

ОРГАНИЗАЦИЯ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ С ОРГАНИЗАЦИЙ

Алексеев Р.А. – соискатель

Краснодарская академия МВД РФ

Обоснованы особенности возбуждения и обстоятельства, подлежащие установлению по делам расследования уклонения от уплаты налогов с организации. Исследована проблема установления и доказывания факта этого преступления, а также выделены типичные следственные ситуации и версии, показан алгоритм действий следователя.

1. Особенности возбуждения уголовного дела и обстоятельства, подлежащие доказыванию по делам исследуемого вида преступлений

Возбуждение уголовного дела – чрезвычайно ответственный государственный акт, который проводится в целях обеспечения охраны и укрепления различных общественных отношений. Однако эта функция может быть выполнена лишь тогда, когда дело возбуждено на законных основаниях.

Согласно ч. 2 ст. 140 УПК РФ дело может быть возбуждено только в тех случаях, когда имеется достаточно данных, указывающих на признаки преступления.

В ходе возбуждения уголовного дела возникают некоторые наиболее значимые криминалистические проблемы. В основном они сводятся к недостаточной разработанности понятия «налоговое преступление». С 1992 по 1998 гг. четыре раза изменялись или дополнялись нормы, устанавливающие

ответственность за умышленную неуплату налогов, а с 1999–2002 гг. принималось пять попыток их поменять.

Анализ судебной и следственной практики и уголовного законодательства подтверждает несовершенство ст. 199 УК РФ. Ответственность по уголовному законодательству наступает по факту умышленной неуплаты налога, независимо от того, каким способом произошло данное деяние. Закон также частично определяет понятие «уклонение от уплаты налогов». Именно эти вопросы являются важными на стадии возбуждения уголовного дела.

По ст. 199 УК РФ крупный размер составляет 1000 МРОТ, а особо крупный размер вообще отсутствует. В связи с тем, что минимальный размер труда постоянно изменяется, возникает вопрос, как его считать: на момент неуплаты налога; на момент исчисления последнего срока платежа; на момент подачи декларации; на момент возбуждения уголовного дела или на момент его прекращения. Подобные неясности и коллизии законодательства не дают возможности своевременно решить вопрос о возбуждении уголовного дела, так как существует определенный риск.

По мнению автора, в ст. 199 УК РФ следовало бы предусмотреть в качестве квалифицирующего признака «Особо крупный размер». Кроме того, в ней имеется ряд противоречий и отсутствует механизм реализации некоторых положений норм УПК РФ. В частности привлечение сведущих лиц в качестве специалиста в области банковского дела, экономики, финансов и кредита, а в некоторых случаях и участие эксперта (ст. 57, 58 и 80 УПК РФ), а также основание и порядок истребования и представления учетно-финансовой документации (акты ревизии, аудиторские проверки, инвентаризационные и иные документы). В связи с этим, необходимо уточнить некоторые положения ч. 3 и 4 ст. 80 УПК РФ, а также механизм реализации ч. 4 ст. 21 УПК РФ. Исходя из анализа судебной и следственной практики, уголовного и уголовно-процессуального законодательства полагаем, что выявленные криминалистически значимые проблемы несомненно влияют на вопросы о возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налога с организации.

Основным признаком налогового преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, является одновременное наличие следующих условий: факт уклонения от уплаты (неуплаты) налогов, а равно страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации; общественная опасность содеянного; крупный размер неуплаченных налогов (если сумма неуплаченного налога (налогов и взносов) превышает одну тысячу минимальных размеров оплаты труда); виновные лица или лицо (т. е. наличие субъекта преступления); прямой умысел виновных лиц в совершении преступления.

При этом уголовно наказуемым бывает не всякое уклонение от уплаты (неуплаты) налога или взноса, а лишь совершенное:

1) путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах организации;

2) иным способом, например, сокрытие других объектов налогообложения.

При отсутствии таких данных в проверочных материалах уголовное дело не может быть возбуждено или подлежит прекращению, как возбужденное необоснованно. Например, в проверочных материалах нет доказательств о внесении в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных или данных об иных способах, скажем, о сокрытии объектов налогообложения.

Поводами к возбуждению уголовных дел по ст. 199 УК РФ, как правило, служат сообщения контролирующих органов МНС РФ, которые в соответствии с ведомственными указаниями в десятидневный срок со дня принятия решения по акту камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщика, согласно ст. 88, 89 НК РФ, должны были направить материалы о нарушениях налогового законодательства в органы ФСНП РФ, а с 2003 г. в органы МВД РФ.

При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки налогового преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, в органы предварительного следствия и дознания из налоговой инспекции направляются: акт

выездной налоговой проверки (если проводилась); возражения по акту (при их наличии); копия принятого по акту решения; при обжаловании принятого решения – копии жалоб, копии ответов на жалобы, а при наличии судебного разбирательства – копии судебных решений, определений; подлинники или заверенные копии бухгалтерских документов, отчетов, деклараций и иных документов, подтверждающих факт неуплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды; копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика в проверяемый период, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались); объяснения должностных лиц (налогоплательщика-организации) по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки); справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций выявлены факты неуплаты (с разбивкой сумм доначисленных налогов или страховых взносов по периодам платежей и с указанием их выражения в количестве МРОТ), а в случае погашения налогоплательщиком недоимки по налогам, уплаты пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки фактам налоговых правонарушений – справка об уплаченных суммах.

К акту выездной налоговой проверки прилагаются: копии заключений экспертов (в случае проведения экспертизы); протоколы опроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых или иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или связанных с содержанием объектов налогообложения; протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также другие материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов налоговых правонарушений. При отсутствии какого-либо из перечисленных документов по требованию следователя органа предварительного следствия и

дознания он должен быть дополнительно представлен в течение 10 дней. Кроме того, органы МНС РФ обязаны предоставлять ему специалистов для решения возникших вопросов.

Серьезной проблемой в выявлении налоговых преступлений является проблема отбора плательщиков для проведения проверок. Решение этой проблемы предполагает выбор таких объектов, проверка которых могла бы принести максимальный эффект в выявлении и предупреждении налоговых преступлений при минимальных затратах.

Исходные данные о налоговом преступлении могут быть получены оперативно-розыскным путем в ходе проведения гласных или негласных мероприятий. С криминалистической точки зрения проблема состоит в определении эффективной системы таких оперативно-розыскных мероприятий по выявлению налоговых преступлений. Предлагаемые в различной литературе по расследованию налоговых преступлений системы таких мероприятий рассчитаны скорее на выявление преступлений экономической направленности, в основном хозяйственных, а не налоговых [1–4]. В практической деятельности предлагаемые системы оказываются непригодными. Необходимо создание системы оперативно-розыскных мероприятий налогового профиля в рамках ОБЭП МВД РФ. Для выявления налоговых преступлений работники налоговых органов в соответствии с гл. 14 НК РФ могут осуществлять действия, по своей тактике и содержанию не отличающиеся от действий следователей и иных сотрудников правоохранительных органов, ведущих проверки на стадии до возбуждения уголовного дела, а также осуществляющих дознание, предварительное следствие или оперативно-розыскную деятельность.

Представляется, что выявление налоговых преступлений оперативным путем предполагает предварительный сбор, накопление и систематизацию сведений о лицах, представляющих оперативный интерес (отличающихся состоянием криминальной опасности), и фактических данных (сведений), указывающих на различные признаки скрытой противоправной деятельности. Оперативно-розыскная практика идет по пути концентрации выявленной

оперативным и иным путем информации на специальных носителях, что гарантирует обоснованность заведения дел оперативного учета и последующей реализации материалов. В этой деятельности существенную помощь могут оказать исследования, касающиеся типологии личности налогового преступника.

Оперативно-розыскные мероприятия по выявлению налоговых преступлений нередко имеют сложный затяжной характер, требующий разносторонней проверки, нередко проходящей полностью все стадии и этапы: оперативно-аналитический или разведывательный поиск, предварительную оперативную проверку, последующую оперативную проверку или оперативную разработку и оперативно-розыскное сопровождение дознания или следствия [5]. Составленные по их результатам справки, дающие основание предположить наличие нарушений, нельзя считать окончательными документами, устанавливающими событие налогового преступления. Эти оперативные материалы подлежат направлению в налоговую инспекцию или отдел документирования налоговой полиции для установления факта налогового правонарушения. Вывод о том, имело ли место нарушение налогового законодательства и подлежит ли плательщик в связи с этим ответственности, делается руководителем налогового органа по материалам проверки. В постановлении о привлечении налогоплательщика к ответственности излагаются обстоятельства нарушения, установленные проверкой, доводы налогоплательщика в свою защиту, результаты проверки этих доводов налоговыми органами и окончательные выводы (имело ли место конкретное нарушение, обстоятельства его совершения, в какой сумме выразилось уклонение от уплаты налогов). Анализ этих документов свидетельствует о том, что они содержат, как правило, разрозненную либо неконкретную информацию о признаках налогового преступления. Принять по ним решение по возбуждению уголовного дела обычно невозможно. Поэтому почти всегда назначается налоговая проверка, результаты которой дают возможность однозначно решить вопрос о возбуждении уголовного дела.

Согласно уголовно-процессуальному закону, уголовное дело может быть возбуждено тогда, когда имеются достаточные данные, указывающие на признаки налогового преступления, содержащиеся в ст. 199 УК РФ. Это сведения, с большей долей достоверности характеризующие объективную сторону преступления. Уголовно-процессуальный закон к ним относит: время, место, способ и другие обстоятельства совершения преступления. Думается, что применительно к налоговым преступлениям важно создать обоснованную систему признаков и обстоятельств, указывающих на наличие совершенного налогоплательщиком налогового преступления. В литературе, научных и практических рекомендациях, в основном, приводятся признаки и данные, характерные для возбуждения дела о хозяйственном преступлении и связанные с нарушением порядка ведения бухгалтерского учета. Эти признаки, безусловно, важны, но для выявления налоговых преступлений оказываются непригодными.

В настоящее время ведется два относительно самостоятельных вида учета. Необходимо разработать систему данных, достаточных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по налоговым преступлениям. Такие данные должны основываться на документах налоговой отчетности.

Представляется, что для возбуждения уголовного дела достаточно иметь следующие данные: наименование налогоплательщика, его фамилия, имя, отчество, ИНН, фактический адрес и юридический адрес, название предприятия или организации; когда было совершено уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (время совершения преступления); каким способом совершено уклонение от уплаты налогов (отсутствие декларации о доходах, включение в конкретные бухгалтерские документы искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, перечислены ли в бюджет и государственные внебюджетные фонды налоги и страховые взносы в меньшей сумме, чем причиталось, или не были перечислены вовсе); от уплаты каких конкретно налогов и страховых взносов уклонился налогоплательщик; пре-

высило ли уклонение от уплаты налогов и взносов установленный ст. 199 УК РФ объем минимальных размеров оплаты труда.

Необоснованными следует считать предложения некоторых авторов о необходимости обязательного установления при решении вопроса о возбуждении уголовного дела общественной опасности содеянного и прямого умысла виновных лиц в совершении налогового преступления. Вывод этих авторов о том, что при отсутствии таких данных в проверочных материалах уголовное дело не может быть возбуждено, а возбужденное подлежит прекращению, как возбужденное необоснованно (преждевременно) и неправомерно, является, на наш взгляд, неверным [6, 7].

Названные признаки могут быть установлены и в ходе предварительного следствия. Их наличие не должно влиять на решение вопроса о возбуждении уголовного дела по налоговому преступлению.

Таким образом, при решении вопроса о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды основное и первостепенное значение имеет акт документальной налоговой проверки. Этот документ является источником обобщенной информации о совершении данного преступления. Он выступает основным доказательством, раскрывающим объективную сторону налогового преступления, документально обоснованную заключением о выявленном механизме налогового правонарушения. Отсутствие этого акта не позволяет сделать правильный вывод о наличии преступления и возможности возбуждения уголовного дела.

Процессуальное значение акта документальной проверки налогоплательщика определяет п. 17 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 8 от 4 июля 1997 г., согласно которому устанавливается, что при рассмотрении дел, связанных с применением законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, суду надлежит иметь в виду, что фактические данные, подтверждающие наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, могут, наряду с заключением эксперта, устанавливаться

также актами документальных проверок исполнения налогового законодательства и ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

В процессуальном аспекте акт документальной проверки является доказательством, на основании которого могут быть выявлены наличие или отсутствие фактов, обосновывающих требования и возражения сторон, а также иные обстоятельства, имеющие значение для дела. При этом акт документальной проверки может быть использован в качестве доказательства как в уголовном процессе, так и в гражданском.

Правовое положение акта документальной проверки определяет особый порядок его составления и оформления. Этот порядок в настоящее время установлен Регламентом оформления и реализации документальных проверок соблюдения налогового законодательства, утвержденным руководителем Госналогслужбы РФ и директором ФСНП РФ 17 сентября 1997 г. и 19 сентября 1997 г. [8], а также разъяснениями, принятыми после его утверждения [9].

Правильная оценка акта документальной проверки налогоплательщика позволяет определить важные обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию в ходе возбуждения и расследования уголовного дела. Процесс оценки акта налоговой проверки в литературе предлагается условно делить на три этапа: «внешняя» оценка, не затрагивающая содержание акта, касающаяся лишь правильности его оформления; формальная «внутренняя» оценка, включающая проверку обязательственных реквизитов и не затрагивающая сущности выявленных нарушений; оценка фактических данных акта [10].

Соглашаясь с таким делением, отметим, что наиболее важным в рассматриваемом аспекте является последний этап — оценка фактических данных. В этом плане необходимо проанализировать все три части акта: вводную, описательную и итоговую (резюмирующую).

Во вводной части наряду со сведениями о проведенной проверке и проверяемом налогоплательщике должны содержаться: сведения о методике проведения проверки по степени охвата первичных документов (сплошная,

выборочная), с указанием основных видов проверенных документов; оценка организации и состояния бухгалтерского учета у проверяемого налогоплательщика в проверяемом периоде, соответствие этого учета действующим нормативным актам; указание видов налогов и страховых взносов, которые проверялись с описанием базовых величин проверки (выручка и затраты, доходы и расходы и т. п.).

Все факты, изложенные во вводной части акта, должны быть подтверждены документами, прилагаемыми к акту. Далее документы могут быть использованы как доказательства в процессе расследования. В описательной части акта должно содержаться систематизированное изложение выявленных в результате проверки фактов нарушений налогового законодательства. Конкретные факты должны излагаться со ссылками на первичные документы. Каждый факт выявленного нарушения налогового законодательства должен содержать описание механизма налогового правонарушения. Желательно, чтобы в акте было проведено сопоставление данных бухгалтерского учета с показателями налоговой отчетности, что поможет правильно оценить действия налогоплательщика в ходе решения вопроса о возбуждении уголовного дела и в процессе расследования.

В изучении описательной части акта налоговой проверки важно обратить внимание на те документы, в которых могут и должны содержаться прямые и косвенные признаки налоговых преступлений (рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, бухгалтерские справки и т. д.).

В итоговой части акта должны быть сгруппированы выявленные проверкой факты, которые по каждому налогу и правонарушению должны быть обобщены за отдельный период. Итоговая часть должна содержать сумму неуплаченного или недоплаченного налога, пояснения или возражения налогоплательщика либо мотивы его отказа от подписания акта проверки [11].

К акту документальной проверки прилагаются: утвержденный руководителем налогового органа перечень вопросов, подлежащих проверке у

налогоплательщика; материалы встречных проверок (акты, справки и т. д.); расчеты по видам налогов, составленные проверяющим с отметками об ознакомлении с ними налогоплательщика; копии или подлинники документов, подтверждающих факты нарушения налогового законодательства; справка о месте нахождения филиалов, представительств, других обособленных подразделений с указанием их адресов, ИНН, заверенная налогоплательщиком; сведения о наличии денежных средств в кассе или на расчетном счете, стоимости имеющегося у налогоплательщика имущества; справка о размере уставного капитала, составе учредителей организации и долях их вкладов в уставный фонд; справка ИНН, копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика в проверяемый период; объяснения налогоплательщика по обстоятельствам, изложенным в акте; иные материалы, подтверждающие факты налоговых правонарушений и связанных с ними обстоятельств.

Изучение актов налоговых проверок показало, что наиболее распространенными недостатками, содержащимися в них, являются: нарушение методики проведения проверок и неправильное трактование налогового законодательства проверяющими; неполнота изложения механизма нарушения налогового законодательства налогоплательщиком; неполнота исследования документов, формирующих налоговую и бухгалтерскую отчетность налогоплательщика, и следующая из этого необоснованность выводов; расхождения в формулировках выявленных правонарушений с их формулировками в НК РФ.

При наличии таких недостатков в изучаемых актах налоговых проверок при решении вопроса о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении следует назначать повторные или дополнительные документальные проверки.

Акт налоговой проверки является важным документом при решении вопроса о возбуждении уголовного дела, но его нельзя считать окончатель-

ным итоговым документом, устанавливающим событие налогового преступления. Для решения вопроса о возбуждении уголовного дела целесообразно проконсультироваться у специалистов по вопросам исчисления и уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

После изучения акта налоговой проверки необходимо получить объяснения у налогового инспектора или сотрудника отдела документирования, проводившего налоговую проверку, об обстоятельствах, методике и результатах этой проверки. Проводят также истребование документов, на которые есть ссылки в акте налоговой проверки, и на необходимость их выемки указывает в своих объяснениях лицо, проводившее проверку. В обязательном порядке требуются объяснения от налогоплательщика и лиц, связанных с ним по службе и совместной деятельности. В совокупности проведенные действия позволяют правильно решить вопрос о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Обобщение и анализ практики возбуждения уголовного дела показывает, что необходимо установить наличие поводов и оснований, изучить имеющиеся данные о совершенном деянии и осуществить предварительную проверку имеющихся первичных материалов. В общем виде структура данной стадии выглядит следующим образом: изучение первичных материалов, поступивших к следователю либо в орган дознания; анализ и оценка фактических данных, содержащихся в этих материалах; истребование дополнительных данных, если первичные материалы не позволяют решить вопрос по существу; изучение всех собранных сведений; окончательная оценка фактических данных и принятие решения в соответствии с ч.1 ст. 145 УПК РФ о возбуждении уголовного дела, об отказе в его возбуждении или о передаче материалов по подследственности (данный признак является косвенным).

Дело может быть возбуждено только в тех случаях, когда имеются достаточные основания и фактические данные, указывающие на признаки преступления. Несвоевременное принятие такого решения в дальнейшем может

задержать проведение неотложных следственных действий, что, в свою очередь, влечет утрату имеющихся вещественных доказательств [12–16]. Признаки налоговых преступлений могут быть достаточно очевидными, но могут и не выделяться на общем фоне правомерной деятельности.

К числу явных признаков совершения налогового преступления следует отнести: полное несоответствие реальной хозяйственной деятельности ее документальному отражению; несоответствие записей в бухгалтерских документах: первичных – учетным, учетных – отчетным; наличие материальных подлогов в документах (дописки, исправления, подчистки, замена страниц и т. д.); уничтожение бухгалтерских документов (первичных, учетных, отчетных); инсценировка несчастного случая (пожар, затопление) или банкротства (данный признак является косвенным).

К неявным признакам относятся те нарушения, которые могут быть следствием отсутствия профессионализма, небрежности правила: ведения учета и отчетности, ведения кассовых операций, списания товарно-материальных ценностей, документооборота, технологической дисциплины. Источниками первичной информации могут быть и лица определенной категории: продавцы, не участвующие в налоговом преступлении, но осознающие факт его совершения; очевидцы криминальных или финансовых операций, не отдающие себе отчет в их сути (секретари, водители, работники охраны и др.); лица, замешанные в преступлении (контрагенты, пособники, поставщики, потребители); ревизоры, аудиторы, члены инвентаризационных комиссий, представители общественности и добровольные помощники органов дознания; налоговые инспекторы, налоговые полицейские, сотрудники подразделений БЭП.

Следственная и судебная практики свидетельствует о том, что наиболее часто поводами к возбуждению уголовного дела данной категории преступлений являются: 1) непосредственное обнаружение налоговых преступлений органами налоговой полиции – 25 %; сообщения налоговых инспекций – 28,5 %; сообщения оперативных работников ОБЭП – 30 %; использование налого-

вой полицией информации указанного выше рода, полученной из различных источников (арбитражные суды, суды общей юрисдикции, органов предварительного следствия прокуратуры и ОВД) – 16,5 %.

В ходе проверок, осуществляемых, главным образом, налоговой полицией, реализуется оперативно-розыскная деятельность, регулируемая Законом РФ от 5 июля 1995 г. «Об оперативно-розыскной деятельности» и Приказом ФСНП России от 4 октября 1996 г. № 296 «О порядке работы с материалами, содержащими признаки налоговых преступлений». Согласно этим документам, если установлены признаки налогового преступления, то осуществляется проверка организации на предмет соблюдения налогового законодательства.

Для этапа проверочных действий характерны две типичные ситуации: первичная информация получена негласным путем – 58,9 %, первичные данные поступили из открытых и официальных источников (документов налоговых органов, заключений аудиторских служб, актов КРУ, средств массовой информации) – 41,1 %.

Для первой ситуации закономерна скрытая проверка: негласное наблюдение за передвижением и сбытом товарно-материальных ценностей, сырья, продукции, за технологическими процессами производства; изучение документооборота, осмотр помещений, транспорта, беседы с работниками, возможными свидетелями. На этой же стадии осуществляются запросы в криминалистические учеты и банки данных в ИЦ ГУВД, МВД (о личностях, об аналогичных способах совершения преступлений и т. п.).

При получении информации из официальных источников проверка носит комбинированный характер. Основное внимание уделяется открытым (гласным) действиям. Однако то, что не удастся выявить таким путем, стараются установить негласно.

Гласными действиями по рассматриваемым преступлениям, осуществляемыми до возбуждения уголовного дела, являются: ревизии, аудиторские проверки по заданиям налоговой инспекции, службы БЭП; запросы и провер-

ки налоговых органов; осмотры помещений и документов (налоговыми полицейскими) или оперуполномоченными службы БЭП; получение образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции путем «контрольных закупок»; получение объяснений от должностных, материально-ответственных и иных лиц.

Существенная роль в ходе выполнения как гласных, так и негласных проверочных действий, отводится специалистам. Такие специалисты, как бухгалтер, ревизор, аудитор, могут дать консультацию по вопросам определения вида документа и его относимости к данному расследованию; установления того, кто из должностных лиц мог быть причастным к составлению конкретного документа; каким образом может быть истолкована собранная информация, в чем выражались (и какие) отступления от существующих правил и т. п.

Если в качестве проверочного действия осуществляется ревизия, то типичными вопросами являются: какова величина сокрытой части налогооблагаемой прибыли; какова сумма неуплаченного налога; каким образом скрывался налогооблагаемый доход; какова продолжительность выявленных налоговых правонарушений; что способствовало их совершению и препятствовало своевременному обнаружению. В ходе любого из перечисленных выше проверочных действия должны приниматься меры, обеспечивающие сохранность документов, особенно тех, которые предстоит изъять; отбор свободных образцов (прежде всего, подписей должностных лиц); поиск и изъятие всевозможных черновых записей; нейтрализация противодействия следствию (проверке). Такое противодействие возможно в самых различных формах: уничтожение документов и вещественных доказательств, инсценировка несчастных случаев в отношении имущества или людей, утаивание партнеров по нелегальному бизнесу, прямые угрозы свидетелям, инспекторам, полицейским.

Информацию, собранную в ходе проверочных действий, оценивают с нескольких позиций: а) относимость к целям и задачам расследования; б) до-

пустимость и целесообразность использования (в качестве доказательственной или ориентирующей); в) достаточность полученных данных для возбуждения уголовного дела и принятия процессуальных решений; г) перспективы расследования.

С учетом того, что значительное число уголовных дел возбуждается на основании материалов проверок, осуществляемых налоговыми органами, целесообразно подробнее остановиться на рассмотрении этих материалов.

Согласно положениям совместного письма Генеральной прокуратуры РФ от 11 мая 1995 г. № 15/5-95, Департамента Налоговой полиции РФ от 6 апреля 1995 г. № ВП-605 и ГНС РФ от 12 мая 1995 г. № ЮБ-4-08/19н «О порядке передачи материалов о нарушениях налогового законодательства в органы налоговой полиции и прокуратуры», в правоохранительные органы должны быть направлены следующие документы: письменное сообщение о фактах сокрытия доходов (прибыли или иных объектов налогообложения) налогоплательщиком; акт документальной проверки соблюдения налогового законодательства и решения по акту руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (с приложением подлинных бухгалтерских документов, отчетов, деклараций и т. п.); документы о разъяснении налогоплательщику его прав, а также его возражения и объяснения; объяснения должностных лиц налогоплательщику, если они были даны; копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика; протокол, постановление и иные документы о привлечении к административной ответственности за неуплату налогов (если это имело место ранее).

Собранные в ходе проверки и направляемые из налогового органа материалы содержат информацию лишь об объективной стороне, т. е. о механизме совершения налогового преступления, не позволяя получить представление о субъективной стороне. Поэтому уголовное дело возбуждается во многом на основе предположительных выводов о наличии в действиях налогоплательщика всех признаков преступления.

Решая вопрос о возбуждении уголовного дела на основе материалов о нарушении налогового законодательства, необходимо учитывать все обстоятельства, препятствующие принятию правильного решения. Это позволит снизить процент ошибок, которые могут быть допущены при оценке первичных материалов и принятии решения.

С момента возбуждения уголовного дела перед следователем возникает целый комплекс задач, разрешение которых связано с установлением истины. По уголовному делу это является уголовно-процессуальное доказывание – деятельность органов дознания или следователя по собиранию, проверке и оценке доказательств и обоснованию решений, принимаемых по уголовному делу.

Установление обстоятельств совершенного преступления на основе уголовно-процессуального доказывания во многом определяется четким представлением о предмете данной деятельности, которым признаются все факты и обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения.

Предмет доказывания можно определить как круг обстоятельств, которые подлежит установить по каждому уголовному делу. Если целью доказывания является установление объективной истины, то предмет доказывания указывает на тот круг обстоятельств, установление которых позволяет разрешить дело по существу.

При определении предмета доказывания по делам о налоговых преступлениях следует исходить из общих положений, содержащихся в ст. 73 УПК РФ, с учетом особенностей состава преступления, предусмотренного в ст. 199 УК РФ.

В процессе расследования фактов внесения искаженных данных в декларацию о доходах, сокрытия размера доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения необходимо установить следующие обстоятельства: является ли данное предприятие (организация) юридическим лицом (т. е. прошло ли оно государственную регистрацию); обязано ли предприятие (организа-

ция) уплачивать налоги и какие виды налогов и иных обязательных платежей; имеет ли предприятие право на льготы по уплате налогов; каков порядок ведения бухгалтерского учета и представления отчетности на предприятии; с какого момента и какая финансово-хозяйственная деятельность осуществлялась налогоплательщиком; время совершения преступления (внесение искаженных сведений в документы бухгалтерского учета и отчетность); кто осуществлял руководство предприятием в момент совершения налогового преступления, а также отвечал за ведение бухгалтерского учета и представление отчетности; кто непосредственно совершил преступление и кто являлся инициатором его совершения; кем и при каких обстоятельствах были выявлены факты сокрытия объектов налогообложения; какие законодательные и нормативные акты нарушены; какие виды объектов налогообложения сокрыты, в каком размере; каковы размеры налогов, неуплаченных с сокрытых объектов налогообложения, какова общая сумма неуплаченных налогов; какой способ сокрытия объектов налогообложения использовался; каковы мотивы совершения преступления.

Указанный перечень, безусловно, не является исчерпывающим, однако по изученным уголовным делам об уклонении от уплаты налога с организации в большинстве случаев предметом доказывания являлось установление этих обстоятельств.

Расследование уголовных дел о налоговых преступлениях (ст. 199 УК РФ), зачастую, связано с рассмотрением в арбитражном суде налоговых споров.

К таким спорам в соответствии со статьей 22 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ) относятся иски юридических лиц и индивидуальных предпринимателей о признании недействительными решений налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

Статьей 105 части первой НК РФ предусмотрено, что арбитражными судами рассматриваются дела о взыскании налоговых санкций по искам налоговых органов к организациям.

Взаимосвязь уголовного и арбитражного дела проявляется в значении выводов арбитражного суда для уголовного дела, а также результатов расследования для рассмотрения налогового спора в арбитражном суде.

Общим для арбитражного и уголовного дела является объективная сторона налогового правонарушения, которая находит свое отражение в акте проверки налогоплательщика.

Акт налоговой проверки служит основанием для возбуждения уголовного дела по ст. 199 УК РФ или предъявления иска в арбитражный суд в случае, если по нему вынесено решение налогового органа о применении ответственности.

Статья 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ, определяя подведомственность дел арбитражному суду, относит к разрешаемым им спорам споры о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, не соответствующих законам и иным нормативным правовым актам и нарушающим права и законные интересы организаций и граждан.

Если лицо, привлеченное к уголовной ответственности, обращается в арбитражный суд с вышеназванным иском, и суд признает недействительным решение налогового органа по акту проверки, возникает вопрос о значении выводов арбитражного суда для расследования преступления.

В соответствии со ст. 28 АПК РФ, вступившее в законную силу решение (определение или постановление) суда по гражданскому делу обязательно для суда, прокурора, следователя и лица, производящего дознание по вопросу, имело ли место событие или действие.

Таким образом, в случае установления арбитражным судом отсутствия налогового правонарушения, уголовное дело, как правило, прекращается на основании ст. 28 АПК РФ. Однако применение ст. 28 АПК РФ вызывает спо-

ры, так как в ней не упоминается о значении решения арбитражного суда при производстве по уголовному делу.

В то же время, если при рассмотрении налогового спора в арбитражном суде органами налоговой полиции представляются постановления следственных органов о возбуждении уголовного дела, привлечении к уголовной ответственности, прекращении уголовного дела, устанавливающие факты и правоотношения, то обязательны ли такие постановления для арбитражного суда?

В соответствии со ст. 90 УПК РФ, представляется, что практику придания преюдициальной силы постановлениям следственных органов арбитражными судами нельзя считать обоснованной.

Согласно ч. 4 ст. 58 АПК РФ, для арбитражного суда обязательен вступивший в законную силу приговор суда по уголовному делу о том, имели ли место определенные действия и кем они совершены. Следовательно, постановления следственных органов подлежат оценке судом наряду с другими доказательствами по спору.

Пунктом 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ предусмотрена обязанность арбитражного суда приостановить производство по делу в случае невозможности рассмотрения данного дела до принятия решения по другому делу или вопросу, рассматриваемому в порядке уголовного судопроизводства. В связи с тем, что оценка невозможности рассмотрения спора дается арбитражным судом, то, по существу, названная норма предусматривает не обязанность, а право арбитражного суда приостановить производство по делу до принятия решения по другому делу или вопросу, рассматриваемому в порядке уголовного судопроизводства.

Таким образом, по налоговым делам правонарушение может одновременно рассматриваться как в уголовном, так и в арбитражном процессах.

Право на обращение в арбитражный суд в случае возбуждения уголовного дела служит дополнительной гарантией защиты прав лица, привлекаемого к уголовной ответственности. В практике арбитражных судов и органов

налоговой полиции при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях различное толкование вызывают вопросы применения процессуальных норм о приостановлении производства по арбитражному делу в связи с возбуждением уголовного дела.

Пунктом 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ предусмотрена обязанность арбитражного суда приостановить производство по делу в случае невозможности рассмотрения данного дела до принятия решения по другому делу или вопросу, рассматриваемому в порядке уголовного судопроизводства.

Вопрос о том, является ли возбуждение уголовного дела стадией уголовного судопроизводства по п. 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ, решен Высшим арбитражным судом РФ следующим образом. Применяя п. 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ, следует иметь в виду, что под уголовным судопроизводством понимаются все стадии уголовного процесса, определенные в Уголовно-процессуальном кодексе РФ, т. е. с момента возбуждения уголовного дела [17].

Невозможность рассмотрения арбитражного дела до принятия решения по уголовному делу вызывает неоднозначное их толкование арбитражными судами и органами предварительного следствия и дознания при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях. Указанное обстоятельство объясняется спецификой расследования уголовных дел о налоговых преступлениях, возбуждаемых на основании актов документальных проверок, зафиксировавших совершение налоговых правонарушений. По результатам рассмотрения акта налоговой проверки принимаются решения о применении финансовых санкций, которые являются предметом спора в арбитражном суде.

Органы предварительного следствия и дознания при рассмотрении в арбитражных судах налоговых дел подают ходатайства о приостановлении производства по арбитражному делу в связи с расследованием уголовных преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ.

Отказ суда в удовлетворении заявленного ходатайства со ссылкой на возможность разрешить арбитражный спор до окончания предварительного

следствия рассматривается как необоснованный, затрудняющий процесс расследования.

Для устранения подобных ситуаций предлагаем исключить из п. 1 ч. 1 ст. 81 АПК РФ слова «невозможности рассмотрения данного дела», что устранил субъективную оценку «невозможности рассмотрения».

К сожалению, ст. 90 УПК РФ не учитывает положения ст. 28 АПК РФ о том, что вступившее в законную силу решение, определение или постановление суда по гражданскому делу обязательны для суда, прокурора, следователя и лица, производящего дознание, при производстве по уголовному делу только по вопросу, имело ли место событие или действие, но не в отношении обвиняемого.

С учетом установления фактических обстоятельств дела как арбитражным судом, так и органом следствия, сам факт возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении не может рассматриваться как бесспорное основание для приостановления арбитражного дела, предметом которого является решение налогового органа по акту проверки.

Как правило, мотивом ходатайств органов предварительного следствия и дознания о приостановлении производства по арбитражному делу может стать затруднение процесса расследования из-за нарушения тайны следствия в случае представления доказательств в арбитражный суд со ссылкой на ст. 139 УПК РФ, т. е. возмещение вреда юридическим лицам. В ходатайствах, зачастую, не содержатся указания на обстоятельства, в подтверждение которых имеются доказательства у следственных органов.

Налогоплательщики, выступающие против удовлетворения названных ходатайств, ссылаются на возможность рассмотрения арбитражного спора без результатов расследования уголовного дела.

На практике уголовные дела, в случае признания арбитражным судом решения по акту налоговой проверки недействительным, прекращаются со ссылкой на ст. 28 АПК РФ.

2. Проблемы доказывания и установления факта уклонения от уплаты налогов с организаций как элемент предмета доказывания по уголовному делу

Одним из элементов составов налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ, является невыполнение обязанностей по уплате налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды и, как следствие, — непоступление денежных средств в бюджеты и фонды. В п. 1 постановления Пленума Верховного суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» [18] разъясняется, что обязательным условием наступления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, которое может выражаться как в действиях, так и в бездействии, является крупный или особо крупный размер неуплаченного налога для физического лица – 200 и 500 МРОТ и крупный размер для организации – 1000 МРОТ.

В соответствии с ч. 1 ст. 73 УПК РФ, событие преступления (время, место, способ и другие обстоятельства его совершения) подлежит доказыванию при производстве по уголовному делу. Следуя соблюдению принципа презумпции невиновности, закрепленному в ст. 49 Конституции РФ и ст. 14 УПК РФ, бремя доказывания обвинения и опровержения доводов, приводимых в защиту подозреваемого или обвиняемого, лежит на стороне обвинения.

Это означает, что участники уголовного судопроизводства со стороны обвинения (дознаватель, следователь и прокурор) для подтверждения фактов неуплаты налогов или страховых взносов осуществляют доказывание — собирание, проверку и оценку доказательств (ст. 85 УПК РФ). В качестве доказательств по уголовному делу, согласно ч. 1 ст. 74 УПК РФ, допускаются: по-

казания подозреваемого, обвиняемого; показания потерпевшего, свидетеля; заключение и показания эксперта и специалиста; вещественные доказательства; протоколы следственных и судебных действий и иные документы.

При этом доказательства должны отвечать требованиям относимости (ч. 1 ст. 74 УПК РФ — к предмету доказывания), допустимости (ст. 75 УПК РФ — должны быть получены в соответствии с требованиями УПК РФ), достоверности (ст. 87 УПК РФ — должны подтверждаться другими доказательствами и иметь установленные источники получения) и достаточности (ч. 1 ст. 88 УПК РФ — в совокупности с другими доказательствами быть достаточными для разрешения уголовного дела). Сбор доказательств в соответствии с ч. 1 ст. 86 УПК РФ осуществляется путем производства следственных и иных процессуальных действий, предусмотренных настоящим Кодексом.

Необходимо отметить, что УПК РСФСР, действовавший до 1 июля 2002 г., несколько больше, нежели УПК РФ, регламентировал эти вопросы. УПК РСФСР (Федеральный закон от 17 декабря 1995 г. № 200-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции») предусматривал в качестве самостоятельного вида доказательств акты ревизий и документальных проверок (ч. 2 ст. 69) и прав дознавателя, следователя, прокурора и суда по находящимся в их производстве делам право требования восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств и производства ревизий и документальных проверок (ч. 1 ст. 70).

Таким образом, согласно УПК РСФСР, в качестве доказательств фактов неуплаты налогов могут использоваться: заключение эксперта (эксперта-экономиста, налогового); акт документальной проверки исполнения законодательства о налогах и сборах; акт ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

Именно такое разъяснение и дано в п. 17 постановления Пленума Верховного суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8.

УПК РФ не называет в качестве самостоятельных видов доказательств акты ревизий и документальных проверок. Однако это не означает, что такие акты могут быть допущены в качестве доказательств как иные документы (ст. 84 УПК РФ), истребуемые ч. 4 ст. 21 УПК РФ и ч. 3 ст. 86 УПК РФ.

Согласно ч. 1 ст. 80 УПК РФ, заключение эксперта – представленные в письменном виде содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом лицом, ведущим производство по уголовному делу, или сторонами. Эксперт, в соответствии с ч. 1 ст. 57 УПК РФ – это лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное в порядке, установленном настоящим Кодексом, для производства судебной экспертизы и дачи заключения.

Рассмотрим определение вида судебных экспертиз по уголовным делам, в ходе которых может быть установлен факт неуплаты налога или страхового взноса. Юридически закреплены самые различные виды экспертиз. По отношению к осуществлению правосудия их можно разделить на судебные – экспертизы, которые назначаются и производятся по правилам судопроизводства, и внесудебные – экспертизы, производимые вне рамок судопроизводства.

До недавнего времени существовался вид экспертиз, который не «вписывался» в изложенное деление экспертиз на судебные и внесудебные. В соответствии с п. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в Российской Федерации *заключение аудитора (аудиторской фирмы)* по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивалось к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ. Существовало даже мнение о том, что при этом аудиторские фирмы выступают в качестве экспертного учреждения [19], с чем согласиться никак нельзя.

Порядок назначения и проведения аудиторской проверки не соответствовал положениям процессуальных законов (УПК РСФСР, АПК РФ и ГПК РСФСР), Таможенного кодекса РФ и КоАП РСФСР. Соответственно, в Феде-

ральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в связи с принятием которого прекращено действие Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, положение о том, что заключение аудитора приравнивается к заключению эксперта, не воспроизведено.

Экспертиза по уголовному делу проводится только в соответствии с уголовно-процессуальным законом.

Согласно п. 49 ст. 5 УПК РФ, *судебная экспертиза* определена как экспертиза, производимая в порядке, установленном настоящим Кодексом. Учитывая вышеизложенное, можно сделать следующий вывод: заключение эксперта, данное в рамках иного судопроизводства, нежели чем уголовное, не может быть признано по уголовному делу. Конечно, такое заключение эксперта может быть допущено в качестве доказательства по уголовному делу, но только в соответствии со ст. 84 УПК РФ как иной документ.

Порядок назначения и производства судебной экспертизы по уголовному делу определен положениями ст. 57, 70, 80, 195–207, 269, 282 и 283 УПК РФ (при производстве экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях — положениями Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»). В качестве отличий порядка, установленного УПК РФ, от порядка УПК РСФСР можно выделить следующие: законодательно дано определение таким понятиям, как «судебная экспертиза», «экспертное учреждение» и «эксперт»; предыдущее участие эксперта в деле в качестве специалиста не является основанием для отвода эксперта в любом случае; показания эксперта или специалиста являются доказательством по делу, законодатель отказался от обозначения области специальных знаний как «специальные познания в науке, технике, искусстве или ремесле»; среди экспертных учреждений выделены государственные судебно-экспертные учреждения; мотивация несогласия лица, производящего дознание, следователя, прокурора и суда с заключением эксперта или специалиста не обязательна; назна-

чение дополнительной экспертизы может быть в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств уголовного дела; по-иному сформулированы случаи назначения повторной экспертизы.

Факт неуплаты налогов или страховых взносов может быть установлен только в процессе судебно-экономической экспертизы. Неуплата налогов или страховых взносов в любом случае представляет собой нарушение налогоплательщиком норм законодательства о налогах и сборах (что и превращает налогоплательщика в «налогонеплательщика»). Соответственно, предметом судебной экспертизы, по результатам которой делаются выводы о полноте и своевременности уплаты налогов или страховых взносов, обязательно является правильность исчисления этих налогов.

В теории судебных экспертиз можно встретить различные классификации судебно-экономических экспертиз, например, судебно-бухгалтерская, финансово-экономическая и инженерно-экономическая экспертиза [20], или экономико-статистическая, экспертиза экономики труда, планово-экономическая, бухгалтерская экспертиза [21]. Соответственно, в теории экспертиз существуют и различные точки зрения на вопрос о предмете экономических экспертиз различных видов [21].

Понятие «экономика» гораздо шире понятия «налогообложение». Экономическим направлением специальных исследований в рамках судебно-экономической экспертизы являются налоги и налогообложение, бухгалтерский учет и отчетность, валютное регулирование и валютный контроль, анализ финансово-хозяйственной деятельности, страховое дело и т. п. Экспертиза, в ходе которой исследуется только правильность исчисления налогов и страховых взносов, получила название *судебно-налоговедческая*, а экспертиза, в ходе которой правильность исчисления налогов и страховых взносов исследуется наряду с другими вопросами экономического профиля, – *судебно-экономическая*.

С мнением о том, что судебно-экономическая и судебно-бухгалтерская экспертизы являются самостоятельными видами экспертиз [22], согласиться трудно.

Правильность исчисления и уплаты налогов не может быть установлена в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы.

Несогласованность в определении видов экономических экспертиз вызвана тем, что законодатель, по сути, переложил решение этого вопроса на сами судебно-экспертные учреждения. Так, согласно ч. 2 ст. 38 Федерального закона № 73-ФЗ, научно-методическое обеспечение производства судебных экспертиз возлагается соответствующими федеральными органами исполнительной власти на судебно-экспертные учреждения.

Фактически так обстояло дело и до введения в действие указанного Федерального закона. Потому юридически закрепленной на уровне ведомственных нормативных правовых актов является *судебно-бухгалтерская экспертиза*, производимая в экспертных учреждениях Министерства юстиции России в соответствии с Инструкцией о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР от 2 июля 1987 г. № К-8-463.

Поэтому в правоприменительной практике распространилось заблуждение о том, что предмет судебно-налоговедческой экспертизы входит в предмет судебно-бухгалтерской экспертизы. Органы, производящие дознание, (следователь, прокурор и суд), не задумываясь, возлагали на разрешение экспертов-бухгалтеров вопросы правильности исчисления налогов и страховых взносов. Они исследовали такие вопросы и давали заключения.

Ошибка здесь заключается в смешении таких сфер экономической жизни, как бухгалтерский учет и налогообложение. Безусловно, эти сферы являются смежными и даже взаимосвязанными, но не совпадающими так же, как законодательство о бухгалтерском учете не совпадает с законодательством о налогах и сборах, а значит – не совпадают специальные познания судебного эксперта-бухгалтера и судебного эксперта-налоговеда (экономиста).

Инструкцией Минюста СССР 1987 г. определяется, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения. В инструкции указано, что в процессе исследования могут использоваться и сведения, содержащиеся в актах документальных ревизий, заключениях экспертов других специальностей, показаниях обвиняемых, свидетелей и других материалах дела при условии, что эти сведения представляются в качестве исходных данных и их использование связано с исследованием бухгалтерских документов.

Представим такую ситуацию: организация-налогоплательщик осуществляла финансово-хозяйственную деятельность, частично вела бухгалтерский учет своего имущества, своих обязательств и их движения, не представляла бухгалтерской отчетности, но при этом исчисляла и уплачивала налоги и страховые взносы и представляла налоговую отчетность. Высказывается мнение о том, что в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы может быть восстановлен бухгалтерский учет [23]. Однако, исходя из методологических основ судебно-бухгалтерской экспертизы, закрепленных в той же Инструкции, это представляется довольно проблематичным. Судебный эксперт-экономист (налоговед) при наличии других объектов исследования (помимо регистров аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности), а именно – первичных учетных и иных документов, необходимых для ведения учета (как бухгалтерского, так и налогового), налоговой отчетности – в состоянии исследовать правильность исчисления и уплаты налогов и страховых взносов.

Управлением ФСНП России по Ставропольскому краю расследовалось уголовное дело, возбужденное по фактам уклонения от уплаты налогов Ставропольским филиалом организации, находящейся в г. Черкесске. Согласно учредительным документам, обязанности по уплате налогов и представлению налоговой отчетности в налоговый орган по результатам деятельности филиала были возложены на сам филиал, который и исполнял эти обязанности по месту нахождения в г. Ставрополе.

Однако к моменту возбуждения уголовного дела оказалось, что регистры аналитического и синтетического учета филиала переданы в головную организацию, где они и «затерялись». По делу была назначена судебно-экономическая экспертиза, на разрешение которой поставлены вопросы правильности исчисления и уплаты филиалом налогов. Эксперт-экономист, являющийся сотрудником экспертного подразделения Управления, произвел экспертизу, в ходе которой исследовал деятельность филиала на основе имеющихся первичных учетных и иных документов, а также на основе налоговой отчетности, представленной филиалом в налоговый орган по месту нахождения на учете, и сделал выводы о неполноте уплаты филиалом налогов [24].

Конечно, вопрос об определении предмета судебно-экономической экспертизы сложен и неоднозначен [25], так же как и вопрос определения предмета судебно-бухгалтерской экспертизы [26]. Однако без подробного анализа различных взглядов на предмет отдельных видов судебно-экономических экспертиз можно утверждать, что методологические основы судебно-бухгалтерской экспертизы не допускают возможности исследования в ходе ее производства вопросов правильности исчисления и уплаты налогов и страховых взносов.

Инструкция Минюста СССР 1987 г в перечне вопросов, разрешаемых в процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы, не указывает вопросы по установлению правильности исчисления и уплаты налогов. То, что Инструкция издана до становления новой налоговой системы России, не может служить оправданием разрешения в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы вопросов налоговедческой экспертизы. Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением, т. е. данные бухгал-

терского учета – это только основа для исчисления налогов и страховых взносов.

Вышеизложенное, разумеется, не ставит под сомнение возможность производства судебно-экономических (в том числе судебно-налоговедческих) экспертиз в экспертных учреждениях как Минюста России, так и других федеральных органов исполнительной власти (или экспертных подразделений).

Однако для устранения возможных проблем правоприменительной практики целесообразно, во-первых, законодательно закрепить право экспертных учреждений производить судебно-экономические экспертизы (как это сделано в отношении экспертных подразделений федеральных органов налоговой полиции); во-вторых, закрепить на уровне нормативных правовых актов соответствующих ведомств методологические основы производства судебно-экономических экспертиз, в том числе и налоговедческих (по примеру закрепления методологических основ производства судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях Минюста России).

В соотношении налоговых проверок и проверок налогоплательщиков федеральными органами предварительного следствия и дознания можно выделить следующие сходства и различия.

1. Налоговые проверки являются формой проведения налогового контроля. Проверки налогоплательщиков органами предварительного следствия и дознания являются формой осуществления правоохранительной деятельности – оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной.

2. Налоговые проверки проводятся в целях, по основаниям и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, проверки налогоплательщиков органами предварительного следствия и дознания – в целях, по основаниям и в порядке, установленном законодательством об оперативно-розыскной деятельности и уголовно-процессуальным законодательством. В правоприменительной практике и в публикациях [27] можно встретить ошибочное мнение о том, что порядок проведения проверок налогоплательщиков органами расследования определен в НК РФ. Кодекс лишь закрепляет право

органов расследования, обозначая границы их участия в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 8 ст. 9 НК РФ).

3. Целью налоговых проверок является обеспечение полноты и своевременности уплаты налогов, а также привлечение виновных к налоговой ответственности (ответственности за налоговые правонарушения, перечень которых содержится в гл. 16 НК РФ). Цель проверки налогоплательщиков – это документирование признаков налоговых преступлений и принятие соответствующего уголовно-процессуального решения, предусмотренного ст. 145 УПК РФ.

4. Материалы налоговой проверки (включающие акт налоговой проверки, сопроводительное письмо и другие материалы в соответствии с установленным порядком), переданные органам предварительного следствия и дознания для решения вопроса о возбуждении уголовного дела и материалы проверки органом дознания налогоплательщика являются поводом для возбуждения уголовного дела, предусмотренным п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ (сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников).

Дознаватель, следователь, прокурор, получившие данное сообщение, в соответствии со ст. 143 УПК РФ, составляют рапорт об обнаружении признаков преступления и в порядке ч. 1 ст. 145 УПК РФ принимает одно из следующих решений: о возбуждении уголовного дела в установленном порядке; об отказе в возбуждении уголовного дела; о передаче сообщения по подследственности.

5. Акт налоговой проверки и акт проверки налоговой инспекции и органа дознания налогоплательщика могут быть использованы в качестве доказательств по уголовному делу о налоговом преступлении. Вполне допустима ситуация, что при расследовании налогового преступления могут быть получены одновременно оба вида актов (и даже несколько актов) с различными выводами. При этом каждый из актов проверки подлежит оценке по правилам, установленным ст. 88 и 89 УПК РФ. Для разрешения противоречий в вы-

водах актов наиболее приемлемым является назначение судебно-экономической (судебно-налоговедческой) экспертизы.

Необходимо дополнить ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» пунктом 8 следующего содержания: «Заключение аудитора приравнивается к заключению эксперта». Необходимо уточнить п. 2 ч. 1 ст. 73 УПК РФ, т. е. «виновность лица в совершении преступления, форма его вины и мотивы». В данном случае законодатель не раскрывает «цель», т. е. п. 2 ч. 1 ст. 73 не отражает в полном объеме субъективных признаков, характеризующих состав преступления. Следует также уточнить п. 7 ч. 1 ст. 73 УПК РФ «Обстоятельства, которые могут повлечь за собой освобождение от уголовной ответственности и наказания», дополнить словами: «Согласно Уголовному кодексу Российской Федерации»; ч. 1 ст. 74 УПК РФ дополнить следующими словами: «Фактические данные, полученные из законных источников в установленном законом порядке». При таком дополнении существенно изменяется значимость источников доказательств как процессуальных, так и непроцессуальных. Из ст. 86 УПК РФ исключить положение о том, что суд собирает доказательства, так как это противоречит провозглашенному в УПК РФ принципу состязательности сторон. Статью 88 УПК РФ «Правила оценки доказательств» дополнить положением, о том, что «Доказательства оцениваются по внутреннему убеждению правоприменителя».

3. Типичные следственные ситуации и версии.

Алгоритм действий следователя

Процесс возникновения и исчезновения доказательств и иной криминалистически значимой информации, а также расследование преступлений диктуют необходимость при решении многих вопросов тактики и методики рас-

следования и методики экспертно-криминалистической деятельности основываться на их ситуационной природе [28].

Появление в криминалистической литературе публикаций исследовательского характера по данной проблеме послужило началом формирования криминалистической теории следственных ситуаций [29].

В настоящее время общепризнанным является изложение рекомендаций в области методики расследования отдельных видов преступлений путем анализа типичных следственных ситуаций с предложением оптимальных перечней (систем) следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, характерных для их расследования. Научное обоснование необходимости такого подхода к изложению методики расследования преступлений нашло свое отражение в работах Р.С. Белкина, В.К. Гавло, И.Ф. Герасимова, Л.Я. Драпкина, Е.П. Ищенко, И.М. Лузгина, В.А. Образцова, Н.П. Яблокова и др.

Общепризнанность ситуационного изложения методики расследования преступлений не свидетельствует о том, что все проблемы, связанные с ним, решены. Остаются дискуссионными вопросы, касающиеся содержания и структуры самой категории «следственная ситуация». Достаточно сказать, что одних только определений ее понятия в литературе приводится множество.

В настоящее время ситуационный подход к расследованию преступлений позволяет решать как традиционные, так и вновь возникающие криминалистические задачи на принципиально новой основе. Его можно считать одним из наиболее перспективных направлений в криминалистике [30].

Для криминалистики крайне важен ситуационный анализ преступлений, так как, согласно современным научным представлениям о предмете криминалистики, в него включается не только следственная, но и криминальная деятельность, тоже имеющая ситуационную природу [31].

Именно ситуационный подход к преступной деятельности позволяет осуществить научную разработку дифференцированных методических реко-

мендаций, указывающих на особенности расследования сходных видов преступлений в зависимости от различных криминальных ситуаций (регион, время года, в помещении или вне его протекала ситуация совершения преступления, имелись ли очевидцы на месте преступления и т. д.). В этой связи исследование в криминалистике вопросов о криминальных ситуациях, выделение их специфики, построение классификационной схемы могут принести несомненную пользу, главным образом, для решения общих вопросов их применения при расследовании, поскольку именно криминальная ситуация обуславливает информационную насыщенность исходной следственной ситуации.

Как отмечает А.В. Дулов, нельзя дать исчерпывающих научных рекомендаций по осуществлению любой интеллектуальной деятельности, если исследовать только проводимые отдельные действия, не принимая во внимание постоянно повторяющиеся внешние условия, ситуации. Это положение полностью относится и к расследованию преступлений [33].

Опыт расследования преступлений, материалы судебной практики, связанные с налоговыми преступлениями, свидетельствуют о повторяемости совокупности фактов, обстановки, поведения, действий преступников. Чаще всего такие закономерности повторения сходных фактов и обстоятельств имеют место по уголовным делам, относящимся к одной категории. Необходимо выявить типичность, повторяемость ситуаций, уточнить условия, в которых будет осуществляться решение тактических задач расследования. Они постоянно изменяются под воздействием объективных и субъективных факторов.

Р.С. Белкин указывает, что объективные факторы – это те, не зависящие от участников расследования причины, которые вызывают изменение ситуации; субъективные факторы – причины, порождаемые действиями и поведением участников расследования и иных лиц, оказавшихся втянутыми в той или иной степени в сферу судопроизводства [34].

«Следственная ситуация, – пишет С.А. Шейфер, – это сложившееся на определенный момент расследования фактическое положение дела, от которого зависят дальнейшее направление расследования и характер принимаемых следственных решений [35]. Р.С. Белкин справедливо отмечает, что следственная ситуация – динамическая система, данные о ней образуют в представлении следователя своеобразную информационную модель, с которой он сообразует свои действия. Следственные ситуации подразделяются на типичные и специфические; начальные, промежуточные и конечные; бесконфликтные и конфликтные, а в общем – на благоприятные и неблагоприятные для расследования.

В зависимости от характера следственной ситуации, начального этапа расследования, наличия фактических данных выдвигаются следственные версии о событии в целом и его отдельных обстоятельствах.

Под версией в криминалистической практике следует понимать предположение следователя о наличии или отсутствии события или фактов из числа имеющих значение для правильного разрешения дела, основанное на доказательствах и других фактических материалах конкретного уголовного дела с учетом опыта расследования аналогичных дел, а также возможное объяснение их возникновения и характера.

Построение следственных версий по делу необходимо для конкретизации целей расследования и следственных действий. Как указывает А.А. Хмыров, построение версий является весьма ответственным моментом расследования, оно имеет решающее значение для раскрытия преступления. Правильное построение следственных версий предполагает соблюдение многих условий.

По мнению А.А. Хмырова, к построению версий следователь может приступить лишь при наличии объективных и субъективных оснований – совокупности фактических данных, позволяющих выдвинуть предположительные объяснения расследуемого события или отдельных его обстоятельств [36].

Расследование – познавательный процесс, целью которого является установление истины, т. е. полностью соответствующих действительности знаний обо всех обстоятельствах преступления. Этот процесс подчиняется общим гносеологическим законам, однако ему присущи и некоторые особенности, обусловленные тем, что объектом познания является событие прошлого, которое субъекты расследования не могли наблюдать непосредственно. Событие это отличается сложностью фактических обстоятельств, а порядок, средства и сроки познавательной деятельности следователя строго регламентированы законом [37].

Исходя из анализа мнений ученых, судебной и следственной практики, считаем верным определение следственной ситуации как положения или обстановки, характеризующей процесс расследования на определенном его этапе. В содержание этого понятия можно включить все обстоятельства, которые определяют цели и задачи расследования на том или ином его этапе. Такими обстоятельствами могут быть, например, исходная информация о событии преступления и другие факты, подлежащие доказыванию по уголовному делу, условия и возможности расследования преступлений, опыт и знания следователя и т. д.

Разработка методических рекомендаций в ситуационном аспекте, т. е. применительно к различным следственным ситуациям, делает эти рекомендации более дифференцированными и, соответственно, более точными. Ситуативный подход не только влияет на выбор методики расследования, но и дает возможность создать их алгоритмизированные виды.

Рассмотрим специфику формирования, содержания и виды типичных следственных ситуаций, характерных для расследования уклонений от уплаты налогов и взносов в государственные внебюджетные фонды.

Обобщение следственной практики показало, что расследование названных преступлений протекает достаточно специфично. В значительной мере это объясняется своеобразием складывающихся следственных ситуаций. Специфичность формирования следственных ситуаций и особенности их со-

держания во многом обусловлены индивидуальными чертами преступлений данной группы, т. е. их криминалистической характеристикой. Причем одни элементы криминалистической характеристики и даже отдельные стороны одного и того же элемента, могут одновременно благоприятствовать расследованию или отрицательно влиять на его ход.

Так, многообразие способов уклонения от уплаты налогов, соединенное с применением различных и разнообразных приемов и средств маскировки совершенных преступлений, обуславливает тот факт, что крайне затруднительно обнаружение признаков этого преступления в ходе проведения обычных оперативно-розыскных и проверочных мероприятий. В отличие от других экономических преступлений, при совершении налоговых преступлений не происходит даже изъятия имущества у потерпевшего (государственного бюджета или государственных внебюджетных фондов). Просто имущество к нему не поступает от законного владельца этого имущества. Внешне никаких признаков преступления не содержится. Выявить такое преступление можно только специальными методами исследования — ревизией, проверкой или *экспертизой*. Доказательственная база ввиду особенностей налогового преступления оказывается также ограниченной. Специфика имеется и в характеристике действий, которые образуют способ налогового преступления. Эти действия направлены на совершение преступления в виде причиненного государству ущерба в форме упущенной выгоды, т. е. лицо не изымает имущество и не передает его потерпевшему (а именно бюджету или внебюджетному фонду). В этом состоит принципиальное отличие налоговых преступлений от иных корыстных преступлений. В процессе расследования этих преступлений следствию и суду приходится доказывать, почему какая-то часть имущества налогоплательщика не поступила в государственную казну, т. е. ставится задача уголовно-правовыми средствами доказать причинение ущерба в виде упущенной выгоды. Пожалуй, это первый состав такого рода в УК РФ и в следственной практике. Этим можно объяснить те недоработки и упущения, которые встречаются в практике. Пока еще не сложилось четкой, обоснован-

ной и понятной системы процессуального доказывания причинения имущественного ущерба подобным образом.

Кроме того, в силу действующего налогового законодательства объективно обнаружить налоговое преступление можно только спустя какое-то время после его совершения. Иногда с момента внесения искажений в бухгалтерские документы до подачи декларации проходит календарный год. В течение этого срока документы могут быть уничтожены, свидетели многое забудут и т. п. Подобное положение характерно для большинства следственных ситуаций, складывающихся по данной категории дел, что, безусловно, отрицательно сказывается на характере, состоянии следствия в целом и его перспективах.

Вместе с тем, многообразие и специфичность способов совершения налоговых преступлений, отдельных особенностей механизма их совершения, устойчивая повторяемость, объективно обусловленная системой бухгалтерского и налогового учета и отчетности, создают предпосылки к успешному использованию типовых схем и алгоритмов выявления и расследования данных преступлений. Их создание во многом упростит процедуру расследования, а значит, и оценку следственных ситуаций.

Такое же разностороннее взаимопротивоположное влияние на характер складывающихся при расследовании налоговых преступлений следственных ситуаций оказывает и своеобразие обстановки совершения этих преступлений.

Отсутствие изъятия имущества у собственника, поскольку налог и взнос — часть имущества налогоплательщика, передаваемая в бюджет или государственные внебюджетные фонды, наряду со сравнительно длительным во времени периодом накопления имущества налогоплательщиком и его передачи, значительно затрудняет установление преступного характера передачи имущества собственника государству или его органам. Круг источников доказательной информации в силу этого оказывается ограниченным, что не-

гитивно сказывается на характере следственной ситуации и состоянии следствия в целом.

В то же время установленные законодательно порядок и процедура передачи налогов и страховых взносов, обязательные к исполнению сроки данной передачи позволяют четко определить, какие и когда были допущены налогоплательщиком нарушения. Это, безусловно, упрощает отдельные моменты расследования преступлений рассматриваемой категории.

На характер складывающихся следственных ситуаций оказывают влияние и другие особенности рассматриваемой категории преступлений. В этом проявляется, на наш взгляд, одна из сторон специфики формирования следственных ситуаций по делам о налоговых преступлениях; в этом же усматривается неразрывная связь информационных баз следственных ситуаций и криминалистической характеристики преступлений, т. е. подлинное диалектическое единство, реализуемое в процессе расследования. Поэтому важно подчеркнуть, что исследование тех обстоятельств преступления, которые неизвестны в данный момент, но соответствуют структурным элементам криминалистической характеристики рассматриваемых преступлений, содержащих обобщенные данные, позволяет восполнить информационную недостаточность, возникающую в ходе расследования, и выдвинуть на базе дополнительно полученных сведений перспективные версии, оптимально определить пути и направления ее преодоления, круг следственных и оперативно-розыскных мероприятий.

Специфику расследования преступлений и, соответственно, характер складывающихся следственных ситуаций обуславливают и другие факторы, определяющие особенности следствия по делам данной категории. Так, на формирование следственных ситуаций, организационную и тактическую стороны расследования налогов преступлений значительное влияние оказывает сам факт проведения или же, наоборот, непроведения документальной проверки налогоплательщика, а также наличия сведения о неуплате налогов опе-

ративно-розыскного характера, т. е. является процесс расследования для налогоплательщика ожидаемым или неожиданным.

Формирование ситуации, ее характер, а также направление расследования, пути и средства собирания доказательств существенно отличаются в зависимости от того, кто является налогоплательщиком, т. е. субъектом расследуемого преступления: гражданин (физическое лицо), частный предприниматель или организация (юридическое лицо). Важна и сфера деятельности этой организации, поскольку она определяет документальную базу и следовую картину совершенного преступления.

Методика и тактические стороны расследования дел о налоговых преступлениях различаются в зависимости от видов неуплаченных налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Система налоговых платежей, их ставки, порядок, льготы и т. д. по каждому из налогов действующим налоговым законодательством Российской Федерации определены различно. По видам налогов отличаются и способы преступной их неуплаты, механизм преступных действий, а значит, и действия по изобличению лиц, совершивших налоговые преступления. В литературе уже встречаются рекомендации частных методик расследования уклонений от уплаты налогов физическими лицами и организациями, нарушений налогового законодательства в области страхования, приобретения и реализации сельхозтехники в сфере агропромышленного комплекса, посреднической деятельности и т. д. [38–39].

Имеются различия в формировании ситуаций и, соответственно, самого процесса расследования в зависимости от качества проведенной документальной налоговой проверки, сохранности необходимых для расследования бухгалтерских и налоговых документов, объема и характера информации о преступлении и лицах, к ним причастных. Целый ряд проблем возникает при анализе акта налоговой проверки. По признанию большинства опрошенных нами следователей, этот акт рассматривается ими как основное доказательство вины привлекаемого к ответственности налогоплательщика. В реальной

жизни почти в половине случаев налогоплательщики такой акт оспаривают в суде гражданской юрисдикции и довольно часто получают судебные решения в свою пользу. Суд при этом не соглашается с выводами налоговой инспекции и принимает решение в пользу налогоплательщика. К моменту принятия такого судебного решения уголовное дело нередко уже возбуждено, лицо привлечено к уголовной ответственности, дело иногда даже передано в суд. Расследование налоговых преступлений различается в зависимости от того, признает или отрицает налогоплательщик факт преступной неуплаты налогов или страховых взносов, обнаружены или нет следы налогового преступления в документах, изъятых у него, от особенностей поведения налогоплательщика в ходе расследования, условий ведения следствия и его возможностей.

Таким образом, следственные ситуации, складывающиеся при возбуждении уголовных дел об уклонении от уплаты налогов с организации на различных этапах их расследования очень разнообразны и многочисленны, что дает основание для их классификации.

С учетом сказанного рассмотрим типичные следственные ситуации начального этапа расследования налоговых преступлений. Такие ситуации несут основную информацию и организационно-методическую нагрузку в построении методики расследования уклонения от уплаты налогов с организации, поскольку следственные ситуации, складывающиеся на последующих этапах расследования, обычно вносят лишь некоторые коррективы в определенное на первоначальном этапе направление. В конечном счете типичные следственные ситуации первоначального этапа достаточно определенно отражают динамику, структуру и особенности расследования. Надлежащая их оценка позволяет правильнее ориентироваться в имеющихся фактических данных, выдвинуть круг наиболее вероятных следственных версий, определить требуемое направление расследования, комплекс необходимых следственных и оперативно-розыскных мероприятий, их оптимальную совокупность и последовательность.

Проведенное обобщение следственной практики позволяет сделать вывод о том, что для типичных следственных ситуаций, складывающихся по делам о налоговых преступлениях на первоначальном этапе, общей характерной и отличительной особенностью является сравнительная определенность исходной информации, на основе которой они формируются и которая составляет фактическую основу их содержания. Действительно, независимо от источника информации (сообщения в печати, оперативные материалы, результаты документальной проверки и т. д.) в первичной информации всегда в том или ином объеме и качестве содержатся данные о событии преступления, способе его совершения, месте, времени, обстановке, преступнике, предмете преступного посягательства, что вытекает из особенностей данных преступлений. Поэтому для расследования налоговых преступлений не является типичной, как для некоторых других видов и групп преступлений (например, убийство, кража), информационная неопределенность начального этапа расследования. Это позволяет на начальном этапе расследования налоговых преступлений вполне конкретно и определенно спланировать следственную работу, выделить ее основные направления, задачи, версии, пути и средства их проверки и собирания доказательств по делу.

Содержащаяся в первичных источниках информация может различаться по объему и содержанию. В большинстве случаев исходная информация несет в себе сведения о признаках состава преступления. Так, в материалах налоговых проверок, проводимых налоговыми инспекциями или ОБЭП, обычно имеются сведения о налогоплательщике, событии преступления, времени его совершения, способе и механизме преступных действий по неуплате налогов, размере причинения ущерба. Не всегда имеется информация о том, являются ли данные действия следствием прямого умысла налогоплательщика не платить налог. Определенные трудности возникают на первоначальном этапе расследования с точным установлением полного размера причиненного ущерба и отдельных элементов способа преступных действий.

В материалах оперативно-розыскной деятельности ОБЭП сведения об умысле уклонения от уплаты налогов чаще всего имеются, но не всегда известны точный размер ущерба и полный механизм способа преступных действий. В зависимости от объема, характера и степени определенности исходной информации для начального этапа расследования налоговых преступлений можно выделить две основные группы типичных следственных ситуаций – простые и сложные.

Простые следственные ситуации складываются тогда, когда в распоряжении следователя имеются сведения о событии преступления, преступнике, способе и механизме совершенных им преступных действий, размере неуплаченного налога. Распространенность таких ситуаций, по результатам наших исследований, составляет около 86 % изученных дел о налоговых преступлениях. Они характерны для дел, возбужденных по фактам уклонения от уплаты налогов, выявленных в ходе документальных проверок, проведенных инспекторами Госналогслужбы или отдела документальных проверок ОБЭП. В материалах проверок обычно содержатся все основные сведения, относящиеся к предмету доказывания. Основной задачей следователя в этих ситуациях является проверка и доказывание выявленных обстоятельств, изложенных в акте документальной проверки налогоплательщика, а также установление прямого умысла на уклонение от уплаты налога в действиях налогоплательщика. Поскольку известны почти все элементы преступного деяния, в этой ситуации можно построить достаточно четкую и определенную последовательность производства следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий. Анализ практики расследования налоговых преступлений в подобной ситуации показал, что наиболее оптимальной является последовательная система действий, включающая: допрос лиц, проводивших документальную налоговую проверку и составлявших акт о ее проведении; выемку, осмотр и приобщение к делу документов налогоплательщика; осмотр места совершения преступления (по юридическому и фактическому адресу) налогоплательщика; обыск по месту жительства и работы налогоплательщика с

изъятием документов, относящихся к его преступной деятельности; наложение ареста на имущество налогоплательщика; допросы в качестве свидетелей сослуживцев, родственников, соседей о доходах и расходах налогоплательщика, об известных им обстоятельствах его финансово-хозяйственной деятельности; назначение криминалистических (почерковедческих, технико-криминалистических и т. д.), судебно-бухгалтерских, планово-экономических, технологических и иных экспертиз, обусловленных материалами дела; допрос налогоплательщика в качестве подозреваемого; допрос лиц, на которых он ссылается; выемку, осмотр и экспертную оценку документов, которые налогоплательщик требует дополнительно приобщить к материалам расследуемого дела.

Как показали проведенные исследования, такая совокупность и последовательность наиболее результативны в решении задач, вытекающих из этой ситуации, и наиболее оптимальны. В рамках данной совокупности результаты, полученные из одного проведенного следственного действия, обуславливают проведение последующего действия.

С учетом индивидуальных особенностей исходной информации и информации, полученной в ходе следственных действий, отдельные действия приведенной совокупности могут быть альтернативными или меняться местами. Так, может быть исключено при отсутствии необходимости производство обыска по месту жительства или работы налогоплательщика; криминалистические экспертизы заменены допросом свидетелей – сослуживцев подозреваемого в преступлении лица. Однако что в силу проблемности ситуации предложенный комплекс действий хотя и является оптимальным, но не может дать абсолютной гарантии успеха.

В каждом конкретном случае последовательность производства следственных действий и их совокупность в рамках предложенной типовой системы могут несколько варьироваться, что обуславливается неотложностью их проведения в целях недопущения исчезновения следов, первоочередностью получения недостающей информации, временем, затрачиваемым на ее полу-

чение и другими факторами. Такие исключения и перестановки отдельных следственных действий внутри этой системы ни в коей мере не подрывают ее значимости и сущности.

В рамках данной системы следственных действий может осуществляться и комплекс следственных и оперативно-розыскных мероприятий, т.е. тактические операции. По делам о налоговых преступлениях в данной ситуации чаще всего могут применяться тактические операции «поиск и исследование документов» и «возмещение материального ущерба». Первая тактическая операция охватывает совокупность оперативных и следственных мероприятий и состоит из комплекса действий по выявлению необходимого круга документов, подтверждающих факт совершения налогового преступления, обеспечению сохранности этих документов и следов преступления, которые несут в себе данные документы, выемке и исследованию этих документов специалистами. Вторая тактическая операция направлена на обеспечение гражданского иска и включает оперативную проверку наличия имущества у налогоплательщика, установление его местонахождения, оценку стоимости, выемку и обеспечение реализации для возмещения причиненного государству ущерба, а также допрос лиц, которые могут подтвердить принадлежность имущества налогоплательщику, и т. д.

Анализируя практику расследования налоговых преступлений по материалам следственных и судебных дел, опросам практических работников, можно отметить два основных момента, касающиеся проведения этих тактических операций: во-первых, исключительную редкость их проведения, о чем свидетельствует то, что в наших исследованиях подобные операции встречались лишь в нескольких случаях; во-вторых, эффективность ее проведения (полное решение стоящих перед следствием задач). В числе выявленных недостатков практической реализации этих тактических операций можно отметить лишь упущения в процессуальном закреплении полученных результатов. Отсюда иногда встречались случаи утраты доказательств даже при хорошо организованной и тактически грамотно проведенной операции.

Другая типичная следственная ситуация начального этапа расследования налоговых преступлений: исходные данные о налоговом преступлении получены оперативно-розыскным путем в результате проведения гласных и негласных мероприятий. Источником такой информации могут быть сообщения негласных сотрудников органов МВД, таможни, ФСБ, оперативное наблюдение, негласный осмотр бухгалтерской документации, беседы с осведомленными о преступлении лицами, предварительное исследование налоговых и бухгалтерских документов, сведения из оперативных и специализированных информационно-поисковых систем и банков данных. В подобных случаях ситуация имеет признаки сложной и проблемной, требует применения для ее разрешения более широкого комплекса криминалистических приемов и средств [40].

Распространенность типичных следственных ситуаций второго вида по результатам исследований составляет около 18,4 %. В зависимости от характера исходной информации они могут несколько отличаться, но в большинстве случаев иметь информацию о событии преступления, налогоплательщике, причиненном ущербе. Однако в полном объеме не определены способ и механизм преступного уклонения от уплаты налогов, их размер и круг причастных к преступлению лиц. Основная задача расследования в такой ситуации – выяснение этих обстоятельств путем выдвижения следственных версий и их проверки.

Проводимые мероприятия должны быть неожиданными для подозреваемых и других заинтересованных лиц. Поэтому главное здесь — внезапность и одновременность проведения первоначальных следственных и оперативно-розыскных мероприятий, направленных на образование и выемку документов, содержащих следы налогового преступления, черновых записей, относящихся к преступной деятельности. Необходимо предотвратить уничтожение следов уклонения от уплаты налогов с организации в документах налогоплательщика, фальсификацию документов и сговор участвовавших в совершении преступления лиц. Успех реализации проводимых мероприятий во многом

зависит от согласованности и налаженного взаимодействия исполнителей этих мероприятий. В состав участников, помимо следователя и оперативных работников, на первоначальном этапе расследования обычно входят работники, осуществляющие документальную налоговую проверку, сотрудники оперативно-технического отдела, знающие компьютерную технику, программное обеспечение и информационные технологии, соответствующие эксперты.

Анализ практики расследования налоговых преступлений в подобных ситуациях показал, что наиболее оптимальной является последовательность действий, включающая: осмотр, обыск в служебных помещениях и выемку всей бухгалтерской и налоговой документации предприятия за период ее хранения (или отчетный налоговый период); назначение внезапной документальной налоговой проверки налогоплательщика. Желательно получить от лиц, проводящих такую проверку, промежуточный акт или информацию в иной форме (справку, отчет), содержащие сведения о выявленном факте налогового преступления, чтобы осуществлять и другие следственные действия; следственный осмотр изъятых документов; назначение криминалистических экспертиз по документам, содержащим признаки подделки; выемку и осмотр компьютерной техники, содержащей информацию о финансово-хозяйственной деятельности и отчетности предприятия; допрос работников предприятий, которые по оперативным данным могут располагать информацией о совершенном налоговом преступлении; допрос лиц, подозреваемых в совершении налогового преступления; обыск по месту жительства подозреваемых в совершении налогового преступления, наложение ареста на их имущество; допрос родственников и знакомых подозреваемых об их финансово-хозяйственной деятельности, доходах и расходах.

По окончании документальной проверки и получении соответствующего акта проводятся те же действия, что и в первой из рассмотренных ситуаций. Они наиболее эффективны, особенно если он проводится не разрозненно, а в рамках тактических операций.

В процессе расследования налогового преступления необходимо установить обстоятельства, входящие в предмет доказывания, т.е. данные об обвиняемом; о месте совершения преступления; о времени совершения преступления; о конкретных действиях обвиняемого, об умысле, о сумме неуплаченного налога; о фактическом адресе налогоплательщика; его ИНН, к какой категории плательщиков налога относится, в какой Госналогинспекции состоит на налоговом учете, когда и где прошел государственную регистрацию. Для организации необходимо дополнительно выяснить состав учредителей, их юридический адрес, круг лиц, ответственных за ведение налоговой отчетности в период, когда было совершено сокрытие доходов от налогообложения; о том, какие объекты из облагаемых налогами были скрыты от налогообложения или по каким объектам налоговая база была занижена; способы совершения уклонения от уплаты налогов, в каких бухгалтерских и налоговых документах искажены данные о доходах или расходах или при использовании каких (конкретно) документов совершено уклонение от уплаты налогов; о том, какие нормативные акты были не соблюдены или нарушены налогоплательщиком при уклонении от уплаты налогов [41].

Уклонения от уплаты налога с организаций, как и любые другие, складываются из системы взаимосвязанных поступков людей. В силу всеобщности отражения эти поступки не проходят бесследно. Они вызывают определенные последствия в виде так называемых «следовых картин» преступления. Анализ точек зрения ученых и судебной-следственной практики позволяет сделать вывод о том, что «следовые картины» уклонения от уплаты налога с организации в зависимости от степени их выраженности подразделяются на два вида: явные (очевидные, «контрастные») и неявные, когда «контраст» между следом и общим фоном правомерной деятельности минимален. Явные и неявные следы имеют многозначный характер, что обусловлено закономерностями отраженных процессов. Так, возникает понятие признака преступления, показывающего отношение между предметами, явлениями. Он указывает на то определенное значение свойства следообразующего объекта, которое прида-

ется ему субъектом расследования. Признак – категория субъективная, оценочная, является той первичной информацией, с помощью которой объективные свойства, стороны предметов и явлений, отображающие уклонение от уплаты налога, используются для расследования и доказывания.

Среди явных следов – признаков налоговых преступлений – выделяются следующие: полное несоответствие реальной хозяйственной операции ее документальному отражению; несоответствие записей в первичных и учетных документах; несоответствие записей в отчетных документах; наличие материальных подлогов в документах, имеющих отношение к расчету величины дохода (прибыли) и суммы налога.

К числу неявных признаков налоговых преступлений относятся: несоблюдение правил ведения учета и отчетности; нарушение правил ведения кассовых операций, списания товарно-материальных ценностей, документооборота; нарушение технологической дисциплины.

Источниками первичной информации, содержащей признаки преступления, могут быть не только документы, но и лица: очевидцы сокрытия величины дохода, осознающие этот факт, но не участвовавшие в налоговом преступлении (например, продавцы); очевидцы, наблюдавшие те или иные криминальные, хозяйственные и финансовые операции, но не оценивающие их как таковые (секретари, водители, работники охраны и др.); контрагенты – пособники в совершении налоговых преступлений (поставщики и потребители, составившие подложные документы: договоры, товарно-транспортные накладные, приходные кассовые ордера, справки и пр.); ревизоры, аудиторы, члены инвентаризационных комиссий.

Наряду с указанными лицами источниками информации являются и налоговые инспекторы, сотрудники ОБЭП. Для них многозначность признака служит логическим основанием построения нескольких предположений, объясняющих подлинное значение, например, способа действий при сокрытии прибыли. При этом многозначность способна уменьшаться при увеличении

количества информации. Следовательно, уменьшается и число вариантов возможных объяснений признаков.

Работа по выявлению признаков налоговых преступлений может носить плановый (регулярный) характер. При ее выполнении возникают две типичные ситуации.

Ситуация 1. Выявление (получение) первичной информации о налоговом преступлении произведено негласными методами.

Конфиденциальность обуславливает сокрытие процедуры проверки: наблюдение за технологическими процессами, документооборотом, движением и сбытом товарно-материальных ценностей; осмотр помещений, транспорта, документов; беседы с возможными очевидцами, специалистами; запросы в криминалистические учеты и банки данных; получение образцов (или копий) в целях их исследования в лабораториях.

Не следует противопоставлять скрытность проверки доказательственному значению ее результатов. Последние должны фиксироваться в письменном виде (акте, рапорте, справке), а также с помощью научно-технических средств (фотографии, аудио,- видеозаписи и др.). Непроцессуальные и процессуальные методы фиксации результатов проверки дополняют друг друга.

Развитие ситуации предполагает формирование исходной информации за счет количественно-качественных первичных данных. Иными словами, контрпредположение о подготовке или совершении налогового преступления находит свое подтверждение в результатах проверочных действий.

Ситуация 2. Характеризуется тем, что первичные признаки налогового преступления получены из официальных источников (средств массовой информации, актов КРУ, справок и заключений аудиторских проверок, документов налоговых инспекций и др.). Проверочные действия в этой ситуации должны быть комбинированными: если открытый способ (гласный) не дает результатов, то действовать надо скрытно.

Гласными действиями, произведенными до возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, являются: ревизии и проверки отчетности;

аудиторские проверки; запросы и проверки налоговой инспекции; осмотры помещений и документов сотрудниками органов предварительного следствия и дознания; получение образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции путем контрольных закупок; получение объяснений от должностных и материально-ответственных лиц.

В случае подтверждения первоначальных данных они закономерно превращаются в исходную информацию для последующего анализа сложившихся следственных ситуаций.

Тактика негласных действий по проверке первоначальных данных о налоговых преступлениях складывается в рамках методов оперативно-розыскной деятельности.

Оперативное документирование преступных действий неплательщиков, как и личный сыск оперативных работников, не противоречат общим задачам криминалистической тактики. Применение тактических приемов при расследовании налоговых преступлений должно быть ориентировано на выявление сопутствующих правонарушений: незаконного предпринимательства, взяточничества, хищений и др.

Например, постоянное наблюдение за ассортиментом и его документальным сопровождением иногда позволяет выявить хищение (соучастие в сбыте похищенного) имущества. Многозначность признаков предполагает взаимосвязь хищений и налоговых преступлений.

Значительно обогащают тактику проверочных действий при расследовании указанных преступлений консультации со специалистами или же их непосредственное участие в оперативно-розыскных мероприятиях. Так, предметом консультации со специалистом-бухгалтером (ревизором, аудитором) может быть: выяснение вида и степени относимости того или иного документа к расследованию налогового преступления; выяснение причастности тех или иных лиц к составлению конкретных документов; толкование значения полученных данных.

Если в ходе проверочных действий назначаются и проводятся ревизии, то типичными вопросами, подлежащими выяснению, являются следующие: а) какова величина сокрытой части налогооблагаемой прибыли; б) какова сумма налога, который не был уплачен; в) каким образом скрывался налогооблагаемый доход; г) какова продолжительность совершения выявленных налоговых правонарушений.

Тактические приемы на период ревизии (проверки) связаны с решением следующих задач: обеспечение сохранности документов; подбор образцов (прежде всего, подписей); поиск черновых записей; преодоление (нейтрализация) противодействия расследованию (в частности, во время проведения ревизии).

В ходе проверочных действий не следует пренебрегать возможностями предварительных исследований документов (реквизитов, почерка, подписей) или их копий. Составленная экспертом (специалистом) справка о результатах исследования может быть в дальнейшем приобщена к материалам уголовного дела, если источник происхождения этих документов зафиксирован в допустимых и целесообразных формах.

Накопление исходной информации иногда производится без какого-либо общего и четкого плана. Это объясняется тем, что для оперативных работников многие факты представляют относительно одинаковую ценность. Однако планирование проверочных действий все же упорядочивает выявление и собирание доказательственной информации [42].

Исходную информацию, собранную в ходе проверочных действий при расследовании налоговых преступлений, необходимо оценить с нескольких точек зрения: насколько исходная информация относима к задачам расследования; насколько она объективна по содержанию; в какой степени она допустима в качестве доказательственной информации; достаточно ли ее для принятия процессуальных или иных решений; какие перспективы для расследования открываются, какие методические и тактические решения могут быть приняты в зависимости от сложившейся следственной ситуации.

Криминалистический анализ является основным средством оценки исходной информации и заключается в расчленении информации на составные части и ее систематизации. Основой для этого служит элементная и фазовая структура криминалистической характеристики преступлений в сфере экономики вообще и содержание криминалистической характеристики налоговых преступлений в частности.

Оценку относимости и допустимости исходной информации следует производить отдельно: сначала по критериям относимости, а затем – по допустимости. Относимость информации – наличие ее связи по содержанию с предметом доказывания при расследовании налоговых преступлений или же со вспомогательными (ориентирующими) фактами, служащими для его установления. Предмет доказывания (ст. 73 УПК РФ) по своей структуре во многом совпадает с основными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений. Если исходная информация собиралась в соответствии с этой структурой, то она является относимой. В момент ее оценки не существует принципиальной разницы, относятся ли собранные данные к предмету доказывания или же помогают его установить. В последнем случае меняется лишь информационное значение содержания. Например, после того как в кассе предприятия обнаружены и зафиксированы в целесообразной и допустимой форме неоприходованные (неучтенные) наличные деньги («черный нал»), предшествовавшее этому анонимное сообщение (заявление) о месте хранения и количестве этих денег не теряет своих свойств относимости. Однако степень значимости его изменяется существенным образом.

При этом иногда можно опустить (исключить) первоначальный источник за ненадобностью.

В массиве исходной информации могут встретиться сведения об образе жизни тех или иных субъектов, об их интимных связях, пристрастиях и наклонностях. Данные сведения вполне относимы. Они имеют значение для поиска новых источников информации и для правильного выбора тактики действий субъектов расследования налоговых преступлений.

Допустимость означает пригодность с точки зрения законности ее источников, методов и приемов получения сведений. Необходимый признак допустимости – возможность процессуальной проверки происхождения информации. Отсутствие такой возможности не позволяет включать собранные данные ни в общую, ни в какую-либо частную систему доказательств. Оценка допустимости исходной информации в качестве условной предполагает процессуальный и тактический выбор по схеме: если информация была получена в результате проведения следственного действия, например, осмотра документов, то она, безусловно, допустима (более того, она подлежит обязательному приобщению к материалам дела); если сведения являются результатом оперативных действий сотрудника ОБЭП, то ее приобщение, с одной стороны, зависит от форм фиксации данной информации, а с другой – от тактической целесообразности приобщения (например, источник информации пожелал остаться неизвестным, и оперативный работник учел это обстоятельство). Поскольку исходная информация должна быть зафиксирована в разнообразных документальных формах, их следует классифицировать (расчленив) и оценивать следующим образом.

Оценка объема и содержания исходной информации более сложна. Сначала весь объем данных должен быть сгруппирован по элементам криминалистической характеристики преступлений. После чего будет ясно, каких сведений не хватает, какие в избытке. Чаще всего это дефицит данных о действиях преступников, т. е. не вполне ясен механизм уклонения от уплаты налога. Дальнейший анализ следует вести отдельно по фазам развития преступления. Они в достаточной степени условно прослеживаются по документальным данным. В подготовительной фазе вносят изменения в первичную документацию и в учетные регистры, в фазе совершения – в отчетные документы. Возможна и обратная картина: прежде фальсифицируются итоговые документы, а затем – первичные.

Сопоставление отмеченных уровней учета и отчетности в ряде случаев позволяет выявить то, что называют негативными обстоятельствами. Напри-

мер, судя по содержанию договоров, предприятие принимало предоплату за последующую поставку товаров, но приход денежных средств по кассовым ордерам и кассовой книге не зафиксирован или не соответствует по времени, по сумме или же по источнику поступления. Смысл оценки исходной информации сводится к поиску обоснований для принятия решений о формах и средствах дальнейшего расследования: в связи с отсутствием признаков налогового преступления, проверочные действия прекратить; в целях устранения значительных пробелов в составе исходной информации продолжить предварительную проверку без возбуждения уголовного дела; возбудить уголовное дело в отношении конкретного лица или лиц. Если первый вариант решения не требует разъяснений, то последующие нуждаются в более подробном анализе.

По второму варианту решения может сложиться одна из трех типовых следственных ситуаций расследования. Общими факторами возникновения этих ситуаций являются: степень осведомленности заинтересованных лиц о ходе и результатах проверочных действий; величина дефицита исходной информации; реальные возможности восполнить его за счет средств той или иной формы расследования.

Ситуация 1. Если проверочные действия проведены без нарушения правил конспирации, а дефицит исходных данных является незначительным, то одновременно с возбуждением уголовного дела рекомендуется провести так называемое использование материалов оперативно-розыскной деятельности.

Ситуация 2. Если заинтересованные лица достаточно информированы о ходе и результатах проверочных действий, но дефицит собранных данных не относится к поводам и основаниям возбуждения уголовного дела, то уголовное дело необходимо возбуждать. При этом оперативно-розыскные действия не должны прекращаться. Их цели и задачи определяются общим и согласованным планом расследования.

Ситуация 3. Если степень осведомленности заинтересованных лиц о ходе и результатах проверочных действий является незначительной, но остается существенным дефицит исходной информации, а реальные возможности восполнить его следственным путем минимальны, то необходимо продолжить негласные проверочные мероприятия.

Продолжение этих действий связано с установлением основных обстоятельств: соответствуют ли сведения периодической отчетности данным бухгалтерского учета; если не соответствуют, то в каком объеме искажены отчетность и учет; какими доказательствами (аргументами) подтверждается выявленное несоответствие; какова связь между этими несоответствиями и суммами налогооблагаемой прибыли.

После окончания дополнительных и повторных проверочных действий исходная информация оценивается на новом количественном и качественном уровне.

Версии строятся сразу, как только выявлены признаки совершения налогового преступления. Однако такие версии возникают в основном на базе типовой криминалистической характеристики и являются предположительными суждениями. На первоначальном этапе расследования эти версии имеют множественный характер, т.к. существует явный дефицит исходной информации. По мере накопления фактических данных о ходе проверочных действий число версий закономерно сокращается за счет их укрупнения, систематизации и конкретизации.

Таким образом, построение версий после того, как исходная информация сформирована, означает выдвижение на новой информационной основе более обоснованных и конкретных предположений о сущности уклонения от уплаты налога с организации и о его участниках. При этом возникают прежние задачи, которые необходимо решать сообразно новым условиям: выявление и извлечение (расшифровка) информации о налоговом преступлении из вещественных, документальных и личностных источников-носителей сведений; систематизация исходных данных, извлеченных из источников инфор-

мации; интеграция (слияние) исходной информации с данными видовой криминалистической характеристики налоговых преступлений – собственно построение версий; выведение следствий, возникающих из версий.

К этому моменту вопрос о поводах и основаниях к возбуждению уголовного дела может быть решен положительно.

Версии в основном строятся путем сопоставления исходной информации с типовой криминалистической характеристикой.

Разработка общих версий представляет собой выведение логических (мысленных) следствий в виде предположений частного характера о субъектах, их способах действий, следах-отображениях и вопросах, подлежащих разрешению. При этом частные версии выступают общими посылками для выведения новых частных следствий-версий.

Предлагается вариант разработки одной из версий при расследовании уклонения от уплаты налога с организации:

1. Если сокрытие налогооблагаемой прибыли выполнено за счет занижения выручки в учетно-отчетных документах, то наиболее вероятно, что в качестве субъектов могут выступать: руководитель предприятия; главный бухгалтер; бухгалтер.

2. Если это так, то можно предположить вероятные действия этих лиц: занижение количества приобретенных товаров; занижение цены реализации; оплата товаром (бартер); открытие неучтенных торговых точек; внесение фиктивных записей в первичные документы, в отчет и баланс.

3. Если такие действия могли быть совершены, то, вероятно, документальными источниками информации являются: путевые листы; товарно-транспортные накладные; карточки (книжки) учета материальных ценностей; договоры; платежные поручения; банковские выписки; главная книга; баланс (ф. 1); отчет о финансовых результатах деятельности (ф. 2).

Следует иметь в виду наличные суммы денег и черновые записи должностных и материально-ответственных лиц, а также материалы предшествующих ревизий и проверок.

4. Если в таких документах имеется материальный подлог или они полностью фальсифицированы, то необходимо уточнить сумму заниженной прибыли (доходов) и автора подложных документов.

Наряду с документальными источниками информации предполагается и существование личностных, с помощью которых можно выяснить: каковы структура и статус предприятия; каковы материальные условия жизни руководителей предприятия и характер их социальных связей (в том числе и преступные); когда и кем проводилась последняя документальная проверка и каковы ее результаты; каким образом объясняют руководители предприятия сокрытие налогооблагаемой прибыли; как заинтересованные лица могли организовать противодействие расследованию.

После завершения разработки каждой из построенных версий, начинается планирование их проверки.

1. Сначала необходимо определить последовательность решения сформулированных вопросов. Приведенный перечень в целом отвечает данному условию, но многое зависит от конкретной ситуации расследования.

2. Продолжение планирования связано с выбором действий, в результате которых могут быть решены поставленные вопросы, а значит, и проверены версии. Форма проведения этих действий может быть оперативная, процессуальная или одновременное использование разных форм.

К числу официальных действий относятся: проверка налоговыми органами финансово-хозяйственной деятельности; инвентаризация; запросы в вышестоящие организации; запросы в информационные центры и учеты; запросы в налоговые инспекции; запросы в контрольно-ревизионные учреждения; консультации со специалистами; опрос работников предприятия; проведение предварительных исследований.

Следственными действиями являются: выемки документов; осмотры документов и вещественных доказательств; допросы руководителей предприятия; обыски по месту работы и месту жительства; назначение и проведение судебных экспертиз; очные ставки.

3. При составлении плана учитываются ситуации, которые реально сложились на момент планирования. В самом общем виде их можно разделить на три типа.

Ситуация 1. Исходная информация об уклонении от уплаты налога с организации формировалась, главным образом, средствами оперативно-розыскной деятельности. За счет «освещения изнутри» стало возможным знать о преступной деятельности «многое о многом». В таком случае план расследования будет включать неожиданное для субъектов преступления одновременное проведение серии оперативных мероприятий и следственных действий.

Таким планом расследования («планом-атакой») обычно намечаются задержания и обыски, осмотры и выемки, допросы свидетелей и назначение судебных экспертиз. Ситуация эта весьма благоприятна с точки зрения перспектив расследования, но требует значительного количества исполнителей и их взаимодействия. Нам представляется, что в таких случаях следует создавать следственно-оперативные группы.

Ситуация 2. Исходные данные формировались в ходе проведения официальных запросов и ревизий, при получении объяснений и т. д. План расследования в этой ситуации должен предусматривать довольно жесткую последовательность производства следственных, оперативно-розыскных и иных действий (выемка, осмотр, допрос свидетелей, обыск по месту жительства и по месту работы подозреваемых лиц). Результаты предыдущей процедуры служат исходной базой для последующей. Поэтому реализация такого плана не требует многочисленных исполнителей одновременно.

Ситуация 3 охватывает случаи «внепланового» и гласного обнаружения одного из эпизодов уклонения от уплаты налога. После скоротечной проверки и возбуждения уголовного дела обычно мало что проясняется. Ограниченность информации о конкретном эпизоде преступной деятельности (например, о сбыте продукции в незарегистрированной торговой точке) не позволяет судить ни о масштабе уклонения от уплаты налога, ни об участии

ках. Знание «малого о малом» обуславливает включение в план большого числа проверяемых версий. Такой план расследования требует осторожного проведения следственных действий: осмотров и экспертиз, выемок и ревизий, обысков по месту жительства и работы подозреваемых и обвиняемых.

При расследовании уклонения от уплаты налога с организации нужно учитывать, что допрос подозреваемого и обвиняемого не является неотложным и первоочередным следственным действием. Даже если ситуация в целом благоприятна, в первую очередь, следует запланировать допрос тех свидетелей, добросовестность показаний которых не вызывает сомнений. Целесообразно предусмотреть запись и воспроизводство фонограмм и видеозаписей. Полезность демонстраций не протокольных, а аудиовизуальных показаний свидетелей при допросе подозреваемого представляется очевидной.

Планирование проверки версий заканчивается тем, что подбираются исполнители указанных действий и назначаются сроки их выполнения.

Последующее планирование переносится на уровень тактики проведения конкретных действий [42] с учетом интеллектуального противодействия руководителей предприятий процессу расследования. Как правило, исходная информация не «ориентирует», какие формы противодействия расследованию будут использованы в данном случае. Поэтому при планировании, например, выемки, осмотра или обыска следует продумать: имеются ли условия для процессуальной фиксации неправомερных действий должностных или материально-ответственных лиц в ходе проведения следственных действий; будут ли производиться следственные действия в ситуации, когда об этом должны узнать правонарушители или, напротив, никто из них не должен быть на этот счет осведомлен; возможен ли худший вариант развития событий (физическое сопротивление, бегство, провокации и др.).

В ходе планирования следственных действий необходимо предусмотреть возможности использования научно-технических средств фиксации доказательственной информации.

Нами рассмотрены типичные проблемные следственные ситуации, складывающиеся при расследовании дел об уклонении от уплаты налога с организации, и показаны основные направления, пути и средства решения вытекающих из них задач. Практическое выполнение методики расследования данных преступлений с соблюдением предложенных рекомендаций позволит обеспечить его своевременное, качественное и эффективное проведение.

Список литературы

1. Криминалистическое обеспечение деятельности криминальной милиции и органов предварительного расследования/ Под ред. Т.В. Аверьяновой и Р.С. Белкина. М., 1997. С. 328–345.
2. Гамза В.А. Безопасность коммерческого банка/ В.А. Гамза., И.Б. Ткачук. М., 2000. 216 с.
3. Гаухман Л.Д., Максимов С.В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998.
4. Кучеров И.И. Налоговые преступления. М., 1997. 224 с.
5. Основы оперативно-розыскной деятельности: Учебник/ Под общ. ред. С.В. Степашина. СПб., 1999.
6. Сергеев В. Основания к возбуждению уголовного дела об уклонении от уплаты налога с организаций // Право и экономика. 2001. № 4. С. 51.
7. Сергеев В. Основания к возбуждению уголовного дела об уклонении от уплаты налога с организации// Юрист. 2001. №5. С. 16.
8. Совместное письмо Госналогслужбы РФ и ФСНП РФ от 24 сентября 1997 г. № ВК-6-16/674, № ВП-3089// Консультант-Плюс.
9. Письмо Госналогслужбы РФ от 6 мая 1998 г. № ВК-6-16/280 и ФСНП России от 6 мая 1998 г. № ВП-1425 «О порядке применения отдельных положений Регламента оформления и реализации результатов документальных проверок соблюдения налогового законодательства»; Письмо Госналогслужбы РФ от 17 августа 1998 г. № СШ-6-08/529 «О методических рекомендациях по порядку проведения документальных проверок организаций за соблюдением законодательства по налогообложению физических лиц» // Консультант-Плюс.

10. Чельшева О.В. Расследование налоговых преступлений. СПб., 2001. С. 72.
11. Соловьев И.Н. Акт документальной проверки налогоплательщика: требования к составлению, особенности, статус, значение для расследования налоговых преступлений // Налоговый вестник. 1999. № 3. С. 138.
12. Бородин С.В. Разрешение вопроса о возбуждении уголовного дела. М., 1970. С. 248.
13. Бородин С.В. Рассмотрение и разрешение органами внутренних дел заявлений и сообщений о преступлениях/ С.В. Бородин, В.И. Плесин, М.Н. Шавшин. М., 1971. С. 294.
14. Хмыров А.А. Расследование хищений социалистического имущества, совершаемых должностными лицами: Учеб. пособие. Краснодар, 1981. С. 112.
15. Лупинская П.А. Уголовный процесс. М., 1995. С. 220.
16. Комментарий к УПК. М., 1996, С. 167; Вопросы расследования преступлений: Справ. пособие. 2-е изд. / Под ред. И.Н. Кожевникова. М., 1997. С. 278–281; Комментарии к УПК РФ / Под ред. В.В. Мозякова. М., 2002. С. 182–218.
17. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) от 19 июня 1997 г. № 11.
18. Российская газета. 1997. № 138.
19. Лытнева Н., Парушина Н. Привлечение аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению правоохранительных органов // Аудиторские ведомости. 2001. № 4.
20. Колкутин В.В. и др. Судебные экспертизы. М.: Юрлитинформ, 2001. С. 179.
21. Налоговые преступления: Учеб. пособие. М.: ЮрИнфоР, 1997. С. 144.
22. Скрябикова Т.С. Специальные бухгалтерские и экономические познания при расследовании преступлений // СибЮрВестник. 2001. № 3.
23. Дьячков А. Назначение ревизии и бухгалтерской экспертизы при восстановлении бухгалтерского учета // Законность. 2000. № 12.
24. Уголовное дело № 1/1856/02 // Архив Ставропольского краевого суда.
25. Налоговые преступления: Учеб. пособие. М.: ЮрИнфоР, 1997. С. 144–153.
26. Соколов Я., Бычкова С. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Аудиторские ведомости. 2000. № 4.
27. Степанов А.Н., Логунов Д.А. Условия допустимости результатов оперативно-розыскной деятельности налоговой полиции в качестве доказательств по уголовному делу // Бухгалтерский учет. 2001. № 3.

28. Колесниченко А.Н. Научные и правовые основы методики расследования отдельных видов преступлений: Дис... д-ра юрид. наук. Харьков, 1967. С. 214.
29. Герасимов И.Ф. Некоторые проблемы раскрытия преступлений. Свердловск, 1975. С.168.
30. Волчецкая Т.С. Криминалистическая ситуалогия. М., 1997. С. 247.
31. Криминалистика/ И.Ф. Герасимов, Л.Я. Драпкин. М., 1994. С. 6.
32. Яблоков Н.П. Криминалистика. М., 1995. С. 7.
33. Дулов А.В. Тактические операции при расследовании преступлений. Минск, 1979. С. 15.
34. Криминалистическое обеспечение деятельности криминальной милиции и органов предварительного расследования/ Т.В. Аверьянова, Р.С. Белкин, А.И. Бородулин и др. М., 1997. С. 72.
35. Шейфер С.А. Следственные действия. Система и процессуальная форма. М., 1981. С. 55.
36. Хмыров А.А. Расследование хищений социалистического имущества, совершаемых должностными лицами. Краснодар, 1985. С. 61–62.
37. Хмыров А.А., Зеленский В.Д. Криминалистика: Учебник. Краснодар, 1998. С. 260.
38. Боровик И. В. Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты: Дис... канд. юрид. наук. Воронеж, 2001.
39. Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов/ Под ред. Ю.Ф. Кваши. М., 2000. С. 951–1081.
40. Драпкин Л.Я. Основы криминалистической теории следственных ситуаций. Свердловск, 1987.
41. Методические рекомендации по организации прокурорского надзора за расследованием налоговых преступлений // Генеральная прокуратура РФ. 1999. 20 апреля. № 37/3-3.
42. Бабаев В.К. Налоговая полиция: Учеб.-практ. пособие. М., 1994. С. 201–207.

