

КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ С ОРГАНИЗАЦИИ

Алексеев Р.А. – соискатель

Краснодарская академия МВД РФ

Рассмотрены и проанализированы содержание, структура, способы совершения и сокрытия, а также типичные способы уклонения от уплаты налогов с организации как элементы криминалистической характеристики. Проведено криминалистическое изучение личности преступника в данной категории преступления.

1. Понятие, содержание и структура криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов с организации

Состояние и условия борьбы с современной преступностью обозначили перед криминалистикой новые задачи [1, 2, 3]. Наиболее существенны они в области криминалистической методики, так как именно здесь отмечается основное «отставание» научно-методических рекомендаций от насущных потребностей практики. Оно в значительной мере связано с подменой криминалистического анализа преступлений, который осуществлялся в целях разработки рекомендаций по расследованию, изложением уголовно-правовых и уголовно-процессуальных аспектов характеристики отдельных видов преступлений. Методические рекомендации, разработанные на такой основе и без учета криминалистически значимых признаков преступлений, не отличались достаточной конкретностью и поэтому в определенной мере не соответствовали потребностям следственной практики.

Для исправления этого положения появилась идея криминалистической характеристики преступлений [4].

Первыми к понятию криминалистической характеристики преступлений обратились А.Н. Колесниченко и Л.А. Сергеев [4, 5]. Большое внимание данной проблеме уделили Р.С. Белкин, А.Н. Васильев, И.А. Возгрин, В.К. Гавло, И.Ф. Герасимов, В.Е. Коновалова, В.А. Образцов, М.В. Салтевский, Н.А. Селиванов, В.Г. Танасевич и многие другие. Однако до настоящего времени не сложилось единство взглядов относительно понятия, содержания и значения этой категории.

Криминалистическую характеристику преступлений обозначают следующим образом: а) информационная модель типичных признаков определенного вида (группы) преступлений [6, 7]; б) идеальная модель типичных связей и источников доказательственной информации; в) вероятностная модель события [8]; г) система данных (сведений) о преступлении, способствующих раскрытию и расследованию [9]; д) система обобщенных фактических данных, знание которых необходимо для организации раскрытия и расследования преступлений [9]; е) система особенностей вида преступлений, имеющих значение для расследования [10]; ж) система описания криминалистически значимых признаков преступлений с целью обеспечения раскрытия, расследования и предупреждения преступлений [11].

А.Ф. Лубин ведет речь о криминалистической характеристике *преступной деятельности*, что представляется нам более точным, ибо с криминалистических позиций науку и практику расследования интересует не преступление как таковое, а все то, что характеризует его совершение, и благодаря знанию об этом способствует конкретной работе по раскрытию и расследованию преступлений [12].

В той или иной степени во всех определениях криминалистической характеристики преступлений отмечается: совокупность обобщенных данных о признаках определенного вида преступлений; установление и учет закономерных взаимосвязей между этими данными; предназначенность для использования в расследовании конкретных видов преступлений.

В связи с этим возникают вопросы: разве раньше для обеспечения расследования преступлений не проводили обобщения практики, не использовали данные о способах совершения преступлений, их следах, характеристике личности преступника и т. п.? Очевидно, что учет элементов, относимых теперь к криминалистической характеристике преступлений, осуществлялся при разработке частных методик с момента их зарождения [13, 14].

Наиболее предметно и точно отражающим сущность криминалистической характеристики преступлений нам представляется определение А.Н. Колесниченко и В.Е. Коноваловой: *система сведений о криминалистически значимых признаках преступлений одного вида, отражающих закономерные связи между ними и являющихся основой для расследования конкретных преступлений* [14], а в концентрированном виде – определение В.А. Журавель: *информационная модель, в которой на статистическом уровне отражены корреляционные связи ее элементов* [16].

С нашей точки зрения, криминалистическую характеристику преступлений можно определить как систему обобщенных фактических данных о наиболее типичных признаках определенного вида (группы) преступлений, проявляющихся в способе и механизме деяния, обстановке его совершения, личности субъекта преступления, иных обстоятельствах, закономерная взаимосвязь которых служит основой решения задач раскрытия и расследования преступлений. С учетом отмеченного, криминалистическую характеристику преступлений необходимо четко разграничивать в качестве: а) теоретической концепции как основы формирования частных методик расследования преступлений [17]; б) рабочего инструмента расследования как системы собранных и обобщенных данных о криминалистически значимых признаках определенного вида (группы) преступлений [18].

Очевидно, именно это имеет в виду В.Я. Колдин, когда говорит о типовой криминалистической модели преступной деятельности, под которой понимает «информационную систему, построенную на основе обобщения представительного массива уголовных дел определенной категории» [19].

По вопросам теории криминалистической характеристики преступлений имеется множество публикаций, но это лишь подходы и основа для разработки рабочего инструментария расследования [20]. Все говорят и пишут о том, какие возможности предоставляет криминалистическая характеристика для раскрытия и расследования преступлений. Однако мало кто предметно занимается созданием систем данных о признаках конкретных видов преступлений, хотя в настоящее время информационные технологии позволяют не только накапливать эти данные, но и «отслеживать» их закономерные взаимосвязи, являющиеся выражением практического смысла и назначения данной категории [21].

Р.С. Белкин отмечал: «Криминалистическая характеристика как целое, как единый комплекс, имеет практическое значение лишь в тех случаях, когда установлены корреляционные связи и зависимости между ее элементами, носящие закономерный характер и выраженные в количественных показателях. Данные об этих зависимостях могут служить основанием для построения типичных версий по конкретным делам. В этом заключается практическое значение криминалистической характеристики. Без данных, отражающих закономерные взаимосвязи признаков определенного вида преступлений, криминалистическая характеристика будет оставаться нереализованной теоретической концепцией» [13].

В этой связи А.Ф. Лубин пишет: «Упадок известной концепции «криминалистическая характеристика преступлений»... произошел потому, что исследователи формировали модели преступной деятельности только на методическом и описательном уровнях. Методологические заделы, имеющие 20–30-летнюю давность, в значительной степени исчерпали свой потенциал» [20]. Заметим, что произошел не упадок этой категории, а не родились ее практические «выходы».

Разумеется, обобщенные данные вида (группы) преступлений не могут выступать в качестве универсального средства раскрытия преступлений, поскольку они – отражение типичного, а каждое вновь совершенное преступле-

ние – это индивидуальное, которое в ряде случаев может не иметь аналогов в прошлом, но все-таки типичного, повторяющегося значительно больше. Именно благодаря этому существует сама криминалистическая методика.

Одним из наиболее дискуссионных в теории криминалистической характеристики преступлений является вопрос о количественном и качественном составе ее элементов, т. е. криминалистически значимых признаках, которые должны составлять ядро криминалистической характеристики.

Л.А. Сергеев, одним из первых исследовавший криминалистическую характеристику преступлений, выделил следующие ее элементы: особенности способов и следов преступления; обстановка совершения преступления; данные, характеризующие участников преступления; объект покушения. Другими авторами указывается от 4 до 10 и более элементов.

К четырем основным элементам криминалистической характеристики преступлений, встречающимся практически у всех авторов, исследующих эту проблему, относятся: предмет преступного посягательства; способ совершения преступления; следовая картина происшествия; характеристика преступника.

Кроме того, указывают самые различные элементы: классификацию преступлений (А.Н. Колесниченко); обстановку и обстоятельства совершения преступления (Н.А. Селиванов, В.Г. Танасевич, Н.П. Яблоков); следственные ситуации (А.Н. Васильев, С.И. Винокуров); круг обстоятельств, подлежащих выяснению (Н.П. Яблоков); распространенность и общественную опасность преступления (И.Ф. Герасимов, В.А. Ледащев); мотивы совершения преступлений (И.А. Возгрин).

Эти и другие элементы-признаки, безусловно, характеризуют преступление и его совершение, но с позиции практического назначения криминалистической характеристики они должны разграничиваться на две группы:

а) признаки, составляющие всестороннюю *характеристику* определенного вида преступлений, позволяющую отличать его от иных видов преступлений;

б) признаки, способные выполнять *функцию обеспечения* раскрытия и расследования преступлений.

К элементам первой группы следует отнести: классификацию преступлений, их распространенность и опасность, круг обстоятельств, подлежащих выяснению, и им подобные, которые необходимы для общей видовой характеристики преступлений, для ориентации в работе по расследованию, но не являются рабочим инструментарием раскрытия и расследования преступлений.

К содержанию криминалистической характеристики преступлений должны быть отнесены только те элементы, которые отличаются четкой поисково-розыскной направленностью. Поэтому мы согласны с теми авторами, которые относят к элементам общей криминалистической характеристики четыре вышеназванных.

Следует отметить, что эти элементы не могут рассматриваться в качестве единой и неизменной системы для всех видов преступлений. Это наиболее типичный набор криминалистически значимых признаков, призванных обеспечивать служебную функцию криминалистической характеристики. Применительно к отдельным видам преступлений он может видоизменяться – сокращаться и расширяться.

Следует также уточнить содержание отдельных элементов. Например, некоторые авторы, помимо способа совершения преступления, в качестве элемента характеристики указывают способ сокрытия преступления. Это различие, на наш взгляд, проистекает из того, что одни из них рассматривают способ совершения преступления как единство действий по подготовке, совершению и сокрытию преступления, другие исходят из определенной самостоятельности этих составляющих деятельности преступника.

Встречаются случаи, когда *предмет* посягательства подменяется *объектом* посягательства. Поскольку функциональное назначение криминалистической характеристики преступлений – обеспечение выявления, раскрытия и расследования преступлений – не вызывает сомнений, а ее теоретиче-

ские основы в целом разработаны, настала пора перейти к созданию ее практической части, так как криминалистическая характеристика станет рабочим инструментом расследования только тогда, когда предстанет в виде системного обобщения данных расследования значительного массива уголовных дел по каждой отдельной категории преступлений с установлением взаимосвязи всех криминалистически значимых признаков этих видов преступлений. В противном случае все описания криминалистической характеристики преступлений будут восприниматься практиками как очередные «отвлеченные научные дискуссии» и углублять их нигилистическое отношение к науке.

Криминалистическую характеристику преступления можно представить как совокупность данных о нем (преступлении), которые способствуют его раскрытию. Таким образом, она включает в себя любые обстоятельства преступления, а также факты, связанные с ним и облегчающие предварительное следствие. Как видно из определений криминалистической характеристики преступления, она складывается из ряда элементов. Все их многообразие поддается научной систематизации. Наиболее общее логическое основание такого деления – элемент состава преступления. Слагаемые криминалистической характеристики отражают данные об объекте посягательства, способе, месте, времени, иных обстоятельствах объективной стороны преступления, личности преступника, его связях и отношениях с потерпевшими, о субъективной стороне преступления, в частности, мотиве содеянного. При расследовании различных видов преступлений доминирующее значение приобретают соответствующие элементы криминалистической характеристики преступления.

Совокупность признаков, образующих криминалистическую характеристику исследуемых нами преступных деяний, включает в себя способы подготовки, совершения и сокрытия преступления; обстановку места преступления; особенности следов и их взаимосвязей; характеристику повреждений и причиненного материального ущерба. Установив какие-либо элементы

криминалистической характеристики, следователь пытается использовать их для выявления других данных о преступлении.

В более поздних публикациях преобладает понимание криминалистической характеристики как «системы информации»[22], «системы объективных данных о преступном деянии». Содержательная сторона криминалистической характеристики в работах различных авторов представляется достаточно сходной (способ совершения преступления, его подготовки и сокрытия, данные о предмете преступного посягательства, личности преступника, особенностях обстановки совершения преступлений). Появляются смелые предложения о междисциплинарном характере рассматриваемого понятия [23].

Некоторые авторы утверждают, что в принципе элементы криминалистической характеристики подлежат установлению в уголовном процессе, и большинство из них рассматриваются как обстоятельства, имеющие значение для установления истины по делу [24, 25]. Наиболее распространено утверждение о том, что криминалистическая характеристика детализирует предмет доказывания и тем самым способствует целенаправленности процесса расследования, который всегда «...шире процесса доказывания...» [26]. Свое понимание содержания криминалистической характеристики Р.С. Белкин раскрывал так «...охватывает собой все элементы предмета доказывания с теми их особенностями, которые присущи именно конкретной категории преступлений» [27]. Необходимо отметить, что, соглашаясь с этими рассуждениями, ни в коей мере не следует считать, что необходимость предмета доказывания в качестве процессуальной категории, определяющей основные задачи расследования, отпадает. Кроме того, следует помнить, что содержание предмета доказывания в своей основе определяется уголовно-правовой характеристикой преступления.

В последних работах Р.С. Белкин пришел к выводу о том, что «криминалистическая характеристика преступления, не оправдав возлагавшихся на нее надежд ученых и практиков, изжила себя, и из реальности, которой она

представлялась все эти годы, превратилась в иллюзию, в криминалистический фантом» [27].

В последнее время Р.С. Белкин, анализируя понятие, содержание и значение криминалистической характеристики с позиции других ученых, выделил элементы, включаемые в криминалистическую характеристику преступлений: «данные об уголовно-правовой квалификации преступления; криминологические данные о личности типичного преступника и типичной жертвы преступления, о типичной обстановке совершения преступления (время, место, условия); типичном предмете посягательства; описание типичных способов совершения и сокрытия данного вида преступления и типичной следовой картины (последствий), характерной для применения того или иного способа» [28]. Далее он выделил такие важные и существенные элементы, как способ совершения и сокрытия преступления и оставляемые им следы» [28].

Предлагаемые выше рассуждения находились в основе конструирования системы элементов данной криминалистической характеристики преступлений. В ходе исследования мы попытались построить такую информационную структуру рассматриваемых видов преступлений, которая содержит данные обо всех элементах доказывания, а также о других обстоятельствах, имеющих криминалистическое значение.

Определяя элементы криминалистической характеристики рассматриваемой категории преступлений, мы стремились учесть их роль именно в криминалистическом аспекте.

На основе изложенных соображений и общепринятого в литературе представления об элементах криминалистической характеристики, а также с учетом результатов проведенного нами исследования следственной и судебной практики мы остановились на следующей структуре криминалистической характеристики преступлений: 1) способ совершения и сокрытия преступления; 2) особенности механизма слеодообразования; 3) характеристика личности преступника.

Криминалистическая характеристика – это инструмент для ориентации в следах, действиях для определения типичных следственных ситуаций и на этой основе – алгоритма действий следователя, выдвижений типичных следственных версий, определения направления расследования, выбора и подготовки проведения следственных действий, тактики принятия и реализации следственных решений.

Криминалистическая характеристика должна иметь свой познавательный-поисковый характер, с помощью которого можно было бы всегда выявить ее закономерности и внутреннее содержание, позволяющие получить криминалистически значимую информацию. Таковыми могут быть: а) следы преступления, их совокупность, отражающая характер события преступления; б) способы его совершения и сокрытия как формы противодействия выявлению, раскрытию и расследованию преступлений; в) личность преступника и потерпевшего; г) предмет преступного посягательства; д) причины и условия, способствовавшие совершению преступления.

Анализ всех предлагаемых криминалистами определений позволяет утверждать, что наиболее полным и объективным является определение криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов с организаций как системы сведений (информации) о криминалистически значимых признаках налоговых преступлений, отражающей закономерные связи между ними и служащей построению и проверке следственных версий для решения конкретных задач расследования. Из этого определения можно сделать ряд выводов.

1. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налога с организации – это система не любых сведений о преступлении данной категории, а лишь криминалистически значимой информации, имеющей значение и влияющей на квалификацию содеянного, признаков, определяющих выбор уголовно-процессуальных решений, а также имеющих значение для избрания эффективной системы следственных действий и оперативно-розыскных мер в ходе расследования.

2. Криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налога с организации представляет собой систему данных. Это означает, что, помимо самих сведений, составляющих элементы криминалистической характеристики, существенное значение имеют данные о закономерных связях между этими элементами. Выявление таких закономерных связей происходит на основе эмпирического материала. Наиболее существенными для преступлений, совершаемых в сфере налогообложения, являются связи между группами признаков, характеризующих следы преступления (в широком смысле), его последствия, и группами признаков, относящихся к преступнику и его действиям. Это объясняется тем, что расследование по наиболее сложным делам идет от следов преступления к выяснению обстоятельств его совершения, установлению преступника и его действий (бездействия).

Так, в ходе проверки коммерческого банка Е было установлено уклонение от уплаты налога на покупку иностранной валюты. Уклонение от уплаты налога осуществлялось путем оформления сделок по продаже физическим лицам наличной валюты, как операций по конвертации иностранных валют и внесения в отчетные документы искаженных данных об истинном характере произведенных операций. Способ совершения преступления в данном случае свидетельствовал о том, что его мог совершить только работник обменного пункта. Впоследствии данная версия полностью подтвердилась [29].

Применительно к криминалистической характеристике налоговых преступлений особенно сложно говорить о построении какой-либо жесткой системы элементов. Для того чтобы криминалистическая характеристика отвечала предъявляемым к ней требованиям, необходимо, чтобы в ее основе лежал достаточный фактический и экспериментальный материал. Трудность заключается в том, что в отличие от многих других видов преступных посягательств преступления в сфере налогообложения являются новым видом. В настоящий момент еще не накоплен достаточный фактический материал, на основе которого можно было бы построить законченную систему элементов,

подлежащих включению в криминалистическую характеристику налоговых преступлений.

С.А. Бурлин предлагает включить в структуру криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, следующие элементы: «социальную и общественную опасность преступления, способы их совершения, обстановку совершения преступления, время и место совершения преступления, механизм слеодообразования, личность преступника» [30].

Е.А. Тришкина определяет криминалистическую характеристику преступлений в сфере налогообложения как «комплекс криминалистически значимых признаков о типичной исходной информации, способах совершения рассматриваемых деяний, их субъекте, обстоятельствах, подлежащих исследованию в целях определения эффективной методики расследования рассматриваемых видов криминальных посягательств» [31].

Н.В. Баширова пишет, что налоговые преступления – это «один из видов экономических преступлений, поэтому, с криминалистических позиций, его следует считать преступным деянием, совершаемым в процессе формирования и уплаты налогов и сборов, которое находит обязательное отражение в системе экономической информации или не находит должного отражения» [32].

Анализ изложенного свидетельствует о многовариантности структуры криминалистической характеристики в зависимости от вида преступлений, о возможности включения в нее различного количества элементов с учетом их иерархии.

Как нам представляется, криминалистическая характеристика преступлений в сфере налогообложения была бы неполной без включения в нее понятия самого налога и данных, характеризующих степень общественной опасности преступлений этой категории.

В соответствии со ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный

платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. При этом различают: объект налогообложения (доходы (прибыль), стоимость товаров, деятельность налогоплательщика, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, добавленная стоимость продукции (работ, услуг) и иные объекты); налоговую базу (сумму в денежном выражении, с которой взимается налог); налоговую ставку (долю, изымаемую из налоговой базы).

Уголовный кодекс Российской Федерации (УК РФ) предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды физическим лицом (ст. 198) и организацией (ст. 199). Представляется, что в связи с введением в действие части второй НК РФ применительно к данным статьям речь следует вести об уплате единого социального налога, а не страховых взносов. Однако в УК РФ соответствующие изменения до настоящего времени не внесены. Рассматриваемые преступления посягают на основы экономической системы общества.

Например, А.Р. Сиюхов выделяет основные признаки общественной опасности, отличающие уклонение от уплаты налога с организации от иных налоговых преступлений: 1) повышенная общественная опасность, проявляющаяся в первую очередь, в размере, причиненного бюджету реального ущерба; 2) умышленная форма вины, тогда, как другие правонарушения могут совершаться и по неосторожности» [33].

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов (взносов) заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Таким образом, уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – это противоправное умышленное невыполнение законно установленных обязанностей по уплате налогов (взносов). Во избежание непра-

вильного толкования рассматриваемых уголовно-правовых норм предлагается включить данное понятие в диспозицию статей 198 и 199 УК РФ или в примечание к этим статьям.

Автор полагает, что, при уклонении от уплаты налогов с организаций, субъектами – исполнителями преступлений могут быть три категории лиц: руководитель организации, главный (старший) бухгалтер (либо лица, фактически исполнявшие его обязанности), а также лица, непосредственно составившие бухгалтерскую отчетность.

Принимая во внимание, что государство фактически изымает у хозяйствующих субъектов в качестве обязательного взноса, именуемого налогом, определенную часть валового внутреннего продукта, основные причины налоговой преступности в значительной степени отличаются от причин преступности общеуголовной. В данном случае можно выделить три категории причин: 1) экономические противоречия между интересами государства и субъектами предпринимательской деятельности, основанные на частной или иной собственности, а также постоянное увеличение налогового бремени; 2) правовое несовершенство налогового законодательства, неточность содержащихся в нем понятий, в частности таких, как «занижение», «сокрытие», «уклонение», что зачастую позволяет налогоплательщикам и контролирующим органам понимать их по своему усмотрению; 3) для большинства руководителей организации, граждан характерны негативное отношение к существующей налоговой системе и четко выраженная корыстная мотивация.

Среди наиболее существенных негативных последствий массового уклонения от уплаты налогов можно выделить: недополучение казной средств, призванных пополнять доходную часть бюджета (по оценкам специалистов в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучает от 30 до 40 % бюджетных средств) [34]; возникновение неравенства между субъектами хозяйственной деятельности, что обусловлено неисполнением отдельными из них своих налоговых обязательств и, в свою очередь, искажает истинную картину рыночной конкурен-

ции; связь налоговой преступности с совершением других экономических преступлений, поскольку скрытые от налогообложения суммы могут использоваться в дальнейшем в ходе осуществления иных видов криминальной деятельности, а именно – легализации (отмывания) денежных средств, незаконного предпринимательства, незаконных операций в сфере валютного регулирования.

Процесс доказывания по данному виду преступлений специфичен по содержанию самого процесса и отдельных следственных действий, системе этих следственных действий, к кругу обстоятельств, подлежащих установлению. Кроме того, качественные особенности имеют доказательства, собираемые в ходе расследования, методы их исследования, приемы оценки. Несмотря на индивидуальность устанавливаемых по каждому конкретному делу обстоятельств, процессу доказывания присущи и общие черты. Некоторые ученые указывают на повторяемость возникающих по делам определенных категорий следственных ситуаций, порождающую, в свою очередь, повторяемость средств и методов доказывания [35].

Основной задачей при формировании методики расследования налоговых преступлений является научная разработка основ процесса доказывания, приемов и методов собирания доказательств по расследуемому преступлению. Это невозможно без изучения самого процесса формирования доказательств, в значительной степени специфичного по отношению к другим видам преступлений. Научно разработанная методика открывает возможности прогнозирования следователем еще в самом начале расследования, во-первых, следы, образуемые действиями лица, совершившего преступление. Так, наличие излишков продукции на складе и осуществление налогоплательщиком преимущественно бартерных сделок, как правило, свидетельствуют о том, что уклонение от уплаты налогов могло быть совершено путем фиктивного списания указанной продукции в брак и отнесения в завышенных размерах на себестоимость затрат по ее изготовлению. При этом значение имеет не только присутствующая, но и отсутствующая информация о каких-

либо структурных элементах преступления, дающая следователю знание о том, что ему надо искать. В частности, отсутствие первичных бухгалтерских документов на приобретение товара, находящегося на складе налогоплательщика, говорит о необходимости поиска поставщика, проверки отражения у него факта реализации указанного товара, определения его количества, цены и общей стоимости, а также поиска документов, подтверждающих оплату товара. Во-вторых, разработанная методика расследования налоговых преступлений позволит следователю прогнозировать, каким должно быть конкретное содержание следов и места их возможной локализации. Например, следователь при помощи опытного бухгалтера, знающего специфику финансово-хозяйственной деятельности проверенной организации и привлеченного к участию в уголовном деле в качестве специалиста, выстраивает во всех возможных вариантах цепочку действий заинтересованных лиц, имеющих целью уклонение от уплаты налогов обозначенным в акте проверки способом. После этого определяется, в каких документах могут быть обнаружены следы таких действий. Далее задачей следователя становится обнаружение и фиксация процессуальными средствами этих следов. С помощью данной методики следователь сможет определить, каким изменениям могли подвергнуться оставленные преступником следы. Так, первичные бухгалтерские документы со следами искажений могут быть уничтожены после совершения сделки; лица, оформившие и подписавшие эти документы, – уволены, а находящиеся на складах и в производственных помещениях излишки продукции – реализованы.

Конечно, теоретически выведенная система следов, характеризующих налоговые преступления, будет в известной мере абстрагированной. Однако именно это открывает возможность типизации следов данного вида преступлений, получения в ходе исследования этих следов предельной информации о преступлении и преступнике, определения их места в системе доказывания, выбора приемов, методов и системы использования доказательств. Разрабатываемая на этой основе методика расследования должна обладать структур-

ной строгостью и содержать конкретные методические рекомендации. Вместе с тем следует помнить, что ни основанная на самой совершенной характеристике методика, ни использование теории следственных ситуаций, ни возможность программированного расследования не дают гарантий для раскрытия атипичного преступления. Залог раскрытия такого преступления — это, прежде всего, личная квалификация следователя. Для типичных явлений совершенная криминалистическая характеристика, положенная в основу частной методики, — одно из основных условий повышения эффективности предварительного следствия.

На наш взгляд, криминалистическая характеристика заключается, во-первых, в том, что в систему данных о преступлении включаются лишь *криминалистически значимые* признаки (не любые, не одинаковые для всех видов преступлений, а только те, которые в рамках определенного вида (группы) могут способствовать раскрытию и расследованию преступлений этого вида), во-вторых, эти данные «работают» не сами по себе, а через выявленные их закономерные взаимосвязи — что (действия, орудия, следы и пр.) с чем связано, каким именно образом, что за чем следует, что и с помощью чего может быть выявлено и установлено и т. д. Практически это значит, что при расследовании конкретного преступления сопоставление имеющихся о нем данных (что, где, когда, каким образом, при каких обстоятельствах и т. д.) с системой обобщенных сведений о ранее расследованных преступлениях этого вида позволяет выделить аналогичные криминалистически значимые признаки преступления и на этой основе определить, чем характеризуются пока еще не известные в данном расследовании обстоятельства.

2. Способы совершения, сокрытия и типичные следы уклонения от уплаты налогов с организации как элементы криминалистической характеристики

С учетом криминалистической науки, следственной и судебной практики в основе криминалистической характеристики преступления лежат данные изучения оставленных материальных и идеальных следов – последствий взаимодействия его субъекта с другими лицами, материальными и иными объектами окружающей среды, указывающими на криминалистически значимые признаки преступления, преступника, различные обстоятельства, в том числе и косвенно связанные с данным деянием, возможно, и не существенные для его квалификации, но важные для раскрытия преступления.

Следовательно, в целях успешного раскрытия и расследования преступлений в сфере налогообложения особое значение имеет правильное установление уголовно-правовых и криминалистических признаков, элементов криминалистической характеристики как способа совершения преступления и сокрытия следов преступления и, на их основе, механизма слеодообразования, а также личности преступника.

Данные о способе преступления, соответствующих ему типичных следах, механизме образования следов, их сокрытии представляют собой важнейший элемент криминалистической характеристики преступлений. Это объясняется в первую очередь тем, что способ преступления определенным образом детерминирован, что позволяет установить его взаимосвязи с признаками, относящимися к другим элементам криминалистической характеристики.

Криминалистическое учение о способе преступления основывается на эмпирическом познании и диалектико-материалистическом толковании такого явления, как устойчивость способов совершения аналогичных преступлений одним и тем же лицом или разными лицами [36].

В криминалистической литературе отмечено, что способ совершения как элемент криминалистической характеристики – это система действий субъекта, охватываемая единством замысла и цели (конкретного желаемого результата)[37, 38, 39].

Круг виновных лиц в сфере налоговых преступлений во всех случаях определяется с учетом данных признаков, характеризующих объективную сторону, особенно субъективные причины – целевые (конкретизированный и заранее обдуманый), профессиональные (навыки, умения, интеллектуальные способности и т. д.), групповые (сообщества, по предварительному сговору лиц, организованная и коррумпированная преступность), повлиявшие на выбор и использование лицом таких объективных факторов, как способ, средства, условия, обстановка совершения и событие преступления [40].

Следовательно, способ совершения преступления образует «следовую картину» преступлений, связанную с уклонением от уплаты налогов с организации. В зависимости от степени выраженности их следует подразделить на два вида: явные (очевидные) и не явные, когда «контраст» между следом и общим фоном правомерной деятельности минимален.

Из следственной и судебной практики следует, что, в основном, преступления данной категории совершаются путем активных противоправных действий, нарушающих обязательные для исполнения законы, инструкции, положения и т. п [37, 38, 39]. Следственная и судебная практика подтверждают, что используемые должностными и ответственными лицами, а порой государственными служащими различные способы совершения налоговых преступлений одновременно предполагают замаскированные способы сокрытия следов преступления. Способы сокрытия следов преступления, механизм слеодообразования, в отличие от способа совершения преступления, имеют свое научное определение, хотя они близки по своему содержанию.

Например, В.П. Колмаков рассматривал способ сокрытия преступления как действия преступника, направленные на маскировку факта преступления и ликвидацию следов этого преступления [41].

В ходе анализа понятия способа совершения преступления и способа сокрытия преступления Р.С. Белкин пришел к выводу о том, что «сокрытие преступления может быть, но не обязательно должно быть условием или элементом осуществления способа совершения преступления, однако во всех случаях – это деятельность по сокрытию преступления» [13].

Позицию о возможности самостоятельного существования способа совершения преступления подтвердили в своих научных трудах известные ученые-криминалисты И.М. Лузгин, В.П. Лавров, Г.М. Меретуков, А.М. Кустов, В.Н. Карагодин и др. [42– 44].

Способ совершения налоговых преступлений Е.А. Тришкина определила как «комплекс взаимосвязанных действий преступника по уклонению от уплаты налогов, определенных условиями слеодообразования, качествами личности преступника и предметом посягательства» [45].

И.В. Пальцева способы совершения и сокрытия налоговых преступлений считает достаточно многообразными. В качестве основных она выделяет следующее: «способы уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, связанные с сокрытием прибыли (выручки, доходов); способы уклонения от уплаты налогов и или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, связанные с подделкой документов; способы уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, связанные с неправомерным применением льгот, и многие другие» [46].

Н.В. Баширова в своей работе приводит группировку некоторых способов, которые связаны: «с формированием себестоимости (издержек) производства); с сокрытием выручки от реализации товаров, выполненных работ, услуг; с нарушением порядка отражения финансовых результатов; с неправомерным использованием льгот; с материальными и интеллектуальными под-

логами в учетных документах; с интеллектуальными подлогами в нормативных актах организации, регламентирующих вопросы постановки учета и т. д.» [47].

С учетом проведенного анализа научной литературы, следственно-судебной практики, способ совершения, способ сокрытия и механизм следообразования преступлений в сфере налогообложения целесообразно рассматривать в комплексе, что предлагается в разработанной И.В. Пальцевой и Н.В. Башировой классификации.

Важным условием успешного расследования налоговых преступлений является знание типичных механизмов сокрытия недобросовестными предпринимателями прибыли от государственного налогового контроля, т. е. способов уклонения от уплаты налогов с организаций.

Сочетание познаний о способах уклонений от уплаты налогов с типичными признаками налоговых преступлений позволяет создать основы системы мер по их выявлению и пресечению, разработать эффективные методы и приемы их установления.

Проведенные нами исследования позволили выявить способы совершения и сокрытия уклонений от уплаты налогов с организаций, аналогичные с теми, которые изложены в работах И.В. Пальцевой и Н.В. Башировой.

Однако с учетом изученной судебной и следственной практики нами выявлены и другие способы совершения и сокрытия исследуемой категории преступлений, которые, на наш взгляд, при их знании работниками органов предварительного следствия и дознания повысят эффективность их деятельности.

Приведем некоторые способы совершения незаконного уклонения от уплаты налогов с организации и описание способов сокрытия, механизма следообразования данной категории преступлений.

Скрытие выручки от розничной торговли путем подмены или уничтожения накладных и других документов после продажи товара [48]. Суть такого нарушения: юридическое лицо осуществляет розничную торговлю.

Однако по мере реализации товара этот факт не находит полного отражения в учетах; происходит подмена или уничтожение первичных документов в целях ликвидации следов самого существования данной партии товара, полностью или ее части, сокрытия выручки от реализации.

В соответствии с Инструкциями Госналогслужбы, в состав доходов от внереализационных операций (дивиденды по акциям, пени и др.) включаются суммы средств, полученные безвозмездно от других юридических лиц. В данном случае безвозмездная помощь, полученная предприятием, маскируется под получение кредита (который по закону не облагается налогом), что приводит к занижению облагаемых баз налога на прибыль и НДС. Нарушение совершается только умышленно. Факты получения предприятием кредитов или маскировки под них будут отражены на кредите счетов «Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные кредиты банков», «Краткосрочные займы» или «Долгосрочные займы».

При самоликвидации предприятия по кредиту этих счетов имеются остатки, которые чаще всего указывают на наличие умысла не уплатить весь объем налогов на прибыль и НДС. При уничтожении договоров о получении кредита предприятие должно в учетных документах произвести списание средств с вышеназванных счетов на другие пассивные счета (чаще всего 6-го или 8-го разделов Плана счетов). Выявить данное нарушение можно негласной или официальной проверкой балансов самоликвидирующихся предприятий, остатков на счетах (при ликвидации предприятия и наличии невостребованных кредитов и займов должна существовать проводка). У функционирующих предприятий нарушение вскрывается по наличию проводок (типа пассивных счетов, при которых не происходит погашения полученного кредита).

Следует уделять особое внимание согласованности порядка отражения данных о факте хозяйственной деятельности предприятия в проверяемом периоде с соответствующими редакциями нормативных актов налогового законодательства.

Неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц [49]. Предприятие предоставляет доверенному лицу товары и необходимые подлинные документы (накладные, доверенности и др.) для их реализации. Продав полученное, доверенное лицо сдает выручку наличными деньгами в кассу предприятия. Затем первичные документы, отражающие передачу товара доверенному лицу, уничтожаются (скрывается вся операция) либо подменяются другими, в них указывается неполная реализация товаров, а разница на сумму денежных средств в кассу не приходится.

В подобных случаях в бухгалтерском учете не находит отражения факт реализации продукции (или ее части), что приводит к занижению налогов, связанных с выручкой или оборотом (на прибыль предприятий и организаций, НДС, акцизы, на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ). Подобные нарушения могут сопровождаться полным или частичным неотражением в бухгалтерском учете фактов получения товарно-материальных ценностей от поставщиков.

Содержание незарегистрированных торговых точек [50]. Данный способ уклонения от уплаты налогов используется в расчете на недостаточную эффективность работы контролирующих и правоохранительных органов, системы проверок деятельности торговых и иных предприятий, наличие зон, где практически не проводятся проверки, на использование фиктивных документов и т. п.

Нарушения налогового законодательства обнаруживаются в зависимости от реализации в этих торговых точках неучтенного товара. Способ вскрывается рейдовыми мероприятиями и оперативными источниками информации. Подобные противоправные действия могут сопровождаться наличием неоприходованных партий товара, отсутствием контроля за процессом торговли, иной незаконной производственной или предпринимательской деятельности.

Реализация одного товара под видом другого [51]. В данном случае происходит документальная подмена одного товара другим. Например, все

документы на бензин А-92 составлены и учтены правильно, но фактически под их прикрытием проходит реализация более дорогого бензина А-93. При этом разница в цене полностью не учитывается при налогообложении и оседает, обычно в виде «черной» наличности. Нарушение ведет к занижению налогов, связанных с прибылью и выручкой, совершается умышленно, попадает под действие ст. 199 УК РФ. Выявление такого способа проверки эффективно, если подмена товара произошла на самом предприятии, а не «пришла» от поставщика. Информация о подобных нарушениях обычно поступает от конфиденциальных источников и в процессе рейдовых мероприятий.

Неправомерность использования нормативов ускоренной амортизации основных фондов [48]. Амортизация – процесс постепенного переноса стоимости средств труда по мере их физического и морального износа на производимый с их помощью продукт. Нормы амортизационных отчислений выражены в процентах к остаточной или первоначальной стоимости классификационных групп основных средств.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Предприятиям разрешено при определенных основаниях использовать ускоренную амортизацию активной части средств труда. Такая амортизация считается целевым методом более быстрого, по сравнению с нормативными сроками службы, восстановления основных фондов, полного перенесения их балансовой стоимости на издержки производства и обращения. При ускоренной амортизации предприятия применяют линейный метод исчисления.

Так как амортизация основных фондов – это затратный механизм организации, то следствием формирования налогооблагаемой базы считается правильное ее исчисление с выбранным в учетной политике способом.

Суть нарушения заключается в необоснованном использовании вышеуказанного механизма амортизации, при котором происходят завышение из-

держек производства и уменьшение сумм по налогу на прибыль предприятий и организаций.

Осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности [53]. Предприятие по взаимной договоренности с другими юридическими лицами осуществляет определенную часть своей деятельности, используя чужие расчетные счета и добиваясь занижения оборотов по своему расчетному счету, что позволяет скрывать подлинные объемы хозяйственной деятельности. Само по себе действие не влечет занижения какого-либо конкретного налога (объекты обложения у каждого налога не тождественны оборотам по расчетному счету), но создает предпосылки и условия, являясь в какой-то степени признаком налоговых нарушений, для сокрытия налогов, связанных с выручкой, прибылью и имуществом предприятия (НДС, налог на прибыль, акцизы, налог на пользователей автомобильных дорог, ЖКХ, налог на имущество предприятий и организаций). Эта часть деятельности предприятия, представляющая собой ряд хозяйственных операций, может не отражаться в бухгалтерском учете (перечисление выручки от реализации своих ТМЦ – занижение налога на прибыль, НДС и некоторых других, приобретение ТМЦ – занижение налога на имущество). Подобные действия совершают умышленно, хотя доказательство умысла сокрытия сумм налогов требует, чтобы данные операции получили широкое распространение в связи с тяжелым финансовым положением многих предприятий.

Нарушения подобного рода осуществляются, как правило, классными специалистами и в солидных финансовых структурах. Причем в методиках осуществления связи предприятия со своим товаром и денежными средствами наблюдается большое разнообразие, зависящее от квалификации и возможностей ответственных работников фирмы. Поэтому выявление подобных нарушений трудоемко и требует привлечения опытных специалистов. Основным методом выявления данного нарушения является изучение дебиторской задолженности предприятия и проведение встречных проверок у предпри-

ятий-партнеров (дебиторов), их кредитовых сальдо, счетов (субсчетов), отвечающих за расчеты с этим предприятием.

Помещение полученной валютной выручки или ее части на счета иностранного партнера или доверенного лица в целях последующего использования всей суммы и полученного банковского процента на собственные нужды без налогообложения [48]. В данном случае предприятие-импортер производит оплату за полученный товар (работы, услуги) на счета не предприятия-экспортера, а его доверенных лиц. При этом предприятие-экспортер производит правильное отражение данной хозяйственной операции в бухгалтерском балансе (дебетовое сальдо на специальных субсчетах счетов 6-го раздела Плана счетов). Доверенное лицо поставщика использует данные денежные средства на свои нужды (получает кредит) или на нужды предприятия-экспортера. При подобных нарушениях происходит занижение налога на прибыль и налогов, связанных с выручкой. Кроме этого, происходит нарушение Закона РФ от 9 октября 1992 г. «О валютном регулировании и валютном контроле». Действие совершается умышленно, подпадая под действие ст. 193, 198, 199 УК РФ.

Для выявления данного способа нарушения крупными предприятиями необходимо наличие внешних источников (прежде всего ГТК РФ).

Использование нелегально открытых в зарубежных банках счетов для незаконного перевода денег за рубеж, используя «псевдоимпорт» [48]. Используя такое средство, как способ уклонения от уплаты налогов, юридические лица открывают, нарушая Закон РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», счета за рубежом без разрешения Банка России. Под прикрытием фиктивных договоров на поставку в Российскую Федерацию продукции они производят перевод валютных средств за рубеж, которые оседают на счетах самого предприятия или на счетах его доверенных лиц. Таким образом, фактически происходит вывоз валютных средств за рубеж в нарушение положений вышеназванного Закона.

Действия совершаются с прямым умыслом и подпадают под положения ст. 199 УК РФ. Как и в предыдущем случае, в зависимости от того, скрывает или нет предприятие данный факт хозяйственной деятельности, выявление возможно оперативными источниками информации. Кроме того, погашая якобы возникшие «убытки» из созданного на предприятии за счет взносов с прибыли резервного фонда, оно производит уменьшение причитающихся взносов в бюджет сумм налога на прибыль предприятий и организаций.

Зачисление части выручки от реализованной за границу продукции на открытые там счета юридических или физических лиц на основании «вторых» договоров, которые, в отличие от первых, «легальных и официальных», по завершении сделки и поступлении средств на открытый за рубежом счет уничтожаются [54]. При данном нарушении реализация товара (работы, услуги) происходит по одной цене, а отражение этой сделки на счетах бухгалтерского учета – по другой. Как и при подобном нарушении на территории России участвуют два документа (контракта): реальный и официальный, причем первый при полном завершении сделки российским участником уничтожается, и официально в бухгалтерском учете проводится второй контракт. Происходит полное неотражение части хозяйственной операции предприятия, что влечет занижение всех сумм налогов, связанных с денежной выручкой. Наблюдается также нарушение Закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле». Это деяние совершается умышленно, чаще – на крупных предприятиях, специалистами с достаточно высоким уровнем образования и подпадает под ст. 199 УК РФ. Оперативными источниками вскрыть данное нарушение крайне трудно. В соответствии с гл. 53 УПК РФ, сбор доказательственной базы требует привлечения к сотрудничеству правоохранительных и контролирующих органов других стран.

Использование валютной выручки на нужды производственно-хозяйственной деятельности, зачисленной от нерезидента под видом валютных беспроцентных кредитов на текущие валютные счета российского участника сделки [55]. При этом нарушении поступившие от нерезидента ва-

лютные средства за полученные им товарно-материальные ценности оформляются как валютные кредиты, а не оплата, суммы которых, согласно Инструкции Госналогслужбы России «О порядке исчисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций», не должны учитываться во внереализационных доходах предприятия, а значит – с них не уплачивается названный налог. В этом случае предприятие имеет возможность, сославшись на убытки, понесенные от якобы недобросовестных действий фирмы-партнера, произвести погашение данного «убытка» за счет средств резервного фонда, чем производит повторное занижение налогооблагаемой прибыли (резервный фонд до определенного предела пополняется за счет отчислений из валовой прибыли до налогообложения). Нарушение совершается умышленно, подпадает под действие ст. 199 УК РФ, внутренними источниками информации обычно не выявляется, трудно доказывается. Может существовать вариант, при котором предприятие, совершившее незаконный перевод своих денежных средств за рубеж (см. вышеописанные нарушения), действительно производит финансирование своей хозяйственной деятельности. В подобном случае кредит может быть процентным. При таком варианте доказать факт нарушения становится еще труднее, кроме того, необходима помощь правоохранительных органов страны-партнера.

Пример. Предприятие-резидент И. реализует за рубеж произведенную продукцию фирме-нерезиденту Д. Фирма Д или сама, или через доверенное лицо фирмы И – фирму Б производит расчеты с фирмой И. Затем Фирма Б (или Д) переводит денежные средства (предоставляет кредит) фирме И, которая в своих официальных документах отражает их поступление как получение беспроцентного (процентного) кредита. В дальнейшем возможны варианты, когда фирма Б не требует денег обратно, тогда понесенный убыток компенсируется внереализационным доходом (фактически не востребованным долгом) или происходит «возврат» кредита (по сути перечисление денег самой себе).

Проведение финансовых операций (минуя расчетный счет) с использованием других счетов в коммерческих банках [56]. Согласно Порядку применения положений Указа Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 г. № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налоговых и иных обязательных платежей», утвержденному ГНС, Минфином и Банком России, предприятием и банком нарушается принятый порядок взаимодействия различных счетов предприятия. При этом производятся прямые платежи и прямое зачисление денежных средств в обход расчетного счета, создается преднамеренное отсутствие денежных средств на последнем, что влечет нарушение порядка очередности платежей предприятия, предусмотренного Гражданским кодексом РФ. Подобные нарушения совершаются квалифицированными специалистами. Имеются определенные варианты способа (например, с использованием векселей) или механизмов маскировки его применения. Данные действия напрямую не являются налоговым правонарушением, но могут быть таковым, если имеется факт погашения кредиторской задолженности.

Нарушение банками правил проведения банковских операций (при наличии у предприятия-должника неисполненных платежных поручений на перечисление налоговых платежей из-за отсутствия денежных средств на расчетном счете последнего, поступающие денежные средства, минуя расчетный счет, направляются на погашение выданных кредитов) [57]. В данном случае, по взаимному сговору банк (заинтересованный в первоочередном погашении задолженности перед ним) производит зачисление поступивших денежных сумм предприятия-должника не на его расчетный счет, а на открытый этому предприятию ссудный счет, нарушая тем самым очередность погашения задолженности предприятия. Подобные действия ведут не к сокрытию тех или иных сумм налогов, а к задержке перечислений в бюджет уже начисленных предприятием сумм. Нарушение совершается умышленно, квалифицированными специалистами, обычно обнаруживается внутренними источниками информации. Действия такого рода могут быть весьма разнооб-

разными, причем в некоторых случаях (противоречия и недоработки гражданского и налогового законодательств) банки могут не нести установленной ответственности. Например, если предприятие дает поручение банку перевести полученную ссуду не на свой расчетный счет, а на расчетный счет третьего лица, осуществляя через него различные платежи и ведя свою хозяйственную деятельность. Перевод денежных средств между задействованными предприятиями может осуществляться из кассы в кассу, что не запрещено в отличие от взносов из кассы на расчетный счет другого предприятия. Существует ряд гражданско-правовых институтов, позволяющих изменить лицо, производящее погашение долга кредитору: поручительство (ст. 361 ГК РФ) и гарантия (ст. 368 ГК РФ). По обязательствам, возникающим из договора поручительства или банковской гарантии, поручитель или гарант обязуются перед кредитором по основному обязательству, а не перед должником. Соответственно, поручитель или гарант перечисляют средства со своего расчетного счета; перевод долга (ст. 391 ГК РФ); возложение исполнения обязательства на третье лицо (ст. 313 ГК РФ).

Необходимо учитывать два момента: банк не должен принимать прямое участие в оформлении договоров. Например; заранее оформленное соглашение об уступке требования к заемщику другим лицам (в арбитражной практике злоупотребление правом ст. 10 ГК РФ); безвозмездная уступка требования, возложение исполнения обязательства на третье лицо, перевод долга рассматриваются как дарение (ст. 576 ГК РФ). Дарение между юридическими лицами запрещено (ст. 575 ГК РФ), поэтому эти сделки должны иметь возмездный характер.

Кроме того, банком может изменять порядок платежа при возникновении встречных требований предприятия (предприятие имеет векселя банка или учтенные банком чужие векселя), при этом на расчетный счет предприятия поступит лишь возможная сумма превышения его требований над требованиями банка. Таким образом, данное нарушение можно отнести к разряду

трудно доказываемых, требующих привлечения квалифицированных специалистов.

Уход от уплаты налогов путем закрытия расчетных счетов, распределения имущества предприятия (кооператива) среди его членов [58]. Собственник предприятия в целях ухода от погашения кредиторской задолженности (в том числе и по налоговым платежам) производит фактическую ликвидацию предприятия, обычно не уведомив ни налоговую инспекцию, ни кредиторов. При этом обычно происходит сокрытие всей хозяйственной деятельности, что влечет неуплату практически всех сумм налогов. Действие совершают умышленно, это особенно характерно для юридических лиц, учредители которых не проживают на данной территории. Обнаружить подобные факты возможно лишь по прошествии какого-то времени, что значительно затрудняет работу.

Включение расходов будущих периодов в затраты отчетного периода [59,60]. Согласно Закону РФ от 21 ноября 1997 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положению о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства или обращения в течение срока, к которому они относятся. Предприятие, нарушая этот пункт, производит отнесение подобных расходов на себестоимость в отчетном периоде, чем занижает налог на прибыль отчетного периода, но, если не будет дальнейших нарушений, завышает суммы налога на будущую прибыль. Действие может совершаться и неумышленно, вскрывается проверкой порядка отнесения затрат на себестоимость и признания затрат (моментом признания затрат, благодаря которым получена прибыль, является момент признания данной прибыли – по отгрузке или по оплате).

Неполная регистрация в учетных журналах взятых на складирование (хранение) товарно-материальных ценностей [59]. Данный вид нарушений основан на том, что часть товарно-материальных ценностей, взятых предпри-

ятием на ответственное хранение, не отражается в бухгалтерском балансе и привносится в хозяйственную деятельность в виде неучтенных ценностей. Неучтенность в бухгалтерском учете может вести к различным нарушениям законодательства (занижение налога на прибыль предприятий, подоходного налога с физических лиц, налога на имущество предприятий, неотражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и др.). Подобные действия совершают умышленно, для вскрытия и подбора доказательной базы данного нарушения необходимо привлечение специалистов-бухгалтеров (ревизоров, экспертов).

Создание коммерческих структур на базе предприятия без разделения финансово-хозяйственной деятельности [60]. Любое предприятие (учреждение, организация), осуществляющее хозяйственную деятельность, обязано вести бухгалтерскую отчетность, отражающую все факты хозяйственной деятельности последнего (Закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129 – ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации). При подобном нарушении коммерческая деятельность одного предприятия находит отражение (возможно даже частичное) в бухгалтерском учете другого. Подобные действия создают базу для всевозможных налоговых нарушений. В силу того, что и на одном, и на другом предприятии происходит искажение самого существа хозяйственной деятельности, отраженной в бухгалтерских учетах, создается возможность перекладывания налогового пресса с предприятия на предприятие, добиваясь нужного распределения между предприятиями прибыли, расходов, налоговых платежей и другой кредиторской задолженности. Данные нарушения могут приводить к занижению налогооблагаемой базы практически всех налогов, увеличению недоимки, обострению социальной ситуации на предприятии. Эти действия совершают умышленно, в корыстных целях, т. к. обычно учредителями присоединившихся предприятий являются руководящие сотрудники предприятия-«донора». Факты, свидетельствующие о возможности подобных нарушений, выявляются внутренними источниками информации, доказательство же само-

го нарушения и собрание его доказательной базы часто требуют проведения оперативно-розыскных мероприятий.

Ликвидация действующих предприятий и создание теми же учредителями новых структур, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты сумм задолженности бюджету [61]. Способ уклонения базируется на пробелах российского законодательства, которое не запрещает подобного рода махинации. Отличие этого способа от других состоит в том, что при его воплощении в бюджет не поступает уже признанная предприятием (в бухгалтерском учете начисления произведены) недоимка. Обычно предприятие ликвидируется как предприятие-банкрот, при этом основные товарно-материальные ценности и денежные средства у предприятия уже отсутствуют. При существующем порядке очередности возмещения задолженности предприятию обычно государство ничего не получает. Выявление фактов подобных действий не представляет особого труда (предприятие само заявляет об этом), установление умысла и сбор доказательственной базы проблематичны. Другой характерной особенностью данного способа уклонения может быть то, что он часто сопровождается такими нарушениями, как осуществление незаконной предпринимательской деятельности (без получения лицензий и разрешений), ведение коммерческой деятельности без регистрации в Госналогинспекции, создание филиалов предприятия на территории других регионов в целях искажения результатов деятельности последних при предоставлении отчетов в ГНИ по месту расположения головного предприятия.

Неуплата налога на поступившую безвозмездную и временно полученную финансовую помощь [62]. Согласно Инструкции Госналогслужбы России № 37 «О порядке начисления и уплаты налога на прибыль предприятий и организаций», безвозмездная финансовая помощь, поступившая в распоряжение предприятия, подлежит отнесению во внереализационные доходы, и на эту сумму должны быть начислены и уплачены налоги на прибыль и добавленную стоимость (на временную помощь только НДС). При данном виде нарушения бухгалтерия предприятия не начисляет НДС на безвозмездно полу-

ченные денежные средства и товарно-материальные ценности. Действие может совершаться и без умысла. При внимательном изучении источников поступления активов и проверке начисленных сумм налога на прибыль нарушение вскрывается внутренними источниками информации. Нарушения могут быть связаны с полным неотражением фактов хозяйственной деятельности (неоприходование) или отражением в учетных документах заниженных сумм стоимости передаваемых активов. В таком случае для вскрытия внутренних источников может быть недостаточно.

Использование режима «временного вывоза» товаров без уплаты налогов и перевода денег за рубеж [63]. Данный способ широко использовался до недавнего времени для продажи товаров без уплаты налогов и перевода денег за рубеж. Товар оформлялся как отправляемый для переработки за рубеж (в страны СНГ или дальнее зарубежье) с последующим возвращением в Россию или якобы для транспортировки в Калининградскую область. При пересечении государственной границы Российской Федерации товар реализовывался, и деньги переправлялись за рубеж. В бухгалтерии предприятия товар отражался как товар на переработке (в пути), а факт реализации не находил отражения. Таким образом, предприятие занижало реальные объемы финансово-хозяйственной деятельности, что влекло за собой занижение налогооблагаемой базы налогов, связанных с выручкой и прибылью, и нарушение Закона РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» без возвращения денежных средств из-за рубежа. Факт наличия «временного вывоза» определяют внутренними источниками информации, доказательство же умысла в действиях предприятия по продаже товара требует проведения оперативных мероприятий во взаимодействии с правоохранительными органами других стран. В настоящее время предприятия и организации, осуществляющие «временный вывоз» (перевозку в Калининградскую область), обязаны внести залог в счет возвращения отправленного товара.

Проведенный анализ судебной, следственной практики, интервьюирование сотрудников налоговой полиции и собственный опыт работы позволи-

ли выявить, что способы совершения уклонения от уплаты налогов с организации в большинстве случаев совпадают со способом сокрытия как форма противодействия процессу расследования данной категории преступлений.

3. Личность преступника как элемент криминалистической характеристики данной категории преступлений

Проведенный нами анализ следственно-судебной практики по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 199 УК РФ, свидетельствует о том, что по 360 изученным делам выявлены 410 разных случаев уклонения от уплаты налога, по которым вынесены приговоры в 2000–2002 гг. Наибольшее число злостных нарушений налогового законодательства совершается на предприятиях негосударственных форм собственности. По организационно-правовым формам хозяйствующих субъектов количество выявленных налоговых нарушений распределяется следующим образом: 136 обществ с ограниченной ответственностью (ООО), 119 индивидуальных предпринимателей (ИП), 36 закрытых акционерных обществ (ЗАО), 76 открытых акционерных обществ (ОАО), 24 кооператива и 19 крестьянско-фермерских хозяйств (КФХ).

По изученным делам, по которым вынесены приговоры в отношении 192 подсудимых, проходят 33 женщины (16,3 %) и 159 мужчин (83,7 %). Возраст осужденных за налоговые преступления – от 24 до 77 лет.

Образовательный уровень осужденных характеризуется следующим образом: высшее и незаконченное высшее образование имеют 142 лица (62 %), среднетехническое – 17 (10,9 %), среднее и среднеспециальное – 25 (25 %), неполное среднее – 8 (3,3 %).

Подавляющее большинство лиц, осужденных за налоговые преступления, – мужчины. Средний возраст – 40 лет. Образовательный уровень осужденных достаточно высок.

По данным К.С. Череминского, изученные им уголовные дела по налоговым преступлениям показывают, что «...в 78 % случаев преступления совершались мужчинами. С учетом возраста лица виновные в уклонении от уплаты налогов с организации распределились следующим образом: в возрасте до 20 лет – практически не встречаются, в возрасте от 21 года до 30 лет – 16 %, от 31 года до 40 лет – 29 %, от 41 до 50 лет – 38 %, и от 51 года и старше – 17 %. Изученные уголовные дела показывают, что 51 % лиц, привлеченных к уголовной ответственности, имели высшее образование, 36 % – среднеспециальное и около 13 % – общее среднее образование»[64].

Большинство преступлений совершено руководителями предприятий путем полного или частичного сокрытия от налогообложения прибыли, полученной от коммерческой, торгово-закупочной деятельности, из которых 48 директоров (в том числе генеральных, коммерческих, исполнительных); 11 главных бухгалтеров, бухгалтеров (меньше, чем в предыдущие годы); 3 президента ЗАО; 2 председателя кооперативов и 2 главы КФХ. Осуждены 15 предпринимателей без образования юридического лица.

Например, А.Г. Кот выделил лиц, совершивших неуплату налога с организаций: руководители обществ с ограниченной ответственностью – 25 %; индивидуальные предприниматели – 11 %; руководители акционерных обществ закрытого типа – 8 %; руководители открытых акционерных обществ – 5 %; руководители совместных предприятий, иностранных фирм – 5 % [65].

По данным ведомственной статистики, в 1996 г. следственным аппаратом принято к производству свыше 6,7 тысяч уголовных дел названной категории, более 2,4 тысяч из них направлено в прокуратуру для утверждения обвинительного заключения, приговоры вынесены в отношении 1380 лиц.

Введение в действие (1997 г.) Уголовного кодекса Российской Федерации с последующими изменениями и дополнениями, а также Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, связанных с сужением подсудственности, существенно отразилось на результатах деятельности следственного аппарата и привело к снижению качественных показателей работы.

Для сравнения – общее число осужденных судами Российской Федерации лиц за налоговые преступления в предыдущие годы составило: в 1993 г. – 127, в 1994 г. – 204, в 1995 г. – 435, в 1996 г. – 1 380, в 1997 г. – 1 691, в 1998 г. – 1 923, в 1999 г. – 2 031, в 2000 г. – 2 094, в 2001 г. – 2 099, в 2002 г. – 2 018, за 9 мес. 2003 г. – 1985.

В 2002 г. наибольшее число осуждено за налоговые преступления в Ростовской области – 26, в Краснодарском крае – 21, в Кабардино-Балкарской Республике – 22, в Республике Адыгея – 19, в Карачаево-Черкесской Республике – 9, в Ставропольском крае – 31.

Всего в производстве следователей УФСНП по Краснодарскому краю в 2001 г. находилось 1 859 уголовных дел (в 2000 г. – 1 407), в 2002 г. – 1 893.

Криминалистическое изучение личности преступника представляет собой один из частных случаев анализа различных аспектов его деятельности. Человек рассматривается как особый социальный тип личности – носитель существенных и относительно устойчивых свойств и качеств, закономерно сформировавшихся под воздействием различных обстоятельств социальной среды.

Е.А. Тришкина считает, что «при рассмотрении субъектов совершения налоговых преступлений данный элемент криминалистической характеристики преступлений в сфере налогообложения представляет собой систему признаков личности виновного» [66].

Уголовный и уголовно-процессуальный закон не использует термин «человек», а оперирует лишь термином «личность», поэтому мы употребляем данный термин, включая в него свойства человека как индивида и свойства, присущие личности.

Личность преступника, как и других участников преступного события, – это единое, целостное явление, все стороны которого взаимосвязаны и взаимообусловлены. Ему присуща совокупность физических, биологических и социальных свойств, информация о которых отображается в процессе его

деятельности в виде материальных и идеальных следов. Весьма затруднительно выделить информацию, имеющую чисто криминалистическое значение, хотя в научном плане вполне правомерно ставить вопрос о криминалистически значимых свойствах и качествах личности как преступника, так и других участников преступления, о криминалистическом аспекте в изучении личности обвиняемого, потерпевшего и др.

Свойства личности не располагаются в одной плоскости, а образуют сложную иерархическую структуру, где одни из них являются фундаментом для развития других, последние в той или иной степени оказывают влияние на развитие нижележащих структур. В этой связи заслуживает внимания высказывание К.К. Платонова о том, что структура личности состоит из социально обусловленных (направленность, мораль) и биологических (темперамент, задатки, инстинкты, потребности) свойств; опыта (объем и качество знаний, навыков, умений, привычек); индивидуальности психических процессов, которые образуют иерархическую динамико-функциональную структуру внешнего облика человека (в ней высшим уровнем являются социальные свойства, выражающие личность и представляющие иные свойства) [67].

По мнению А.М. Кустова, в криминалистическом плане важно указать на обязательную совокупность знаний у виновного определенных сторон его сферы деятельности, включая преступную [68]. К ним он относит: знания о фактах некоторой области деятельности, в которую вторгается преступник (не зная процесса изготовления и свойств бумаги, нельзя добиться высокого качества подделки документов); знания методик отдельных преступных действий или операций; понимание содержания, путей и методов решения задач преступной деятельности или знания методик производственной деятельности предприятия или учреждения, позволяющих совершать налоговые преступления (технологических процессов, методики завышения или занижения производства выхода продукции или расхода сырья). И.И. Кучеров к характеристике личности преступника налоговых преступлений относит знания бухгалтерского учета и отчетности, аудиторских проверок.

По нашему мнению, личность преступника как элемент криминалистической характеристики рассматриваемой категории преступлений выступает, как правило, в тандеме «руководитель – бухгалтер», у него существуют определенные закономерности: относительно высокий социальный статус; прочная установка на достижение поставленной цели; разветвленные социальные связи в различных сферах, в том числе в преступном мире; жесткое распределение ролевых функций – «каждый отвечает за себя»; четкое знание методики производственной деятельности на предприятии или в учреждении (например, технологических процессов, методики завышения или занижения производства продукции, расхода сырья); знание деятельности следственных и иных подразделений, правоохранительных органов, финансово-хозяйственной, банковской деятельности и др. Гораздо меньшее отношение к налоговым преступлениям имеют кассиры, продавцы (около 10–12 % случаев). Чаще всего они выполняют только вспомогательные функции. Анализ следственной и судебной практики (изучено 360 архивных уголовных дел) свидетельствует о том, что в 78 % случаев преступниками являются мужчины. Это обусловлено тем, что среди руководителей предприятий мужчины составляют большинство. Женщины среди лиц, совершающих налоговые преступления, традиционно занимают должности, связанные с ведением бухгалтерского учета и представлением отчетности.

В результате изучения уголовных дел по налоговым преступлениям, совершенным на территории Северо-Кавказского региона в 1997–2002 гг., следует сделать следующий вывод: большинство преступлений совершено руководителями предприятий путем полного или частичного сокрытия от налогообложения прибыли, полученной от коммерческой и торгово-закупочной деятельности.

Следует отметить, что налоговые преступления обладают повышенной латентностью: выявленное количество данных преступлений составляет не более 6–8 % от реально совершаемых уголовно-наказуемых преступлений на-

логового законодательства. Это соотношение фактически соответствует уровню латентности некоторых видов хищений.

Собранные данные с использованием как следственной, так и оперативной информации (могут рассматриваться лишь как относительно точные), о личностях виновных, совершивших налоговые преступления, свидетельствуют о том, что значительную долю их составляют руководители частно-предпринимательских структур (их число в 12 раз больше, чем руководителей государственных и муниципальных предприятий). Однако в связи с недостаточной исследованностью массива рассматриваемых преступлений и незавершенностью формирования статистической отчетности о них эти приблизительные оценки могут иметь определенное теоретическое и практическое значения. Прогнозированием ситуации с применением новых законов у нас практически не занимаются, хотя М.П. Клейменов отмечал еще в 1992 г., что роль прогностического фактора в настоящее время объективно возрастает вследствие убыстряющегося темпа и необратимости социальных изменений (феномена уплотнения времени). Это особенно актуально по отношению к решениям в сфере уголовно-правовой политики, цена которых очень высока – судьбы людей. Такие решения должны быть взвешенными, продуманными, обоснованными. Применение традиционного метода проб и ошибок здесь принципиально недопустимо. Единственная альтернатива ему – применение прогнозирования [69]. Необходимость просчитывания последствий в деятельности государственных органов отмечает и В.М. Есипов [70]. Ослабление борьбы с экономической преступностью в современных условиях недопустимо, поскольку она имеет явную тенденцию к росту. По сведениям МВД, в 1998 г. в России было выявлено 219 000 преступлений экономической направленности, причинивших ущерб на сумму 13,3 трлн руб, из них 101 тыс. – тяжкие.

Рассматривая личность, исходя из изученных материалов уголовных дел, сведений, полученных из налоговых органов, из опросов самих предпринимателей, мы можем сделать вывод о том, что большинство лиц, совершив-

ших налоговое преступление, стали коммерсантами в силу целого ряда естественных, независимых от воли индивида, сложившегося комплекса обстоятельств, начиная с глобальных (изменение политического строя в стране, развала института власти, утрата рабочих мест) и заканчивая самыми бытовыми, выражающимися в возникшей со всей определенностью необходимостью самостоятельно заботиться о проблемах выживания личности, опираясь и рассчитывая при этом только (или в большинстве случаев) на свои собственные силы, знания и опыт.

В 1998 г. в Ставропольском крае был зарегистрирован 101 факт нарушения налогового законодательства и возбуждено 78 уголовных дел, по которым привлечено к ответственности 73 человека. За первые пять месяцев 1999 г. зарегистрировано 42 факта, а возбуждено 7 уголовных дел. В структуре уголовных дел, находившихся в производстве следственного аппарата Управления ФСНП по Краснодарскому краю, 86,5 % составляли дела о налоговых преступлениях. Из них в 95 % случаев дела возбуждались по материалам налоговой полиции, а в 5 % – по материалам совместных с ГНИ проверок.

Как показали наши исследования, криминологическая ситуация в налогообложении определяется:

- 1) совокупностью отражаемых судебной статистикой различных форм налоговых преступлений;
- 2) наличием большого количества латентных налоговых преступлений, неизвестных правоохранительным органам;
- 3) появлением вызванных налоговой реформой новых форм уклонения от уплаты налогов, которые в общественном сознании расцениваются не только как нежелательные, но опасные и нуждающиеся в запрете, в том числе и под страхом уголовной ответственности.

Налоговая преступность, как разновидность экономической преступности, имеет повышенный уровень латентности. Это связано с тем, что налоговые преступления совершаются людьми интеллектуальными, тщательно их маскирующими.

Среди основных причин скрытости налоговых преступлений специалисты отмечают отсутствие потерпевших и иных лиц, за исключением, разумеется, органов налогового контроля, профессионально заинтересованных в их выявлении. Налоговыми преступлениями причиняется ущерб государству, и именно оно заинтересованно в наказании нарушителей налогового законодательства. Население в основной своей массе относится к нарушителям налогового законодательства весьма терпимо и даже с сочувствием, не только не оказывает содействие государственным контролирующим и правоохранительным органам в их выявлении, но и способствует совершению преступлений.

При проведении исследований мы также столкнулись с рядом проблем. Лица, занимающиеся предпринимательской и иной коммерческой деятельностью, соглашаясь в целом с тем, что они укрывают часть своего дохода от налогообложения и нарушают закон, не указывали ее, ссылаясь на многие трудности: невозможность отыскания стабильной работы, дающей постоянный источник существования, рост цен, поборы со стороны государства на самые различные нужды и за самые различные услуги, в получении которых коммерсанты не нуждаются, прессинг со стороны криминальных структур и т. д. Многие коммерсанты считают, что государство не может обеспечить им безопасность и свободу бизнеса, и это надо обязательно учитывать при разработке новых законодательных актов для того, чтобы впредь все права и обязанности субъектов правоотношений были четко оговорены и не подвергались многочисленным изменениям, поправкам, дополнениям.

Анализируя развитие налоговой преступности, можно сделать вывод о том, что, несмотря на предпринимаемые меры, уровень ее будет повышаться. Однако динамику ее можно снизить, если перспективные планы экономического развития государства будут проходить экономико-правовую и криминологическую экспертизу и в стране будут созданы экономические и политические предпосылки для этого. Однако, опираясь на показатели преступности на сегодняшний день, зная ее латентный и реальный уровни, можно сде-

лать вывод о том, что в ближайшие пять – шесть лет налоговая преступность будет не снижаться, а наоборот, несколько увеличиваться, поскольку существует значительный разрыв между принимаемыми нормативными актами, регулируемыми правилами экономического поведения, и созданием организационно-технической базы для их исполнения.

Переход к рыночным отношениям (свобода рынка, возможность самостоятельного распоряжения капиталами и т. д.) привел как положительным, так и отрицательным моментам, связанным, в первую очередь, с экономической и налоговой преступностью, как одной из ее составляющих.

Список литературы

1. Бахин В.П. «Контркриминалистика» или новые задачи криминалистики/ В.П. Бахин, И.В. Гора // Актуальные проблемы державита права. Одесса, 1998. Вип. 5. С. 5, 9–17.
2. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М., 2001. С. 8.
3. Басалаев А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений (общее понятие и практическое значение)/ А.Н. Басалаев., В.А. Гуняев // Методика расследования преступлений. М., 1976.
4. Колесниченко А.Н. Научные и правовые основы расследования отдельных видов преступлений: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Харьков, 1967. С. 4.
5. Гончаренко В.И. Понятие криминалистической характеристики преступлений/ В.И. Гончаренко, Г.А. Кушнир, В.Л. Подпаллый // Криминалистика и судебная экспертиза. Киев, 1986. Вып. 33.
6. Салтевский М.В. Криминалистическая характеристика: структура, элементы // Специализированный курс криминалистики. Киев, 1987. С. 310.
7. Образцов В.А. Учение о криминалистической характеристике преступлений // Криминалистика / Под ред. В.А.Образцова. М., 1995. С. 38.

8. Концептуальные положения криминалистической методики/ Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкин, Ю.Г. Корухов, Е.Р. Россинская // Криминалистика: Учеб. / Под ред. Р.С. Белкина. М., 1999. С. 688.
9. Возгрин И.А. Криминалистическая характеристика преступлений // Криминалистика: Учеб. / Под ред. Т.А. Седовой, А.А. Эксархопуло. СПб., 1995. С. 273.
10. Филиппов А.Г. Общие положения методики расследования отдельных видов и групп преступлений // Криминалистика: Учеб. / Под ред. А.Г. Филиппова и А.Ф. Волынского. М., 1998. С. 333.
11. Яблоков И.П. Понятие криминалистической характеристики преступлений // Криминалистика / Под ред. Н.П. Яблокова, В.Я. Колдина. М., 1990. С. 324.
12. Лубин А.Ф. Методология криминалистического исследования механизма преступной деятельности: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. Н. Новгород, 1997. С. 11.
13. Белкин Р.С. Курс криминалистики. М., 1997. Т. 3. С. 310–311, 316, 355–378.
14. Белкин Р.С., Быховский И.Е., Дулов А.В. Модное увлечение или новое слово в науке? // Соц. законность. 1987. № 9.
15. Колесниченко А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений/ А.Н. Колесниченко, В.Е. Коновалова. Харьков, 1985. С. 7–9.
16. Журавель В.А. О структуре частной криминалистической методики // Криминалистика и судебная экспертиза. Киев, 1995. Вып. 47. С. 63.
17. Гавло В.К. К вопросу о криминалистической характеристике преступлений // Вопросы повышения эффективности борьбы с преступностью. Томск, 1980. С. 122.
18. Резван А.П. Правовые и криминалистические проблемы борьбы с хищениями предметов, имеющих особую ценность: Автореф. дис... д-ра юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 18.
19. Колдин В.Я. Криминалистическое знание о преступной деятельности: функция моделирования // Сов. гос-во и право. 1987. № 2. С. 67.
20. Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики: понятие, формирование, использование. Н. Новгород, 1991. С. 6.
21. Жбанков В.А. Способы выдвижения и проверки версий о личности преступников // Вопросы борьбы с преступностью. М., 1983. Вып. 35. С. 56.
22. Танасевич В.Г. О криминалистической характеристике преступлений/ В.Г. Танасевич, В.А. Образцов. М., 1976.

23. Меретуков Г.М. Правовые и криминалистические проблемы борьбы с наркобизнесом, совершаемым организованными преступными группами: Дис ... д-ра юрид. наук. М., 1995. С. 37–143, 155–172.
24. Образцов В.А. Теоретические проблемы криминалистической характеристики преступлений: дискуссионные вопросы и пути их решения. М., 1984. С. 9.
25. Драпкин Л.Я. Предмет доказывания и криминалистические характеристики преступлений. Свердловск, 1987. С. 112.
26. Облаков А.Ф. Криминалистическая характеристика преступлений и криминалистические ситуации. Хабаровск, 1983. С. 8.
27. Белкин Р.С. Криминалистика. Проблемы, тенденции, перспективы. От теории к практике. М, 1988. С. 191.
28. Белкин Р.С. Криминалистика: Проблемы сегодняшнего дня. М., 2001. С. 222–223.
29. Следственная практика Управления Федеральной службы налоговой полиции РФ по Калининградской области за 1999 год.
30. Бурлин С.А. Проблемы преодоления противодействия расследованию, связанных с уклонением от уплаты налогов: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. С. 12.
31. Тришина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: Автореф. дис...канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. С. 11.
32. Баширова Н.В. Исследование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: Автореф. дис...канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 18.
33. Сиюхов А.Р. Налоговые преступления: проблемы квалификации (по материалам Краснодарского края и Республики Адыгея): Автореф. дис...канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 11–20.
34. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения. М., 1999. С. 21.
35. Гуняев В.А. Содержание и значение криминалистической характеристики преступлений. С. 58.
36. Зуйков Г.Г. Поиск преступников по признакам способов совершения преступлений. М., 1970. С. 50–66.
37. Васильев Н.А. Предмет, система и теоретические основы криминалистики/ Н.А. Васильев, Н.П. Яблоков. М., 1984. С. 119.
38. Зуйков Г.Г. Установления способа совершения преступления. М., 1970. С. 13–15.

39. Жордания И.Ш. Структура и правовое значение способа совершения преступления. Тбилиси, 1977. С. 46–57.
40. Пальцева И.В. Налоговые преступления (историко-правовые и криминалистические аспекты). Учебно-практ. пособие. Краснодар, 1999. С. 106–126.
41. Колмаков В.П. Значение для расследования точного установления способов совершения и сокрытия преступлений против жизни // Труды Харьковского государственного медицинского института. Харьков, 1956. Вып. 5. С. 193–196; Он же. Следственный осмотр. М., 1969. С. 56.
42. Лузгин И.М. Способ сокрытия преступления и его криминалистическое значение / И.М. Лузгин, В.П. Лавров. М., 1980. С. 198–224.
43. Кустов А.М. Механизм преступления и противодействие его расследования: Дис ... док. юрид. наук. М., 1998. С. 66–87.
44. Карагодин В.Н. Преодоление противодействия предварительному расследованию. Свердловск, 1992. С. 96–124.
45. Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. С. 12.
46. Пальцева И.В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 15–16.
47. Баширова Н.В. Использование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000.
48. Уголовное дело № 1-14/98// Архив Полевского суда Свердловской области. 1998. № 1/14.
49. Уголовное дело № 1/3545// Архив Октябрьского суда г. Краснодара. 1998. № 1/3545/98.
50. Уголовное дело № 1/1565/99 // Архив Апшеронского суда Краснодарского края. 1999. № 1/1565/99.
51. Уголовное дело № 1/9610/01 // Архив Тахтамукайского района суда Республики Адыгея. 2001. № 1/9610/01.
52. Уголовное дело № 1/9567/02 // Архив Майкопского районного суда Республики Адыгея. 2002. № 1/9567/02.
53. Уголовное дело № 1/2564/02 // Архив Новокубанского суда Краснодарского края. 2002. № 1/2564/02.
54. Уголовное дело № 1/92333/98 // Архив Тихорецкого городского суда Краснодарского края. 1998 /1/92333/98.

55. Уголовное дело № 1/494/02 // Архив Фрунзенского районного суда Санкт-Петербурга. 2002. № 1/494/02.

56. Уголовное дело № 1/9357/03 // Архив Гиагинского районного суда Республики Адыгея. 2003. № 1/9357/03.

57. Уголовное дело № 1/9385/03 // Архив городского суда г. Майкопа, Республики Адыгея. 2003. № 1/9385/03.

58. Уголовное дело № 1/61257/03 // Архив Кореновского районного суда Краснодарского края. 2003. №1/61257/03.

59. Уголовное дело № 1/92157/98 // Архив Сочинского суда, Краснодарского края. 1998/1- 92157/98.

60. Уголовное дело № 1/93456/99 // Архив Анапского городского суда Краснодарского края. 1999/1- 93456/99.

61. Уголовное дело № 1/92568/02 // Архив Туапсинского городского суда Краснодарского края. 2002. № 1-92568/02.

62. Уголовное дело № 1/92102/02 // Архив Брюховецкого районного суда Краснодарского края. 2002. 1/92102/02.

63. Уголовное дело № 1/2675/02 // Архив Карачаево-Черкесского республиканского суда. 2002. 1/2675/02.

64. Чемеренский К.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (уголовно-правовые и криминалистические проблемы): Автореф. дис ...канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 18.

65. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): Автореф. дис...канд. юрид. наук. М., 1995. С. 13–14.

66. Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: Автореф. дис ...канд. юрид. наук. Волгоград, 1999.

67. Платонов К.К. О системе психологии. М., 1972. С. 48.

68. Кустов А.И. Механизм преступления и противодействие его расследованию: Учеб. пособие. Ставрополь, 1997.

69. Клейменов М.П. Уголовно-правовое регулирование: Автореф. дис ...д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 1992. С. 3.

70. Есипов В.М. Теневая экономика. М.: МУ ГУК МВД РФ, 1998. С. 36.