП), хотя оно их не платит, осуществляя свою деятельность в сфере "теневой" экономики, а за незаконную предпринимательскую деятельность (ст.ст. 233 УК, ст. 151 КоАП). Невозможность привлечения лица к ответственности за уклонение от уплаты налогов в этом случае обусловлена тем, что налоговое законодательство республики не предусматривает обложение налогом доходов, полученных незаконным путем, в частности, от незаконной предпринимательской деятельности.

В пункте 3 ст. 28 проекта Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь, о котором говорилось выше, впервые оговорено, что к объектам налогообложения относятся доходы и имущество, полученные (приобретенные) на незаконных основаниях. Увы, данная норма не сопровождается механизмом ее реализации, она не согласована с законодательством республики, предусматривающим применение штрафных санкций в размере дохода, полученного от незаконной предпринимательской деятельности (законы "О налогах и сборах…", "О предприятиях", другие нормативные правовые акты), возврата похищенного собственнику, изъятия незаконно полученного как неосновательного обогащения в порядке, предусмотренном гл. 59 ГК (обязательства вследствие неосновательного обогащения). Она не согласуется с уголовным законом и КоАП, поскольку уклонение от уплаты налога и иных обязательных платежей с такого объекта налогообложения, как доход и имущество, полученные (приобретенные) на незаконных основаниях, требует применения в зависимости от обстоятельств, указанных в законе, либо уголовной, либо административной ответственности (ст.ст. 216, 243 УК, ст. 1541 КоАП). В таком случае в дополнение к ответственности за незаконную предпринимательскую деятельность (ст. 233 УК, ст. 151 КоАП), которая предусмотрена в настоящее время, лицо надо будет подвергать уголовной или административной ответственности и за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей. Между тем применение уголовной ответственности за незаконную предпринимательскую деятельность и за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей от такой деятельности противоречит одному из важнейших принципов уголовного права - принципу справедливости, согласно которому никто не может нести уголовную ответственность дважды за одно и то же преступление (ч. 6 ст. 3 УК)\*\*\*\*.

Если анализируемое положение будет реализовано и Общая часть Налогового кодекса в таком виде будет введена в действие, несогласованность рассматриваемой новации, предлагаемой к включению в налоговое законодательство, с действующим в настоящее время законодательством вызовет сложности в применении целого ряда нормативных правовых актов, что неизбежно приведет к ошибкам в правоприменении, ущемлении прав и законных интересов физических и юридических лиц.

Политика в сфере налогообложения и осуществления предпринимательской деятельности должна проводиться государством таким образом, чтобы не ущемлялось право граждан на свободу творческой и преподавательской деятельности, закрепленной в ч. 2 ст. 51 Конституции Республики Беларусь. В законодательстве республики свобода творческой и преподавательской деятельности в аспекте соотношения ее с предпринимательской деятельностью ограничивается не как таковая, а через посредство ограничения права на свободное распоряжение ее результатами9. Распоряжение художником, скульптором и иными лицами произведениями своего творческого труда посредством продажи их на рынке может приобрести признаки предпринимательской деятельности, со всеми вытекающими из этого последствиями (обязаны пройти государственную регистрацию как предприниматели, вести бухгалтерский учет и пр.). В этой связи возникают любопытные вопросы. Если эти лица платят налоги с дохода от реализации своих творений как частные лица, то надо ли обременять их дополнительными заботами, связанными с легализацией их в качестве предпринимателей? Если они платят указанные налоги, то каков смысл и назначение их регистрации в качестве предпринимателя? Если государственная регистрация предпринимателя задумана преимущественно для обеспечения взимания налогов и иных платежей, которые выплачиваются лицом, то какие основания у государства привлекать это лицо к уголовной или административной ответственности за незаконную предпринимательскую деятельность?

Размышления над этими вопросами показывают, что логика и здравый смысл в требовании государства, адресованном лицам творческого труда, зарегистрироваться в качестве предпринимателя содержат известный изъян. Думается, что вполне достаточным было бы потребовать от них уплаты налогов от совершенных ими гражданско-правовых сделок с продуктом их творческого труда. Уклонение от выполнения этой обязанности обеспечивается соответствующими нормами уголовного и административного права, предусматривающими ответственность за уклонение от уплаты налогов. Излишне вначале обязывать их проходить государственную регистрацию как предпринимателей, а затем наказывать их за нарушение этой обязанности (притом, что они уплатили соответствующие налоги). Примеры применения такой ответственности в судебной практике столицы белорусского государства, к сожалению, известны. Политика администрирования налогов, полагаю, не должна принимать столь крайние, негативные формы. Интересы государства в сфере налогообложения должны обеспечиваться за счет применения санкций за уклонение от уплаты налогов. Творческая деятельность, связанная с реализацией продуктов интеллектуального труда, не должна относиться к категории предпринимательской деятельности. В целях цивилизованного решения анализируемой проблемы было бы уместным внести соответствующие коррективы в ст. 1 ГК, содержащую, как отмечалось, определение понятия предпринимательской деятельности.

Рассмотренные вопросы не исчерпывают весь спектр проблем сопряжения налоговой политики и политики в сфере ответственности за нарушения налогового законодательства. Ввиду того, что они затрагивают интересы немалого числа граждан и юридических лиц потребность в их скорейшем решении представляется более чем настоятельной. Возможности для такого решения имеются, в частности, в связи с корректировкой отклоненного верхней палатой Парламента проекта Общей части Налогового кодекса и подготовкой ко второму чтению проекта Закона, вносящего изменения и дополнения в УК и другие нормативные правовые акты. Надо лишь объединить усилия представителей науки налогового, уголовного и административного права, работающих при подготовке нормативных правовых актов, как правило, порознь. Совместные усилия специалистов названных отраслей права и парламентариев, хочется думать, в состоянии снять с повестки многие из указанных проблем.

# Библиографический список

1. Басалаев А.Н. Проблемы методики расследования преступлений // под общ. ред. А.Н. Басалаева, В.А. Гуняева – М, 1976.
2. Белкин, Р.С. Общая теория советской криминалистики // Р.С. Белкин – Саратов, 1986.

Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З: в ред Закона Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. // Консультант плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / Национальный центр правовой информации. – Минск, 2008.

1. Жук М.Г. Криминалистические аспекты экономической безопасности государства: Монография // М.Г. Жук. – Гродно: ГрГУ, 2003. – 115 с.
2. Жук М.Г. Криминалистические технологии расследования преступлений, связанных с «отмыванием» «грязных» денег в сфере налоговой, кредитной и предпринимательской деятельности: Учебн. пособие // М.Г. Жук. – Гродно: ГрГУ, 2004. – 234 с.
3. Змачинская Г. Определение дохода при привлечении к уголовной ответственности / Г. Змачинская // Судебный вестник. – 2005. – № 4. – С.15-19.
4. Зорин Р.Г. Криминалистический анализ основных элементов преступления и материалов уголовного дела: Учебн.-метод. пособие // Р.Г. Зорин. – Гродно: ГрГУ, 2001. – 186 с.
5. Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г.). - Минск: Амалфея, 2005. - 48 с.
6. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики: Учебник // под ред. проф. В.Д. Грабовского, доц. А.Ф. Лубина. – Ниж. Новгород: Нижегор. ВШ МВД России, 1995.
7. Литвинов В.А. Правонарушения в сфере экономики: актуальные вопросы / В.А. Литвинов // Вестник ВХС № 13/2007. – С. 90.
8. Лузгин И.М. Способ сокрытия преступления и его криминалистическое значение // под общ. ред. И.М. Лузгина, В.П. Лаврова – Москва., 1980.
9. Лукашов А.В. Преступления против порядка осуществления экономической деятельности: уголовно-правовая характеристика и вопросы квалификации // А.И. Лукашов. - Мн.: Тесей, 2002.
10. Романчук Я. Лицо Белорусского бизнеса / Я. Романчук // Белорусская газета – 2000 - №18 – С. 11 – 12.
11. Советская криминалистика: Методика расследования отдельных видов преступлений // под ред. Колеснеченко А.Н., Гончаренко В.И., Салтевского М.В. – Киев, 1988.

Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 г. № 275-З: в ред. Закона Республики Беларусь от 5 января 2008 г. № 315-З // Консультант плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / Национальный центр правовой информации. – Минск, 2008.

Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 1999 г. № 295-З: в ред. Закона Республики Беларусь от 5 января 2008 г. № 317-З // Консультант плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / Национальный центр правовой информации. – Минск, 2008.

1. Уткин М.С. Некоторые вопросы общей методики расследования преступлений // М.С. Уткин – Омск, 1986.
2. Яблоков Н.П. Криминалистическая методика расследования (некоторые теоретические положения) // Н.П. Яблоков – Москва, 1999.
3. Яблоков Н.П. Укрепление законности и борьба с преступностью «криминалистическая характеристика финансовых преступлений» / Н.П. Яблоков // Вестник Моск. ун-та. Сер. 11. Право. – 1999. – № 1. – С. 31.