Выявление налоговых преступлений

Исследование практики выявления налоговых преступлений показывает, что от качественной подготовки материалов, передаваемых органом дознания подразделению предварительного расследования для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, во многом зависит эффективность уголовно-процессуальной деятельности правоохранительных органов по этой категории дел.

Несмотря на наличие по данному направлению соответствующих ведомственных инструкций, по-прежнему остаются невыясненными отдельные вопросы применения ст. 198 и 199 УК РФ, что вызывает необходимость выработки методических рекомендаций, содержащих критерии правовой оценки поступающих органу предварительного расследования сообщений о преступлениях, совершенных в сфере налоговых правоотношений.

Орган дознания, получив первичную информацию о совершенном или готовящемся преступлении, обязан в рамках выполнения одной из задач оперативно-розыскной деятельности осуществить соответствующие мероприятия по его выявлению, пресечению и раскрытию. Для этого в первую очередь требуется установить наличие факта неуплаты налога или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в размере не менее крупного (200 минимальных размеров оплаты труда - физическим лицом, 1000 МРОТ - организацией) в срок, предусмотренный законодательством о налогах и сборах. Данное обстоятельство должно быть подтверждено доказательством, свидетельствующим о совершении налогового правонарушения.

Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением является деяние, совершенное виновно в нарушение законодательства о налогах и сборах. Обнаружение этого вида правонарушения фиксируется актом налоговой проверки (ч. 2 ст. 100 НК РФ) или актом о проверке налогоплательщика органами внутренних дел (п. 35 ч. 1 ст. 11 Закона РФ "О милиции").

Проверка налогоплательщика органами внутренних дел так же, как и налоговая, должна проводиться в срок не более 2 месяцев (в исключительных случаях этот срок продляется до 3 месяцев). Поскольку окончанием проверки является день подписания акта проверки налогоплательщика всеми проверяющими, до этого момента в необходимых случаях следует произвести:

- обследование помещений (в присутствии понятых и представителя налогоплательщика) с составлением акта установленной формы;

- изъятие документов (в присутствии понятых и представителя налогоплательщика) с составлением акта установленной формы и справки к акту изъятия о привлечении к составлению этого акта понятых;

- опрос налогоплательщика или его представителей (в первую очередь - руководителя и главного бухгалтера);

- сбор образцов для сравнительного исследования предметов и документов с последующим обязательным составлением специалистами экспертного подразделения соответствующей справки;

- другие оперативно-розыскные мероприятия, предусмотренные Федеральным законом от 12 августа 1995 г. "Об оперативно-розыскной деятельности".

От полноты собранных материалов зависит:

1) наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления и являющихся основанием для возбуждения уголовного дела;

2) возможность проведения предварительного расследования в сроки, предусмотренные УПК РФ.

Несмотря на то что в ч. 2 ст. 74 УПК РФ акты поверок и не указаны конкретно в списке источников доказательств по уголовному делу, именно в них чаще всего содержатся данные, указывающие на признаки преступления: время, место и способ его совершения, характер и размер причиненного государству ущерба и другие обстоятельства противоправного деяния. Акты проверок, изложенные и удостоверенные должностными лицами налогового органа и (или) правоохранительного органа, обладают признаками, которые закреплены в ч. 1 ст. 84 УПК РФ, и приобретают, таким образом, значение документов в уголовном процессе. Как доказательство по уголовному делу, эти документы (в отличие от других источников фактических данных о преступлении) формируются в процессе налогового контроля либо в период доследственной проверки, что ни в коей мере не снижает их важного значения в уголовном процессе.

В доказательство противоправности выявленных нарушений в описательной части акта указываются те нормы законодательства, которые были нарушены налогоплательщиком. Поскольку факт налогового правонарушения должен быть подтвержден в акте проверки документально, проверяющие в обязательном порядке должны отразить в нем соответствующие документы, свидетельствующие о нарушении законодательства о налогах и сборах. Указанные документы должны быть приложены к акту как являющиеся вещественными доказательствами по уголовному делу, к которому они впоследствии приобщаются согласно ч. 2 ст. 81 УПК РФ. Здесь важно учитывать положения п. 6 ст. 108 НК РФ, закрепляющие презумпцию невиновности налогоплательщика. Именно поэтому первичные и иные документы должны быть изъяты у него в соответствующем порядке, т.е. со ссылкой на п. 1 ч. 1 ст. 15 Федерального закона "Об оперативно-розыскной деятельности".

Субъективная сторона налогового правонарушения устанавливается, в частности, путем опроса самого налогоплательщика. Бремя доказывания возложено законом на проверяющих, а опрашиваемое лицо вправе воспользоваться таким средством защиты своих прав, как отказ от дачи показаний. Поэтому перед взятием объяснения ему под роспись должны быть разъяснены положения ст. 51 Конституции РФ. Опрос налогоплательщика или его представителей должен быть не формальностью, а средством установления умысла на совершение налогового преступления, поэтому какие-либо противоречия и неясности, содержащиеся в объяснениях, необходимо устранить при проведении последующих оперативно-розыскных мероприятий.

Если предоставление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, является обязанностью налогоплательщика (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК РФ), то дача пояснений по актам проведенных проверок закреплена в законе как его право (подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ), хотя сама явка налогоплательщика по вызову налоговых или правоохранительных органов для дачи объяснений по вопросам, связанным с уплатой налогов, обязательна (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, п. 3 ст. 11 Закона РФ "О милиции").

В ходе проверочных действий с отражением в акте проверки должны быть также осуществлены:

- проверка устава и других учредительных документов налогоплательщика, свидетельства о постановке на налоговый учет, всех приказов о назначении на должность руководителя и главного бухгалтера за весь период, охватываемый проверкой;

- сравнительная оценка заявленных налогоплательщиком в налоговых декларациях данных с фактическими данными, установленными в ходе проверки, в том числе и с данными налогового органа об уплаченных в бюджет суммах налогов.

Налоговые проверки бывают не только выездными, но и камеральными (ст. 87 НК РФ). Это необходимо учитывать, потому что уклонение от уплаты налогов может быть обнаружено путем анализа находящихся в налоговом органе дел по текущей отчетности налогоплательщиков на предмет установления причин просрочки представления ими дополнительных расчетов по налогам. На стадии доследственной проверки такой запрос в налоговую инспекцию оформляется в порядке п. 34 ч. 1 ст. 11 Закона РФ "О милиции". Изучению подлежат не только налоговые декларации, но и те документы, на основе которых были произведены доначисления, превышающие за налогооблагаемый период предусмотренный уголовно-правовым запретом крупный размер суммы налогов, а также приложенные налогоплательщиком объяснения несвоевременности подачи налоговой отчетности. При наличии достаточной информации, указывающей на признаки налогового преступления, сотрудники милиции вправе произвести в таких случаях проверку, которая будет по сути камеральной.

Уплата налогоплательщиком недоимки во время проверки или после нее, но до принятия решения по результатам рассмотрения сообщения о преступлении не является основанием, препятствующим возбуждению уголовного дела, поскольку такое основание не предусмотрено положениями ст. 24 УПК РФ.

Если по акту о проверке налогоплательщика органами внутренних дел выявлено налоговое правонарушение (например, доначислены суммы налогов), то в 10-дневный срок со дня окончания проверки (т.е. дня подписания акта проверки) оперативное подразделение направляет необходимые материалы налоговому органу для принятия соответствующего решения, сведения о чем должны содержаться в материалах, передаваемых в следственное подразделение. Это делается с целью своевременного привлечения виновного к ответственности, предусмотренной нормами главы 16 НК РФ.

По окончании проверки в трехдневный срок (в исключительных случаях - в десятидневный срок) должно быть принято решение о возбуждении уголовного дела либо об отказе в его возбуждении. Исходя из этого требования рапорт об обнаружении признаков преступления (форма рапорта предусмотрена приложением N 1 УПК РФ) должен быть немедленно по окончании проверки зарегистрирован в Книге учета сообщений о преступлениях дежурной частью того органа милиции, куда поступило сообщение о преступлении.

Проверка зарегистрированного сообщения о преступлении в соответствии с письменным указанием начальника органа внутренних дел (его заместителя согласно распределению обязанностей) осуществляется:

- сотрудником оперативного подразделения в случаях необходимости получения дополнительных объяснений либо использования иных полномочий, предоставленных ему Федеральным законом "Об оперативно-розыскной деятельности";

- сотрудником органа предварительного расследования, проверяющим повод к возбуждению уголовного дела на предмет достаточности, допустимости, относимости и достоверности, а затем принимающим процессуальное решение.

Материалы налоговых проверок, поступающие в порядке п. 3 ст. 32 НК РФ как информация о предполагаемом налоговом преступлении, регистрируются как входящая корреспонденция. Аналогично следует регистрировать инициативный рапорт сотрудника, участвовавшего в совместной с ИМНС налоговой проверке. По письменному указанию начальника органа внутренних дел (его заместителя согласно распределению обязанностей) и та и другая информация подлежит проверке на наличие признаков преступления в сроки, установленные правилами делопроизводства. Если в результате этой проверки будут выявлены признаки преступления, ее исполнитель подает рапорт установленной формы. При отсутствии каких-либо признаков преступления в налоговый орган направляется соответствующее сообщение, учитываемое при периодических сверках поступивших из налоговых органов материалов.

Отступление от изложенных требований законодательства является нарушением законности приема, регистрации и разрешения сообщений о налоговых преступлениях.

Налоговые органы должны быть извещены о привлечении виновных к ответственности по ст. 198 УК РФ в целях соблюдения положений, предусмотренных п. 3 ст. 108 НК РФ, и избежания двойного наказания физических лиц за одно и то же деяние. Это важно, поскольку составы налоговых правонарушений, закрепленные в ст. 116 - 121, 124, 127 и п. 2 ст. 126 НК РФ, охватываются диспозицией ст. 198 УК РФ как способы совершения преступления, а неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ) является непреложным обстоятельством совершения налогового преступления и свидетельствует о размере причиненного государству ущерба.

Нередко возникающий в правоприменительной практике вопрос, можно ли квалифицировать по ст. 198 УК РФ уклонение физического лица от уплаты не только налога на доходы физических лиц (подоходного налога), но и какого-либо другого налога, следует решать исходя из следующего.

Согласно ч. 1 ст. 14 УК РФ преступлением признается общественно опасное деяние, уголовно-правовой запрет на которое содержится в уголовном законе. Раскрывая суть противоправного деяния, предусмотренного ст. 198 УК РФ, необходимо иметь в виду, что с 27 июня 1998 г. (т.е. момента введения в действие новой редакции комментируемой нормы уголовного закона) к закрепленным ранее двум способам совершения налогового преступления (первый: "путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной"; второй: "путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах") прибавились также и другие, совершенно не обязательно связанные с процессом представления в налоговые органы декларации о доходах.

Согласно ч. 1 ст. 3 УК РФ преступность деяния определяется только уголовным законом. Виды же декларации предусматриваются не Уголовным кодексом РФ, а законодательством о налогах и сборах. Более того, ни в названии, ни в диспозиции ст. 198 УК РФ и примечании к ней не конкретизируется какой-либо определенный налог, уклонение от которого криминализировано. Поскольку конструкция ст. 198 УК РФ является по сути бланкетной, понятие налога и его виды могут быть определены правоприменителем только через законодательство о налогах и сборах, а именно - ч. 1 ст. 8 НК РФ (понятие налога) и ст. 13 НК РФ (виды налогов). В частности, в ст. 13 НК РФ указывается, что к федеральным налогам относится в том числе и налог на добавленную стоимость.

Имеющиеся на практике попытки сузить уголовно-правовой запрет, предусмотренный ст. 198 УК РФ, до сферы уплаты только одного вида налога противоречит уголовно-правовым принципам справедливости и равенства граждан перед законом (ст. 4, 6 УК РФ). Основополагающей нормой законодательства является в данном случае положение ст. 57 Конституции РФ, согласно которому каждый обязан платить все законно установленные налоги. И органы внутренних дел должны пресекать каждый факт умышленной неуплаты любого вида налогового платежа в крупном или особо крупном размере в срок, установленный законодательством.

**Литература**

Статья: <Комментарий к Приказу МВД России, МНС России от 22.01.2004 N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых нарушений и преступлений"> ("Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров", 2006, N 2)

Статья: <Комментарий к Приказу МВД России и МНС России от 22.01.2004 N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений">("Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров", 2004, N 8)

Статья: <Комментарий к Приказу МВД России и МНС России от 22.01.2004 N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений"> ("Нормативные акты для бухгалтера", 2004, N 6)

Статья: Вопросы выявления налоговых преступлений ("Адвокат", 2003, N 11)

Статья: Выявление налоговых правонарушений и преступлений в сфере производства и реализации фальсифицированной продукции ("Налоговый вестник", 2000, N 4)