

ЕАГ ♦ EAG

ЕВРАЗИЙСКАЯ ГРУППА

по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма

EURASIAN GROUP

on combating money laundering and financing of terrorism



ТИПОЛОГИЧЕСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ
«Налоговые преступления и отмывание денег»

Ашхабад, ноябрь 2013 года

Содержание

Введение	- 4
Раздел 1. Общее состояние противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения	- 6
1.1. Деяния, относимые к налоговым преступлениям, ответственность за их совершение.	- 6
1.2. Текущее состояние выполнения рекомендаций ФАТФ в части отнесения налоговых преступлений к предикатным преступлениям для легализации (отмывания).	- 8
1.3. Структура налоговых доходов и оценка налоговых преступлений, наносящих наибольший ущерб.	- 9
1.4. Выводы по Разделу 1.	- 11
Раздел 2. Деятельность ПФР по противодействию налоговым преступлениям и легализации (отмыванию) доходов, полученных от их совершения.	- 12
2.1. Схема взаимодействия ПФР с другими государственными органами по противодействию налоговым преступлениям и легализации (отмыванию) доходов, полученных от их совершения.	- 12
2.2. Наиболее значимые для ПФР типологии совершения налоговых преступлений.	- 16
2.3. Признаки подозрительных операций и их участников, которые могут указывать на совершение налоговых преступлений.	- 22
2.4. Наиболее характерные способы легализации преступных доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений	- 29

2.5. Использование возможностей информационных систем и внешних информационных ресурсов для выявления налоговых преступлений.	- 31
2.6. Планируемые ПФР мероприятия, нацеленные на повышение эффективности противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения.	- 36
2.7. Примеры интересных финансовых расследований, связанных с анализом налоговых преступлений и (или) легализацией доходов, полученных от них.	- 38
2.8. Выводы по Разделу 2.	- 55
Заключение	- 56
Приложения: Приложение №1	- 57
Приложение №2	- 64

Введение

Настоящее исследование «Налоговые преступления и отмывание денег» проведено в соответствии с решением семнадцатого Пленарного заседания Евразийской группы по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (далее - ЕАГ).

Актуальность проведения исследования обусловлена принятием в феврале 2012 года Группой разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег (ФАТФ) новой редакции Рекомендаций ФАТФ «Международные стандарты противодействия отмыванию денег, финансированию терроризма и оружия массового уничтожения». Одним из основных изменений в новой редакции данных Рекомендаций стало отнесение налоговых преступлений к преступлениям, предикатным отмыванию денег.

Цель исследования – выявление в странах - членах ЕАГ и странах - наблюдателях ЕАГ положительного опыта в организации противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения.

В настоящем исследовании приняли участие подразделения финансовой разведки Республики Беларусь, Литовской Республики, Российской Федерации, Республики Таджикистан, Турецкой Республики, Республики Узбекистан и Украины.

Главным аспектом данного исследования стали типологии совершения налоговых преступлений и последующей легализации, которые связаны с совершением операций с денежными средствами и иным имуществом, и могут использоваться подразделениями финансовых разведок для инициативного выявления эпизодов подозрительной деятельности.

Отмывание денег, полученных от налоговых преступлений представляет не меньшую опасность для общества, чем отмывание доходов, получаемых от преступлений общеуголовной направленности.

Собираемые налоги являются основным источником дохода государств. Из него финансируется социальная сфера, реализуются основные общественно-значимые государственные программы и проекты.

Важно, чтобы страны в полной мере оценивали опасность данного вида преступной деятельности и эффективно выявляли финансовые операции, связанные с налоговыми преступлениями и отмыванием доходов от них. Могли оперировать не только возможностью констатации факта проведения такой операции, но и с достаточной уверенностью определять ее сущность и признаки возможного налогового преступления.

Учитывая распространенность совершения налоговых преступлений и их притягательность для правонарушителей полагаем, что результаты

проведенных исследований позволят выработать подходы к автоматизации работы ПФР на данном направлении. Так же надеемся, что результаты исследования подвигнут страны к постепенной гармонизации налогового законодательства. Кроме того, результаты настоящего исследования позволят странам использовать передовой опыт стран – участников исследования в области противодействия налоговым преступлениям и последующей легализации (отмывания) доходов.

Раздел 1. Общее состояние противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения

1.1. Деяния, относимые к налоговым преступлениям, ответственность за их совершение.

В Приложении 1 приведены ответы стран - участников исследования, детализирующие состав деяний физических лиц, относимых в соответствии с Уголовными кодексами данных стран к налоговым преступлениям, а так же меры уголовного наказания за их совершение.

Анализ указанных сведений показал следующее:

Во всех странах – участниках исследования предусмотрена уголовная ответственность физических лиц за совершение налоговых преступлений, связанных с неуплатой налогов и (или) сборов организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами.

При этом конкретные формулировки налоговых статей и описание состава криминализованных деяний, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, и у разных стран значительно различаются между собой.

Так, в Российской Федерации в отдельные статьи Уголовного кодекса выделена ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2) и ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1).

На Украине в отдельную статью Уголовного кодекса выделена ответственность за уклонение от уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование или страховых взносов на общегосударственное пенсионное страхование (ст. 212.1).

В Литве в отдельные статьи выделена ответственность за мошенничество в ведении счетов бухгалтерского учета (ст. 222.) и ответственность за халатность в ведении счетов бухгалтерского учета (ст. 223.).

В Турции в отдельные части статьи 359 налогового законодательства выделена ответственность за уничтожение бухгалтерских книг, журналов и документов, за выставление или использование фальшивых счетов (часть “b”), а так же – ответственность за печать фальшивых счетов (без разрешения Министерства финансов) или целенаправленное использование указанных фальшивых счетов (часть “с”).

Наиболее лаконичные формулировки деяний физических лиц, относящихся к налоговым преступлениям, содержат Уголовные кодексы Узбекистана и Беларуси.

Большинство стран – участников исследования используют следующие меры уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений: различного размера штрафы, общественные (исправительные, принудительные) работы, арест, лишение свободы, лишение права занимать определенные должности или права заниматься определенной деятельностью. Кроме того, на Украине и в Беларуси за совершение налоговых преступлений в особых случаях предусмотрена возможность конфискации имущества.

Максимальные сроки лишения свободы за совершение налоговых преступлений составляют:

- в Беларуси – 7 лет;
- в Литве – 6 лет (мошенничество с НДС – до 8 лет);
- в Таджикистане – 5 лет;
- в Турции – 5 лет;
- в России – 6 лет;
- в Узбекистане – 5 лет;
- на Украине – 3 года.

При этом уместно отметить, что степень ответственности за совершение налоговых преступлений у большинства стран – участников дифференцирована в зависимости от размера сокрытых налогов (сборов). В Украине для этих целей определены три градации размера сокрытых налогов (сборов): значительный размер, крупный размер и особо крупный размер. В остальных странах – участниках настоящего исследования используется две градации размера сокрытых налогов (сборов): крупный и особо крупный размеры.

Было бы интересно сопоставить конкретные значения указанных градаций размера сокрытых налогов (сборов), приведенные к одной валюте (доллары США). Однако требуемые для этого исходные данные в рамках настоящего исследования не собирались.

Кроме того, в Таджикистане, Узбекистане, России и на Украине за повторное совершение налоговых преступлений предусмотрено более строгое наказание. Так же более строгое наказание предусмотрено в России и Украине за совершение налоговых преступлений группой лиц по предварительному сговору.

Следует отметить, что в России и Украине предусмотрено освобождение от уголовной ответственности лица, впервые совершившего налоговое преступление, при условии полной уплаты им налогов, пеней и штрафов. В Узбекистане в случае полной уплаты обвиняемым налогов, пеней и штрафов не применяется наказание в виде лишения свободы.

1.2. Текущее состояние выполнения рекомендаций ФАТФ в части отнесения налоговых преступлений к предикатным преступлениям для легализации (отмывания).

В Приложении 2 приведены ответы стран - участников исследования на вопрос о выполнении рекомендаций ФАТФ в отнесения налоговых преступлений к предикатным преступлениям для легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения.

Анализ поступивших ответов от стран – участников исследования показал, что в Литве, Таджикистане, Турции, России, и Узбекистане налоговые преступления отнесены к предикатным преступлениям для легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения.

В частности, в России с принятием Федерального закона от 28.06.2013 года № 134-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям”, из определения легализации (отмывания) доходов, полученным преступным путем, были удалены ранее существовавшие исключения по налоговым и таможенным преступлениям. В результате данных изменений законодательства налоговые преступления отнесены к предикатным преступлениям.

В Беларуси и Украине налоговые преступления частично отнесены к предикатным преступлениям.

Так, в Беларуси, не подлежит уголовной ответственности так называемое “самоотмывание”, (исполнитель преступления, посредством которого приобретены материальные ценности, приобрел их в результате уклонения от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном или особо крупном размере).

В настоящее время в Беларуси проводится работа по выработке согласованных с другими государственными органами предложений о внесении изменений в диспозицию статьи 235 (легализация («отмывание») материальных ценностей, приобретенных преступным путем) Уголовного кодекса Республики Беларусь, в том числе в части отмены примечания 1 к указанной статье, что позволит рассматривать все налоговые преступления в качестве предикатных в случаях совершения действий по легализации преступных доходов.

На Украине налоговые преступления, предусмотренные статьями 212 и 212¹ Уголовного кодекса Украины, не являются предикатными, поскольку на них распространяются исключения в соответствии с п. 2 части 1 ст. 1 Закона Украины “О предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, или финансированию терроризма”

(далее – Закон). Вместе с тем, налоговое преступление, предусмотренное частью 2 ст. 222 относится к предикатному, так как за его совершение установлено наказание в виде штрафа более 3 необлагаемых минимумов доходов граждан, что соответствует требованиям п. 2 части 1 ст. 1 Закона.

В настоящее время на Украине разрабатывается проект закона, предусматривающий отнесение налоговых преступлений к общественно опасным деяниям, предшествующим легализации (отмыванию) доходов.

1.3. Структура налоговых доходов и оценка налоговых преступлений, наносящих наибольший ущерб.

Следует отметить, что не все страны предоставили данные по размерам налоговых доходов, вследствие чего по ряду стран не представилось возможным провести оценку значения тех или иных видов доходных источников.

В Беларуси в общем объеме доходов за 2012 год наибольшее значение по удельному весу имеют НДС (28,8%), налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности (16,%), налог на прибыль (12,4%) и подоходный налог (12,3%).

Наибольший ущерб государственному бюджету наносит неуплата НДС при нелегальном ввозе на территорию Республики Беларусь из стран - участниц Таможенного союза товарно-материальных ценностей с целью последующей их реализации в республике. Ввезенные товары реализуются физическими лицами или субъектами хозяйствования за наличный расчет без уплаты налогов либо приходяются последними по фиктивным документам от белорусских лжеструктур (подставных компаний), а затем реализуются по безналичному расчету. При этом не уплачивается так называемый ввозной налог на добавленную стоимость, и минимизируется налог на прибыль.

В Литве основными по объему доходов налогами являются НДС, акцизные сборы и индивидуальный подоходный налог. Наибольший ущерб наносят мошенничество НДС и мошенническое ведение счетов бухгалтерского учета.

В Турции в общем объеме доходов за 2011 год наибольшее значение по удельному весу имеют специальный потребительский налог (25,3%), подоходный налог (19,2%) и внутренний НДС (19,2%).

Налоговые преступления могут совершаться как на внутреннем, так и на международном уровне. Налоговые преступления внутреннего масштаба совершаются в виде уклонения от уплаты налогов, что происходит в силу большой доли внутренней теневой экономики и преобладания финансовых операций с использованием наличности, в то время как на международном уровне имеет место увеличение дохода корпораций и оффшорных компаний за счет финансовых активов частных лиц.

Наиболее распространение получили следующие способы совершения налоговых преступлений:

- злоупотребление налоговыми и правительственными льготами;
- манипуляции с бухгалтерскими документами и использование сговоров между компаниями;
- манипуляции с бухгалтерскими книгами и документами;
- неполное либо чрезмерное декларирование финансовых операций;
- выставление и использование фальшивых счетов;
- трансфертное ценообразование;
- хищение персональных данных, открытие банковских счетов на вымышленные имена, либо регистрация собственности или бизнеса под вымышленными именами.

В России основными по объему доходов в 2012 году налогами являются: налог на добычу полезных ископаемых (2 459,4 млрд. руб.), налог на прибыль (2 355,4 млрд. руб.), налог на доходы физических лиц (2 260,3 млрд. руб.) и НДС (1 186,1 млрд. руб.).

При этом наибольший ущерб бюджету Российской Федерации наносят налоговые преступления, связанные с уклонением юридических лиц от уплаты налога на прибыль и НДС, а так же уклонение от уплаты НДС. Данный вывод сделан с учетом предполагаемой оценки скрытой налоговой преступности на основании значительных масштабов распространения так называемых фирм-однодневок. Последние широко используются для уклонения от уплаты данных видов налогов. Кроме того, учтено широкое распространение в коммерческом секторе занижения уровня официальной заработной платы по отношению к ее реальному уровню.

Так же следует отметить, что весьма значительный ущерб бюджету наносит незаконное возмещение НДС, так как денежные средства в виде налога не только не поступают в бюджет, но и изымаются из него.

В Узбекистане наибольший ущерб государственному бюджету наносит сокрытие налогов и других обязательных платежей в бюджет путем использования «фирм-однодневок», через которые обналичиваются денежные средства в особо крупном размере.

На Украине насчитывается около сотни различных способов уклонения от уплаты налогов и страховых взносов, среди которых особо следует выделить следующие:

- **сокрытие прибыли от налогообложения путем:**
 - завышения данных о материальных затратах в первичных документах (включение в расходы материалов заказчика, составление поддельных документов по списанию материалов на производство, внесение в авансовые отчеты фиксированных расходов, включение подставных лиц в платежные ведомости на получение заработной платы, завышение в накладных и других

- документах цен на приобретенный товар, частичное изменение (дописки сумм в сторону увеличения) в ведомостях на получение заработной платы, оприходование материалов, которые не поступили, списание якобы утерянных материалов);
- завышения данных о материальных затратах в документах учета (включение предполагаемых расходов в расходы отчетного периода, включение в стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов стоимость основных средств);
 - завышения данных о материальных затратах в отчете о финансовых результатах;
 - занижения выручки в первичных документах (занижение количества приобретенных товаров, занижение цены реализации товаров, оплата товаром («черный бартер»));
 - занижения выручки в документах учета (содержание незарегистрированных торговых точек, занижение величины доходов за сдачу в аренду основных средств производства, покупка и реализация товарно-материальных ценностей за наличный расчет);
 - путем занижения выручки в документах отчетности (занижение выручки в главной книге и балансе, занижение выручки в отчете о финансовых результатах);
 - **занижение налогооблагаемой прибыли путем:** создание незарегистрированных предприятий, завышения расходов на оплату труда, завышения численности работающих, незаконного получения налоговых льгот);
 - **сокрытие прибыли** по сговору с руководителями предприятий, пользующихся льготами по налогообложению (фиктивная сдача в аренду основных средств предприятиям, которые пользуются налоговыми льготами и перечисление прибыли на счета предприятия, имеющего налоговые льготы);
 - **различные виды неправомерной самоликвидации и инсценировок преступлений** (краж, разбойных нападений и др.).

1.4. Выводы по Разделу 1.

Сравнительный анализ полученных от стран – участников настоящего исследования сведений о составе деяний физических лиц, относимых к налоговым преступлениям, и подробные данные о мерах уголовной ответственности за их совершение позволил в этих данных выявить сходства и различия, отметить интересные особенности ряда стран.

Полученных в ходе настоящего исследования материалов и выводов на их основе не достаточно для выработки возможных рекомендаций по заимствованию одними странами успешного опыта других стран. Вместе с тем, дальнейший детальный анализ формулировок статей налоговых

преступлений может быть выполнен заинтересованными сторонами самостоятельно с использованием результатов данного исследования.

В общем текущее состояние выполнения странами – участниками исследования рекомендации ФАТФ в части отнесения налоговых преступлений к предикатным преступлениям для легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения, выявило частичное несоответствие данной рекомендации только у двух стран: Беларуси и Украины. При этом обе страны проводят разработку нормативных документов, предусматривающих полное устранение имеющихся расхождений с указанной рекомендацией ФАТФ.

В целом анализ структуры налоговых доходов стран – участников исследования и разновидностей (способов) совершения налоговых преступлений, наносящих наибольший ущерб показал, что подразделения финансовых разведок для реализации риск-ориентированного подхода должны использовать такие данные. При этом следует учитывать, что для ПФР в первую очередь имеют значение те способы совершения налоговых преступлений, которые “оставляют следы” в финансовых операциях.

Раздел 2. Деятельность ПФР по противодействию налоговым преступлениям и легализации (отмыванию) доходов, полученных от их совершения.

2.1. Схема взаимодействия ПФР с другими государственными органами по противодействию налоговым преступлениям и легализации (отмыванию) доходов, полученных от их совершения.

Рассмотрим участие государственных органов стран – участников настоящего исследования в выявлении и расследовании налоговых преступлений.

В Республике Беларусь выявление налоговых преступлений осуществляют органы Комитета государственного контроля и налоговые органы, а также в этой работе принимают участие Министерство внутренних дел и Комитет государственной безопасности. Предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях производится следователями Следственного комитета Республики Беларусь.

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 19.07.2000 «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности» Департамент финансового мониторинга (на основании проверки (анализа) поступающей информации о финансовых операциях, подлежащих особому контролю, иных имеющихся сведений, при наличии достаточных оснований, свидетельствующих о том, что финансовая операция связана с легализацией доходов, полученных

преступным путем, либо финансированием террористической деятельности принимает решение о направлении соответствующей информации и материалов в один из правоохранительных органов в соответствии с действующими положениями о взаимодействии в сфере предотвращения легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности (далее – положения о взаимодействии).

При этом Департамент выносит постановление о приостановлении расходных финансовых операций при наличии достаточных оснований, свидетельствующих о том, что финансовые операции связаны с легализацией доходов, полученных преступным путем, либо финансированием террористической деятельности, в случае, если эти финансовые операции не приостановлены лицом, осуществляющим финансовые операции. Постановление о приостановлении расходных финансовых операций направляется лицу, осуществляющему эти финансовые операции, не позднее рабочего дня, следующего за днем вынесения такого постановления.

Сведения о подозрительных финансовых операциях могут быть представлены органам уголовного преследования и следственным органам по их запросу, если финансовая операция (финансовые операции) субъектов запроса имеют связь с получением и легализацией доходов от преступной деятельности. Основания для представления такой информации предусмотрены двусторонними положениями о взаимодействии.

Взаимодействие органа финансового мониторинга и налоговых органов осуществляется в рамках Закона Республики Беларусь от 19.07.2000 «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования террористической деятельности».

В Литве главным ведомством в выявлении и расследовании налоговых преступлений является Служба расследований финансовых преступлений при Министерстве внутренних дел Литвы. Вместе с тем, прокурор, который руководит досудебным расследованием дела, имеет право поручить другим органам, занимающимся досудебным расследованием, расследовать данное конкретное преступление.

Важно так же отметить, что Служба расследований финансовых преступлений является подразделением финансовой разведки. Служба подписала соглашения о сотрудничестве с Государственным Налоговым Инспектором, Специальной Службой Расследований и также с другими правоохранительными органами Литовской Республики.

В Таджикистане выявление и расследование налоговых преступлений входит в компетенцию Налогового комитета Республики Таджикистан и Агентства по борьбе с коррупцией при правительстве Республики Таджикистан.

ПФР Таджикистана участвует в противодействии налоговым преступлениям, взаимодействуя с Налоговым комитетом по запросам в двухстороннем режиме.

В Турции раскрывать и расследовать налоговые преступления, уполномочено руководство налогового ведомства.

MASAK (ПФР Турции) в случае обнаружения проблем, связанных с совершением налоговых преступлений, выявленных в ходе анализа и оценки соответствующих заявлений или при выявлении подозрительных отчетов о финансовых операциях, MASAK информирует об этом компетентные налоговые органы с целью проведения налоговой проверки

В России в выявлении и расследовании налоговых преступлений участвуют следующие органы государственной исполнительной власти:

- Федеральная налоговая служба, в том числе ее территориальные органы (межрайонные и межрегиональные налоговые инспекции), в рамках своей компетенции, установленной законодательством Российской Федерации в области налогов и сборов;
- Министерство внутренних дел Российской Федерации в части выявления и расследования налоговых преступлений. Так же данное министерство участвует совместно с налоговыми органами в налоговых проверках и мероприятиях налогового контроля за полнотой и правильностью исчисления налогов и сборов;
- Следственный комитет Российской Федерации – в части осуществления предварительного следствия по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. СК России так же реагирует на материалы налоговых органов, направленных в соответствии с п.3 ст. 32 Налогового кодекса Российской Федерации;
- Федеральная служба по финансовому мониторингу, в части направления информации и материалов в правоохранительные и налоговые органы, связанных с возможным отмыванием доходов, полученных от совершения налоговых преступлений.

ПФР России по запросам правоохранительных органов и в инициативном порядке проводит финансовые расследования, связанные с уклонением от уплаты налогов. По результатам данных расследований информация и материалы передаются в правоохранительные и налоговые органы. Передача информации и материалов в налоговые органы введена Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям”. В связи с этим практика взаимодействия ПФР России и налоговых органов в части противодействия налоговым преступлениям только недавно начала развиваться.

В Узбекистане в соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан № ПП-331 от 21 апреля 2006 года Департамент по

борьбе с налоговыми, валютными преступлениями и легализацией преступных доходов при Генеральной прокуратуре Республики Узбекистан определен специально уполномоченным государственным органом по вопросам противодействия легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансированию терроризма и выполняет функции национального ПФР.

При этом согласно указанному постановлению Президента Республики Узбекистан Департамент также является самостоятельным специализированным уполномоченным правоохранным органом основной целью которого является организация и проведение оперативно-аналитической, сыскной работы в сфере борьбы с налоговыми преступлениями.

В сфере борьбы с налоговыми преступлениями Департамент выполняет следующие функции и задачи:

- обеспечение реализации государственной налоговой политики, расширение базы налогообложения, полноты охвата и учета налогоплательщиков, своевременное выявление и нейтрализацию возможных каналов и механизмов уклонения, ухода от уплаты налогов, путей формирования теневой экономики, фактов коррупции;
- изучение и выявление механизмов сокрытия объемов производства, прибыли (дохода), занижения объемов реализованной продукции, товаров (работ, услуг), реализации неучтенной (не имеющей подтверждающих документов) продукции (товаров) хозяйствующими субъектами, уклонения от постановки на учет в государственных налоговых инспекциях юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность;
- проведение проверок правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и платежей в бюджет хозяйствующими субъектами.

Органы Департамента осуществляют оперативно-розыскную деятельность и дознание, возбуждают уголовные дела и проводят по ним документальные проверки (ревизии).

В целях борьбы с правонарушениями в налоговой сфере Департамент взаимодействует с органами государственной налоговой службы, органами и агентами валютного контроля, в том числе путем проведения совместных проверочных мероприятий и обмена оперативно-значимыми данными.

Департамент осуществляет взаимодействие с соответствующими службами других правоохранительных органов, разрабатывает и реализует долгосрочные и текущие программы мер в сфере ПОД/ФТ и борьбы с налоговыми преступлениями, производит взаимный обмен информацией о налоговых правонарушениях и правонарушениях в сфере ПОД/ФТ,

осуществляет с другими правоохранительными органами мероприятия по обмену оперативной информацией, розыску и задержанию лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и совершивших налоговые и валютные преступления.

Департамент так же обеспечивает взаимодействие с подразделениями прокуратуры по всему спектру вопросов с тем, чтобы процессуально содействовать расследованию возбужденных уголовных дел по налоговым и валютным преступлениям, а также преступлениям, связанным с легализацией (отмыванием) доходов, полученных от преступной деятельности, и финансированием терроризма;

В выявлении налоговых преступлений в рамках своей компетенции так же участвуют Государственный налоговый комитет и Государственный таможенный комитет.

В соответствии с пунктом 5 статьи 345 Уголовно-процессуального кодекса Республики Узбекистан уголовные дела по статьям 184 Уголовного кодекса имеют альтернативную подследственность.

Согласно статье 344 Уголовно-процессуального кодекса Республики Узбекистан предварительное следствие производится следователями прокуратуры, органов внутренних дел и Службы национальной безопасности.

На Украине расследование преступлений по статьям 212, 212¹, 222 Уголовного кодекса Украины уголовным процессуальным законодательством отнесено к компетенции следственных органов внутренних дел и органов, осуществляющих контроль за соблюдением налогового законодательства.

Выявлять преступления в сфере налогового законодательства, в пределах своих полномочий, могут контролирующие органы и в случае наличия нарушений передавать материалы в правоохранительные органы.

Кроме того, Госфинмониторинг Украины по результатам обработки и анализа информации, представляемой субъектами первичного и государственного финансового мониторинга и другими государственными органами, при наличии достаточных оснований подозревать, что финансовая операция или клиент связаны с совершением деяния определенного Уголовным кодексом Украины (в том числе и статьями 212, 212¹, 222) передает информацию в соответствующий правоохранительный или разведывательный орган Украины в виде обобщенных материалов.

2.2. Наиболее значимые для ПФР типологии совершения налоговых преступлений.

ПФР Литвы выделены две наиболее значимые типологии налоговых преступлений: мошенничество с налогом на добавленную стоимость с

использованием фиктивных компаний и фиктивных сделок, а так же снижение (государственных) доходов от налоговых поступлений при использовании оффшорных компаний.

ПФР Беларуси представлены следующие наиболее значимые типологии:

- a) Физические лица без государственной регистрации осуществляют торговую деятельность без уплаты налоговых платежей. Приобретение и дальнейшая реализация товаров осуществляется за наличные или электронные деньги. Данный вид типологии широко распространен в сети Интернет и может осуществляться должностными лица субъекта хозяйствования, которые часть своего оборота по приобретению и реализации товара осуществляют за наличный расчет без отражения по бухгалтерскому учету и уплате налогов.
- b) Физические лица без государственной регистрации осуществляют торговую деятельность без уплаты налоговых платежей. Приобретение товаров осуществляется за наличные деньги по минимальным ценам, а дальнейшая реализация осуществляется предприятиям потребителям от имени и по документам лжепредпринимательских структур, на счета которых производится оплата и затем обналичивается.
- c) Физические лица без государственной регистрации или должностные лица субъекта хозяйствования осуществляют торговую деятельность без уплаты налоговых платежей. Приобретение товаров осуществляется у предприятий изготовителей республики по безналичному расчету с использованием реквизитов, счетов лжеструктур. В дальнейшем товары перепродаются за наличный расчет без уплаты налогов в республике или странах таможенного союза.
- d) Должностные лица субъектов хозяйствования приобретают товар за наличные деньги или через лжепредпринимательские структуры, а затем перепродают товар по безналичному расчету предприятиям потребителям с наценкой 30 – 300 процентов. В целях минимизации сумм НДС и налога на прибыль приобретение товара оформляется субъектом хозяйствования от лжепредпринимательской структуры по цене на 1-5 процента ниже цены реализации. Таким образом, налоговые платежи платятся с минимального дохода.
- e) Должностные лица субъектов хозяйствования приобретают товар за границей, а затем перепродают товар за наличные деньги мелкорозничной торговле или через Интернет с наценкой 30-300 процентов. В целях минимизации сумм НДС и налога на прибыль реализация товара оформляется субъектом хозяйствования в адрес лжепредпринимательской структуры по цене на 1-5 процента выше цены приобретения. Таким образом, налоговые платежи платятся с минимального дохода.

Для финансовой разведки эффективны для использования типологии, в которых задействованы лжепредпринимательские структуры. Установление в ходе анализа минимальных платежей, уплачиваемых субъектом в бюджет (менее 3-5 процентов с оборота по счету) свидетельствует о том, что анализируемый субъект может уклоняться от уплаты налоговых платежей.

ПФР России только начал нарабатывать практику противодействия налоговым преступлениям, недавно отнесенным к предикатным Федеральным законом от 28.06.2013 № 134-ФЗ.

Вместе с тем, следует отметить следующие распространенные типологии совершения налоговых преступлений:

- а) типология использования “подставных” компаний для вывода прибыли организации из под налогообложения и неуплаты НДС;
- б) комплексная типология уклонения от уплаты налогов организациями, специализирующимися на торговле импортными товарами;
- в) комплексные типологии уклонения от уплаты налогов ювелирными компаниями

В части противодействия преступлениям, связанным с незаконным возмещением НДС, такая практика уже наработана. Наиболее часто используются следующие типологические схемы, нацеленные на незаконное возмещение НДС:

а) Схема «затоваривания».

Данная схема заключается в создании налогоплательщиками фиктивного документооборота при отсутствии реального движения товара (приобретение, транспортировка, передача на хранение).

Налогоплательщик – покупатель заявляет вычет по НДС по приобретенным товарам и посредством фиктивного документооборота создает видимость дальнейшей реализации. При этом зачастую осуществляется фиктивная реализация лишь части ранее приобретенного товара.

Экономическими признаками применения данной схемы может служить минимальная численность сотрудников, отсутствие складских помещений (или их нахождение в другом регионе), отсутствие документации на приобретенные товары, что исключает возможность установления производителей товаров.

б) Схема с авансами, уплаченными поставщикам.

При применении данной схемы денежные средства перечисляются со счета одного налогоплательщика через цепочку поставщиков (в т.ч. фирм – «однодневок») в качестве частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), при этом реального движения товаров (оказания услуг, выполнения работ) не осуществляется.

Налогоплательщик, предъявивший НДС к возмещению из бюджета, перечисляет денежные средства поставщикам, которые, в свою очередь, исчисляют НДС с сумм полученных авансов и предъявляют к вычету суммы

налога, перечисленные поставщику следующего звена в качестве частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Налогоплательщик - поставщик, выступающий конечным звеном в данной схеме, является фирмой – «однодневкой», не исчисляет и не уплачивает НДС при получении денежных средств в качестве аванса.

Результатом применения данной схемы является незаконное возмещение НДС с последующим обналичиванием денежных средств, либо выводом их за рубеж путем перечисления со счета фирмы – «однодневки» (фирм – «однодневок» разных звеньев) на счета иностранных организаций.

с) Схемы при импорте товаров.

Схема с реализацией ввезенного товара по договору комиссии.

Результатом данной схемы является занижение налогоплательщиками выручки от реализации импортных товаров посредством заключения договоров комиссии на реализацию импортных товаров на территории Российской Федерации.

К таким налогоплательщикам относятся импортеры, не отражающие в декларации по НДС реализацию ввезенного товара, при этом заявляя вычет налога, уплаченного таможенными органами.

Схема с «накручиванием» стоимости импортируемого товара.

Результатом данной схемы является участие фирмы – «однодневки» (фирм – «однодневок»), выступающей в качестве промежуточного звена в цепочке взаиморасчетов между налогоплательщиком – торговой организацией и импортером. Указанным способом увеличивается стоимость импортируемого товара, при этом зачастую продолжением данного механизма является схема с «затовариванием».

Конечной целью применения данной схемы является незаконное возмещение НДС, а также вывод части денежных средств на счета иностранных организаций в качестве оплаты за иностранный товар.

д) Схема при экспорте товара.

Указанная схема незаконного возмещения НДС применяется налогоплательщиками при экспорте товаров с использованием фиктивного документооборота и с участием фирм – «однодневок», за счет которых (фирм – «однодневок») увеличивается стоимость экспортируемых товаров. Зачастую применяются договора комиссии.

Экономическими признаками применения данной схемы может служить то, что у поставщиков и грузоотправителей товара отсутствуют основные средства, персонал, транспортные средства, что свидетельствует об отсутствии возможности для осуществления операций по приобретению, хранению, транспортировке товара.

е) Схема с недвижимым имуществом.

Результатом данной схемы является перепродажа недвижимого имущества в короткий период времени с существенным увеличением его стоимости через цепочку продавцов, являющихся фирмами – «однодневками» или организациями, которые после совершения сделки реорганизуются, либо ликвидируются.

Указанные налогоплательщики – продавцы последовательно заявляют суммы НДС к возмещению из бюджета, осуществляя реализацию недвижимого имущества в последующих налоговых периодах (кварталах). При этом к уплате отражаются незначительные суммы налога.

Признаками применения данной схемы могут служить: участие в финансовой хозяйственной деятельности ограниченного круга организаций, в т.ч. аффилированных между собой, использование в расчетах не обеспеченных собственными векселей, отсутствие имущества, существенное наращивание продажной стоимости имущества, короткий промежуток времени для оформления сделок.

f) Схема при осуществлении капитального строительства.

Указанная схема основана на возмещении НДС участником строительства, осуществляющим функции заказчика – застройщика, который в свою очередь является аффилированным лицом по отношению к инвестору.

В данном случае обеспечением по возврату заемных средств выступают собственные векселя заказчика – застройщика, не имеющие реального обеспечения и являющиеся бессрочными.

Таким образом, при невозможности погашения векселей по завершению капитального строительства единственным способом погашения долга будет являться передача достроенного объекта основных средств (или объекта незавершенного строительства) на баланс учредителя.

При проведении финансовых расследований следует обращать внимание на следующие обстоятельства в отношении участников (налогоплательщиков, возместивших налог из бюджета, и их контрагентов) подозрительных операций при подозрении на незаконное возмещение НДС из бюджета:

1) прямые:

- непредставление налоговой и бухгалтерской отчетности;
- нахождение руководителя (участника, учредителя) в розыске;
- «массовый» (10 и более случаев) участник (заявитель, учредитель, руководитель);
- неоднократное изменение места нахождения юридического лица;
- место нахождения совпадает с адресом «массовой регистрации»;
- место нахождения организации и место нахождения (место жительства) ее участников (учредителей, должностных лиц) располагаются в различных субъектах Российской Федерации;
- организация имеет один банковский счет, открытый не по месту его нахождения (в другом регионе, городе);
- получаемые из внешних источников и от иных органов государственной власти:
 - отказ физических лиц от руководства (учреждения, участия);
 - отсутствие трудовых ресурсов;

2) косвенные:

- представление «нулевой» налоговой и бухгалтерской отчетности;
- отсутствие платежей по банковскому счету на цели обеспечения

ведения финансово – хозяйственной деятельности (за аренду имущества, коммунальные услуги, электроэнергию и т.д.);

- незначительность показателей налоговой и бухгалтерской отчетности по сравнению с оборотами по банковскому счету;

- идентичность сумм, поступивших на счет и списанных со счета (с учетом списания средств, за обслуживание счета), т.е. транзитный характер операций;

- перечисление и списание денежных средств со счета организации осуществляется в течение 1 - 3 рабочих дней;

- счета налогоплательщика и его контрагента открыты в одном банке;

- немедленное (в течении 1 – 3 рабочих дней) списание зачисленного возмещения НДС в качестве погашения займа;

- обналичивание поступивших на счет денежных средств;

- государственная регистрация осуществлена непосредственно перед осуществлением сделок с проверяемым налогоплательщиком;

- недостоверные паспортные данные участников (учредителей, должностных лиц) при государственной регистрации, в том числе регистрация с указанием данных ранее утраченного паспорта.

- получаемые из внешних источников и от иных органов государственной власти:

- минимальная численность работников (1 - 2 человека);

- отсутствие налогоплательщика по указанному в Едином государственном реестре юридических лиц адресу (месту нахождения);

- отсутствие в собственности основных средств, иного имущества;

Перечень вышеуказанных обстоятельств не является исчерпывающим и может изменяться и дополняться с учетом конкретных обстоятельств, изменения законодательства и сложившейся на определенный момент арбитражной практики.

ПФР Узбекистана считает наиболее значимыми типологиями совершения налоговых преступлений следующие:

- сокрытие объема реальной выручки от продажи товаров (выполнения работ, оказания услуг) и фонда оплаты труда в налоговой отчетности;

- незаконное использование льгот по уплате налогов и обязательных платежей (полное или частичное освобождение);

- сокрытие от учета объектов налогообложения либо занижение их реальных показателей (к примеру, фактической площади земельных участков, стоимости недвижимого или движимого имущества и т.п.).

- занижение таможенной стоимости при импорте товаров.

2.3. Признаки подозрительных операций и их участников, которые могут указывать на совершение налоговых преступлений.

ПФР Беларуси выделены следующие признаки операций, которые могут указывать на совершение налоговых преступлений:

- установление в ходе анализа минимальных платежей, уплачиваемых субъектом в бюджет (менее 3-5 процентов с оборота по счету);
- наличие значительных оборотов субъекта хозяйствования реального сектора экономики с лжепредпринимательскими структурами;
- снятие значительных сумм наличными со счета.

Кроме того, в законодательстве Республики Беларусь выделены 65 признаков подозрительности финансовых операций, среди которых есть признаки, указывающие на совершение налоговых правонарушений:

- необоснованное увеличение оборотов денежных средств по текущему(расчетному) счету участника финансовой операции более чем в 3 раза по сравнению со среднемесячными оборотами по счету (оборотами за предыдущий месяц);
- несоответствие финансовой операции характеру деятельности ее участника;
- систематическое осуществление участником финансовой операции с использованием текущего (расчетного) счета финансовых операций по перечислению денежных средств на свой счет в другом банке с их последующим зачислением (возвратом) на текущий (расчетный) счет в близких по значению суммах;
- осуществление финансовых операций по получению их участником из касс банка наличных денежных средств и (или) перечислению денежных средств на карт-счета и счета физических лиц (в качестве возмещения проведенных ими расходов) в сумме, превышающей установленный законодательством предельно допустимый размер расчетов;
- отсутствие явного экономического смысла финансовой операции систематическое осуществление финансовых операций, при которых один и тот же предмет сделки продается и затем выкупается;
- систематическое осуществление финансовых операций по получению из касс банка наличных денежных средств и перечислению денежных средств на карт-счета и счета физических лиц (в качестве возмещения проведенных ими расходов) или внесению наличных денежных средств в кассы банка с последующим зачислением на счета получателей в суммах, близких

по значению или равных установленному законодательством предельно допустимому размеру расчетов;

- наличие нестандартных или необычно сложных инструкций по порядку проведения расчетов, отличающихся от обычной практики, используемой участником финансовой операции, или от обычной рыночной практики систематическое изменение клиентом порядка исполнения договорных обязательств;
- систематическое осуществление высокорисковых финансовых операций, результатом проведения которых является постоянный доход или постоянный убыток участника финансовой операции;
- существенное (более чем в 3 раза) увеличение доли наличных денежных средств, поступающих на счет участника финансовой операции, если обычными для его основной деятельности являются расчеты в безналичной форме предоставление (получение) участником финансовой операции займа, кредита на условиях, предусматривающих получение (уплату) процентов и (или) иных вознаграждений (платежей) в размере, существенно отличающемся от обычной рыночной практики;
- пренебрежение участником финансовой операции заведомо более выгодными условиями осуществления финансовой операции (тарифом комиссионного вознаграждения, ставками по вкладам (депозитам) и другими); предложение участником финансовой операции заведомо необычно высокого вознаграждения или вознаграждения, отличающегося от обычно взимаемого при оказании такого рода услуг;
- возврат участником финансовой операции - резидентом ранее полученного аванса нерезиденту по договору поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в случаях, когда такая финансовая операция носит систематический характер;
- уплата неустойки (штрафа, пени), компенсационных выплат и иных платежей, не связанных с оплатой предмета сделки, в размере, существенно отличающемся от обычной рыночной практики;
- систематическое осуществление участником финансовых операций по снятию поступающей выручки в наличной форме, ее перечислению на карт- счет или использованию для покупки наличной иностранной валюты, если суммы финансовых операций не соответствуют характеру деятельности их участника;
- прохождение по счетам участника финансовой операции денежных средств, значительно превышающих реальные его возможности в бизнесе либо заявленные ожидаемые показатели, осуществление финансовых операций на значительные суммы организациями, с момента создания которых прошло менее шести месяцев;

- систематическое осуществление участником финансовых операций без явного экономического смысла, связанных с поступлением денежных средств от нескольких контрагентов и сопровождающихся последующим перечислением, в том числе с покупкой или конверсией иностранной валюты, этих денежных средств в полном или подавляющем объеме разовое или неоднократное в течение анализируемого периода;
- перечисление (получение) участником финансовой операции денежных средств в рамках договоров, предусматривающих оказание маркетинговых, консультационных или исследовательских услуг;
- осуществление нескольких финансовых операций, каждая из которых в отдельности не является подозрительной, но по совокупности признаков такие финансовые операции вызывают подозрение, что они осуществляются в целях: уклонения от уплаты налогов, сборов (пошлин); занижения тарифных платежей за счет недостоверного декларирования ввозимых товаров; легализации доходов, полученных преступным путем; финансирования террористической деятельности;
- явное несоответствие договорной и действительной стоимости предмета сделки (кроме объекта недвижимости, прав на него);
- существенное отличие стоимости объекта недвижимости (прав на него) от обычной рыночной стоимости такого объекта (прав на него);
- неоднократное проведение участником финансовой операции аналогичных финансовых операций в целях дробления суммы необычно крупной сделки и (или) уклонения от регистрации в специальном формуляре.

В Литве Правительство Республики одобрило Список признаков, на основании которых денежная операция или транзакция должна рассматриваться как подозрительная или необычная (Решение № 677 от 9/07/2008 г). Список признаков, на основании которых клиент соотносится с низким риском отмыывания денег и/или финансирования терроризма и такой же Список признаков, по которым клиент соотносится с высоким риском (Решение № 942 от 24/09/ 2008 г). Каждый индикатор, удовлетворяющий критерию в указанных документах, может помочь:

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=421113

http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=421114

В ПФР России в дополнение к системе кодирования сообщений об операциях, поступающих от подотчетных организаций, автоматизировано формирование признаков подозрительности операций и их участников. Ряд из этих признаков прямо или косвенно указывает на возможное совершение налоговых преступлений.

Так, например, для операций формируется признак транзитности, который указывает на отсутствие экономического смысла в операции и возможную попытку удлинить цепочку контрагентов, на которые возможно необоснованно отнесены затраты организации – плательщика.

Для участников операций – организаций, рассчитывается набор признаков подозрительности, характерных для фирм-однодневок.

Расчет признаков обеспечивается компонентой автоматической классификации, реализованной на базе Специализированной информационно-технологической платформы Росфинмониторинга.

По оценке **ПФР Таджикистана** операции перечисления денег в оффшорные зоны в большей степени, чем другие операции могут быть связаны с уклонением от уплаты налогов. Информационной системой ПФР фильтруются такие операции, превышающие заданное пороговое значение.

ПФР Турции предложен детализированный перечень признаков операций и их участников, которые указывают на возможное совершение налоговых преступлений:

- а) Признаки отмывания денег, применимые к физическим лицам:
 - нестандартные сделки;
 - приобретение активов (например, дома) при относительно невысоком доходе;
 - приобретение активов (например, дома) по стоимости гораздо ниже рыночной;
 - получение банковского займа при относительно низком доходе;
 - участие в операциях по перебрасыванию собственности без привлечения недвижимости;
 - операции с наличными при участии неизвестных людей (фиктивная продажа);
 - информация из внешних источников (например, правоохранительные органы, средства массовой информации);
 - использование личных счетов для проведения коммерческих операций;
 - вывод наличных за пределы страны;
 - нестандартные операции, связанные с переводом денежных средств за рубеж;
- б) Анализ получения возврата налогового вычета и признаки, имеющиеся до проведения налоговой проверки:
 - наличие нестандартных внебалансовых позиций;
 - непрозрачное право собственности;
 - право собственности принадлежит родственникам/партнерам преступников;
 - международная структура, не имеющая явных коммерческих, юридических или налоговых льгот;

- покупка или продажа акций компаний гораздо ниже или выше оценочной стоимости;
- компании/Директора зарегистрированы по адресу иностранной компании-поставщика услуг;

с) информация из внешних источников:

Нестандартные статьи балансового отчета

- паевые вклады капитала не пополняются за счет предыдущих возвратов налоговых выплат;
- проценты, которые копятся по кредиторской, либо дебиторской задолженности;
- чересчур высокие запасы наличности;

Нестандартные статьи отчета о прибылях и убытках

- резкий рост оборотов/продаж;
- резкое увеличение объемов прибыли;
- коэффициент роста затрат и продаж не совпадает с общей ситуацией в данной отрасли промышленности;

д) Признаки, выявляемые в ходе проверки

Нестандартные деловые операции и партнеры, вызывающие подозрение

- предприниматель плохо осведомлен о характере своего бизнеса;
- сделка не соответствует профилю компании с точки зрения товара или услуг;
- сделка не имеет под собой очевидных экономических оснований;
- наличие факта сделки или предварительных договоренностей при отсутствии подтверждающих документов;
- сделки с оффшорными компаниями;
- сделки с преступниками, находящимися под подозрением, или с их партнерами;
- заказчики, кредиторы и заемщики, которых невозможно идентифицировать;
- сделки с деловыми партнерами с заказчиками, имеющими один и тот же адрес;
- сделки идентифицируются как продажа активов, однако доказательства проведения сделок отсутствуют;

Нестандартные денежные потоки

- выплаты в адрес третьих сторон или от третьих сторон, не участвующих в сделке;
- выплаты в адрес оффшорных компаний или от оффшорных компаний или проводки по счетам, не имеющим отношения к сделке;

- использование банковского счета компании в качестве счета для перемещения наличности;
- неясное происхождение денежных средств;
- номиналы и валюта не соответствуют области промышленности;
- банковские депозиты, не заявленные в обороте (продажи);
- денежные потоки, не имеющие под собой очевидных экономических обоснований, и не имеющие подтверждающей документации;
- нестандартное использование кредитных карт или долговых инструментов;

Нестандартные обороты/продажи

- существенное увеличение анонимного оборота наличности/продаж;
- крупные выплаты наличными, полученные за проданные товары класса люкс;
- крупные выплаты наличными за товары, которые не были доставлены (фиктивный покупатель);
- сделки, не имеющие под собой очевидных коммерческих оснований и не подтвержденные документально;
- сделки и договоренности, которые не сопровождаются соответствующими выплатами и не подтверждаются документально;
- сделки с преступниками, находящимися под подозрением, или с их партнерами;
- сделки с использованием товаров и услуг, не соответствующих профилю компании;
- общий обзор счетов, относящихся к дорогостоящим позициям;
- стоимость продаж, в счетах по которым фигурируют неидентифицируемые компании;
- соглашения о распределении прибыли без очевидных экономических оснований;
- отсутствие подтверждающей документации;
- понесенные затраты не ведут к увеличению оборотов/продаж.

ПФР Узбекистана выделены следующие признаки операций, указывающие на возможность совершения налоговых преступлений:

- несоответствие операций хозяйствующего субъекта (поступление на расчетный счет денежных средств, за не приобретенные товары);

- нарушение сроков уплаты налогов и других обязательных платежей;
- осуществление хозяйствующими субъектами деятельности (операций) не соответствующих ее основному виду деятельности;
- внезапное увеличение оборотов по расчетному счету, не характерное для нормальной деловой практики;
- систематическое снятие наличных денежных средств со счета;
- систематическое отвлечение денежных средств хозяйствующих субъектов для предоставления займов и оплаты услуг, не имеющих отношение к ведению бизнеса;
- снижение сумм, инкассируемых на расчетные счета наличных денежных средств, у субъектов, осуществляющих наличные расчеты.

Перечисленные признаки заложены в Правила внутреннего контроля по противодействию легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансированию терроризма для организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом.

ПФР Узбекистана до всех организаций доведен Автоматизированный комплекс программных средств, в котором данные признаки отражены как код вида операции. При направлении сообщения о подозрительной операции в ПФР организация в обязательном порядке указывает код вида операции.

Кроме того в органах государственной налоговой службы Узбекистана используется механизм риск-анализа на основе единой базы данных налогоплательщиков, формирование которой осуществляется из внутренних и внешних источников.

Анализ рисков проводится по четырем основным группам:

- по общей характеристике;
- по финансовой и налоговой отчетности;
- по налогам и другим обязательным платежам;
- по результатам анализа банковского оборота.

Определение рисков по общей характеристике включает в себя такие критерии, как создание предприятия и стабильность его работы, фактический вид деятельности, частота смены руководства предприятия, режим налогообложения, финансовое состояние, результаты ранее проведенных проверок.

Определение рисков по критерию «финансовое состояние» производится на основе анализа состояния дебиторской и кредиторской задолженности, налоговой задолженности, платежеспособности и финансовой устойчивости.

Также, проверяется адрес хозяйствующего субъекта, то есть соответствует ли он его фактическому месторасположению и не значится ли адрес в списках «массовой регистрации» «фирм-однодневок».

В Государственном таможенном комитете Республики Узбекистан функционирует Единая автоматизированная информационная система (ЕАИС ГТК) для осуществления сбора, обработки и анализа информации о перемещении товаров и транспортных средств, которая также позволяет выявлять хозяйствующие субъекты, уклоняющиеся от уплаты таможенных платежей.

2.4. Наиболее характерные способы легализации преступных доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений.

По оценке **ПФР Беларуси** легализация (отмывание) доходов, полученных от совершения налоговых преступлений, наиболее часто осуществляется с помощью членов организованных преступных групп с использованием расчетных счетов, печатей, первичных учетных документов и иных реквизитов подконтрольных им группам лжепредпринимательских структур (фирм-однодневок, «подставных» компаний) осуществляется легализация доходов, полученных должностными лицами и учредителями субъектов хозяйствования реального сектора экономики в результате уклонения от уплаты сумм налогов и сборов.

ПФР Литвы выделены следующие характерные способы легализации преступных доходов, полученных в результате совершения налоговых преступлений:

- Карусельное мошенничество с налогом на добавленную стоимость;
- так называемые «зарплаты в конвертах» - когда субъект экономической деятельности платит своим работникам наличные;
- подделка документов, создание оффшорных компаний, сети фиктивных компаний и платежи за несуществовавшие или несуществующие товары (услуги);
- введение нелегально изменённых кодов на товары, подлежащие акцизу (этим способом преступники избегают налогообложения и применяют нулевую ставку).

По данным **ПФР России** наиболее характерным способом легализации преступных доходов от налоговых преступлений является вывод денежных средств в схемы «теневых» финансовых услуг с целью обналичивания или вывода их за рубеж на подконтрольные счета с последующим приобретением различных товаров и услуг, а так же недвижимости.

По оценке **ПФР Турции (MASAK)** наиболее распространение получили следующие способы отмывания денег, выведенных из под налогообложения:

- финансовая прибыль, полученная за счет неуплаты или неполной уплаты налогов, отображается в бухгалтерских документах в виде

прибыли от коммерческих операций и, как следствие, незаконная прибыль, перемешанная с законной.

- фальсифицированные продажи: прибыль, полученная в результате преступной деятельности, регистрируется как продажа. Поскольку прибыль извлекается в ходе преступной деятельности, преимущественно в наличном виде, во многих случаях имеют место фальсифицированные продажи за наличный расчет таким образом, чтобы невозможно было установить связь между клиентами и источником происхождения денежных средств. В приведенном примере поверхностный анализ информации и имеющихся документов может оказаться недостаточно перспективным и не вызовет подозрений в отмывании денежных средств.

В реальности происходит следующее: преступник размещает денежные средства, полученные незаконным путем, на счете коммерческого банка вместе со средствами, полученными от законных продаж. Незаконные денежные средства регистрируются в бухгалтерских документах таким образом, будто они были получены в результате осуществления законной деятельности, а излишняя прибыль декларируется как возврат налоговых выплат. Возможно, компании не придется выплачивать налог на излишнюю прибыль, если у нее имеются торговые убытки, а также имело место формирование фальшивых налоговых вычетов.

Источники прибыли: продажи и незаконные наличные средства или депозиты

Размещение: комбинация законной и незаконной прибыли на счетах коммерческого банка.

Расслоение: законные и незаконные прибыли

Статьи вливания: возврат налоговых выплат, финансовая отчетность, продажи, бухгалтерская документация

Инвестирование: отмывание денежных средств.

По данным **ПФР Узбекистана** характерными способами легализации незаконных доходов, полученных от налоговых преступлений являются:

- внесение незаконно полученных средств от преступной деятельности в виде доли в формирование уставных фондов других предприятий;
- перечисление средств на счета подконтрольных фирм под видом финансовых займов.

2.5. Использование возможностей информационных систем и внешних информационных ресурсов для выявления налоговых преступлений.

ПФР Литвы (Служба расследования финансовых преступлений) сотрудничает с другими правоохранительными органами через **Совместный центр анализа криминальной информации** (цели и задачи структуры – мониторить уровень преступности, анализировать причины и обстоятельства криминальных тенденций, обмениваться информацией об организованных преступных группах и крупных преступлениях с целью поиска и ареста преступных доходов), с Государственным Налоговым Инспекторатом через Центр оценки рисков (цели и задачи структуры – проводить обмен информацией и анализировать различные нарушения Налогового кодекса, определять угрозы Государственному бюджету или финансовой системе) и использует базы данных социального страхования, реестр резидентов и базу данных налогового администратора.

ПФР Таджикистана для выявления признаков налоговых преступлений в первую очередь использует возможность доступа к Базе данных Налогового комитета.

ПФР России для выявления признаков налоговых преступлений использует следующие внешние информационные ресурсы, загруженные в единое хранилище данных:

- база данных бухгалтерской отчетности юридических лиц;
- база данных недействительных паспортов граждан России;
- база данных “Однодневка”;
- базы данных ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН (государственные регистры организаций, индивидуальных предпринимателей и налогоплательщиков).

ПФР Узбекистана для выявления налоговых преступлений запрашивает и безвозмездно получает информацию, необходимую для осуществления мер по противодействию легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансированию терроризма, в том числе из автоматизированных информационных, справочных систем и баз данных.

В целях выявления фактов уклонения от уплаты налогов ПФР Узбекистана используются следующие внешние информационные ресурсы:

- базы данных органов государственной налоговой службы;
- базы данных регистрирующих и лицензирующих органов (регистрация компаний, недвижимости, выдача лицензий и т.д.);
- сведения об операциях по счетам хозяйствующих субъектов.

Заслуживает детального изучения опыт Украины по интеграции информационных ресурсов разных ведомств в сфере ПОД/ФТ.

Согласно Постановлению Кабинета Министров Украины “О Единой государственной информационной системе (далее – ЕГИС) в сфере предотвращения и противодействия легализации (отмыванию) доходов,

полученных преступным путем, и финансированию терроризма” объединены информационные ресурсы баз данных, связанных с состоянием и деятельностью участников финансовых операций, с целью проведения всестороннего анализа финансовых операций, в том числе связанные с налоговыми преступлениями, в отношении которых возникают подозрения в том, что они осуществляются в целях легализации преступных доходов и финансированию терроризма.

ЕГИС обеспечивает информационное взаимодействие государственных органов, которые в рамках своей компетенции осуществляют меры в сфере борьбы с легализацией преступных доходов и финансированием терроризма, комплексного анализа информации о незаконно полученных доходах или доходах, которые используются для финансирования терроризма, выявление способов их легализации, информационной поддержки разработки и осуществления мер противодействия легализации преступных доходов и финансированию терроризма.

Госфинмониторингу Украины государственными органами предоставляются следующие информационные ресурсы, которые используются в процессе анализа информации о финансовых операциях и других данных:

1) Министерство внутренних дел Украины:

- сведения о лицах, которые привлекаются к уголовной ответственности;
- сведения о владельцах огнестрельного оружия;
- сведения о лицах, скрывающихся от следствия, суда, без вести пропавшие, которые объявлены в розыск;
- сведения об утраченных паспорта;
- сведения о лицах, которые привлечены к ответственности за совершение административных правонарушений, предусмотренных статьями 44, 1641, 1642, 1645, 1891, 190 – 193 Кодекса Украины об административных правонарушениях;
- сведения о регистрации транспортных средств;
- сведения о похищенных автотранспортных средствах, оружие, антикварных вещах.

2) Министерство доходов и сборов Украины (объединенные Государственная налоговая служба Украины и Государственная таможенная служба Украины):

- сведения, содержащиеся в электронных копиях грузовых таможенных деклараций;
- учетные данные налогоплательщиков и сведения об их банковских счетах, взятых на налоговый учет;
- сведения о полученных доходах и уплате налогов плательщиками.

3) Государственный комитет статистики Украины:

- сведения Единого государственного реестра предприятий и организаций Украины.
- 4) Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку:
 - реестр профессиональных участников рынка ценных бумаг (торговцев, хранителей, депозитариев, регистраторов, компаний по управлению активами институтов совместного инвестирования, инвестиционных управляющих инвестиционных фондов), саморегулируемых организаций, создаваемых лицами, осуществляющими профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, организаторов торговли;
 - сведения ежеквартальной отчетности торговцев ценными бумагами о заключенных ими соглашениях, которые выполнены (закрытые позиции) на момент подачи информации;
 - сведения о владельцах пакетов акций, владеющих 10 и более процентами уставного капитала эмитентов акций;
 - сведения о стоимости чистых активов в расчете на одну ценную бумагу (акцию, инвестиционный сертификат) института совместного инвестирования и портфель ценных бумаг институтов совместного инвестирования;
 - сведения о зарегистрированных выпусках ценных бумаг перечня акционерных обществ и предприятий - эмитентов облигаций.
- 5) Государственное агентство земельных ресурсов Украины:
 - сведения о регистрации земельных участков, объектов недвижимого имущества и прав на них в соответствии с Государственным реестром прав на землю и недвижимое имущество.

Еще одной задачей настоящего исследования является выявление лучших практик в противодействии использованию «подставных» компаний и счетов «подставных» физических лиц.

Заслуживает детального изучения опыт **Беларуси** в противодействии использованию «подставных» компаний и счетов «подставных» физических лиц.

В целях предотвращения использования лжепредпринимательских структур (подставных компаний) в схемах уклонения от уплаты налогов органами финансовых расследований Комитета госконтроля (ПФР Беларуси) и налоговыми органами проводятся проверки контрагентов установленных лжеструктур в целях доначисления и взыскания налоговых платежей, не уплаченных в бюджет посредством «подставных» компаний. В случаях доказывания умысла на совершение сделок с указанными структурами, вследствие которых не уплачено налогов в крупном размере,

в отношении должностных лиц субъектов хозяйствования реального сектора экономики возбуждаются уголовные дела по статье 243 УК и проводятся проверки по статье 235 УК.

В целях повышения эффективности описанных мер дополнительно был разработан и принят Указ Президента Республики Беларусь от 26 июля 2012 г. № 332 «О некоторых мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», в который включены нормы, предусматривающие право назначения контролирующими органами внеплановых проверок организаций и индивидуальных предпринимателей, в том числе сразу после их регистрации, при наличии информации, свидетельствующей о совершении сделок с лицами, в деятельности которых установлены признаки лжепредпринимательства.

Кроме того, в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 №488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее - Указ) в республике с 01.01.2013 создан реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере (далее - реестр), который является открытым и общедоступным (размещен на официальном сайте Министерства по налогам и сборам). В названном Указе определены критерии, по которым субъекты включаются в реестр. В целом критерии разработаны с учетом имеющихся типологий деятельности лжеструктур с целью обеспечения оперативного включения последних в данный реестр. Также Указом четко определен порядок налогообложения при осуществлении операций с использованием первичных учетных документов, не имеющими юридической силы, в том числе по сделкам с «подставными» компаниями. Контролирующими органами самостоятельно принимаются решения о признании первичных учетных документов, не имеющими юридической силы, в случае наличия у них и (или) представления правоохранительными органами доказательств, опровергающих факт совершения отраженной в нем хозяйственной операции.

Кроме того, данный реестр позволил добросовестному субъекту хозяйствования еще на стадии решения о целесообразности заключения сделки получить сведения о репутации возможного контрагента, а в целях профилактики использования лжепредпринимательских структур недобросовестными субъектами через Указ и средства массовой информации разъяснено о последствиях совершения сделок с «подставными» компаниями.

ПФР Литвы для выявления «подставных» компаний и счетов «подставных» физических лиц проводится риск-ориентированный анализ, анализ активности компании, количества её сотрудников и уровня зарплат.

В Таджикистане для повышения эффективности противодействия использованию “подставных” компаний в Налоговый кодекс введены специальные статьи, предусматривающие ответственность за использование подставных “компаний”.

В Узбекистане наибольший эффект противодействия использованию данных инструментов уклонения от уплаты показали следующие меры:

- при выявлении фактов использования «подставных» организаций и физических лиц судами выносятся решения о лишении на определенный срок таких лиц прав занимать должности, связанные с исполнением организационно-распорядительных, административно-хозяйственных функций и осуществления юридически значимых действий, а также правом занятия индивидуальным предпринимательством;
- Департаментом, органами государственной налоговой службы и другими правоохранительными органами проводится регулярный мониторинг хозяйствующих субъектов, зарегистрированных по адресам «массовой регистрации».

На Украине применяется целый комплекс мер, направленных на противодействие использованию «фиктивных» фирм. Такие компании широко используются в схемах организации работы субъектов предпринимательской деятельности и могут применяться для различных незаконных финансовых операций, которые можно разделить на две основные группы:

- перечисление денежных средств в «теневой» сектор экономики;
- легализация средств, полученных незаконным путем.

Доначислении сумм налогов, не поступивших в бюджет от реально существующих предприятий и организаций в результате их взаимодействия с «фиктивными» предприятиями является многоступенчатым процессом в деятельности налоговых органов, включающие в себя следующие этапы:

- a) Установка предприятий, не находящихся по юридическому адресу, не предоставляют отчетность в налоговые органы и т.д.
- b) Признание недействительными учредительных документов «фиктивных» предприятий.
- c) Признание сделок недействительными, заключенные между реальными предприятиями и фиктивными субъектами предпринимательской деятельности (далее – ФСПД).
- d) Доначисления и взыскания в бюджет сумм сокрытых от налогообложения по оформленным актам документальных проверок реально существующих предприятий, осуществляющих

финансово-хозяйственные взаимоотношения с «фиктивными» фирмами.

- e) Возбуждение уголовных дел в отношении должностных лиц реально существующих предприятий по фактам финансово-хозяйственных взаимоотношений с «фиктивными» СПД.
- f) Ведение полноценных, всеобъемлющих информационных баз данных по выявленным ФСПД с указанием всех реквизитов и другой информации относительно ФСПД с отмененной регистрацией, по реально существующих предприятиях, осуществлявших финансово-хозяйственные взаимоотношения с «фиктивными» СПД и детальное описание этих операций.
- g) Отмена в судебном порядке государственной регистрации «фиктивных» предприятий.
- h) Организация при проведении указанных мероприятий эффективного взаимодействия между подразделениями налоговой службы, ПФР.
- i) Блокирование средств на счетах ФСПД, ареста других активов.
- j) Формирование информационной картотеки на выявленных в ходе оперативных мероприятий организаторов ФСПД, конвертационные центры, должностных лиц реально существующих предприятий, осуществляющих с ними крупные финансово-хозяйственные взаимоотношения, работников банковских учреждений, вступивших в преступный сговор с целью содействия незаконной деятельности «фиктивных» СПД, представителей силовых структур, которые имеют отношение к работе ФСПД.

2.6. Планируемые ПФР мероприятия, нацеленные на повышение эффективности противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения.

В целях повышения эффективности противодействия налоговым преступлениям и последующей легализации (отмывания) денежных средств **ПФР Литвы** организует работу по следующим направлениям:

- дальнейший анализ дел по международному мошенничеству, анализ активности фиктивных компаний;
- анализ подозрительных транзакций, проводящихся по счетам нерезидентов и оффшорных компаний в литовских финансовых учреждениях, анализ отношений нерезидентов и оффшорных компаний с различными литовскими операторами финансовых услуг;
- анализ сообщений о подозрительных операциях, сообщений о необычных операциях, мониторинг сообщений о транзакциях;

- сотрудничество с Европолом;
- сотрудничество со странами, не являющимися государствами-членами Европейского союза;
- межведомственное сотрудничество (с Таможенной Криминальной Службой, Таможенным Инспекторатом, Бюро Криминальной Полиции Литовской Республики).

В России в этом году для повышения эффективности противодействия налоговой преступности инициированы доработки законодательства. Так, Президент Российской Федерации предложил вернуть в законодательство норму, позволяющую возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям на основании материалов, полученных правоохранительными органами, а не только налоговыми, как это установлено сейчас.

Соответствующий законопроект - "О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ" внесен в Госдуму и размещен в ее базе данных.

Менее двух лет - с декабря 2011 года - в Уголовно-процессуальном кодексе просуществовала норма, согласно которой "поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199 Уголовного кодекса РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела".

Это ограничение стало одной из основных причин низкой эффективности раскрытия налоговых преступлений - оно существенно затруднило "использование в уголовном процессе имеющихся результатов оперативно-розыскных мероприятий, проводимых органами внутренних дел Российской Федерации в рамках борьбы с налоговой преступностью".

В связи с этим президент счел необходимым ввести общий порядок рассмотрения вопроса о возбуждении уголовного дела по статьям 198 - 199.2 УК РФ, "что обеспечит комплексный подход к противодействию экономическим преступлениям, реализации возможностей правоохранительных органов и использованию поискового потенциала оперативно-розыскной деятельности для документирования налоговых преступлений и установления умысла на их совершение".

В ПФР России для повышения эффективности противодействия налоговым преступлениям планируется прежде всего расширить сотрудничество с ФНС России, в том числе в части использования дополнительных информационных ресурсов данного ведомства (БД дисквалифицированных лиц, БД банковских счетов организаций, БД годовой среднесписочной численности сотрудников организаций и другие). Кроме того, планируется расширить набор рассчитываемых автоматически признаков подозрительности операций и их участников.

ПФР Таджикистана заключил соглашение о сотрудничестве с Налоговым комитетом и планирует наладить с ним тесное взаимодействие, в

том числе провести обновление ряда баз данных. Кроме того, планируется проведение семинаров и тренингов в сфере ОД/ФТ.

В текущем году в **ПФР Узбекистана** для повышения эффективности противодействия налоговым преступлениям запланировано следующее:

- дальнейшее усиление профилактических мероприятий для предупреждения налоговых преступлений, в том числе проведение широкой разъяснительной работы среди граждан и предпринимателей по вопросам налогово-бюджетной политики, налогообложения, предоставляемых государством льгот и преференций по поддержке бизнеса;
- усиление работы по выявлению новых каналов и механизмов уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере и выработка механизмов по их нейтрализации;
- расширение сотрудничества и взаимодействия с другими правоохранительными органами, органами налоговой и таможенной службы, валютного контроля и иными контролирующими органами.

В настоящее время, Госфинмониторингом Украины разрабатывается проект закона, которым планируется урегулировать вопрос об отнесении преступлений в сфере налогового законодательства, к предикатным, предшествующих легализации (отмыванию) доходов.

2.7. Примеры интересных финансовых расследований, связанных с анализом налоговых преступлений и (или) легализацией доходов, полученных от них.

Примеры ПФР Узбекистана

Пример 1

Должностные лица предприятий «А» и «Б» заключили договор с зарубежной фирмой «С» по покупке оборудования по завышенным ценам, тем самым заключили заведомо невыгодную сделку, причинившую особо крупный ущерб интересам республики.

Впоследствии предприятия «А» и «Б», являясь победителями тендерных торгов по поставке оборудования бюджетным организациям, импортировали оргтехнику и комплектующие материалы, учебно-лабораторное оборудование, закупленное по завышенным ценам.

Кроме того, должностные лица предприятий «А» и «Б» незаконно пользовались льготами по уплате таможенных пошлин, в результате чего руководители указанных предприятий уклонились от уплаты таможенных пошлин в особо крупном размере. Полученные таким образом незаконные доходы (сокрытые суммы таможенных пошлин) были впоследствии

легализованы путем предоставления долгосрочных беспроцентных финансовых займов, пополнения уставных фондов и выплаты дивидендов своим дочерним предприятиям.

Пример 2

Гражданин А учредил ряд предприятий «Б», «В» и «Г» на имя подставных граждан и осуществлял через данные предприятия незаконное обналичивание денежных средств. Так, предприятию поступали денежные средства за выполненные работы и оказанные различные услуги, которые направлялись на закупку высоликвидных товаров, которые реализовывались за наличный расчет, а выручка не инкассировалась в банк.

В целях уклонения от уплаты налогов гражданин А в финансовой и налоговой отчетности предприятий «Б», «В» и «Г», сданной в налоговые органы, систематически занижал выручку от реализации товаров.

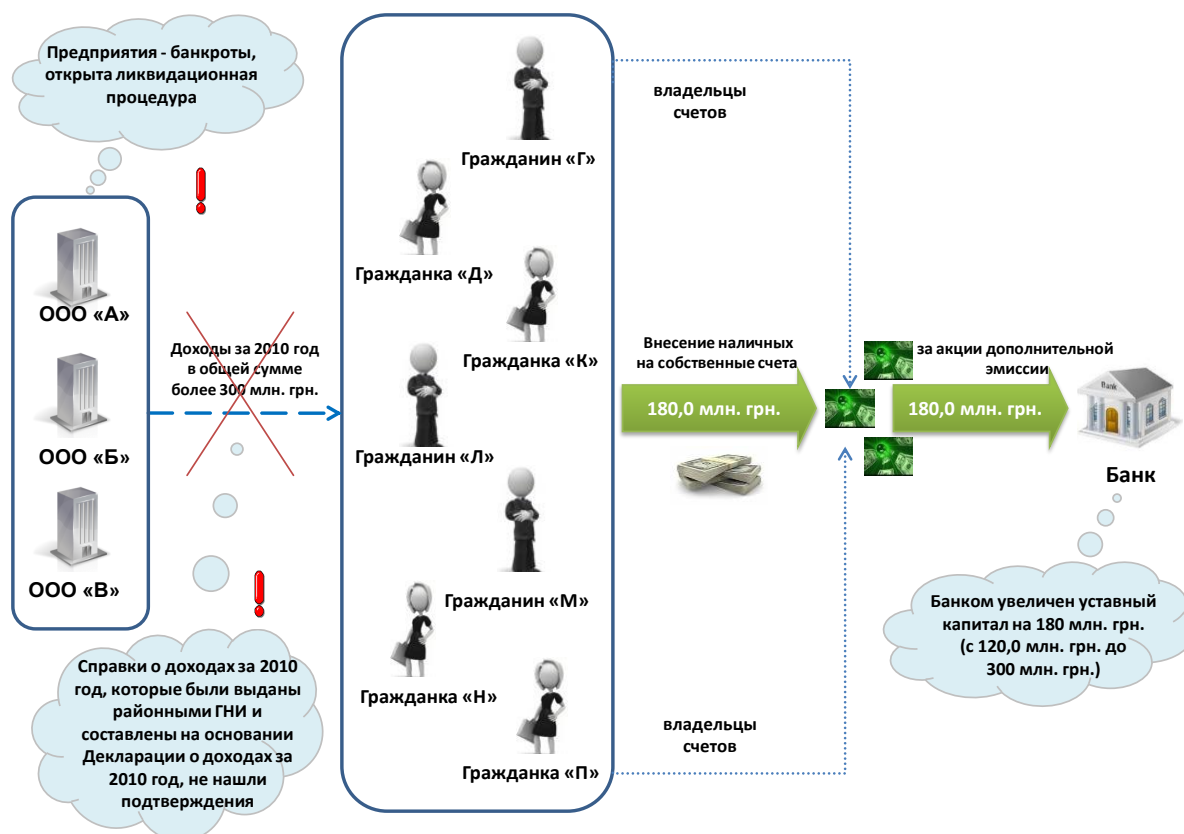
В дальнейшем, в целях легализации незаконно полученных доходов гражданин А зарегистрировал уже на свое имя предприятие «Д». Для формирования уставного фонда данного предприятия гражданин А перечислил средства с предприятий «Б», «В» и «Г», как вклад соучредителей.

Впоследствии гражданин А оформил безвозмездную передачу части долей соучредителей на свое имя, а спустя некоторое время вышел из состава учредителей предприятия «Д» и забрал долю в уставном фонде денежными средствами.

Примеры ПФР Украины

Пример 1

Семь граждан Украины произвели внесение на собственные счета наличных средств, как личных сбережений, в общей сумме 180,0 млн. грн., которые в дальнейшем, в тот же день были перечислены в пользу банковского учреждения в качестве оплаты за акции дополнительной эмиссии, осуществленной этим банковским учреждением, тем самым увеличила свой уставной капитал с 120,0 млн. грн. до 300,0 млн. гривен.



В качестве подтверждения финансового состояния физическими лицами были предоставлено банковскому учреждению Справки о доходах, которые были составлены на основании Деклараций о доходах.

Согласно Декларации о доходах, указанные граждане задекларировали получение доходов от 3 юридических лиц в общей сумме 289,1 млн. гривен.

При проверке данной информации, факт начисления и выплаты 3-мя компаниями любых доходов в пользу 7 физических лиц, удержания и уплаты подоходного налога, (как это указано в декларации о доходах), не подтвердился.

Пример 2

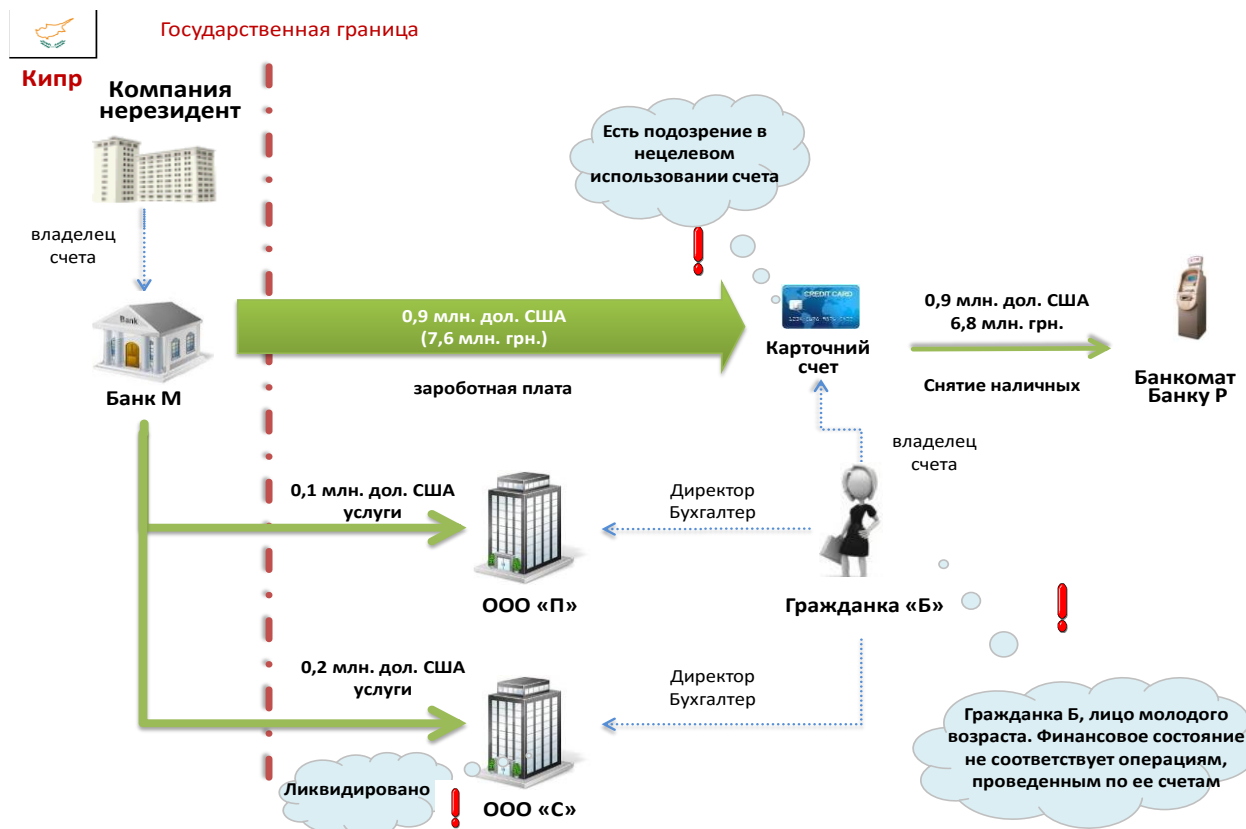
На карточный счет Гражданки «Б», зачислены средства от кипрской компании, в виде заработной платы. В дальнейшем, средства были сняты наличными владельцем счета Гражданкой «Б» через банкоматы.

Гражданка «Б» – молодая особа, имеет незначительные официально задекларированные доходы и не зарегистрирована, как физическое лицо-предприниматель.

При этом, Гражданка «Б» является должностным лицом 2-х предприятий, одно из которых после получения физическим лицом наличных ликвидировано. Одновременно оба предприятия декларировали незначительные доходы и платили минимальные налоги.

В то же время, та же кипрская компания перечисляла средства в пользу этих же юридических лиц с назначением платежа «за услуги».

Следует отметить, что размеры зачисленных в пользу 2-х вышеуказанных предприятий средств в сумме 0,3 млн. дол. США в качестве оплаты «за услуги», были значительно меньше по сравнению с зачислением на счет физического лица.



Таким образом, указанное может свидетельствовать о проведении действий, направленных на реализацию схемы уклонения от налогообложения доходов юридических лиц, подконтрольных Гражданке «Б», а также непосредственно Гражданкой «Б», путем перечисления на счет физического лица денежных средств, как фиктивной заработной платы.

Пример 3

Со счетов Гражданина «Ш» его доверенным лицом Гражданином «Г» было снято наличными 48,9 млн. гривен.

Источником происхождения средств, на счетах Гражданина «Ш» были поступления безналичных средств с карточных счетов Гражданина «Ч».

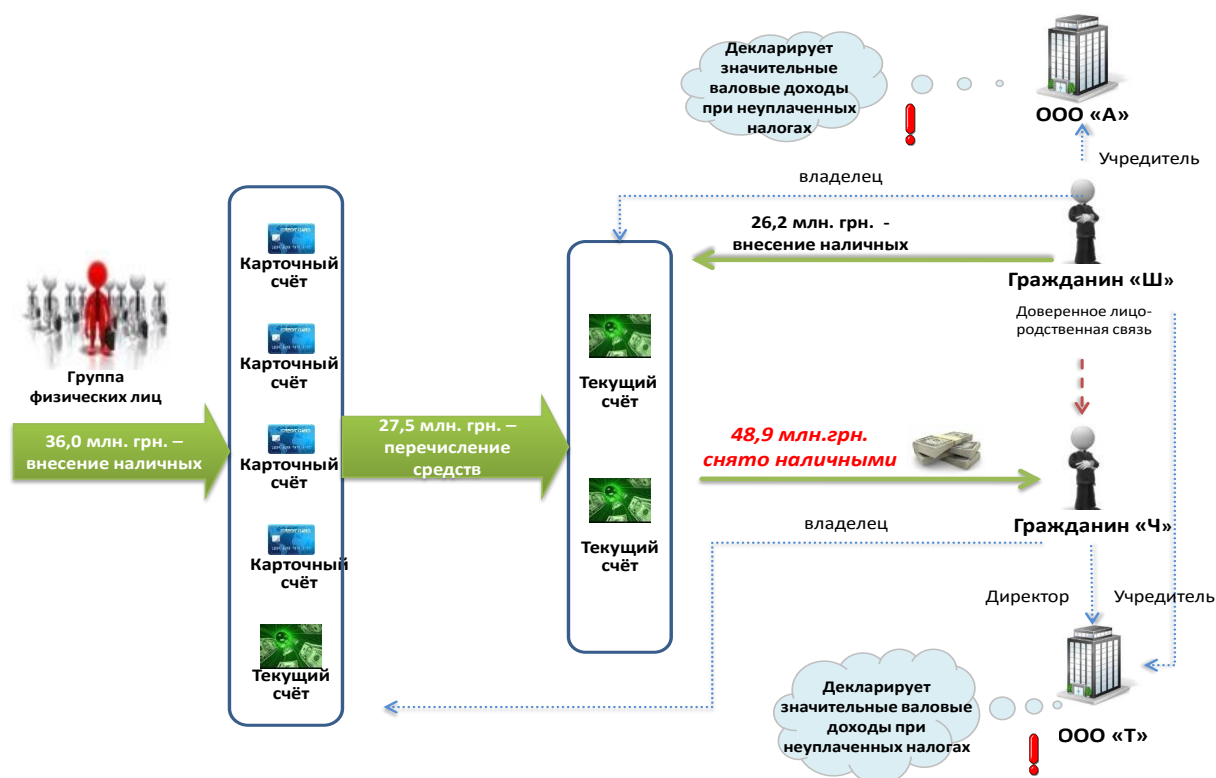
В свою очередь, источниками безналичных средств на карточных счетах Гражданина «Ч», были поступления от значительного количества физических лиц из разных регионов Украины в сумме 36,0 млн. гривен.

Информация о доходах, продажи имущества, земельных участков Граждан «Ч» и «Ш» – отсутствует.

Граждане «Ч» и «Ш» имеют общий адрес регистрации и вероятно являются родственниками.

Физические лица являются должностными лицами ООО «А» и ООО «Т».

ООО «А» и ООО «Т» декларируют значительные валовые доходы, но не платят налоги.



Таким образом, зачисленные на счета Граждан «Ч» и «Ш» средства, вероятно, являются доходами, полученными от осуществления скрытой предпринимательской деятельности, осуществляемой ими самими и подконтрольными им юридическими лицами.

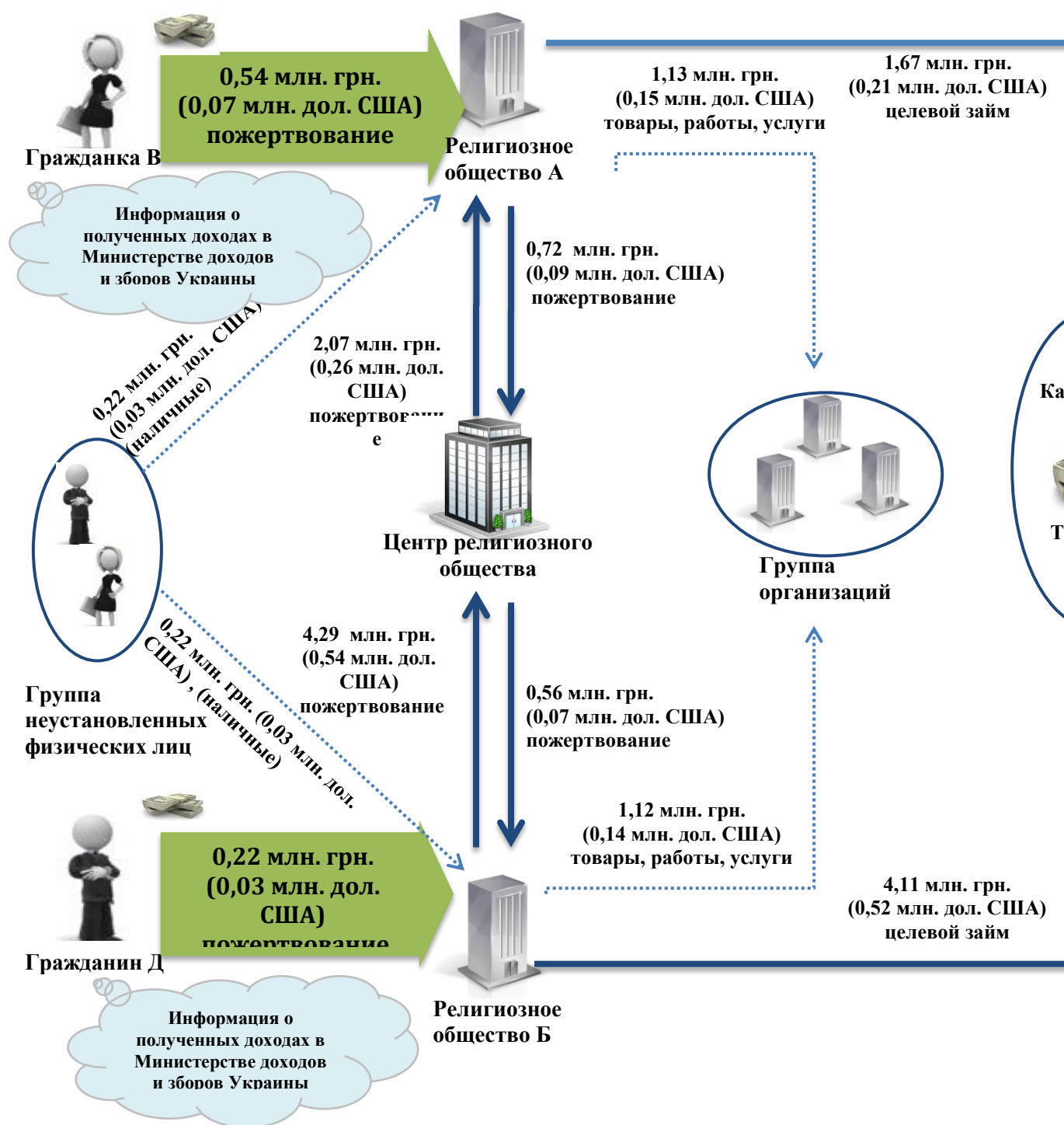
Пример 4

На счета неприбыльных организаций вносятся наличные денежные средства от физических лиц, в качестве добровольных пожертвований и благотворительных взносов, которые получены от скрытой предпринимательской деятельности, с дальнейшим перечислением на карточные и текущие счета других физических лиц.

На счета Религиозных обществ А и Б от Гражданки В и Гражданина Д, а также группы неустановленных физических лиц, было зачислено наличными деньгами 1,2 млн. грн. (0,15 млн. дол. США), добровольных пожертвований, а также 6,3 млн. грн. (0,79 млн. дол. США) получено от Центра религиозного общества.

В дальнейшем, Центр религиозного общества часть денег в сумме 5,8 млн. грн. (0,73 млн. дол. США) перечислил на карточные и текущие счета

физических лиц, как предоставление беспроцентного целевого займа в сумме 5,8 млн. гривен (0,73 млн. дол. США).



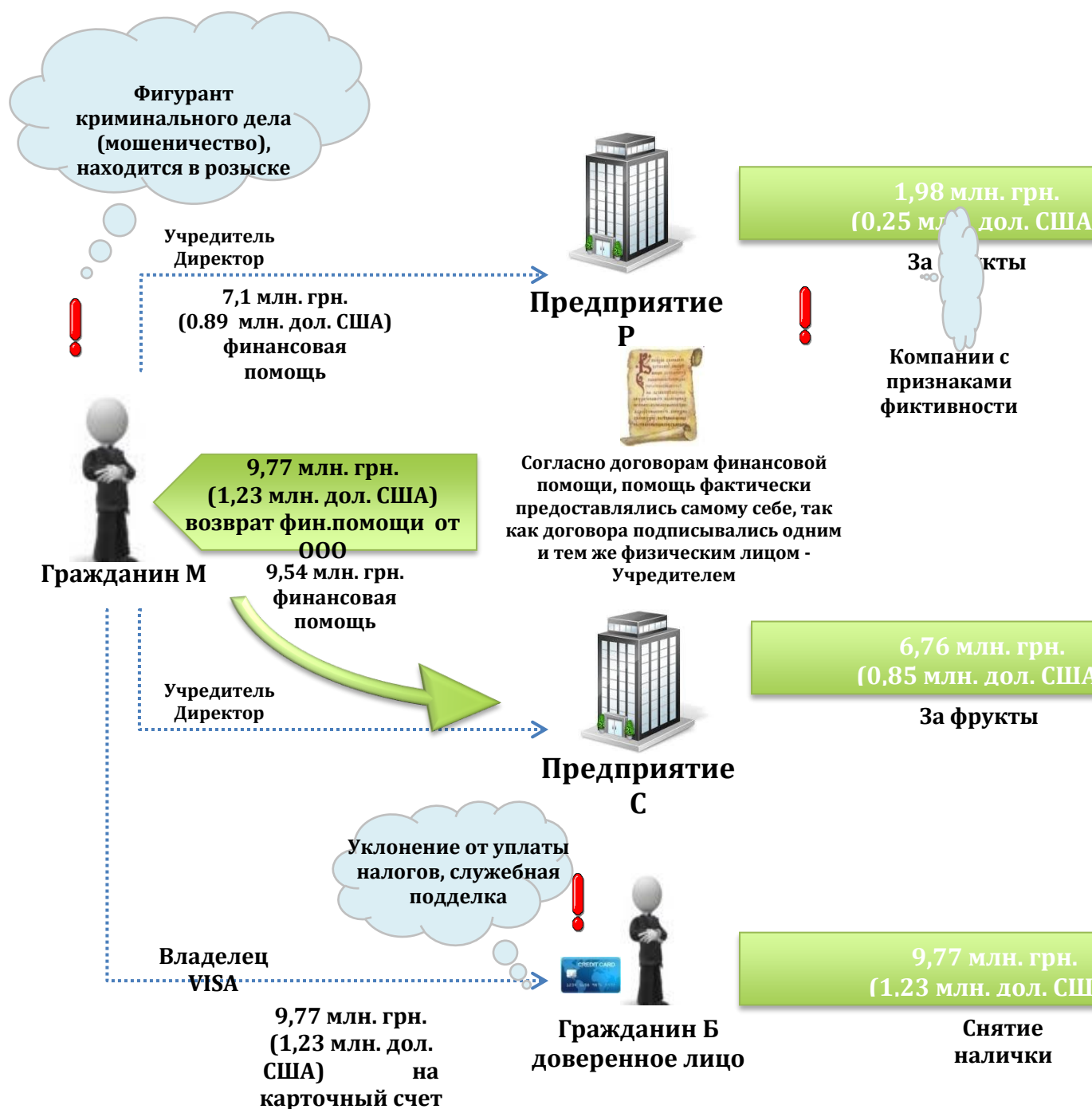
В ходе финансового расследования установлено, что через расчетные счета Религиозных обществ осуществлялись наличные операции с физическими лицами, доходы которых, вероятно, являются доходами, полученными от осуществления скрытой предпринимательской деятельности.

Министерством доходов и сборов Украины по материалам Госфинмониторинга Украины ведётся расследование.

В описанной схеме использовались такие инструменты, как добровольные пожертвования, благотворительные взносы, финансовая помощь, карточные и текущие счета физических лиц, внесение и снятие наличных денежных средств.

Пример 5

Физическим лицом, в отношении которого уже возбуждалось уголовное дело за уклонение от уплаты налогов, вносились наличные денежные средства, которые не являлись его официальным доходом, на счета подконтрольных предприятий, с дальнейшим получением этим же физическим лицом финансовой помощи.



Гражданином М осуществлено внесение наличных средств в качестве займа, на счета предприятия Р и С в общей сумме 16,6 млн. гривен (2,08 млн. дол. США).

Гражданин М – учредитель и директор предприятий Р и С. Согласно подписанным договорам финансовой помощи, займы фактически представлялись самому себе, так как договора подписывались со стороны заемщика и заимодавца одним и тем же физическим лицом – Гражданином М.

В свою очередь, внесенные средства были направлены частично на конвертацию валюты для расчетов с компаниями нерезидентами «за фрукты». Другая часть внесённых средств в сумме 9,8 млн. грн. (1,23 млн. дол. США), была снята через кассу банка доверенным лицом – Гражданином Б.

Следует отметить, что Гражданин М и Гражданин Б, являются фигурантами криминальных дел по обвинению в мошенничестве, уклонении от уплаты налогов и служебной подделке.

Таким образом, зачисленные на счета предприятий Р и С средства, вероятно, являются доходами, полученными от осуществления скрытой предпринимательской деятельности, осуществляемой Гражданином М и подконтрольными им юридическими лицами.

Министерством доходов и сборов Украины по материалам Госфинмониторинга Украины начато уголовное производство за ст. 212 «Уклонение от уплаты налогов (сборов) обязательных платежей» Криминального кодекса Украины.

В описанной схеме использовались следующие инструменты: финансовая помощь, фиктивные предприятия, карточные и текущие счета физических лиц, внесение и снятие наличных денежных средств, покупка валюты.

Пример 6

Учредителем предприятия построена схема многоуровневого маркетинга с реализации товаров народного потребления через физических лиц, с зачислением полученной торговой выручки на карточные счета учредителя и дальнейшим обналичиванием.



На карточные счета Гражданина Е с разных регионов Украины, от множества физических лиц зачислялись наличные денежные средства, в качестве пополнения счета, на общую сумму 97,6 млн. гривен (12,20 млн. дол. США).

В дальнейшем Гражданином Е денежные средства с карточных счетов были сняты наличными через банкоматы, а также кассу банка на общую сумму 97,3 млн. гривен (12,17 млн. дол. США).

Гражданин Е является субъектом предпринимательской деятельности, а также основателем Предприятия Т, которое задекларировало импорт разнообразной посуды и кухонных принадлежностей от компаний-нерезидентов, зарегистрированных в Китае и Панаме на общую сумму 115,2 млн. гривен (14,40 млн. дол. США).

В свою очередь, задекларированные Предприятием Т и Гражданином Е суммы доходов, значительно ниже сумм проведенных операций.

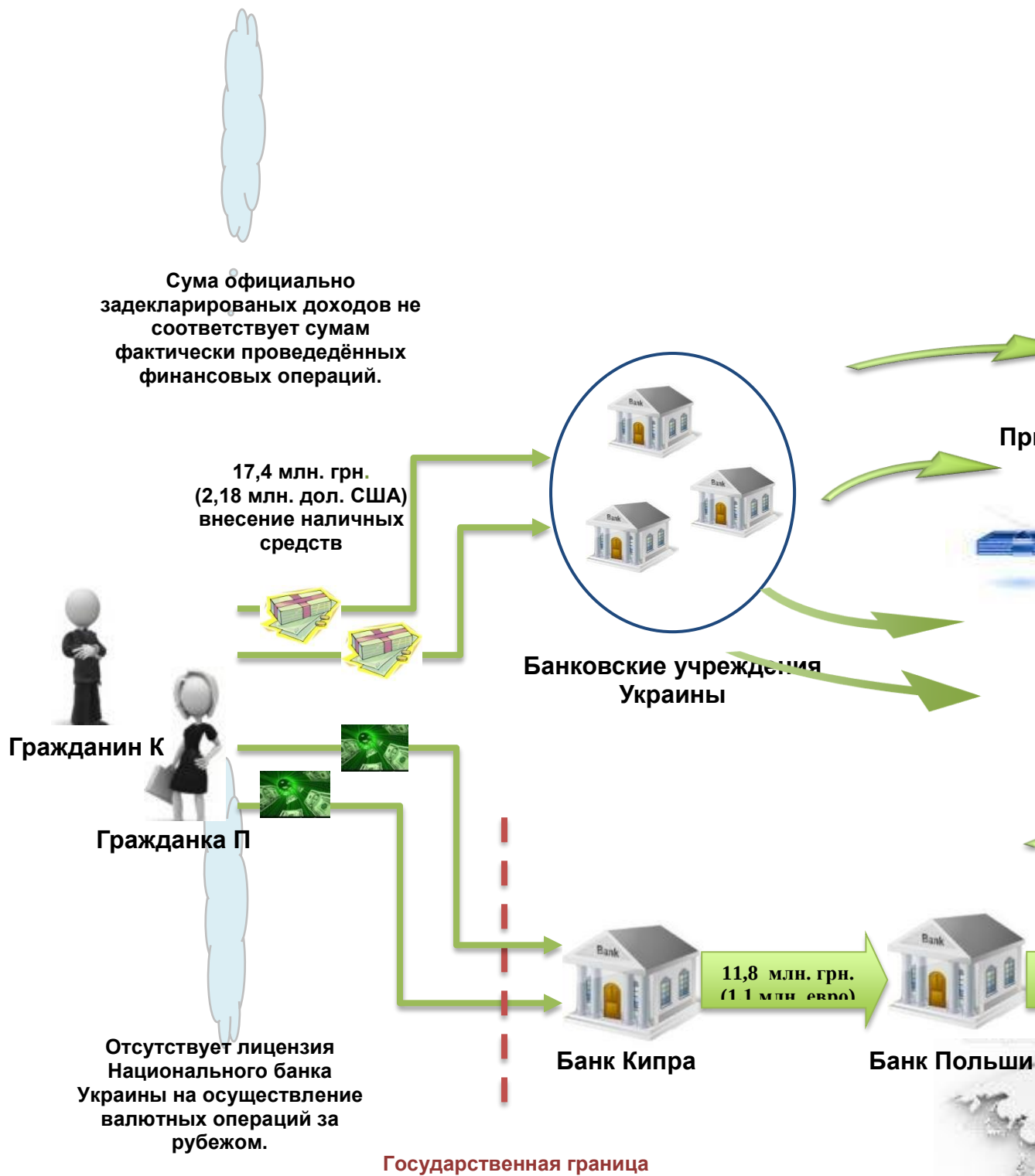
Таким образом, зачисленные на счета Гражданина Б денежные средства, вероятно, являются доходами, полученными от осуществления скрытой предпринимательской деятельности – многоуровневого сетевого маркетинга по реализации на территории Украины разнообразной посуды и кухонных принадлежностей, произведенных в Китае и Панаме.

Министерством доходов и сборов Украины по материалам Госфинмониторинга Украины ведётся расследование.

В описанной схеме использовались такие инструменты, как карточные и текущие счета физических лиц, корпоративные карточные счета юридического лица, внесение и снятие наличных денежных средств.

Пример 7

На собственные счета, физическими лицами вносились значительные суммы наличных денежных средств, которые не соответствовали официально задекларированным доходам, с дальнейшим перечислением за границу и покупкой недвижимости.



Громадянами К і П на протязі декількох років на власні рахунки, відкриті в різних банківських установах України вносились готівкові кошти в загальній сумі 17,4 млн. гривень (2,18 млн. дол. США).

В подальшому гроші були направлені на придбання нежитлових приміщень, земельних ділянок і фінансування будівництва об'єктів

недвижимости, оформлены договора ипотеки на три квартиры в центральной части города Киева.

Кроме того, гражданами К и П с собственного счёта открытого в кипрском банке были осуществлены денежные переводы в сумме 1,1 млн. евро (11,8 млн. грн.) на собственные счета, в польском банке.

В дальнейшем, 3,6 млн. польских злотых (8,9 млн. грн.) были направлены на приобретение жилья в Польше.

Суммы официально задекларированных доходов граждан К и П не соответствуют суммам фактически проведенных финансовых операций, что может свидетельствовать об использовании скрытых доходов.

Кроме того, Национальным банком Украины индивидуальные лицензии на осуществление валютных операций за рубежом гражданам Украины К и П не выдавались.

Министерством доходов и сборов Украины по материалам Госфинмониторинга Украины начато уголовное производство за ст. 212 «Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)» Криминального кодекса Украины.

В описанной схеме использовались следующие инструменты: внесение наличных денежных средств, карточные и текущие счета физических лиц, в том числе за границей, покупка недвижимости, как на территории Украины, так и за её пределами.

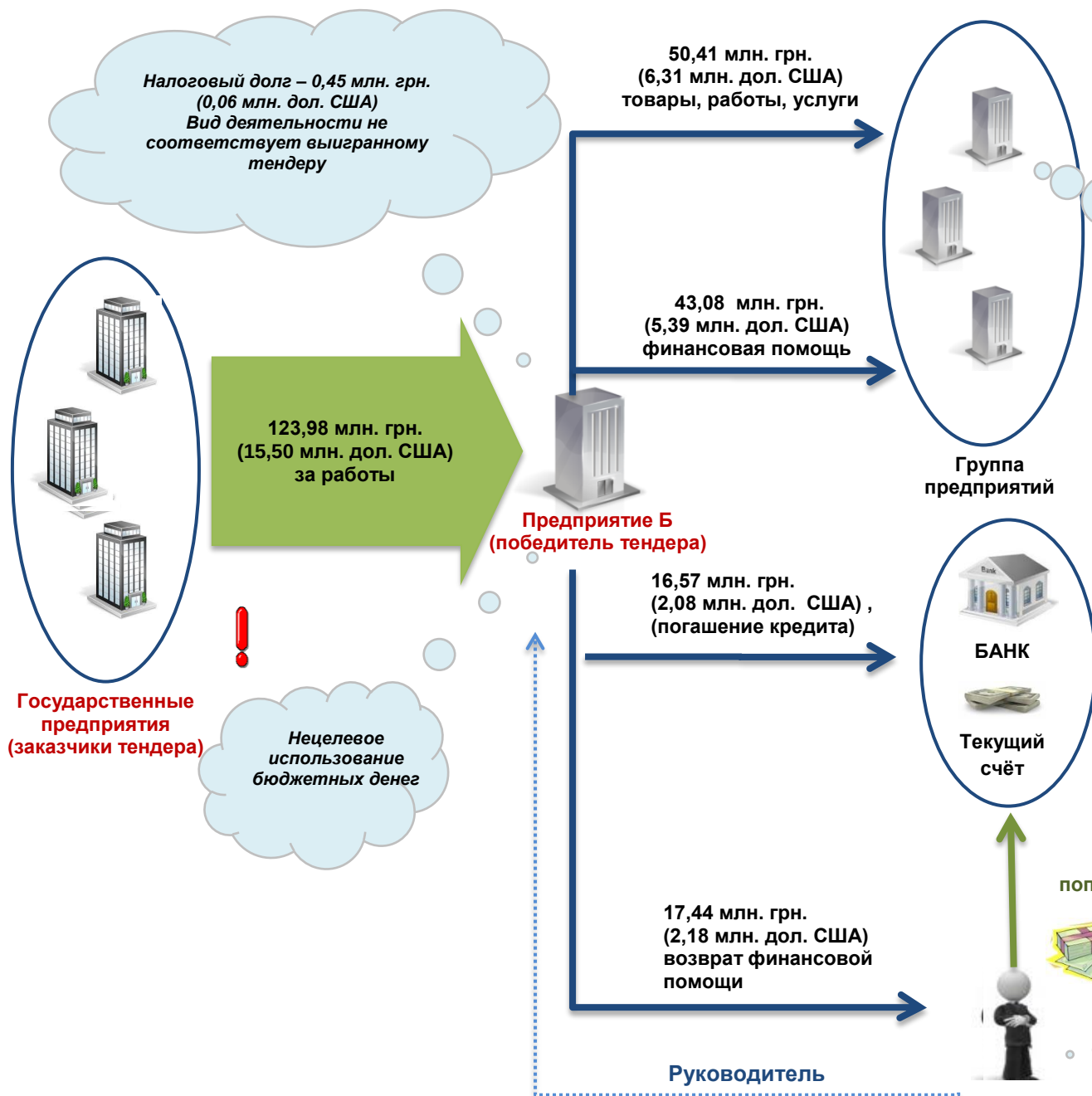
Пример 8

Нецелевое использование государственных денежных средств, перечисленных в качестве финансовой помощи, на счёт физического лица, которое является учредителем предприятия - победителя тендера, без дальнейшего декларирования полученных доходов.

Предприятием Б (победитель тендера) от группы государственных предприятий получено 123,98 млн. грн. (15,50 млн. дол. США).

В дальнейшем, указанные средства были перечислены группе юридических лиц, как оплата за товары, работы, услуги в сумме 50,41 млн. грн. (6,31 млн. дол. США) и на оказание финансовой помощи в сумме 43,08 млн. грн. (5,39 млн. дол. США), а также 16,57 млн. грн. (2,07 млн. дол. США) на погашение кредита.

Также, 17,44 млн. грн. (2,08 млн. дол. США) из которых 13,22 млн. грн. (1,65 млн. дол. США), получены от государственных предприятий, перечислены Гражданину Д (субъект предпринимательской деятельности), который является руководителем Предприятия Б, в качестве финансовой помощи.



Гражданином Д полученные денежные средства сняты наличными, с дальнейшим внесением на собственный счёт.

В ходе финансового расследования установлено, нецелевое использование государственных денежных средств, а также недекларирование доходов полученных субъектом предпринимательской деятельности.

Министерством доходов и сборов Украины по материалам Госфинмониторинга Украины ведётся расследование.

В описанной схеме использовались такие инструменты, как создание видимости проведения тендерных закупок, путём участия в них «своих» предприятий, фиктивные договора, финансовая помощь, обналичивание и пополнение текущего счёта физического лица.

Примеры ПФР Турции

Пример 1

Введение: В ходе налоговой проверки, которая проводилась налоговым органом, было выявлено, что некоторые лица получали крупные суммы в виде незаконного возмещения налогов от правительства через компании, основанные ими в первой половине девяностых годов. Данное дело было передано организации MASAK для расследования на предмет выявления преступлений по отмыванию денег.

Ход расследования: В результате расследования, проведенного организацией MASAK, было выявлено, что существовала фиктивная экспортная организация в составе трех человек, которая совершила преступление в виде незаконного получения НДС от правительства. В этом случае господин X, который являлся одним из членов указанной организации, предъявлял подложные счета экспортным организациям, которые находились в других городах, и убеждал их получить незаконный возврат НДС, а также выступал в качестве посредника при оплате комиссий нескольким компаниям, от которых были получены подложные счета. После этого он размещал прибыль, полученную в результате описанных операций, на банковском счете, открытом на имя одного из его родственников.

Г-н Y, который являлся еще одним членом указанной организации, открывал различные банковские счета от своего имени, а также от имени членов своей семьи и сотрудников с целью сокрытия истинных источников происхождения незаконного возврата НДС, полученного через компании, которыми он владел и управлял. После этого он прокручивал полученные денежные средства на указанных счетах и инвестировал в несколько активов, приобретенных от его имени, а также от имени членов его семьи.

Г-н Z выступал в качестве общественного бухгалтера в компаниях, которые сотрудничали с указанной организацией, предоставлял поддельные счета для экспортных компаний и получал комиссионные за свои услуги. На полученные денежные средства он приобретал недвижимость от имени своей супруги.

Заключение: было выявлено, что члены указанной организации незаконно возвращали НДС, тем самым получая незаконные денежные средства; денежные средства попадали к ним путем проведения нескольких транзакций через банковские счета, принадлежащие членам их семей и сотрудникам компании. Отмывание денег происходило за счет приобретения движимого и недвижимого имущества. Дело было направлено на рассмотрение государственному обвинителю.

Пример 2:

Введение

Расследование было начато по запросу, поступившему в MASAK государственным обвинителем.

Ход расследования

Расследование было начато организацией MASAK в отношении 66 подозрительных физических лиц и 19 подозрительных юридических лиц. Было выявлено, что сигареты либо производились внутри страны и затем отправлялись на экспорт, либо производились за границей, и затем нелегально ввозились в страну через сопредельные государства и реализовывались на территории Турции.

В ходе дальнейшего расследования был проведен ряд операций и получены доказательства криминального характера деятельности подозреваемых, а также было доказано, что их деятельность не ограничивалась исключительно таможенными махинациями. Их криминальная деятельность была связана с более крупной и многоуровневой организацией.

Было выявлено, что организация отмывала денежные средства, полученные от продажи сигарет, ввезенных в страну контрабандным путем, с применением системы Hawala и банковских счетов, а также переводила отмываемые денежные средства производственным компаниям в качестве “прибыли от экспорта”. Таким образом, физические и юридические лица, вовлеченные в преступную деятельность указанной организации, приобретали активы в наличной и безналичной форме за счет денежных средств, полученных в результате контрабандной деятельности.

Заключение

В соответствии с судебным решением предварительный арест был наложен на сотни объектов недвижимости и на десятки транспортных средств, принадлежащих лицам и компаниям, принимавшим участие в контрабандной деятельности, кроме того, была арестована значительная денежная сумма, которая находилась на банковских счетах. Имелось оправданное подозрение в организации отмывания денежных средств, и расследование было ускорено с целью выявления всей структуры преступной организации.

Примеры ПФР России

Пример 1.

Данный пример иллюстрирует типологию комплексного уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей компанией, специализирующейся на торговле импортными товарами, (далее, компания – организатор или компания “А”).

Компания “А” является крупной известной на рынке торговой компанией. Она имеет сайт в сети Интернет и специализируется на торговле бытовыми электрогенераторами иностранного производства. Для снижения

реальных закупочных цен Компания “А” устанавливает прямые договорные отношения с зарубежным производителем электрогенераторов, (далее – иностранная компания или Компания “К”). Однако в бухгалтерском учете эти взаимоотношения не отражаются.

При этом оплата партий поставляемого из-за рубежа товара производится Компанией А не напрямую иностранной компании, а через “канал” вывода денежных средств за рубеж. Данный канал в упрощенном виде структурно состоит из двух “подставных” компаний: российской (и оффшорной). Функционирует он следующим образом: российский участник канала (далее, компания “Б”) получает платежи от заказчика (Компании “А”) и по каким-либо формальным основаниям переводит данные средства другому участнику канала – оффшорной компании (далее, компания “С”). В свою очередь компания “С” переводит поступившие средства в адрес иностранного продавца (компания “К”), которого выбрала Компания “А”.

При этом следует отметить ряд принципиально важных обстоятельств.

Во-первых, Компания “А” переводит денежные средства компании “Б” под видом покупки того самого импортного товара (электрогенераторов), которые она договорилась купить у иностранного производителя. При этом цена электрогенераторов в договоре с компанией “Б” завышается на максимально возможную величину. Цель такого завышения – вывод из под налогообложения в “теневой” оборот реальной прибыли компании “А”. Кроме того, платеж компании “Б” включает сумму НДС (18%). При этом компания “Б” не платит никаких налогов и, следовательно, указанной суммой НДС распоряжается руководство компании “А”.

Во-вторых, указанный канал функционирует под управлением преступной группы, специализирующейся на предоставлении “теневых” финансовых услуг, которыми пользуются различные компании, в том числе Компания “А”. Таким образом, менеджмент компании “А” устанавливает определенные контакты с членами упомянутой преступной группы (передает им заказы на перевод денежных средств за рубеж и получает от них отчеты о выполнении заказов).

Чтобы оценить насколько эффективна данная типология рассмотрим пример оплаты и поставки из-за рубежа конкретной партии товара. Компания “А” по фиктивному договору купли-продажи 100 электрогенераторов безналично осуществляет платеж в адрес компании “Б” на сумму, эквивалентную 1,2 миллиона долларов США. Реальная стоимость одного электрогенератора составляет 8,5 тысяч долларов США, а стоимость ста электрогенераторов – 850 тысяч долларов США. Сумма НДС по ставке 18% составит 153 тысячи долларов США. Таким образом, в целом цена электрогенераторов была завышена примерно на 200 тысяч долларов США.

Компания “Б” переводит 1,2 миллиона долларов США по договору займа оффшорной компании “С”, на ее счет, открытый в кипрском банке. Далее 1,2 миллиона долларов США переводятся в Германию на счет

компании “К”, являющейся производителем электрогенераторов. Последняя осуществляет отгрузку в интересах компании “А” 141 электрогенератора!

С целью минимизации таможенных платежей оформление импорта электрогенераторов проводится с помощью очередной “подставной” компании.

Далее 100 электрогенераторов поступает на официальный склад компании “А” и отражается в ее бухгалтерском учете, а 41 электрогенератор поставляются на “теневой” склад и в бухгалтерском учете не отражаются.

Реализация неоприходованных электрогенераторов проводится оптовым региональным покупателям (Компания “Е”), с которыми у Компании “А” сложились доверительные отношения. При этом региональные покупатели получают от Компании “А” документы купли-продажи, оформленные от имени “подставной” Компании “Б”. Соответственно оплата данной поставки осуществляется в адрес Компании “Б”.

Рассмотренный пример показывает, что рентабельность работы Компании “А” с использованием комплексной схемы уклонения от налогов и таможенных сборов может быть очень высокой и зависит от возможности организации масштабного “теневого” товаро-денежного оборота.

Важно отметить, что организации, торгующие импортными товарами по изложенной схеме, имеют огромные конкурентные преимущества перед компаниями – конкурентами, которые не уклоняются от налоговых платежей. Вследствие этого, добросовестные компании довольно быстро становятся перед выбором: уйти с рынка или начать применять противоправные схемы уклонения от уплаты налогов. Таким образом сегмент рынка быстро криминализуется и общий объем налоговых платежей значительно сокращаются.

The diagram illustrates a complex tax evasion scheme involving several entities and transactions:

- Participants:**
 - Оптовые покупатели (Wholesale buyers):** Represented by an icon of people.
 - КОМПАНИЯ «А» (компания-организатор схемы):** The main organizing company, represented by a building icon.
 - «Канал» вывода денежных средств за рубеж:** A red-bordered box containing:
 - Фиктивные фирмы «Б» (Fictitious company B):** Represented by a building icon in a hexagon.
 - Компания «С» (офшор) (Offshore company C):** Represented by a building icon.
 - Иностранный продавец (компания «К»):** Foreign seller (company K), represented by a factory icon.
 - «Теневой» склад организации «А» (Shadow warehouse of company A):** Represented by a warehouse icon.
 - Фиктивные фирмы «Д» (Fictitious company D):** Represented by a building icon in a hexagon.
- Transactions and Flows:**
 - Flow 1 (Green):** **Частичная оплата за товар** (Partial payment for goods) from Wholesale buyers to Company A. **1,2 млн. \$ США переводят/слит** (1.2 million USD is transferred/drawn) from Company A to the offshore company C via the fictitious company B. **1,2 млн. \$ США оплата за товар** (1.2 million USD payment for goods) from Company C to the foreign seller K.
 - Flow 2 (Purple):** **Поставка товара официального склада и «теневого» склада** (Supply of goods from official warehouse and shadow warehouse) from Company A to Wholesale buyers. **41% товара** (41% of goods) from Company A to the shadow warehouse. **Поставка товара на сумму 1,2 млн. \$ США** (Supply of goods for 1.2 million USD) from the shadow warehouse to the fictitious company D.
 - Flow 3 (Blue):** **Поставка товара на сумму 1,2 млн. \$ США** (Supply of goods for 1.2 million USD) from the foreign seller K to the fictitious company D.
- Contextual Information:**
 - Государственная граница (State border):** Indicated by a dashed orange line and the Russian flag.
 - Прямые контакты КОМПАНИИ «А» с зарубежным продавцом и с менеджерами «канала» вывода д/с за рубеж (факс, интернет и др.)** (Direct contacts of company A with foreign seller and managers of the channel for drawing funds abroad (fax, internet, etc.)).
 - Значение НДС (18%)** (Value added tax (18%)) is noted near the flow from Company A to the offshore company C.

- одновременное проведение компаниями “Е” и организацией “А” платежей за поставку товара в адрес подставной компании “Б”;
- переводы денежных средств от компании “Б” в адрес оффшорных компаний;
- действующий статус организации “А” (наличие веб-сайта, офиса, складских помещений, розничной сети, налоговой отчетности и другие признаки);
- наличие доказательств прямых контактов между организацией “А” и зарубежным продавцом товара компанией “К”;

ПФР России провел несколько финансовых расследований в отношении торгующих импортными товарами организаций, которые активно использовали описанную комплексную схему уклонения от уплаты налогов. При этом информация и материалы по результатам данных расследований направлялась в правоохранительные органы.

Данный пример иллюстрирует типологию комплексного уклонения от уплаты налогов крупной ювелирной компанией.

55

ювелирных изделий различным компаниям и индивидуальным предпринимателям из других регионов.

Комплексная схема уклонения от налогов ювелирной компанией



Для производства ювелирных изделий используются золотые слитки, которые приобретаются в коммерческом банке. Оплата и поставка слитков осуществляется по фиктивным договорам через ряд посредников (далее – “подставные” компании “А” и “Б”). Первый посредник – Компания “А” работает по агентским договорам в интересах Банка – продавца золотых слитков и конечного покупателя данных слитков. Использование агентских договоров позволяет уклониться от уплаты НДС при продаже банком золотых слитков. При этом известно, что неуплаченный НДС примерно поровну делится между банком и реальным покупателем золотых слитков.

Второй посредник – компания “Б” имеет другое функциональное предназначение. Основная его роль сводится к имитации производства из золотых слитков ювелирных изделий и их полуфабрикатов, а так же - к имитации реализации последних. При этом прибыль от этой деятельности выводится из под налогообложения в “теневой” оборот путем перечисления денежных средств в адрес других “подставных” компаний.

Следует отметить, что наличие подставной компании “Б” создает условия для использования в производстве ювелирных изделий, помимо купленных у банка золотых слитков, золота, имеющего нелегальное происхождение. Оплата золота, имеющего нелегальное происхождение, может проводиться компанией “Б” в адрес других “подставных” компаний.

Кроме того, компания “Б” может так же использоваться для легализации контрабандных ювелирных изделий. В частности данные изделия могли быть изготовлены за рубежом (например, в Турции, Объединенных Арабских Эмиратах) из золотых слитков, первоначально купленных у банка и вывезенных за рубеж на переработку.

Наконец компания “Б” может использоваться рассматриваемой ювелирной компанией для организации “теневого” товаро-денежного оборота при оптовой реализации ювелирных изделий. В этом случае оптовый покупатель, с которым у ювелирной компании установлены доверительные отношения, получает документы купли-продажи партии ювелирных изделий (полуфабрикатов) от имени Компании “Б”. Соответственно их оплата будет произведена так же в адрес Компании “Б”.

Использование данной комплексной схемы уклонения от налогов позволяет обеспечить ювелирной компании “теневой” товаро-денежный оборот, который может значительно превосходить ее легальный товаро-денежный оборот. В результате такая ювелирная компания получает огромные конкурентные преимущества перед другими участниками ювелирного рынка, которые не применяют противоправных схем уклонения от налогов. Вследствие распространения описанной типологии ювелирный рынок быстро криминализуется.

Индикаторами подозрительности и признаками данной схемы являются:

- одновременное проведение компаниями ювелирного рынка и индивидуальными предпринимателями платежей за поставку товара в адрес подставной компании “Б”;
- реализация банком золотых слитков ювелирной компании через цепочку из двух посредников с явными признаками фиктивности;
- наличие платежей от компаний-посредников в адрес других “подставных” компаний.

ПФР России провел ряд финансовых расследований в отношении некоторых значимых участников ювелирного рынка. По результатам данных расследований информация и материалы были направлены в правоохранительные органы, которые расследовали уголовные дела по фактам контрабанды и уклонения от уплаты налогов.

2.8. Выводы по Разделу 2.

Сравнительный анализ материалов, представленных участниками настоящего исследования, показывает, что налоговые преступления с одной стороны имеют широкое распространение, с другой стороны ПФР имеют весьма значимые возможности по инициативному выявлению признаков таких преступлений. Более того, учитывая наличие существенных различий в подходах разных ПФР к решению данной задачи (используемые информационные ресурсы, признаки подозрительности операций и их участников, типологии, особенности национального законодательства, схемы межведомственного взаимодействия) можно говорить о значительном потенциале для повышения эффективности деятельности ПФР в

противодействию налоговым преступлениям и последующей легализации преступных доходов.

При этом следует обратить особое внимание на автоматизацию выявления “подставных” компаний и счетов “подставных” физических лиц, которые используются в большинстве схем уклонения от налогов.

Представляется, что описанные в исследовании типологии совершения налоговых преступлений и примеры интересных финансовых расследований, признаки подозрительных операций и их участников, которые могут указывать на совершение налоговых преступлений, используемые информационные ресурсы будут полезны для ПФР ЕАГ в целях усиления противодействия налоговой преступности.

В рамках данного исследования не удалось собрать информацию о программных инструментах, используемых для автоматизации работы с признаками операций и их участников, а также работы с типологиями. Данные сведения крайне важны для эффективного обмена опытом. Представляется целесообразным в дальнейших типологических исследованиях в рамках работы РГТИП предусмотреть сбор и обобщение таких сведений.

Заключение

В результате исследования были выявлены сходства и различия в законодательстве стран – участников. Анализ соответствия законодательства рекомендациям ФАТФ в части отнесения налоговых преступлений к предикатным преступлениям для легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения, выявило частичное несоответствие данной рекомендации только у Беларуси и Украины. Все страны проводят или уже провели разработку нормативных документов для приведения законодательства к требованиям ФАТФ.

Результаты опроса проведенного между странами - участниками исследования позволили сравнить источники, используемые ПФР этих стран для расследования налоговых преступлений, выделить общие источники и способы взаимодействия, а также определить роль ПФР в расследовании таких преступлений.

Все страны используют схожие признаки подозрительности для выявления подозрительных операций связанных с уклонением от налогов, но, при этом, каждая страна применяет собственные методы применения этих признаков и получения информации от подотчетных организаций.

Для повышения эффективности противодействия налоговым преступлениям и легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения страны – участники разрабатывают обширный комплекс мер по таким направлениям, как взаимодействие заинтересованных органов внутри страны, совершенствование механизмов анализа подозрительных операций,

межгосударственное сотрудничество, а также дальнейшее совершенствование законодательной базы.

Также был выявлен имеющийся положительный опыт проведения финансовых расследований в сфере налоговых преступлений, разработки типологий налоговых преступлений и направления возможного обмена опытом.

**Приложение 1. Деяния юридических и физических лиц, относящиеся к налоговым преступлениям.
Ответственность за совершение налоговых преступлений.**

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Беларусь	Ст.243. Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов. Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от предоставления налоговой декларации или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере	Штраф, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арест на срок до 6 мес., или ограничение свободы на срок до 3 лет, или лишение свободы на тот же срок. Если в особо крупном размере, то ограничение свободы на срок до 5 лет или лишение свободы на срок от 3 до 7 лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения	- Крупный размер ущерба - уклонение от уплаты налогов, сборов на сумму, в 1000 и более раз превышающую размер базовой величины, установленной на день совершения преступления; - особо крупный размер ущерба – в 2500 и более раз превышающий размер такой базовой величины. (1 базовая величина по состоянию на 01.04.2013 составляет 100 тыс. руб., что эквивалентно 11,6 доллара США)
Литва	Ст.219. Неуплата налогов	Общественные работы, штраф, ограничение свободы, лишение свободы на срок до 4 лет/ на срок от 2 до 6 лет	
	Ст.220. Предоставление неправильных сведений о доходах, прибылях и других активах	Штраф, ограничение свободы, лишение права заниматься определенными видами деятельности, на срок до 3 лет	
	Ст.221. Отказ предоставить налоговую декларацию, отчет или иной документ о налогах	Общественные работы, штраф, арест, лишение свободы на срок до 3 лет.	
	Ст.222. Мошенничество в ведении счетов	Штраф, арест, лишение свободы на срок до 4 лет	
	Ст.223. Халатность в ведении счетов	Лишение права занимать определенные должности или заниматься определенными видами деятельности, ограничение свободы, арест, лишение свободы на срок до 2 лет	
	Ст.182. Мошенничество с НДС	Общественные работы, штраф, ограничение свободы, арест, лишение свободы до 3-8 лет	

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Таджикистан	Ст.292. Уклонение <u>юридического лица</u> от уплаты налогов и (или) сборов Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путем включения в бухгалтерские документы или налоговую декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах либо путем сокрытия других объектов налогообложения	Уклонение от уплаты налогов (сборов) в <u>крупном размере</u> : - штраф в размере от 1000 до 1500 минимальных размеров заработной платы; - лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет; - арест на срок от 3 до 6 месяцев. Уклонение от уплаты налогов (сборов) в <u>особо крупном размере</u> или лицом, ранее судимым за налоговые или таможенные преступления: - штраф в размере от 1500 до 2000 минимальных размеров заработной платы; - лишение свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет.	- Крупный размер – сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 5000 минимальных размеров заработной платы; - особо крупный размер – превышает 10000 минимальных размеров заработной платы.
	Ст.293. Уклонение <u>физического лица</u> от уплаты налогов и (или) сборов. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах, повлекших неуплату налога в крупном или особо крупном размере.	Уклонение от уплаты налогов (сборов) в <u>крупном размере</u> : - штраф в размере до 700 минимальных размеров заработной платы; - исправительные работы на срок до 2 лет. Уклонение от уплаты налогов (сборов) в <u>особо крупном размере</u> или лицом, ранее судимым за налоговые или таможенные преступления: - штраф в размере от 700 до 1000 минимальных размеров заработной платы; - лишение свободы на срок до 2 лет.	

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Турция	Ст. 359 Налогового законодательства Уклонение от уплаты налогов, связанное с обманными действиями	Срок тюремного заключения назначается отдельно по каждому обманному действию:	Сумма денежных средств, не заявленных к налогообложению, не влияет на степень ответственности, однако влияет на ее форму
	Часть а: - бухгалтерские манипуляции с отчетной документацией; - внесение изменений, сокрытие бухгалтерских книг, журналов или документов; - выставление или использование фальшивых счетов; ведение бухгалтерской отчетности или записей о бухгалтерских проводках в дополнительных книгах, либо ведение дополнительной документации или использование иных средств регистрации бухгалтерии, что приводит к уменьшению налоговой базы.	Тюремное заключение на срок от 18 месяцев до 3 лет	
	Часть б: - уничтожение бухгалтерских книг, журналов или документов; - выставление или использование фальшивых счетов.	Тюремное заключение на срок от 3 лет до 5 лет	
	Часть с: - печать фальшивых счетов без разрешения Министерства финансов или целенаправленное использование указанных фальшивых счетов	Тюремное заключение на срок от 2 до 5 лет	

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Россия	Ст.198 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица Путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений	<u>В крупном размере:</u> - штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы иного дохода осужденного за 1-2 года; - принудительные работы на срок до 1 года; - арест на срок до 6 месяцев; - лишение свободы на срок до 1 года. <u>В особо крупном размере:</u> - штраф в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет; - принудительные работы на срок до 3 лет; - лишение свободы на срок до 3 лет. <i>Лицо, впервые совершившее преступление, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки, пеней и штрафов.</i>	<u>Крупный размер:</u> - сумма налогов (сборов) в пределах 3 финансовых лет подряд превышает 600 000 руб., при условии, что сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 10 % подлежащих уплате; - сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 1 800 000 руб. <u>Особо крупный размер:</u> - сумма налогов (сборов) в пределах 3 финансовых лет подряд превышает 3 000 000 руб., при условии, что сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 20 % подлежащих уплате; - сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 9 000 000 руб.
	Ст.199.1. Неисполнение обязанностей налогового агента Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет	<u>В крупном размере:</u> - штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы иного дохода осужденного за 1-2 года; - принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; - лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Россия	Ст.199 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации Путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений	<u>В крупном размере:</u> - штраф от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы иного дохода осужденного за 1-2 г.; - принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; - арест на срок до 6 месяцев; - лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового. <u>В особо крупном размере или группой лиц по предварительному сговору:</u> - штраф от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы иного дохода осужденного за 1-3 г.; - принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; - лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	<u>Крупный размер:</u> - сумма налогов (сборов) в пределах 3 финансовых лет подряд превышает 2 000 000 руб., при условии, что сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 10 % подлежащих уплате; - сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 6 000 000 руб. <u>Особо крупный размер:</u> - сумма налогов (сборов) в пределах 3 финансовых лет подряд превышает 10 000 000 руб., при условии, что сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 20 % подлежащих уплате; - сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает 30 000 000 руб. <i>Лицо, впервые совершившее преступление, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом, либо организацией, уклонение от уплаты налогов (сборов) с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки, пеней и штрафов.</i>
	Ст.199.2 Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов Совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем <u>в крупном размере</u>	- штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет; - принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; - лишение свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Узбекистан	Ст.184. Уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей. Умышленное сокрытие, занижение прибыли (дохода) или других объектов налогообложения, а равно иное умышленное уклонение от уплаты установленных государством налогов или других обязательных платежей в значительном размере, совершенное после применения административного взыскания	Штраф до 150 минимальных размеров заработной платы или исправительные работы до 2 лет либо арест до 6 месяцев. Уклонение от уплаты налогов <u>в крупном размере или повторное</u> наказывается штрафом от 150 до 300 минимальных размеров заработной платы или исправительными работами от 2 до 3 лет либо лишением свободы до 3 лет. Уклонение от уплаты налогов <u>в особо крупном размере</u> наказывается штрафом от 300 до 600 минимальных размеров заработной платы или лишением свободы от 3 до 5 лет.	В случае полной уплаты налогов или других обязательных платежей на умышленно сокрытую, заниженную прибыль (доход) не применяется наказание в виде лишения свободы.
Украина	Ст.212. Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей). Умышленное уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), которые входят в систему налогообложения, совершенное должностным лицом предприятия, учреждения, организации, независимо от формы собственности или лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица или любым другим лицом, которое обязано их платить в бюджеты или государственные целевые фонды в значительных размерах	<u>В значительных размерах:</u> - штраф в размере от 1000 до 2000 необлагаемых минимумов доходов граждан; - лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. <u>Группой лиц по предварительному сговору в крупных размерах:</u> - штраф в размере от 2000 до 3000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. <u>По части 1 и 2 в особо крупных размерах лицом, ранее судимым за налоговые преступления:</u> - штраф в размере от 15 000 до 25 000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет с конфискацией имущества.	<u>Значительный размер:</u> суммы налогов (сборов), которые в 1000 и более раз превышают не облагаемый налогом минимум доходов граждан. <u>Крупный размер:</u> суммы налогов (сборов), которые в 3000 и более раз превышают не облагаемый налогом минимум доходов граждан. <u>Особо крупный размер:</u> суммы налогов (сборов), которые в 5000 и более раз превышают не облагаемый налогом минимум доходов граждан. <i>Лицо, освобождается от уголовной ответственности, если оно до привлечения к ней уплатило налоги, сборы (обязательные платежи) и возместило ущерб их несвоевременной уплатой.</i>

Страна	Деяния, относящиеся к налоговым преступлениям (статьи УК)	Ответственность за совершение налоговых преступлений	Примечания
Украина	Ст.212.1. Уклонение от уплаты единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование или страховых взносов на общеобязательное государственное пенсионное страхование Умышленное уклонение, совершенное должностным лицом предприятия, учреждения, организации независимо от формы собственности или лицом осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, или любым другим лицом, которое обязано его уплачивать, если такое деяние привело к фактическому непоступлению в фонды общеобязательного государственного социального страхования средств в значительных размерах	<u>В значительных размерах:</u> - штраф в размере от 500 до 1500 необлагаемых минимумов доходов граждан; - лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. <u>Группой лиц по предварительному сговору в крупных размерах:</u> - штраф в размере от 1500 до 3000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. <u>По части 1 и 2 в особо крупных размерах лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты страховых взносов:</u> - штраф в размере от 10 000 до 25 000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет с конфискацией имущества.	<u>Значительный, крупный и особо крупный размеры</u> средств страховых взносов соответственно: - в 1000 и более раз; - в 3000 и более раз; - в 5000 и более раз превышают не облагаемый налогом минимум доходов граждан. <i>Лицо, впервые совершившие деяния, предусмотренные частями 1 и 2 настоящей статьи, освобождается от уголовной ответственности, если оно до привлечения к ней уплатило страховые взносы, а так же возместило ущерб их несвоевременной уплатой.</i>
	Ст.222. Мошенничество с финансовыми ресурсами. Предоставление заведомо ложной информации органам государственной власти, органам власти Автономной Республики Крым или органам местного самоуправления, банкам или другим кредиторам с целью получения льгот по налогам при отсутствии признаков преступления против собственности	- Штраф в размере от 1000 до 3000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет. <u>Те же действия повторно или в крупных размерах:</u> - штраф в размере от 3000 до 10000 необлагаемых минимумов доходов граждан с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.	

Приложение 2. Текущие состояние выполнения рекомендаций ФАТФ в части включения налоговых преступлений в число предикатных для легализации (отмывания) доходов, полученных от их совершения

Страна	Налоговые преступления включены в число предикатных?	С какого времени	Примечания, предпринимаемые меры для включения налоговых преступлений в число предикатных
Беларусь	Частично (за исключением самоотмывания)	с 01.01.2001	Проводится работа по выработке согласованных с другими государственными органами предложений о внесении изменений в диспозицию ст. 235 (легализация («отмывание») материальных ценностей, приобретенных преступным путем) Уголовного кодекса Республики Беларусь, в том числе в части отмены примечания 1 к указанной статье, что позволит рассматривать все налоговые преступления в качестве предикатных по отношению к преступлениям по отмыванию денег.
Литва	Да	с 01.05.2003	Все преступления, наказания за которые предусмотрены в Уголовном кодексе Литовской Республики, могут быть предикатными преступлениями.
Таджикистан	Да		Согласно законодательству Республики Таджикистан налоговые преступления являются предикатными по отношению к преступлениям по отмыванию денег.
Турция	Да	с 26.06.2009	На основании закона № 5918 от 26.06.2009 г. в ст. 282 Уголовного Законодательства Турции “Процедуры отмывания денежных средств, полученных преступным путем” введено понятие “преступления, минимальный срок тюремного заключения за которое составляет 6 месяцев”. В результате этого налоговые преступления считаются предикатными по отношению к преступлениям по отмыванию денег.
Россия	Да	с 28.06.2013	Из определения легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, удалены исключения ряда статей УК РФ (Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ).
Узбекистан	Да		В соответствии со ст. 243 Уголовного кодекса Республики Узбекистан налоговые преступления являются предикатными к отмыванию денег
Украина	Частично Статьи 212 и 212.1 – нет ; Статья 222 ч. 2 - да		Налоговые преступления, предусмотренные статьями 212 и 212 ¹ Уголовного кодекса Украины не являются предикатными, поскольку на них распространяются исключения в соответствии с п. 2 части 1 ст. 1 Закона Украины О предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, или финансированию терроризма (далее – Закон). Налоговое преступление, предусмотренное частью 2 ст. 222 относятся к предикатному, так как за его совершение установлено наказание в виде штрафа более 3 необлагаемых минимумов доходов граждан, что соответствует требованиям п. 2 части 1 ст. 1 Закона. Разрабатывается проект закона, предусматривающий отнесение налоговых преступлений к общественно опасным деяниям, предшествующим легализации (отмыванию) доходов.

