

**ТАКТИКА СЛЕДСТВЕННЫХ И ИНЫХ ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ  
ДЕЙСТВИЙ НА ЭТАПАХ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ  
УПЛАТЫ НАЛОГОВ С ОРГАНИЗАЦИИ**

Алексеев Р.А. – соискатель

Краснодарская академия МВД РФ

Проанализированы и представлены как источники доказательств особенности тактики следственных и иных процессуальных действий на всех этапах расследования по делам об уклонении от уплаты налогов с организаций. Рассмотрены процессуальные и криминалистические аспекты привлечения лица в качестве обвиняемого по данному виду преступления.

**1. Особенности тактики отдельных следственных и иных  
процессуальных действий на первоначальном и последующем  
этапах расследования и их допустимость как источников  
доказательств**

Структура методов расследования во многом определяется характером следственной ситуации и криминалистической сложностью расследования. Под сложностью в криминалистике В.Д. Зеленский подразумевает расследование различных преступлений, отличающихся количеством, содержанием, объемом следственных и иных действий. Далее он пишет, что криминалистическая сложность характеризует содержательную сторону расследования. Она определяется его продолжительностью, складывается из количества, объема, интенсивности действий, объективно (научно

обоснованных) необходимых для достижения целей [1]. Последовательность производства следственных и иных действий обусловлена характером следственной ситуации на различных этапах расследования. Типичными по рассматриваемой категории дел могут быть следующие ситуации: 1) в момент возбуждения уголовного дела имеются достаточные основания для предъявления обвинения; 2) основная масса доказательств, подтверждающих наличие в деянии состава преступления, получается после возбуждения уголовного дела; 3) основные обстоятельства преступления установлены, но не известно лицо, совершившее его.

Анализ следственной и судебной практики показывает, что наиболее распространены первая и вторая ситуации. По нашим данным, они составляют соответственно 68,4 и 28,6 %. Наименее распространена последняя ситуация – не более 3 %. В основном, последняя ситуация встречается, когда речь идет о подлоге документов учета и отчетности.

Таким образом, в абсолютном большинстве случаев следующий за первоначальным этап расследования заключается в производстве следственных действий, направленных на сбор достаточных доказательств вины подозреваемого или обвиняемого: выемка, обыск, следственный осмотр, допрос, очные ставки.

Расследование налоговых преступлений представляет повышенную сложность и характеризуется многими особенностями.

При планировании расследования фактов уклонения от уплаты налогов необходимо иметь в виду, что действия преступника, хотя и носят внешне скрытый характер, обычно находят отражение в различных финансово-хозяйственных документах. Поэтому если на первоначальном этапе расследования выясняется, что в уголовном деле отсутствуют отдельные документы, имеющие доказательственное значение, то лицо, осуществляющее расследование, обязано принять срочные меры по их обнаружению и изъятию.

Наиболее распространенным первоначальным следственным действием по этим делам является **выемка**, которая производится в тех случаях, когда следователь располагает точными данными о том, что предметы и документы, имеющие значение для дела, находятся у конкретного лица в определенном месте.

Согласно ст. 183 УПК РФ, *выемка* является самостоятельным следственным действием, цель которого – изъятие предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела, что сближает ее с обыском. Однако в отличие от обыска при проведении данного следственного действия точно известно, в каком месте или у кого находятся документы и предметы. Кроме того, при выемке также известно, какие именно предметы и документы подлежат изъятию. Содержание выемки заключается в изъятии определенных индивидуально предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела. Выемка производится в порядке, установленном для обыска ст. 182 УПК РФ. Основная особенность производства данного следственного действия заключается в том, что выемка предметов и документов, содержащих государственную или иную охраняемую федеральным законом тайну, может производиться следователем только с согласия прокурора. В данном случае имеются в виду предметы и документы, соответственно отражающие или содержащие информацию, охраняемую в режиме тайны.

В соответствии с Федеральным законом от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации» [2] в составе информации выделяется так называемая информация с ограниченным доступом (документированная информация, доступ к которой ограничивается в соответствии с законодательством РФ).

Документированная информация с ограниченным доступом по условиям ее правового режима подразделяется на информацию, отнесенную к государственной тайне, и конфиденциальную. Последняя защищается в режиме других тайн, т.е. в предусмотренном законодательством специальном режиме доступа и использования определенной совокупности конфиденци-

альной информации, за нарушение которого предусматривается юридическая ответственность. Действующее законодательство установило всего около пятидесяти различных тайн и сведений конфиденциального характера, к числу которых, в первую очередь, относятся: государственная тайна (Закон РФ от 21 июля 1993 года № 5485-1 «О государственной тайне» [3]); служебная тайна (ст. 139 Гражданского кодекса РФ [4]); тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых и телеграфных сообщений (ст.32 Федерального закона от 16 февраля 1995 г. № 15-ФЗ «О связи» [5]); тайна голосования (ст. 7 Федерального закона от 19 сентября 1997 года № 124-ФЗ «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» [6]); редакционная (журналистская) тайна (ст. 41 Закона РФ от 27 декабря 1991 года № 2124-1 «О средствах массовой информации» [7]); врачебная тайна (ст. 61 Основ законодательства РФ об охране здоровья граждан от 22 июля 1993 г. № 5487-1 [8]); семейная тайна (ст. 139 Семейного кодекса [9]); коммерческая тайна (ст. 139 ГК РФ); банковская тайна (ст. 26 Закона РСФСР от 2 декабря 1990 года «О банках и банковской деятельности в РСФСР», в редакции Федерального закона от 3 февраля 1996 года № 17-ФЗ [10]); тайна страхования (ст. 946 ГК РФ); нотариальная тайна (ст. 14, 16 Основ законодательства РФ о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 [11]); налоговая тайна (ст. 102 Налогового кодекса РФ [12]) и др.

Дополнительные процессуальные требования предъявляются к производству выемки документов, содержащих информацию, охраняемую в режиме банковской тайны, если она касается вкладов и счетов граждан в банках и иных кредитных организациях. В этом случае данное следственное действие может производиться только на основании судебного решения, принимаемого в порядке, предусмотренном ст. 165 УПК РФ. Перед производством выемки следователь предлагает выдать предметы и документы, имеющие значение для уголовного дела, в противном случае выемка производится принудительно. Структура протокола выемки

аналогична структуре протокола обыска. Отличительной особенностью содержания протокола выемки от содержания протокола обыска является заранее известное местонахождение изымаемых предметов и документов. Как показывает следственная практика, изъятие предметов и документов нередко оформляется «протоколом добровольной выдачи» или «протоколом изъятия». Проведенный нами опрос 177 сотрудников органов предварительного следствия и дознания показал, что следователи и дознаватели составляют в связи с изъятием предметов или документов самые разнообразные документы. Так, по изученным нами архивным уголовным делам об уклонении от уплаты налога с организации в 60 случаях они фиксировались «протоколами добровольной выдачи, а в 32 случаях – «протоколами изъятия». Всего были составлены документы 12 наименований (приложение № 3). «Такие протоколы и изъятые подобным путем предметы и документы признаются в теории уголовного процесса недопустимыми» [13].

Постановление и протокол выемки составляются на процессуальных бланках «формы № 36 и 37», в которых объединены реквизиты протокола выемки и обыска с наличием описи. На этом бланке имеется графа «Во время выемки с обыском было обнаружено и изъято», а следующая за ним опись имеет графу «Где обнаружено». За подписью следует указание: «Ст.60 УПК РФ нам разъяснена». Получается, что право присутствовать при всех действиях следователя и делать заявления по поводу этих действий разъясняется понятым и лицам, у которых производилась выемка уже после произведенного следственного действия. Следовательно, протоколы выемки и обыска не могут отвечать требованиям допустимости доказательств.

В протоколе обыска (выемки) отмечено, что «перед началом обыска (выемки) участвующим лицам разъяснены их права...». Аналогично и в отношении понятых необходимо добавить слова: «...также им выданы "извлечения" из статьи 60 УПК РФ». В предложение «...участвующим лицам

также объявлено о применении технических средств» следует добавить слова: «...понятым и участвующим лицам...».

Обыск и выемка в УПК РФ предусмотрены разными статьями (ст. 182 и 183 УПК РФ). В связи с этим, процессуальные бланки: протокол обыска и протокол выемки должны быть разными.

Анализ исследованных 102 протоколов выемки показал, что в них имеются те или иные существенные недостатки: отсутствие даты составления, времени его начала или окончания – 9 %; составление протоколов без соответствующего основания, отсутствие постановления или проведение выемки неуполномоченным на то лицом без поручения следователя – 28 %; изложение протоколов чрезмерно кратко, без описания признаков изымаемых предметов – 29 %; отсутствие подписи всех участвовавших при выемке лиц, в том числе и понятых, не разъяснение им прав и обязанностей – 18 %; отсутствие даты и подписи лица, которому вручена копия протокола выемки – 16 %.

Примером нарушений, допущенных при составлении протокола выемки, является уголовное дело в отношении Б. в Карасунском округе г. Краснодара, по которому проводилась выемка пластиковых карт, компьютерной техники, различных запчастей к компьютерной технике и «деловых» документов из домовладения Б. Составлен протокол оперуполномоченным ОБЭП без постановления и поручения следователя, без описания характерных признаков изъятых предметов. В заключительной части протокола выемки нет указания на то, что копия протокола вручена Б [14].

Нарушений, допускаемых при составлении протоколов выемки, в значительной степени можно избежать при условии использования качественно разработанных процессуальных бланков протоколов выемки, а также работы над повышением квалификации следователей и дознавателей.

В процессе расследования выемка производится в целях изъятия документов, находящихся в учреждениях, организациях, на предприятиях, о

местонахождении которых известно следствию. Своевременное проведение выемки лишает преступников возможности скрыть от следствия или уничтожить документы, имеющие доказательственное значение.

По уголовным делам о налоговых преступлениях выемки обычно проводятся в помещениях секретариата, бухгалтерии, кабинетах руководящих работников, архивах, складах. Документы учета операций по расчетным счетам изымать следует в банках и иных кредитно-финансовых учреждениях. Некоторые имеющие значение для дела документы могут быть изъяты в вышестоящей (головной) организации, обслуживающей аудиторской фирме, страховой компании или транспортной организации, а также на предприятиях, с которыми осуществлялись финансово-хозяйственные сделки.

В процессе выемки на практике, как правило, изымаются: регистрационные документы (учредительный договор, протокол общего собрания, свидетельство о регистрации, устав); документы бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерские книги, регистры, отчеты и балансы); приказы, распоряжения, служебная переписка, договоры, книга учета выдачи доверенностей; документы учета операций по расчетным счетам (платежные требования и поручения, карточка с образцами подписей лиц, наделенных правом подписи денежных документов, и оттиском печати, банковские выписки); кассовые документы (кассовые ордера, кассовая книга), транспортные и приемо-сдаточные документы (товаротранспортные накладные, счета-фактуры); документы складского учета и др.

Целенаправленное и полное изъятие бухгалтерских документов в данном случае осуществить достаточно сложно, поэтому следователь может лишь примерно определить состав и объем изымаемых документов.

Изыматься должны по возможности подлинники документов, так как копии впоследствии могут быть не признаны судом в качестве доказательств. Замена подлинников копиями может допускаться в исключительных случаях, причем такие копии должны быть заверены.

Однако с помощью выемок не всегда удастся изъять все необходимые документы. Это объясняется тем, что подозреваемые, зная содержание акта документальной проверки, принимают меры к сокрытию документов, свидетельствующих о преступлении. В этих условиях обнаружить и изъять важные доказательства возможно лишь при проведении обысков.

Важным элементом правовой регламентации следственных действий является четкое определение оснований проведения обыска и выемки. УПК РФ ужесточены процессуальные требования к основаниям обыска, выемки, осмотру жилища (по разрешению суда), что продиктовано стремлением обеспечить конституционное право граждан на неприкосновенность жилища. Однако не меньшего внимания требует и четкое обозначение познавательного аспекта оснований – наличия достаточных данных о том, что при проведении следственного действия будет достигнута его цель, т. е. получены искомые данные. Именно такое представление об основаниях вытекает из ч. 1 ст. 182 УПК РФ, где предусмотрено, что основанием производства обыска является наличие достаточных данных о том, в каком месте или у какого лица могут находиться искомые объекты. По такой же схеме УПК обозначает основания выемки (ст. 183 УПК РФ).

Важное значение имеет процессуальный порядок производства *обыска*. Перед началом обыска в протоколе отмечается разъяснение присутствующим при обыске (понятым, лицам, у которых производится обыск или представителям ЖЭО, местной администрации, учреждений, предприятий и организаций) их право, предусмотренное ст. 164 и 182 УПК РФ, присутствовать при всех действиях следователя и делать заявления по поводу этих действий, подлежащие занесению в протокол. Понятым, кроме того, в соответствии со ст. 60 УПК РФ, разъясняется их обязанность удостоверить факт, содержание и результаты обыска, о чем должна свидетельствовать их подпись в протоколе. В помещении или ином месте, где должен быть произведен обыск, к моменту появления следователя могут оказаться посторонние лица, они могут прийти и во время проведения обыска.



Следователь вправе запретить этим лицам покидать помещение, общаться друг с другом или иными лицами до окончания обыска (ст. 182 УПК РФ), что отражается в протоколе.

Обыск начинается с предъявления обыскиваемому постановления о производстве обыска и удостоверения этого факта его подписью на постановлении, затем следователь предлагает ему добровольно выдать орудия преступления, предметы и ценности, добытые преступным путем, и иные документы и предметы, имеющие значение для дела. При добровольной выдаче отыскиваемых предметов и при отсутствии оснований полагать, что обыскиваемое лицо что-то утаило, дальнейшие поиски могут не производиться. В противном случае, производится обыск с целью отыскания и изъятия лишь тех предметов и документов, которые могут иметь отношение к делу, а также запрещенных к обращению.

Производство обыска в ночное время запрещается, кроме случаев, не терпящих отлагательства. Если в ходе обыска у следователя возникает обоснованное подозрение, что кто-то из лиц, находящихся на месте, где происходит обыск, скрывает при себе предметы или документы, имеющие отношение к делу, следователь предлагает их выдать. Если это лицо отказывается от этого, то следователь вправе произвести личный обыск с соблюдением закона и норм этики для обнаружения и изъятия отыскиваемого. Результаты личного обыска отражаются в протоколе обыска. После обнаружения вещей, имеющих отношение к делу и подлежащих изъятию, следователь предъявляет их понятым, показывает им место, где они были обнаружены (приспособленный тайник или другое место). На это обращают внимание лиц, у которых производится обыск. На обнаруженные в ходе обыска предметы и ценности, которые могут использоваться для возмещения ущерба, причиненного преступлением, или которые в дальнейшем могут подлежать конфискации, налагается арест (ст. 115, 116 УПК РФ). В случае необходимости они изымаются (ст. 115 УПК РФ). Требования, в соответствии с которыми должен быть составлен протокол

обыска, содержатся в ст. 166, 167, 115 УПК РФ. Во вводной части протокола указываются: его наименование, место и дата его производства, время начала и окончания и другие предусмотренные законом реквизиты. В описательной части протокола отмечается, что и где обнаружено, каким образом найденное хранилось, наличие тайников. Изъятые предметы описываются в пределах, позволяющих их индивидуализировать и зафиксировать признаки и особенности, которые со временем могут быть утрачены. С этой целью описываются внешний вид, реквизиты и содержание предметов, имеющиеся дефекты, состояние упаковки, маркировки и товарные знаки, номера, клейма, пометки и иные признаки.

При большом количестве однородных предметов может быть составлена опись, прилагаемая к протоколу. В протоколе в обязательном порядке отражается принудительное вскрытие помещений или хранилищ, вызванное отказом обыскиваемого.

Заключительная часть протокола призвана удостоверить соответствие содержания протокола познанному в ходе обыска. Следовательно, эта часть отражает процедуру ознакомления с содержанием протокола, принесения замечаний, внесения поправок и подписания протокола обыска участниками данного действия и следователем. Вручение обыскиваемому лицу или другим, согласно закону, копии протокола сопровождается отметкой в первом экземпляре протокола обыска. Вышеизложенным требованиям закона и должны соответствовать форма и содержание протоколов обысков. Однако изучение следственной практики свидетельствует о том, что наиболее часто встречающимися недостатками в изученных нами 62 протоколах обысков являются: составление протоколов без соответствующего основания (отсутствовало постановление на производство обыска или оно не санкционировано прокурором на получение согласия суда) или производство обыска совершалось не уполномоченным на то лицом (без поручения следователя) – 12 %; отсутствие даты составления протокола, его начала и окончания – 18,5 %; отсутствие отметок о предъявлении требований

добровольно выдать отыскиваемые предметы – 24,75 %; недостаточно полное составление протокола без подробного описания и указания, где обнаружены и изъяты предметы – 17 %; отсутствие подписей обоих понятых или одного из них, либо указания на их адреса, на разъяснение им прав и обязанностей – 18,25 %; отсутствие даты и подписи лица, которому вручена копия протокола обыска – 9,5 %.

В процессе ознакомления с материалами уголовных дел в протоколах обысков зачастую наблюдалось отсутствие отметок о требовании добровольно выдать отыскиваемые предметы или документы. Это важно отмечать не только с точки зрения выполнения требований закона, но и проверки и оценки правильности последующих за этим требованием действий следователя, дознавателя.

Согласно ст. 25 Конституции РФ, никто не вправе проникать в жилище против воли проживающих в нем лиц иначе как в случаях, установленных Федеральным законом или на основании судебного решения. Для получения судебного решения на обыск следователь, с согласия прокурора, должен обратиться в суд с мотивированным постановлением, представив при этом материалы, обосновывающие необходимость производства этого действия. Судья обязан рассмотреть поступившие материалы незамедлительно. По результатам рассмотрения судья выносит мотивированное постановление о разрешении производства обыска или об отказе в этом [15]. Решение об отказе может быть обжаловано в вышестоящем суде [16] по статьям 165, 166, 167, 182 УПК РФ.

В соответствии со ст. 182 УПК РФ, обыск производится в целях обнаружения и изъятия орудий преступления, предметов и ценностей, добытых преступным путем, а также других предметов и документов, могущих иметь значение для дела.

Следы преступления – это в основном документальные, связанные с преобразованием на уровне первичной регистрации хозяйственных операций,

отраженных в бухгалтерских документах, затем в отчетности все эти следы связаны с различными преобразованиями в бухгалтерском учете.

Для того чтобы носители криминалистической информации, в частности, следы в виде указанных несоответствий (разрывов), стали источником криминалистической информации, а впоследствии – источником судебных доказательств, их необходимо отыскать, а затем подвергнуть криминалистическому исследованию. По нашему мнению, правомерно отнести поисковую деятельность к первоначальному (базовому) этапу всей деятельности по расследованию преступлений.

При расследовании налоговых преступлений в большинстве случаев обыски производятся в целях обнаружения и изъятия документов, содержащих сведения о финансово-хозяйственной деятельности, денежных сумм и материальных ценностей.

Однако то обстоятельство, что лица, совершившие налоговое преступление, принимают меры по сокрытию следов преступления, существенно снижает эффективность данного следственного действия. В таких случаях фактор внезапности при проведении обысков минимален, поэтому и результаты от проведения данного следственного действия не всегда положительны. Тем не менее, в отдельных случаях обыски позволяют получать важные доказательства.

Например, за сокрытие объектов налогообложения в отношении руководителя фирмы «Арго» М. органами налоговой полиции было возбуждено уголовное дело. После того как М. отказался предоставить документы о деятельности фирмы, в офисе и у него дома были проведены обыски, в результате которых обнаружено и изъято около тысячи страниц различных документов и 20 млн руб. неучтенных наличных денег. На основе изъятых документов выявлены коммерческие сделки, не отраженные в документах бухгалтерского учета [17].

Местами проведения обысков могут быть такие же помещения, что и при производстве выемок. Однако, судя по изученным уголовным делам,

более эффективными являются обыски по месту жительства руководителей предприятия, бухгалтерских работников, а также обыски принадлежащих им дач, гаражей, автомобилей и подсобных помещений.

В обязательном порядке изымаются черновые записи и неофициальная учетная документация, документы, содержащие следы неоговоренных исправлений и подчисток. В отдельных случаях лишь по неофициальным учетным документам можно установить обстоятельства совершения той или иной хозяйственной операции. Эти документы позволяют сопоставить данные неофициального учета с данными бухгалтерской отчетности. Расхождение этих показателей может указывать на уклонение от уплаты налогов.

Неофициальный учет, т. е. не предусмотренный нормативными актами учет финансово-хозяйственных операций, как правило, ведется материально-ответственными лицами по собственной инициативе для самоконтроля. В качестве документов неофициального учета наиболее часто фигурировали содержащие учетные сведения (записные книжки, ежедневники, настольные календари, тетради, книги или отдельные листы).

В документах неофициального учета могут содержаться сведения о сделках, которые не нашли последующего отражения в бухгалтерских документах, о реализации товаров (продукции), оказании услуг, поступлении на склад товаров, размерах полученной или сданной выручки.

Документы неофициального учета, сохранившиеся за определенный период, позволяют полностью проследить финансово-хозяйственную деятельность предприятия даже в том случае, когда бухгалтерский учет не велся или утрачены бухгалтерские документы. С помощью документов неофициального учета можно установить факты продажи неучтенных товаров, завышения цен реализации, фальсификации официальных учетных документов, определить количество и ассортимент товара.

Согласно ст. 84 УПК РФ, черновые записи, дневники и неофициальные бухгалтерские документы не относятся к категории документов – источников

доказательств, так как изложенные в них обстоятельства и факты, имеющие значение для дела, не удостоверены предприятиями (организациями), руководителями или гражданами. Эти документы следует отнести к категории «иные документы». Однако сущность информации, содержащейся в перечисленных носителях, предопределяет необходимость ее применения для достижения целей раскрытия и расследования преступлений.

Изъятие подобных учетных документов следует проводить сразу после возбуждения уголовного дела. Если на первоначальном этапе расследования их изъять не удалось, то для обнаружения таких документов необходимо использовать возможности повторного обыска. Часто неофициальные записи лиц, их исполнивших, хранятся на рабочих местах для того, чтобы иметь постоянную возможность ими пользоваться. Некоторые документы преступники могут хранить и при себе (записные книжки, ежедневники), в автомашине или по месту жительства.

Основная проблема, которая возникает в ходе использования документов неофициального учета, — определение их относимости и допустимости. В целях установления относимости таких материалов следует проводить их осмотр, предъявлять для опознания или в ходе допросов, назначать подчерководческие экспертизы. Указанные документы не имеют реквизитов, присущих официальным документам (даты, фамилии или подписи лица, исполнившего запись), поэтому в ходе расследования лица, которые вели неофициальные записи, пытаются представить их как предполагаемые (нереализованные) проекты коммерческих сделок, ошибочные или примерные расчеты. Подобные доводы могут быть опровергнуты путем сопоставления неофициальных записей с аналогичными записями других работников предприятия или с данными бухгалтерского учета.

В настоящее время на большинстве предприятий и в организациях различная информация о финансово-хозяйственной деятельности, в том числе и имеющая важное значение по уголовному делу, находится в памяти

персональных компьютеров или хранится на магнитных носителях. Информация, хранящаяся подобным образом, может содержать различные сведения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, заключенных договорах, ценах реализации данных бухгалтерского учета, финансовых результатах и т. п. В памяти компьютеров могут храниться тексты договоров, деловой переписки, приказов и распоряжений, имеющие отношение к расследуемым обстоятельствам.

Для обнаружения, фиксации и изъятия информации, хранящейся в блоке памяти компьютера, следует обратиться к помощи специалиста-программиста, а при необходимости – назначить судебную инженерно-техническую экспертизу. Подобные следственные действия, хотя и являются новыми, уже находят свое применение на практике.

Существенно повлиять на успех расследования может *следственный осмотр*. Чаще других по уголовным делам о налоговых преступлениях производят осмотр документов, в которых зафиксированы финансово-хозяйственные операции.

В ходе осмотра, который целесообразно проводить с участием специалистов, устанавливают: вид документа (договор, накладная, кассовый ордер); кем и когда выдан или изготовлен; внешний вид (качество бумаги, чернил, текста); содержание, указывающее на факты и обстоятельства, важные для расследования; признаки внесенных в документ изменений.

Осмотр необходимо начинать с тщательного изучения основного текста документа, а также всех имеющихся в нем надписей, пометок и резолюций. Затем следует обратить внимание на наличие и содержание реквизитов и подписей, необходимых для данного вида документов, на соответствие формы и содержания документов, правильность их оформления. При осмотре документов строгой отчетности обращается внимание на их номера и даты. В целях выявления возможных несоответствий необходимо произвести сопоставление сведений, содержащихся в документах, относящихся к различным учетам, но отражающих одни и те же финансово-хозяйственные

операции. Целесообразно проверить соблюдение математической правильности расчетов и их соответствие предъявляемым требованиям.

Так, в процессе расследования уголовного дела в отношении предпринимателя Ч. по факту сокрытия им прибыли от реализации пива изъята его записная книжка, в которой он записывал номера телефонов и наименования торговых точек, где осуществлялась продажа, а также отмечал количество закупленного и реализованного товара. В ходе осмотра книжки выявлены и отражены в протоколе все ее характерные признаки и содержащиеся в ней сведения. В судебном заседании результаты осмотра признаны в качестве одного из важнейших доказательств [18].

В некоторых случаях наряду с осмотром документов может иметь значение и осмотр помещений и даже участков местности, поскольку коммерческие операции, не отраженные налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета, как правило, связаны с приобретением сырья и материалов или товаров их хранением, транспортировкой и реализацией. В этих случаях объектом осмотра являются кабинеты руководителей предприятия, бухгалтерии торговые, складские, подсобные, производственные помещения, гаражи. В этих помещениях возможно обнаружение неучтенного сырья (материалов), готовой продукции, товаров, их следов, а также оборудования и транспорта, не состоящих на балансе предприятия. При осмотре можно установить размер складских торговых и иных площадей, количество и качество сырья (материалов) или готовой продукции и товаров.

При расследовании налоговых преступлений широко используются свидетельские показания. *Допрос свидетелей* является обязательным следственным действием при расследовании любых видов преступлений. Целью этого следственного действия является получение от лиц показаний, имеющих значение по делу.

Процессуальный порядок допроса *свидетеля* регламентируется несколькими статьями УПК РФ. Прежде всего, это статья 56 УПК РФ,



определяющая круг лиц, которые могут быть вызваны в качестве свидетеля. Закон предусматривает, что в качестве свидетеля для допроса может быть вызвано любое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, подлежащие установлению по данному делу. Это отправное положение нуждается в разъяснении. Речь идет о характере информации, которой должен обладать допрашиваемый. Естественно, что это данные, непосредственно относящиеся к предмету доказывания по уголовному делу, а также иные данные, имеющие опосредованное отношение к обстоятельствам, подлежащим доказыванию (речь идет о так называемых вспомогательных и промежуточных фактах). В частности, это могут быть сведения о личности свидетеля или информация о взаимоотношениях преступника и жертвы, позволяющая правильно оценить содержание показаний свидетеля или обвиняемого, данные о связях обвиняемого, позволяющие целенаправленно проводить поиск орудия преступления и похищенного. В качестве свидетелей могут также допрашиваться лица, которым что-то важное по делу стало известно со слов свидетеля-очевидца, потерпевшего или обвиняемого. Однако эти сведения приобретут доказательственное значение лишь в том случае, когда лицо, являющееся источником этих данных, подтвердит на допросе правильность информации, включая и факт сообщения ее свидетелю. Этим обеспечивается требование п. 2 ч. 2 ст. 75 УПК РФ о том, что не могут служить доказательством фактически данные, сообщаемые свидетелем, если он не может указать источник своей осведомленности, а также основанные на догадке, предположении, слухе.

К сожалению, это важное предписание закона далеко не всегда выполняется и в делах фигурирует немало свидетелей, которые таковыми не являются, поскольку не обладают доказательственной информацией. Более того, эти лица нередко включаются в списки лиц, подлежащих вызову на судебное заседание.

В соответствии с ч.1 ст.56 УПК РФ, свидетелем является лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие

значение для расследования и разрешения уголовного дела. С правовой точки зрения главным критерием допустимости его показаний выступает официально установленный источник осведомленности (п.2 ч.2 ст.75 УПК).

Уголовно-процессуальное законодательство признает свидетельский иммунитет. Так, в соответствии с ч. 3 ст. 56 УПК РФ не могут допрашиваться в качестве свидетеля: судья, присяжный заседатель – об обстоятельствах уголовного дела, которые стали им известны в связи с участием в производстве по данному уголовному делу; адвокат подозреваемого, обвиняемого – об обстоятельствах, ставших ему известными в связи с обращением к нему за юридической помощью или в связи с ее оказанием; адвокат – об обстоятельствах, которые стали ему известны в связи с оказанием юридической помощи; священнослужитель – об обстоятельствах, ставших ему известными из исповеди; член Совета Федерации, депутат Государственной Думы без их согласия.

В перечень лиц, не подлежащих допросу в качестве свидетеля, дополнительно включены судья и присяжный заседатель. Они не могут давать показания об обстоятельствах уголовного дела, ставших им известными в связи с участием в производстве по данному делу (п. 1 ч. 3 ст.56 УПК РФ). На наш взгляд, не должны подлежать допросу в качестве свидетелей и другие должностные лица, создающие надлежащие процессуальные условия для обеспечения правосудия, – следователь, дознаватель, прокурор.

Между тем, случаи допросов указанных должностных лиц, в качестве свидетелей, весьма распространены. Очень часто следователи, проводившие предварительное расследование по уголовному делу, допрашиваются в судебных заседаниях в качестве свидетелей в связи с отказом подсудимых от имевшего места признания своей вины по мотивам принудительного воздействия на них в досудебном производстве. В большинстве подобных случаев «следователи-свидетели» отрицают указываемые подсудимыми факты и их допросы завершаются, по сути, ничем, поскольку логически

невозможно проверить достоверность заявлений подсудимого показаниями следователя, т. е. того самого лица, на незаконные действия которого и жалуется подсудимый. Помимо того, что такие «свидетели» по своей сути не соответствуют своему процессуальному положению, суды, проводящие их допросы, прямо нарушают закон, необоснованно расширяя пределы судебного разбирательства. В соответствии с ч. 1 ст. 252 УПК РФ, судебное разбирательство проводится только в отношении обвиняемого и лишь по предъявленному ему обвинению.

Следователь и прокурор являются должностными лицами в сфере досудебного производства по уголовным делам (ст. ст.37, 38 УПК РФ). Они в установленном законом порядке формируют доказательства с целью предварительного, досудебного установления обстоятельств расследуемого криминального события, принимают процессуальные решения по делу, основываясь на информации, полученной из соответствующих источников, т. е. являются полноправными субъектами доказывания и обвинения. Внутреннее убеждение публичных участников уголовного судопроизводства со стороны обвинения (гл.6 УПК РФ) складывается на основе исследования собранных и проверенных доказательств. Поэтому они не могут выступать в роли беспристрастных свидетелей. Именно поэтому недопустим их произвольный перевод из числа публичных участников уголовного процесса в категорию его частных субъектов. Думается, что прокурор, следователь и дознаватель должны быть включены, наряду с судьей и присяжным заседателем, в перечень лиц, не подлежащих допросу в качестве свидетелей (п.1 ч.3 ст.56 УПК РФ), а их показания следует признавать недопустимыми доказательствами (ст. 75 УПК РФ).

В соответствии с ч. 2 ст. 74 УПК РФ, показания свидетеля допускаются в качестве доказательства. Вместе с тем собственно показания представляют собой всего лишь часть протокола допроса, в которой содержится фактическая информация об обстоятельствах уголовного дела. Подобная содержательная часть протокола способна характеризовать такие свойства

доказательства, как относимость и достоверность (ст. 88 УПК РФ). Другое юридическое свойство доказательства – допустимость – может быть проверено и оценено только посредством анализа всего протокола допроса, а не только показаний. Допустимость предполагает соответствие порядка получения доказательства требованиям уголовно-процессуального закона (ст. 75 УПК РФ). Показания даются свидетелем во время его допроса, в ходе которого составляется протокол, в котором отражаются все участники данного следственного действия, условия его производства и т. д. (ст. 166 УПК РФ). Любое несоответствие порядка составления протокола нормативным установлениям влечет признание всего доказательства недопустимым, даже если в показаниях свидетеля содержится абсолютно достоверная и относимая информация. Поэтому перечисление в ст. 74 УПК РФ показаний в качестве видов доказательств наряду с протоколами следственных и судебных действий является, с точки зрения законодательной техники, излишним, а с позиций теории доказательств – неправильным.

Предмет показаний свидетеля определен в ч. 2 ст. 79 УПК РФ: любые относящиеся к уголовному делу обстоятельства, в том числе связанные с личностью обвиняемого, потерпевшего, а также взаимоотношениями допрашиваемого с ними и другими свидетелями. На наш взгляд, он определен несколько шире предмета доказывания по уголовному делу, поскольку обстоятельства, характеризующие взаимоотношения допрашиваемого свидетеля с другими участниками процесса, не входят в перечень подлежащих доказыванию при производстве по уголовному делу (ст. 73 УПК РФ). С другой стороны, характеристика подобных взаимоотношений обязательно должна учитываться при проверке полученных следователем или судом доказательств (ст. 87 УПК РФ). В содержание показаний свидетеля, таким образом, могут включаться не только сведения об обстоятельствах преступления, но и собственные суждения и выводы относительно допрашиваемого, а также тех участников процесса, с которыми у него имелись взаимоотношения до и после совершения преступления, а также во

время предварительного расследования и судебного разбирательства. Эти сведения могут указывать, в частности, на противоправное воздействие на свидетеля со стороны других лиц с целью сообщения им при допросе выгодной для них информации по делу. В любом случае сообщаемая свидетелем фактическая информация об обстоятельствах уголовного дела способна при ее соответствии юридическим свойствам доказательства устанавливать факты и события, по поводу и в отношении которых осуществляется предварительное или судебное следствие.

Уголовно-процессуальный закон устанавливает место допроса свидетеля, порядок его вызова и общие правила проведения допроса (ст. ст. 187-189 УПК РФ).

С целью исключения внушающего воздействия вызванные по одному делу свидетели допрашиваются отдельно, в отсутствии других свидетелей.

Перед допросом следователь удостоверяется в личности свидетеля (по паспорту), разъясняет обязанности свидетеля. На основании ч. 6 ст. 56 УПК РФ свидетель обязан явиться по вызову лица, производящего расследование, и дать правдивые показания об известных ему обстоятельствах по делу, а также ответить на поставленные ему вопросы. Часть 5 ст. 189 УПК РФ предусматривает новацию: свидетель может явиться на допрос с адвокатом, приглашенным для оказания юридической помощи. Присутствуя при допросе, адвокат не вправе задавать вопросы и комментировать ответы свидетеля. По окончании допроса адвокат вправе делать заявления о нарушении прав и законных интересов свидетеля.

При неявке свидетеля без уважительной причины дознаватель, следователь прокурор, суд (судья) вправе подвергнуть его приводу. За дачу заведомо ложных показаний или отказ от дачи показаний свидетель несет ответственность по ст. 307 и 308 УК РФ. За разглашение данных предварительного расследования свидетель также несет ответственность в соответствии со ст. 310 УК РФ и ст.161 УПК РФ.

Свидетель может быть допрошен о любых обстоятельствах, подлежащих установлению по делу, в том числе о личности обвиняемого и потерпевшего, а также о своих взаимоотношениях с ними и другими свидетелями (ч. 2 ст. 78 УПК РФ).

Допрос по существу начинается предложением свидетелю рассказать все об обстоятельствах, в связи, с которыми тот вызван на допрос. Эта часть допроса в форме свободного рассказа несет большую смысловую нагрузку. Следователь не должен перебивать допрашиваемого. Он вправе лишь задать уточняющие вопросы или, если допрашиваемый явно уходит от предмета допроса, попросить свидетеля говорить по существу. Возникшие вопросы следователь может задавать свидетелю после завершения дачи показаний.

Если свидетель сам непосредственно не наблюдал преступления, то при допросе должен быть выяснен источник его осведомленности. Причем сама по себе ссылка свидетеля на конкретное лицо, со слов которого ему известно о событии или обстоятельствах преступления, вопроса не решает, и его показания приобретут доказательственное значение лишь тогда, когда названное свидетелем лицо на допросе подтвердит показания этого свидетеля. В этом случае показания свидетеля будут производными, т. к. они даны со слов очевидца.

Закон требует, чтобы свидетелю, равно как и другим допрашиваемым, не задавались наводящие вопросы, которые в скрытой или очевидной форме содержат желательный для допрашивающего ответ. Здесь, очевидно, было проявлено внушающее воздействие на свидетеля, которое может повлиять на достоверность показаний.

Показания свидетеля, в том числе и несовершеннолетнего, заносятся в протокол, который составляется с соблюдением предписаний ст. 166, 167 и 190 УПК РФ. Закон требует, чтобы показания записывались от первого лица и по возможности дословно. Обычно следователь протоколирует лишь то, что относится к обстоятельствам преступления, к личности обвиняемого и жертвы, характеру их отношений. Остальная информация заносится в

протокол, если ее посчитает важной для дела следователь или на этом настаивает сам допрашиваемый. Вопросы, задаваемые после свободного рассказа свидетеля, равно как и ответы на них свидетеля заносятся в протокол. Это, как правило, носит общий характер и относится к вопросам не только следователя, но и других присутствующих лиц.

По окончании допроса и составления протокола, он предъявляется свидетелю для прочтения или зачитывается следователем. Свидетель имеет право потребовать дополнения протокола или внесения в него поправок, что является обязательным для следователя. После прочтения документа и внесения в него при необходимости поправок в протоколе отмечается, прочитал ли следователь протокол лично или он был зачитан следователем. В конце протокола удостоверяется правильность записи показаний. Свидетель подписывает каждую страницу и протокол в целом.

После дачи свидетелем показаний при наличии просьбы свидетеля, ему предоставляется возможность собственноручно изложить свои показания, о чем делается соответствующая запись в протоколе. Практика свидетельствует о том, что нередко в процессе собственноручной записи показаний свидетель либо не указывает некоторых важных обстоятельств своих устных показаний, либо привносит в протокол нечто новое, чего он ранее не говорил. Поэтому следователь должен тщательно вычитывать собственноручные показания свидетеля и при необходимости ставить по ним вопросы. Показания и в этом случае подписываются свидетелем и следователем.

В протоколе указываются все лица, участвовавшие в допросе. Каждый из них должен подписать протокол, а также все сделанные к нему уточнения и дополнения.

Свидетелями по данной категории дел являются: сотрудники налоговых органов и иные лица, осуществлявшие проверку налогоплательщика и выявившие нарушения; бухгалтерские работники, занимавшиеся непосредственным учетом хозяйственной деятельности и

составлением отчетности; кассиры, кладовщики и экспедиторы, оформлявшие различные первичные документы; продавцы, водители, грузчики и иные лица, непосредственно участвовавшие в осуществлении хозяйственных операций; представители предприятий-партнеров.

Допрос сотрудников органов налогового контроля позволяет установить обстоятельства обнаружения налогового преступления, уяснить суть выявленного нарушения налогового законодательства. Допрос указанных лиц не представляет сложности, так как эти лица не заинтересованы в искажении фактов и дают правдивые показания.

Бухгалтерские работники, кассиры, кладовщики и экспедиторы могут дать показания о порядке ведения на предприятии бухгалтерского учета и представлении отчетности, правах и обязанностях сотрудников, порядке оприходования и хранения товарно-материальных ценностей, сдаче денежной наличности в кассу, месте нахождения первичных документов и документов неофициального учета.

Важные показания могут быть получены и от сотрудников предприятия, непосредственно участвовавших в производственных и коммерческих операциях в качестве исполнителей (секретари, сотрудники охраны, грузчики и др.). На основании их показаний можно установить истинное положение дел на предприятии, обстоятельства совершения конкретных хозяйственных операций (количество реализованного товара, обстоятельства его погрузки и транспортировки), место хранения неоприходованных товарно-материальных ценностей и документов. Указанные лица в наименьшей степени заинтересованы в даче ложных показаний, однако на них может быть оказано определенное воздействие со стороны руководителей, виновных в совершении преступления и пытающихся избежать ответственности путем введения следствия в заблуждение [19]. Для получения правдивых показаний допрос указанной категории свидетелей следует по возможности проводить на ранней стадии



расследования, что позволит избежать давления на свидетелей и значительно снизит вероятность дачи ложных показаний.

Последнюю группу свидетелей составляют представители других предприятий или организаций, с которыми в процессе хозяйственной деятельности осуществлялись деловые контакты или совершались сделки. Часто такими свидетелями являются коммерческие директора или экспедиторы, осуществлявшие заключение договоров и закупку товаров. От этих лиц можно получить показания об условиях договоров, объемах поставленных товаров и их оплате.

В немалой степени сложность проведения допросов по делам о налоговых преступлениях определяется тем, что установлению подлежат обстоятельства, имевшие место в отдаленном прошлом, так как обычно с момента совершения финансово-хозяйственной операции, не нашедшей отражения в бухгалтерских документах, и до выявления налогового преступления проходит несколько месяцев. По этой причине многие свидетели лишь приблизительно помнят обстоятельства происшедшего и с большим трудом вспоминают отдельные подробности. Указанное обстоятельство вызывает необходимость обязательного использования имеющихся в распоряжении следователя документов. Практика показывает, что допросы, проведенные без предъявления необходимых документов, неэффективны и носят поверхностный характер. В этих случаях допрашиваемые часто ссылаются на то, что они не помнят интересующих следователя обстоятельств. Если при допросе следователем предъявляются документы, особенно составленные самим допрашиваемым, то удается получить более конкретные ответы, а возможность ссылки на плохое припоминание обстоятельств ограничивается.

На основании этих посылок, следует рекомендовать не только досконально изучить материалы дела и уяснить подлежащие выяснению обстоятельства перед проведением допроса, но и подготовить доказательства, которые будут использованы в процессе его проведения.

Подобный порядок следует применять и при *допросе подозреваемого (обвиняемого)* в совершении налогового преступления. В большинстве случаев обвиняемые (подозреваемые) по данной категории дел имеют высокий уровень образования, обладают достаточными знаниями в области права и экономики и способны правильно оценить доказательственную силу предъявляемых на допросе документов. В связи с этим целесообразно предъявлять документы после того, как лицо допрошено по всем обстоятельствам, в том числе и связанным с документами. При этом допрос должен строиться так, чтобы допрашиваемый в дальнейшем при предъявлении известного следователю факта не мог оспорить его доказательственную силу (в первую очередь предъявляются доказательства, относящиеся к второстепенным обстоятельствам, а затем более значительные).

Особое внимание в УПК РФ уделено порядку получения показаний подозреваемого, обвиняемого при строгом соблюдении прав, предусмотренных ст. 51 Конституции РФ, ч. 2 ст. 46, п. 6 ч. 4 ст. 47 УПК РФ. Все эти нормы направлены на ограждение допрашиваемого от самооговора, признания вины в результате применения к нему физического или психического насилия. Эти нормы предупреждают от нарушения свидетельского иммунитета, предусмотренного Конституцией РФ. Сопоставление ст. 51 и ст. 75 УПК РФ показывает некоторое расхождение между п. 1 ч. 1 ст. 51 и п. 1 ч. 2 ст. 75 УПК РФ. Действительно, ст. 51 УПК РФ не предусматривает обязательного участия защитника при допросе подозреваемого, обвиняемого, тем более в случаях отказа от защитника. Между тем, показания подозреваемого, обвиняемого, данные в отсутствие защитника, признаются недопустимыми доказательствами если, имеются существенные противоречия между показаниями в ходе предварительного следствия и показаниями, данными в суде. Показания подсудимого, данные в отсутствие защитника, не подлежат оглашению в суде (п. 1 ч. 1 ст. 276 УПК

РФ) и не могут быть рассмотрены и оценены в совокупности с другими доказательствами.

Очевидно, что правило, предусмотренное в п. 1 ч. 2 ст. 75 УПК РФ, направлено на то, чтобы пресекать достаточно распространенную практику получения показаний (особенно при первом допросе) подозреваемого, обвиняемого в отсутствие защитника, что открывает возможность применения недопустимых мер для получения таких показаний, которые помогают раскрытию преступления, но противоречат конституционному праву не свидетельствовать против себя самого. Поэтому отказ подсудимого от показаний, данных на предварительном следствии в отсутствие защитника, исключает возможность использовать их в суде.

В связи с приведенными доводами, объясняющими содержание и значение п. 1 ч. 2 ст. 75 УПК РФ, возникает вопрос о возможности суда использовать другие доказательства, полученные на основе сведений, сообщенных обвиняемым на допросе в отсутствие адвоката (равно как и в случаях, когда он не был поставлен в известность о его праве, записанном в ст. 51 Конституции РФ). Например, при допросе в отсутствие адвоката обвиняемый признал свою вину и указал место, где спрятаны похищенные вещи. При проверке показаний на месте вещи были обнаружены, изъяты и приобщены к делу в качестве вещественных доказательств. На судебном заседании обвиняемый существенно изменил свои показания, данные в отсутствие адвоката, и, следовательно, показания данные им на предварительном следствии, не могут быть оглашены в суде. Правило об условии исключения в суде показаний обвиняемого, данных на предварительном следствии, является специальным и твердо определенным правилом, относящимся именно к показаниям подозреваемого и обвиняемого, поэтому правило о распределении бремени доказывания при рассмотрении судом ходатайства об исключении доказательства (ч. 4 ст. 235 УПК РФ) к этим показаниям неприменимо.

Из ч. 4 ст. 236 УПК РФ следует, что если судья в предварительном слушании выносит решение об исключении доказательства, то одновременно в нем указывается, какие материалы уголовного дела, обосновывающие исключение данного доказательства, не могут оглашаться в судебном заседании и использоваться в процессе доказывания. Очевидно, что правила, сформулированные в законе применительно к судебному производству, применимы и к досудебному производству, поскольку признать доказательство недопустимым может и следователь, и дознаватель, и прокурор. Они не могут использовать недопустимые доказательства для доказывания любого из обстоятельств, предусмотренных ст. 73 УПК РФ.

Подозреваемый имеет право на защиту и с момента задержания вправе иметь свидания с защитником, в порядке, предусмотренном п. 3 ч. 4 ст. 46 и п.п. 2, 3 ч. 3 ст. 49 УПК РФ. Таким образом, все допросы подозреваемого должны проводиться с участием защитника, если только сам подозреваемый по собственному волеизъявлению не откажется от этого права, предоставленного ему УПК РФ.

В целях реального осуществления своих законных интересов подозреваемый вправе знать, в чем он подозревается, получить копию постановления о возбуждении против него уголовного дела, копию протокола задержания или копию постановления о применении к нему меры пресечения; давать объяснения и показания по поводу имеющегося в отношении его подозрения либо отказаться от дачи объяснений и показаний; пользоваться помощью защитника с момента, предусмотренного п. 2 и 3 ч.3 ст.49 УПК РФ, и иметь свидание с ним конфиденциально до первого допроса подозреваемого; представлять доказательства; заявлять ходатайства и отводы; давать показания и объяснения на родном языке или на языке, которым он владеет; пользоваться помощью переводчика бесплатно; знакомиться с протоколами следственных действий, произведенных с его участием, и подавать на них замечания; участвовать с разрешения следователя или дознавателя в следственных действиях, проводимых по его ходатайству,

ходатайству его защитника либо законного представителя; приносить жалобы на действия (бездействие) и решения прокурора, следователя и дознавателя; защищаться иными средствами и способами, не запрещенными УПК РФ (ст. 46 УПК РФ).

Показания подозреваемого – это сведения, сообщенные им на допросе, проведенном в ходе досудебного производства в соответствии с требованиями ст. 76,187-190 УПК РФ. Подозреваемый должен быть допрошен не позднее 24 часов с момента: 1) вынесения постановления о возбуждении уголовного дела, за исключением случаев, когда местонахождение подозреваемого не установлено; 2) фактического его задержания.

Перед допросом подозреваемому должны быть разъяснены его права, предусмотренные ст. 46 УПК РФ, а также объявлено, в совершении какого преступления он подозревается, о чем делается соответствующая запись в протоколе допроса. Предметом допроса подозреваемого являются обстоятельства возникшего в отношении него подозрения в совершении преступления. На этом этапе, в относительно короткие процессуальные сроки, чрезвычайно важно установить виновность или невиновность подозреваемого в совершении преступления для того, чтобы исключить случаи незаконного и необоснованного привлечения к уголовной ответственности [20]. Поэтому не случайно, что подозреваемый наделен широким комплексом процессуальных прав, включая право на защиту, что соответствует положению ст. 48 Конституции РФ о том, что каждому гарантируется право на получение квалифицированной юридической помощи.

Авторы комментариев к УПК РФ и в некоторых научных и специальных источниках в понятие подозреваемого и обвиняемого вкладывают различные смысловые нагрузки. Например, «лицо становится подозреваемым не с момента оглашения протокола задержания, который составляется не позже чем через три часа после доставления задержанного в

орган дознания или к следователю, а с момента фактического задержания (п. 11 ст. 5 УПК РФ)». Именно с этого момента каждый задержанный имеет право пользоваться помощью адвоката (ч. 2 ст. 48 Конституции РФ). К моменту доставления задержанного в орган дознания или к следователю он уже является подозреваемым (ч. 1 ст. 92 УПК РФ). Из этого следует, что его нельзя допрашивать в качестве свидетеля, проводить с ним следственные действия, где он выступает в этом качестве и лишен возможности пользоваться услугами защитника, и что он обладает правом на молчание. Под фактическим задержанием подозреваемого следует понимать «захват на месте» преступления или сразу после его совершения» [21]. Подозреваемым является лицо: 1) в отношении которого возбуждено уголовное дело дознавателем, следователем с согласия прокурора, а также прокурором в пределах своей компетенции (п. 1 ч. 1 ст. 46, ст. 146, 147 УПК); 2) которое задержано по подозрению в совершении преступления при наличии оснований, предусмотренных ст. 91 УПК РФ; 3) которому применена мера пресечения до предъявления обвинения в порядке ст. 100 УПК РФ. Подозреваемый выступает временным и необязательным участником уголовного процесса и появляется только на стадии предварительного расследования» [22] возбуждения органом дознания, прокурором, следователем уголовного дела. При этом он становится самостоятельным субъектом уголовно-процессуальной деятельности с вытекающими из этого правилами, которые подозреваемый осуществляет в пределах и в порядке, установленном уголовно-процессуальным законодательством [23].

А.К. Аварченко считает, что «Подозреваемый – это необязательный участник стадии предварительного расследования, которому в связи с наличием подозрения в причастности к совершению преступления и неотложной необходимостью проведения следственных действий принудительного или уличающего характера с его участием на основании достаточных для этого доказательств официально объявлено о таком подозрении, разъяснены права подозреваемого, а также порядок их

реализации». Далее он полагает, что из практики правоохранительных органов должны быть исключены случаи участия в следственных действиях в качестве свидетелей лица, в отношении которых имеются основания для объявления им о подозрении в совершении преступления. Результаты таких действий не могут допускаться в качестве доказательств [24].

К мнению А.К. Аварченко следует относиться с осторожностью. Например, лицо, совершившее преступление, принимало участие в качестве понятого при производстве следственного действия (осмотр места происшествия, обыск и т. д.), а впоследствии допрошено в качестве свидетеля. В ходе дальнейшего расследования данное лицо задержано в качестве подозреваемого в причастности к данному преступлению. Должны ли в этом случае, его показания как свидетеля исключаются из числа доказательств? С этим вряд ли возможно согласится.

Законодатель четко не определяет процессуальный статус подозреваемого, поэтому мы полагаем, что лицо становится подозреваемым с момента его процессуального задержания по ст. 92 УПК РФ.

Однако если лицо по каким то причинам освобождено, и к нему не принято процессуальное принуждение (подписки о невыезде и т. п.), либо не предъявлено обвинение, то каково его процессуальное положение? Наверное, как нам представляется, такому лицу необходимо официально объявить о непричастности, либо причастности к совершенному преступлению. К сожалению, постановление о привлечении лица в качестве подозреваемого в нормах УПК РФ отсутствует. Следовательно, полагаем необходимым внесение дополнения в ст. 92 УПК РФ следующего содержания: «Следователь, дознаватель, прокурор выносит постановление о привлечении в качестве подозреваемого».

С учетом изученной научной, специальной литературы и положений ст. 76 УПК РФ, показания подозреваемого – это сведения, сообщенные им на допросе, проведенном в ходе досудебного производства. Таким образом, как самостоятельный источник доказательства эти сведения могут быть

получены только при проведении допросов и очной ставки. Показания подозреваемого, зафиксированные в протоколах других следственных действий (обыска – об обстоятельствах приобретения обнаруженных предметов; наложения ареста на имущество – о его принадлежности и т. п.), не являются самостоятельным источником доказательств. В этом случае источником доказательства является протокол следственного действия, а по сообщенным сведениям, при необходимости, подозреваемый должен быть допрошен.

Условием допустимости показаний подозреваемого является фиксация в протоколе допроса факта разъяснения ему его прав (ст. 46). Согласно ч. 4 ст. 46 УПК РФ, дача показаний – право, а не обязанность подозреваемого. Отказ от дачи показаний не влечет за собой его уголовную ответственность и не свидетельствует об его виновности. Подозреваемый не несет ответственности за дачу заведомо ложных показаний, если это не связано с заведомо ложным обвинением другого лица в совершении преступления (ст. 306 УК РФ). Предметом показаний подозреваемого, в первую очередь, являются обстоятельства, связанные с имеющимися против него подозрениями и перечисленные в ст. 73 УПК РФ. Показания подозреваемого имеют самостоятельное доказательственное значение. Поэтому последующие показания лица, допрошенного в другом качестве (например, обвиняемого), оцениваются в совокупности с первоначальными. Показания подозреваемого должны способствовать выяснению того, правильно ли возникшее подозрение, восполняет пробелы в доказательственном материале, помогает решению вопроса о наличии или отсутствии оснований для предъявления обвинения. Иными словами, содержание показаний подозреваемого связано, прежде всего, с имеющимся против него подозрением. Показания подозреваемого сохраняют свое значение по делу и после того, как лицо будет допрошено в качестве обвиняемого или свидетеля.

Доказательственное значение показания подозреваемого приобретают тогда, когда они получены правомочным производить допрос лицом



(дознавателем, следователем, прокурором) с соблюдением определенного порядка проведения допроса и оформления его результатов, предусмотренных ст. 187–191 УПК РФ.

В связи с важностью соблюдения законности при привлечении к уголовной ответственности ст.171–175 УПК РФ подробно регламентируют (процессуальную) процедуру предъявления обвинения и допроса обвиняемого.

Предъявление обвинения, согласно ст. 172 УПК РФ, должно последовать не позднее, чем через трое суток с момента вынесения постановления о привлечении в качестве обвиняемого в присутствии защитника, если он участвует в уголовном деле. Обвинение может быть предъявлено и по истечении указанного срока, если обвиняемый не явился по вызову следователя и его местопребывание не известно. В этих случаях обвинение предъявляется в день фактической явки обвиняемого или в день его привода при условиях обеспечения следователем участия защитника.

Следователь обязан допросить обвиняемого немедленно после предъявления обвинения. Если обвиняемым и его защитником до допроса заявлено ходатайство о предоставлении им свидания наедине, то следователь, в соответствии с п. 9 ст. 47 УПК РФ, обязан удовлетворить такое ходатайство. В начале допроса следователь должен спросить у обвиняемого, признает ли тот себя виновным в предъявленном обвинении, зафиксировать его ответ, удостоверенный подписью обвиняемого, в протоколе допроса. Затем обвиняемому предлагается дать показания по существу обвинения. В случае необходимости обвиняемому задаются вопросы (ст. 173-189 УПК РФ).

Установленный ст. 173 УПК РФ порядок допроса обвиняемого относится к ситуации допроса после предъявления обвинения. При проведении дополнительных допросов следователь может ограничиться выяснением отдельных обстоятельств либо ограничить следственное действие выяснением конкретных вопросов. Уголовно-процессуальный закон придает особое значение удостоверению показаний обвиняемого.

Протоколу допроса обвиняемого посвящена ст. 174 УПК РФ, в которой предусматривается, что при каждом допросе обвиняемого следователь составляет протокол с соблюдением требований статьей 190 УПК РФ.

Следственная практика свидетельствует о том, что в процессе расследования преступлений нередко возникает необходимость в перепредъявлении обвинения. Статья 175 УПК РФ устанавливает, что если в ходе предварительного расследования возникнут основания для изменения предъявленного обвинения, то следователь в соответствии со ст. 171 УПК РФ выносит новое постановление о привлечении в качестве обвиняемого и предъявляет его в порядке, установленном ст. 172 УПК РФ.

В случаях, когда в ходе предварительного следствия предъявленное обвинение в какой-либо части не нашло подтверждения, следователь своим постановлением прекращает уголовное преследование в этой части, о чем уведомляет обвиняемого, его защитника, а также прокурора. При этом в этом случае не возникает необходимости в перепредъявлении обвинения и допросе обвиняемого.

При расследовании и судебном разбирательстве уголовного дела в сфере процесса вовлекаются как минимум два лица – обвиняемый (подозреваемый) и потерпевший. Они обладают определенными правами и несут обязанности. Если права участника процесса ущемлены, ограничены, нарушены, то единственный способ добиться их восстановления – обратиться в суд. Однако возникает вопрос: а не будут ли права ущемлены, ограничены в суде? Наибольшую актуальность этот вопрос приобретает с начала действия нового УПК РФ. За довольно короткий период он показал свое несовершенство по многим вопросам, что в ряде случаев порождает ущемление прав участников процесса. Хотелось бы остановиться на такой актуальной проблеме, как права потерпевшего и их реализация в суде.

В ст. 51 Конституции РФ получил отражение принцип, сформулированный в ч. 3 ст. 14 Международного пакта о гражданских и политических правах: «Каждый имеет право при рассмотрении любого

предъявленного ему уголовного обвинения... не быть принуждаем к даче показаний против самого себя или к признанию себя виновным».

В постановлении Пленума Верховного суда РФ от 31 октября 1995 г. «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия» указано, что суд, предлагая подсудимому дать показания по поводу обвинения и известных ему обстоятельств, должен одновременно разъяснить ему ст. 51 Конституции. Положения этой статьи должны быть также разъяснены супругу или близкому родственнику подсудимого перед допросом его в качестве свидетеля или потерпевшего и лицу, вызванному в суд в качестве свидетеля по делу, если оно является супругом или близким родственником истца, ответчика, других лиц, участвующих в деле.

Сошлемся на допрос директора ТОО «Чародейка» В., подозреваемого в сокрытии объектов налогообложения. Первоначально В. пытался уклониться от ответов на вопросы, касающиеся обстоятельств сделок по реализации комбикормов, которые не были отражены в документах бухгалтерского учета и с которых не были уплачены налоги. Когда же ему были предъявлены приемные накладные и платежные поручения, В. в совершении преступления признался [25].

Следователь должен быть готов к тому, что обвиняемые (подозреваемые) по данной категории дел для того, чтобы избежать уголовной ответственности, нередко избирают активную позицию защиты. Указанные лица нередко пытаются ввести следователя в заблуждение путем неверного истолкования положений налогового законодательства, а в качестве оправданий представляют различные фиктивные договоры и другие документы.

Во избежание лишних затруднений, которые могут возникнуть в этих случаях, следователю необходимо ознакомиться с теми положениями налогового законодательства, которые были нарушены, проконсультироваться со специалистами в области налогообложения.

Согласно ст. 168 УПК РФ, следователь может привлекать к участию в производстве следственных действиях специалистов. По рассматриваемой категории уголовных дел чаще всего используется помощь специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения. Необходимость участия в следственных действиях указанных лиц (как формы использования специальных экономических познаний) может появиться и тогда, когда возникают затруднения в процессе выявления, собирания и осмотра бухгалтерских документов. Специалист может быть привлечен следователем также после проведения экономической экспертизы для дачи разъяснений и дополнений по поводу заключения эксперта. В этих случаях эксперта следует допросить.

В ходе расследования уголовного дела по факту сокрытия от налогообложения прибыли в ТОО «Металлист» была проведена судебно-бухгалтерская экспертиза, которая установила размеры дохода, полученного в результате осуществления неучтенных операций, и сумму налогов, подлежащих уплате. В результате проведения последующих следственных действий установлено, что фактически определенные коммерческие сделки от имени товарищества осуществлены другими предприятиями и физическими лицами, которые и получили доход. Для уточнения этих обстоятельств следователем допрошен эксперт, который показал, что доход, полученный другими предприятиями, не должен учитываться в финансовых результатах товарищества. Это позволило уточнить размер сокрытых на данном предприятии объектов налогообложения, исключив из обвинения суммы доходов, полученных другими лицами [26].

Если в показаниях свидетелей и подозреваемого (обвиняемого) содержатся серьезные противоречия, то их следует устранять путем ***проведения очных ставок.***

В процессе расследования налоговых преступлений проведению очных ставок следует уделять особое внимание, так как противоречия в показаниях обвиняемых и свидетелей возникают достаточно часто. Обычно они имеют

место в показаниях руководителя и бухгалтера, подозреваемых в совершении преступления, руководителя и подчиненных работников, а также руководителя и представителей других предприятий, с которыми осуществлялись коммерческие сделки. В этих случаях противоречия обычно не являются результатом добросовестного заблуждения, а исходят из ложных показаний, основываются на желании одного из допрошенных возложить вину на других лиц и самому избежать уголовной ответственности.

Решение о проведении очной ставки следует принимать тогда, когда противоречия в показаниях участвующих в деле лиц являются существенными и когда обстоятельства, по которым даны противоречивые показания, не были или не могут быть устранены при проведении других следственных действий. Возможности очной ставки и ее значение для расследования можно показать на следующем примере.

Директором малого предприятия Б. сокрыта выручка, полученная от реализации бензина, в результате не перечислено в бюджет около 6 млн руб. налогов. Расследованием установлено, что предприятие реализовало с бензовозов более 250 тыс. л бензина, в отчетности же отражена продажа лишь 50 тыс. л. Водители бензовозов, допрошенные в качестве свидетелей, показали, что бензин они продавали за наличный расчет, вырученные деньги передавали работникам предприятия, в том числе и Б., с обязательной отметкой в имевшемся у каждого из них журнале. Позже эти журналы под предлогом проверки Б. у них взял и впоследствии не вернул. Представитель бензохранилища показал, что бензин предприятию отпускался по накладным. Однако после того, как было вывезено все горючее, принадлежащее малому предприятию, Б. под предлогом составления отчета забрал у него все вторые экземпляры накладных. Привлеченный в качестве обвиняемого Б. вину свою не признал и показал, что точное количество реализации бензина ему неизвестно, а вся выручка от его продажи сдана в кассу, вторые экземпляры накладных и журналы у водителей бензовозов он не брал. В целях устранения противоречий в показаниях следователем проведены очные ставки Б. с

указанными свидетелями. Хотя Б. продолжал придерживаться своих первоначальных показаний, очные ставки позволили уличить его во лжи и в целом способствовали изобличению преступника [27].

Не следует проводить очных ставок, если есть основания полагать, что существенных противоречий по уголовному делу с их помощью разрешить не удастся.

На последовательность и необходимость проведения тех или иных следственных действий существенное влияние может оказать способ сокрытия объекта налогообложения. Если преступление совершено путем внесения исправлений и изменений в документы, а также подделки подписей или печатей, то в процессе расследования возникает необходимость установить способ изготовления документа и использовавшиеся для этого технические средства, факт изменения первоначального содержания документа, последовательность выполнения различных его частей. Для разрешения этих вопросов должна назначаться ***технико-криминалистическая экспертиза документов***.

По изученным уголовным делам следователи и дознаватели применяли различные формы использования экономических знаний, назначали как ревизии, так и судебно-бухгалтерские, экономические и налоговые экспертизы. Анализ содержания постановлений о назначении ревизий или экспертиз позволяет установить, что они на практике имеют незначительные различия, которые заключаются лишь в том, что их проведение поручено различным исполнителям. Вопросы, которые ставились на разрешение ревизоров и экспертов, одинаково сводились к установлению размера налогов, не уплаченных в бюджет в результате нарушения налогового законодательства.

Под ***документальной ревизией*** понимается способ последующего контроля за произведенной финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных

хозяйственных операций, правильность ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующими положениями и нормативно-правовыми актами.

В настоящее время обязанности по осуществлению контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов несут специализированные налоговые, таможенные, валютные и другие государственные органы.

По результатам документальных проверок, проводимых налоговыми органами, составляются не акты ревизий, а акты проверок соблюдения налогового законодательства. Сопоставление их с актами ревизий показало их значительное сходство. Ревизионные и документальные проверки налоговых инспекций являются непроцессуальными действиями контролирующих органов, по результатам которых составляются акты. Проведение ревизии и документальная проверка, по поручению следователя, могут регламентироваться ч. 4 ст. 21 и ст. 86 УПК РФ.

Казалось бы, напрашивается вывод о том, что при расследовании налоговых преступлений в ревизии нет необходимости, а акт документальной проверки вполне может заменить акт документальной ревизии, однако, на практике этого не происходит. Прокуроры и суды при расследовании и рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях часто, не удовлетворенные выводами актов документальных проверок, требуют проведения ревизий или экономических экспертиз. В определенной степени подобные требования оправданны, так как многие акты документальных проверок, как мы уже отмечали, не соответствуют предъявляемым к ним требованиям, отличаются неполнотой сведений и содержат ошибки. Не всегда этих недостатков удастся избежать и в ходе повторной документальной проверки, проводимой по требованию лица, производящего расследование. Поэтому когда достоверность содержащихся в акте документальной проверки выводов вызывает сомнения или опротестовывается представителями предприятия, на котором выявлены нарушения налогового законодательства, а также, если в рамках повторной

документальной проверки невозможно устранить содержащиеся в сведениях противоречия или получить ответы на отдельные вопросы, необходимо назначать экономическую экспертизу. Экспертное заключение по данной категории дел является одним из важнейших доказательств.

*Судебно-экономическая экспертиза* является самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания. Как самостоятельный источник доказательств судебно-экономическая экспертиза использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к уголовному делу.

Целью научного исследования материалов уголовного дела в судебно-экономической экспертизе является установление материального вреда (ущерба), предполагающего уголовно-правовую квалификацию ущерба как последствия преступления в сфере экономики.

В целях определения ущерба как последствия преступления в сфере экономики экспертизой устанавливаются заведомо ложные сведения в договорах, первичных распорядительных документах, бухгалтерском учете и отчетности, декларациях о доходах предпринимателя – физического лица.

Предмет (цель) судебно-экономической экспертизы по уголовным делам о преступлениях с последствиями в сфере экономики составляют: использование результатов предпринимательской деятельности на цели, не связанные с этой деятельностью и (или) не соответствующие материальным интересам хозяйствующего субъекта в причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций, результатов предпринимательской деятельности и целей их использования; неуплата налогов и обязательных платежей государству в причинно-следственной связи с использованием результатов предпринимательской деятельности на цели, не связанные с этой деятельностью и (или) не соответствующие материальным интересам хозяйствующего субъекта, а также при соблюдении материальных интересов хозяйствующего субъекта в причинно-следственной



связи с недостоверным отражением (неотражением) в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности хозяйственных операций, результатов предпринимательской деятельности и целей их использования.

В соответствии с предметом исследования на разрешение судебно-экономической экспертизы могут быть предоставлены следующие вопросы: имело ли место несоответствие договоров гражданско-правового характера (указываются отличительные признаки конкретного договора), первичных распорядительных документов (со сведениями о целях использования доходов от предпринимательской деятельности), бухгалтерского учета и отчетности данной организации фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, в том числе хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования (указывается конкретный период деяний подследственного лица и отличительные признаки субъекта предпринимательства)?

Какое именно несоответствие и каков механизм этого несоответствия; имела ли место неуплата налогов и обязательных платежей во внебюджетные фонды, а также невыполнение обязательств перед кредиторами в связи с механизмом несоответствия договоров гражданско-правового характера, первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности? Если имела, то в какой сумме, по каким видам налогов и перед какими кредиторами; относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства?

Ответы на другие вопросы могут быть даны только по результатам проведения исследования. Личная ответственность эксперта за данное им заключение не сводится к ответу на вопросы следователя независимо от предмета экспертизы. Если на разрешение эксперта поставлены вопросы, находящиеся за пределами его компетенции, не требующие специального исследования с использованием особых познаний в экономической теории и

практике и не относящиеся к предмету экспертизы, на основании ст. 73, 74, 57, 195, 196, 204, 199 УПК РФ эксперт проводит исследование по вопросам, относящимся к предмету экспертизы.

В строгом соответствии выводов эксперта результатам исследования исходных данных, относящихся к предмету экспертизы и содержащихся как в объектах исследования, так и в иных материалах дела, заключается личная ответственность эксперта за данное им заключение. В судебно-бухгалтерской экспертизе исследуют содержащиеся в документах исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы. Среди материальных носителей сведений, относящихся к предмету судебно-экономической экспертизы, различают объекты исследования и другие материалы дела. Объекты исследования представляют собой приобщенные к уголовному делу документы как доказательства, содержащие относящиеся к предмету экспертизы исходные данные и имеющие юридическое значение для подтверждения бухгалтерского учета и отчетности. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы включают в себя документы, отражающие деяния собственника или его представителя (подследственного или подсудимого лица) в сфере экономики по распоряжению доходами, извлекаемыми из использования принадлежащего собственникам имущества. К ним относятся договора гражданско-правового характера и первичные распорядительные документы, являющиеся основанием для бухгалтерского учета и отчетности, регистры бухгалтерского учета и установленные формы бухгалтерской отчетности, декларации о доходах предпринимателя – физического лица.

Если уголовное дело возбуждено на основании акта документальной проверки соблюдения налогового или валютного законодательства, экспертизой устанавливаются относимость и недостоверность документов, которыми подтверждены результаты проверки, как объектов экономико-криминалистического исследования в материалах уголовного дела.

Иные материалы дела, содержащие исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы, включают в себя протоколы допросов с показаниями обвиняемых, свидетелей, потерпевших.

Протоколы допросов содержат сведения о фактах предпринимательской деятельности, которые не содержатся в объектах исследования по данному уголовному делу. К ним, например, относятся сведения о фактах продажи (реализации) товаров (продукции, работ, услуг), расчетов исследуемой организации с поставщиками или другими сторонними организациями, фактах натурального продуктообмена (товарообменных операций), принятых в организации формах бухгалтерского учета и порядке документооборота, соответствии сведений кассового и других участков учета исследуемой организации первичным документам, соответствии начисленной амортизации стоимости основных производственных фондов, срокам их окупаемости и нормам амортизации и др.

Эксперт не дублирует показаний, а отбирает из показаний относящиеся к предмету экспертизы исходные данные, исследует их и делает выводы о предмете экспертизы. Выводы эксперта из исследования показаний свидетелей могут быть истинными при условии признания следователем или судом правильными представленные эксперту исходные данные.

Объекты исследования и другие материалы дела, исследуемые экспертом-экономистом, включают в себя копии, ксерокопии, вторые и третьи экземпляры документов, имеющие значение для дела и приобщенные к делу в качестве доказательств. Эти документы исследуются при условии проверки их доказательственной силы средствами судебно-экономической экспертизы или другими следственными действиями.

Фактически при совершении налоговых преступлений бухгалтерский учет или отсутствует полностью, или отражает финансово-хозяйственную деятельность не в полном объеме. Указанные обстоятельства являются серьезным препятствием для экспертов-бухгалтеров, так как восстановление учета в их компетенцию не входит.

Так, в процессе расследования фактов сокрытия объектов налогообложения руководителями фирмы «Астероид» следователем была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза, производство которой поручено экспертам одной из групп судебной экспертизы Минюста России. Однако в проведении экспертного исследования было отказано на том основании, что на предприятии отсутствовал аналитический и синтетический учет, а следствие не могло представить первичных бухгалтерских документов [27].

Однако, по нашему мнению, полностью отказываться от проведения судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании налоговых преступлений не следует. В отдельных случаях обстоятельства, интересующие следователя, могут быть установлены в рамках именно этой экспертизы. Разрешению эксперта-бухгалтера, например, вполне можно противопоставить вопросы: каково состояние бухгалтерского учета на предприятии; какие нарушения порядка ведения бухгалтерского учета имели место; соответствуют ли записи в документах бухгалтерского учета о производственных затратах данным первичной документации; с какими хозяйственными операциями связаны допущенные в учете искажения; соответствуют ли данные, отраженные в финансовой отчетности предприятия за определенный период, данным бухгалтерского учета; полностью ли оприходованы материальные ценности; к какому периоду относятся выявленные расхождения в учетных данных о приходе (расходе) материальных ценностей; кто ответственен за организацию ведения бухгалтерского учета и представление отчетности.

Например, С., являясь главным бухгалтером малого предприятия «Метелица», в целях уклонения от уплаты налогов умышленно искажала отчетность, заведомо неправильно отражая движение денежных средств по счетам. По данному факту возбуждено уголовное дело и назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Эксперт-бухгалтер ответил на все вопросы, касающиеся механизма искажения отчетности и неуплаченных в результате

этих действий сумм налогов. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы признано судом в качестве доказательства [28].

Долгое время эксперты при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз ориентировались на потребности судебной и следственной практики в доказывании ущерба, причиненного государственным и общественным предприятиям и т. д.

Под ущербом понимались недостачи денежных средств и материальных ценностей в рамках государственной формы собственности, а также использование государственных средств на оплату труда в связи с завышением отчетных показателей о выполнении планов. Для определения ущерба было достаточно установить факт нарушения формальных правил бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей и денежных средств. Новое содержание ущерба – неуплата налогов. Инвентаризация, или сличение с учетным остатком фактического наличия ценностей не может дать правильных результатов, если учет недостоверен или подтвержден недостоверными первичными документами. Поэтому инвентаризация в современных условиях не всегда раскрывает механизм совершения преступления, когда объект налога намеренно вуалируется в учете и отчетности.

Поэтому вопросы, возникающие в процессе расследования налоговых преступлений, следует разрешать в рамках *финансово-экономической экспертизы*, задачей которой в новых условиях хозяйствования является определение способов искажения бухгалтерской отчетности (фальсификация балансов) и отрицательных экономических последствий нарушений гражданского и налогового законодательства. Финансово-экономическая экспертиза исследует балансовые взаимосвязи данных учета с конкретными обстоятельствами нарушения налогового законодательства. Эти взаимосвязи находят отражение в журналах-ордерах, ведомостях, регистрах, где накапливается информация, в главной книге, в балансе предприятия и

приложениях к нему, включая отчет о финансовых результатах и их использовании [29].

К предмету данной экспертизы относятся спорные вопросы об установлении фактических данных, в том числе и о производстве отчислений в бюджет.

Финансово-экономическая экспертиза позволяет ответить на следующие вопросы: какова фактическая себестоимость реализованной продукции; подлежит ли налогообложению сумма, полученная от определенной хозяйственной операции; в результате каких нарушений произошло занижение налогооблагаемой базы; какая сумма налогов не уплачена в бюджет в результате допущенных нарушений; своевременно ли и в полном ли объеме произведено предприятием перечисление в госбюджет налоговых платежей.

Эксперту для проведения такого исследования следует направлять: подлинную бухгалтерскую отчетность, которая подписана лицами, отвечающими за ее достоверность, и представлена в налоговый орган; систему учетных записей. При отсутствии в материалах дела накопительных документов бухгалтерского учета с группировкой первичной информации следует подобрать и представить первичные документы.

С учетом того что проведение указанных экспертиз сопряжено со значительными материальными затратами и требует продолжительного времени, следует назначать их в начале расследования и только в тех случаях, когда установление всех обстоятельств по делу другими средствами невозможно.

Специфика вопросов, возникающих у следователя в процессе расследования налоговых преступлений, а также особенности экспертных исследований, позволяющих ответить на них, побуждают к проведению самостоятельного вида экономических экспертиз – налоговой экспертизе.

Хотя *налоговые экспертизы* не упоминаются в специальной литературе и их теоретическая база не разработана, на практике они применяются.

Впервые такая экспертиза проводилась в ходе расследования факта сокрытия объектов налогообложения в фирме «Инвест-Консалтинг». Первичные документы, отражающие финансовую деятельность, оказались уничтоженными, поэтому Научно-исследовательский институт судебной экспертизы не сумел дать своего заключения относительно сокрытия в этих структурах прибыли от налогообложения. Для проведения налоговой экспертизы были привлечены различные специалисты в области экономики, финансов, права, специалисты по налоговому законодательству из различных государственных органов и некоторых высших учебных заведений. На основе имеющейся информации, банковских данных, приложений к балансам и т. п. был применен метод моделирования баланса. В результате проведенного исследования эксперты пришли к выводу о том, что экономический факт сокрытия налогов в данном случае не вызывает сомнений [30].

Если при расследовании указанного выше преступления удалось привлечь лучших специалистов, то в других случаях зачастую возникает проблема, кому поручить проведение данной экспертизы. Изучение материалов уголовных дел свидетельствует о том, что проведение дополнительных документальных проверок, ревизий и экономических экспертиз в 80 % случаев поручается сотрудникам налоговой службы или налоговой полиции, что объясняется отсутствием альтернативы. Можно сказать, что экспертные учреждения Минюста России не в полной мере обеспечивают потребности органов предварительного следствия и дознания в проведении экономических экспертиз.

У следователя, расследующего налоговое преступление, есть еще одна возможность использования специальных знаний – *аудиторская проверка (аудит)*. Согласно п. 3 и 5 Федерального закона от 07 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», аудиторская деятельность – есть предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной

документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершаемых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудиторская проверка даст возможность установить достоверность бухгалтерской отчетности предприятия и соответствие совершенных финансовых или хозяйственных операций действующему законодательству. Она может проводиться на основе изъятых в установленном порядке документов.

Значение аудита, как средства независимого контроля, существенно возросло после того, как постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» для отдельных предприятий установлен обязательный ежегодный аудит. К таким предприятиям относятся: акционерные общества открытого типа с числом участников (акционеров) более 100 человек; совместные предприятия; предприятия с объемом выручки от реализации продукции за год, превышающим 500 тыс. минимальных размеров оплаты труда; банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные и благотворительные фонды.

Аудит можно определить как независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) в целях определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также других видов контрольной работы.



В результате проведения ревизии или проверки хозяйственной деятельности аудитор делает определенные выводы и заключения о финансовых документах. Итоги проверки и выводы излагаются в ревизионном сертификате.

На первый взгляд, аудиторские проверки имеют много общего с ревизиями, однако между ними имеются серьезные отличия, заключающиеся в их правовой природе. Аудит регулируется нормами гражданского права и осуществляется на основе договоров, а ревизия регулируется нормами административного права и осуществляется на основе законов и ведомственных нормативных актов.

Отличие аудита от судебно-экономической экспертизы заключается в том, что аудиторская проверка, как правило, проводится по желанию и просьбе самой проверяемой организации, которая ожидает от аудитора не разоблачений, а точного диагноза ее финансового состояния и рекомендаций, как это состояние поправить. Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется либо органами предварительного следствия, либо судами при расследовании или решении уголовных и гражданских дел.

Недостатком аудиторских проверок является то, что в ходе их проведения используются традиционные методы документальной ревизии и фактического контроля, в частности, инвентаризации. Однако они не эффективны в выявлении методов и способов фальсификации бухгалтерских балансов. Аудитор просто проверяет документальное подтверждение записи в бухгалтерском учете с выходом на баланс и на отчет, т. е. наличие первичных документов, фиксирующих факт совершения хозяйственной операции. В случае, когда имеет место внесение в документы ложных сведений, аудитор не может, как судебный эксперт, определить недостоверность первичных документов и тем самым определить способ фальсификации баланса, а значит, и способ совершения преступления.

Этот вывод находит свое подтверждение на практике. Так, в процессе расследования фактов сокрытия объектов налогообложения в фирме «Фарма»

следователем была назначена ревизия, производство которой поручено аудиторской фирме. Проверка была проведена, и на основании ее результатов дано заключение, согласно которому сумма налогов с сокрытых объектов налогообложения занижена. Однако ознакомление с выводами, содержащимися в заключении, и сопоставление с материалами уголовного дела позволяют сделать вывод о том, что аудитор при проведении проверки исходил только из той информации, которая содержалась в документах бухгалтерского учета, и не учитывал другие фактические данные [31].

## **2. Уголовно-правовые, процессуальные и криминалистические аспекты привлечения лица в качестве обвиняемого по делам об уклонении от уплаты налогов с организации**

Расследование уклонения от уплаты налогов с организации и обеспечение прав участников этого процесса глубоко и серьезно научным исследованиям не подвергались. В то же время вопросы, связанные с предметом доказывания, основаниями привлечения лиц к уголовной ответственности в качестве обвиняемых по налоговым преступлениям, требуют обстоятельного рассмотрения.

Значительное количество уголовных дел возвращается органам предварительного следствия и дознания для дополнительного расследования.

Основными причинами направления дел для дополнительного расследования являются нарушение требований закона о всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела, нарушение уголовно-процессуального закона, неправильная квалификация деяний обвиняемых.

Так, по уголовному делу по обвинению руководителя ИЧП «Фирма Теадит» Т. по ч. 2 ст. 199 УК РФ следователем Управления ФСНП России по Ростовской области не были исследованы документы, подтверждающие

понесенные затраты, представленные обвиняемым во время следствия и не учтенные при проведении налоговой проверки. Тем не менее, дело было направлено прокурору, который и возвратил его с указанием на допущенное нарушение требований ст. 221 УПК РФ [32].

По уголовному делу в обвинении руководителя ИЧП «Сапфир» М., расследовавшемуся в Управлении ФСНП России по Республике Адыгее, выводы документальной проверки были поставлены следствием под сомнение, в связи с чем, была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. При наличии противоречий в их выводах дело направлено в суд, который возвратил его на доследование. Майкопским городским судом вследствие нарушения норм уголовно-процессуального законодательства уголовное дело возвращено на доследование по обвинению С. по ч. 1 ст. 199 УК РФ в связи с различием указанных в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого и обвинительном заключении периодов уклонения обвиняемого от уплаты налога [33].

Имеют место случаи необоснованного привлечения к уголовной ответственности. К примеру, в Управлении ФСНП России по Ставропольскому краю 15 августа 2001 г. возбуждено уголовное дело по ч. 1 ст. 199 УК РФ в отношении руководителей ОАО «Молочный завод Ставропольский». Дело возбуждено без акта документальной проверки, которая была проведена только в ходе следствия и не подтвердила факта уклонения руководителей предприятия от уплаты налога, что повлияло на прекращение дела по ст. 24 УПК РФ [34].

Управлением ФСНП России по Кабардино-Балкарской Республике возбуждено уголовное дело по ч. 1 ст. 199 УК РФ в отношении руководителей фирмы «Роза ветров». Проведенной в ходе следствия экономической экспертизой факт укрытия прибыли от налогообложения не установлен, и дело было прекращено по п. 2.1 ст. 24 УПК РФ [35].

Вышеизложенное свидетельствует о необходимости глубокого исследования предмета доказывания, оснований привлечения лиц к уголовной ответственности в качестве обвиняемых.

Остановимся лишь на основаниях привлечения лиц к уголовной ответственности и процессуальном оформлении такого решения.

Обвинение и привлечение в качестве обвиняемого являются одним из основных методов борьбы с преступностью [36]. В актах применения права организующая деятельность субъектов материальных и процессуальных юридических отношений получает свое конкретное выражение и предметно воплощается в виде того или иного правоприменительного решения [37]. При предварительном расследовании таким актом является решение о привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, которое оформляется путем вынесения мотивированного постановления (ст. 171 и 172 УПК РФ).

Рассмотрим более подробно основания привлечения лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого. Если при возбуждении уголовного дела в качестве основания закон рассматривает имеющиеся «достаточные данные, указывающие на признаки преступления» (ст. 140 УПК РФ), то при привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого должны иметься «достаточные доказательства, дающие основание для предъявления обвинения в совершении преступления» (ст. 171 УПК РФ). О наличии преступления можно говорить только тогда, когда достаточной совокупностью собранных доказательств подтверждены все элементы состава преступления, т. е. объект и объективная сторона, субъект и субъективная сторона преступления.

Преступление и все элементы, его составляющие, к моменту решения вопроса о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого должны быть доказаны собранными доказательствами в той мере, чтобы предмет и пределы доказывания, предусмотренные ст. 73 УПК РФ, были подтверждены этой же совокупностью доказательств, чтобы

пределы доказывания были использованы в объеме, обеспечивающем и позволяющем лицу, принимающему решение о привлечении лица в качестве обвиняемого, убедиться в наличии преступления, предусмотренного определенной статьей Уголовного кодекса, и в виновности конкретного лица в его совершении.

По нашему мнению, применительно к делам о налоговых преступлениях их объектом являются отношения, складывающиеся в сфере государственного управления. Налоги наполняют государственный бюджет, который позволяет осуществлять государственное управление. Отсутствие бюджета, его недостаточное наполнение делают невозможным или затрудняют государственное управление. Устанавливая уголовную ответственность за неуплату налога, государство охраняет тем самым свое существование, возможность осуществления деятельности, главным содержанием которой является управление обществом. Следовательно, совершая налоговое преступление, лицо посягает на отношения, складывающиеся в сфере государственного управления [38–40].

Практически эта мысль выражена и в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции». В нем налог определяется как необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права, охраняемые законом интересы других лиц и государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества. Оно представляет собой законное изъятие части

имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности [41].

Статья 8 ч. 1 Налогового кодекса Российской Федерации определяет налог как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств с целью финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований [42].

Глава 2 Конституции Российской Федерации, определяющая правовой статус личности в Российской Федерации, содержит только три конституционно установленные обязанности: платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57), сохранять природу и окружающую среду, бережно относиться к природным богатствам (ст. 58), защищать Отечество (ст. 59).

Рассуждения о том, что неуплата налогов причиняет ущерб отношениям не в сфере государственного управления, а в сфере финансовой [43], предпринимательской или иной экономической деятельности [44], общественным отношениям в сфере хозяйственной деятельности, ориентированной на рыночные отношения [45], не определяют главного предназначения налогов, указывают на важные сферы общественных отношений. Это не позволяет правильно определить сущность налогов, их системы и необходимость самой строгой, а именно – уголовной защиты соответствующих отношений. Неправильное определение объекта налоговых преступлений приводит к недооценке их общественной опасности.

Налоговые преступления должны быть отнесены к категории государственных преступлений, необходимо установить более строгую защиту отношений, нарушаемых в данной сфере. Пленум Верховного суда РФ в постановлении от 4 июля 1997 г. № 8 так оценил налоговые преступления: «Общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции Российской

Федерации), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации» [46].

Предметом налоговых преступлений являются незаконно удерживаемые налогоплательщиком денежные средства, которые должны поступить в казну. Поэтому вывод может быть однозначным – налоговые преступления, предусмотренные ст. 199 УК РФ, являются материальными, а не формальными составами преступлений [43, 47].

Уклонение от уплаты налогов с организации может быть только умышленным, поэтому для того, чтобы сделать более четким понимание наличия умысла, законодатель назвал такую неуплату налогов «уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации» (ст. 199 УК РФ). Включение термина «уклонение» в название преступления подчеркивает обязательность наличия умысла при совершении преступления, уклоняться без умысла невозможно.

Указание в законе на уклонение от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды путем: а) включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах; б) либо иным способом (ст. 199 УК РФ) породило необоснованное, на наш взгляд, отнесение указанных действий к способам совершения налоговых преступлений или способам уклонения от уплаты налогов. В литературе делаются попытки их классифицировать именно в таком понимании [43, 48–50].

В соответствии со ст. 45 ч. 1 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации [51]. Следовательно, способов уплаты налога самим

налогоплательщиком только два: 1) перечисление денежных средств в сумме, соответствующей имеющемуся у него объекту налогообложения и определяемой налоговым законодательством, со своего счета в банке; 2) внесение суммы наличных денег в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации. Способ уклонения от уплаты налогов только один – это невыполнение вышеуказанных действий.

Названные в законе «включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах», «либо иной способ» (ст. 199 УК РФ) представляют собой по своей сути лишь действия, направленные на уход от уголовной ответственности, способы обмана налоговых органов.

Следует помнить о том, что обвиняемый не несет ответственности за дачу заведомо ложных показаний или за отказ от них. Это способ его защиты. Аналогично и непредставление или представление недостоверных данных является способом защиты, ухода от уголовной ответственности и не более.

Диспозиция ст. 199 УК РФ может выглядеть так: «уклонение от уплаты налогов с организации, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершенное в крупном размере, наказывается...» и далее – по тексту статьи.

Исследование при предварительном расследовании действий обвиняемых, направленных на обман налоговых органов путем непредставления декларации о доходах, включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах, включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах либо иным способом по сути будет характеризовать наличие умысла в совершении налогового преступления и время его возникновения. Таким образом, событием преступления по делам этой категории (п. 1 ч. 1 ст. 73 УПК РФ) является неуплата налогов, сумма которых составляет крупный или особо крупный размер, в установленные законом сроки.



Эта мысль четко выражена в постановлении 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». Часть 2 п. 1 этого постановления гласит: «В соответствии со ст. 199 УК РФ 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». Пункт 5 этого постановления констатирует: «Преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством» [52].

Такое указание Пленума Верховного суда РФ позволяет утверждать, что все рассуждения ученых о том, что моментом окончания преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ, следует считать факт, когда в установленные сроки не представлена в налоговые органы декларация о доходах или когда представлена декларация, содержащая искаженные сведения, либо документы (расчет суммы налога, бухгалтерские отчеты и балансы), содержащие недостоверные сведения об объектах налогообложения и размерах подлежащего уплате налога и т. п. [53–57], не могут быть приняты, так как эти обстоятельства сами по себе преступными не являются.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут быть руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер, лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера, а также иные служащие организации-налогоплательщика, которые в соответствии с законом, уставом или учредительным договором осуществляют распоряжение денежными средствами организации-налогоплательщика.

Как уже было отмечено, уклонение от уплаты налогов может быть совершено только умышленно. Мотивом этих преступлений является

желание удержать средства, подлежащие оплате в казну в виде налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

В соответствии с п. 6 ст. 73 УПК РФ, подлежат доказыванию обстоятельства, смягчающие и отягчающие наказание за данный вид преступлений.

Говоря о смягчающих и отягчающих наказание обстоятельствах, следует иметь в виду обстоятельства, предусмотренные ст. 61 и 63 УК РФ. Доказывание наличия этих обстоятельств является обязанностью лица, производящего расследование. В отдельных случаях, предусмотренных статьями Особенной части УК РФ, доказывание этих обстоятельств, влияющих на квалификацию преступления, обусловлено данным фактом. Статья 62 УК РФ гласит, что наличие смягчающих вину обстоятельств, предусмотренных подпунктами «и» и «к», и отсутствие отягчающих обстоятельств, срок и размер наказания, не могут превышать трех четвертей максимального срока или размера наиболее строгого вида наказания, предусмотренного соответствующей статьей УК РФ.

Пункт 2 примечания к ст. 198 УК РФ прямо указывает: «Лицо, впервые совершившее преступления, предусмотренные ст. 194, 198, 199 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб». Если лицо не подпадает под настоящее примечание, но оно способствовало раскрытию преступления, может быть применен подпункт «и» ст. 61 УК РФ. Эти обстоятельства должны доказываться при расследовании налоговых преступлений.

Пункт 4 ст. 73 УПК РФ требует доказывания характера и размера ущерба, причиненного преступлением. Ущерб от неуплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды должен быть доказан к моменту предъявления обвинения и сформулирован в постановлении. При этом должны быть учтены все объекты налогообложения, указанные в законе. Кроме конкретных объектов

налогообложения, указанных в диспозициях ст. 199 УК РФ, к другим объектам налогообложения, как указал Пленум Верховного Суда РФ, помимо доходов (прибыли) относятся стоимость определенных товаров, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, добавленная стоимость продукции, работ и услуг, доходы от биржевой и страховой деятельности и прочие [58].

Часть 1 ст. 199 УК РФ в качестве преступления именуется уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, совершенное в крупном размере, а ч. 2 ст.1 – в особо крупном размере.

Крупным размером является неуплаченный налог и (или) страховой взнос, превышающий одну тысячу минимальных размеров оплаты труда, а в особо крупном размере – пять тысяч минимальных размеров оплаты труда.

Неуплаченный налог или страховой взнос в размере, не подпадающем под понятие «крупный размер» п. 1 примечания к ст. 198 УК РФ, преступлением не является, а рассматривается как административный проступок. Взыскание накладывается в административном порядке, предусмотренном ч. 1 НК РФ, а недоимка взыскивается.

Принимая решение о привлечении лица в качестве обвиняемого, следователь обязан собрать достаточную совокупность доказательств, убеждающую его в наличии преступления и виновности конкретного лица. Это означает, что все обстоятельства, входящие в предмет доказывания (ст. 73 УПК РФ) [59], раскрывающие все элементы состава преступления, должны быть, бесспорно, доказаны. Только в этом случае у следователя будут все основания вынести постановление о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого [60–61].

С учетом изложенного можно рассмотреть процессуальное оформление привлечения в качестве обвиняемого более подробно.

В постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть указано: время и место составления; кем составлено постановление, фамилия,

имя и отчество лица, привлекаемого в качестве обвиняемого; преступление, в совершении которого обвиняется лицо, с указанием времени, места и других обстоятельств совершения преступления, поскольку они установлены материалами дела; уголовный закон, предусматривающий данное преступление.

Если обвиняемому вменяется совершение нескольких преступлений, подпадающих под действие разных статей уголовного закона, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть указано, какие конкретные действия вменяются обвиняемому по каждой из статей уголовного закона.

Указание закона о том, что постановление о привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого должно быть мотивированным, не все ученые понимают одинаково. Одни считают, что требование мотивированности означает необходимость обязательного приведения в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого доказательств, подтверждающих выводы о наличии преступления и вины конкретного лица в его совершении [62–63]. По мнению Н.В. Жогина, требование законодателя о мотивировке предъявляемого обвинения нельзя выполнить иначе, кроме как указанием в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого тех доказательств и доводов, которые положены в основу обвинения [64].

Другие полагают, что требование мотивированности постановления вовсе не означает необходимости приведения в нем доказательств. Как отметил Г.М. Миньковский, требование мотивировки постановления предполагает, что формулировка обвинения (описательная часть) должна содержать изложение конкретных фактических обстоятельств, обосновывающих вывод о наличии преступления и его квалификацию. Закон не указывает на обязательность изложения в постановлении доказательств, обосновывающих обвинение. Необходимо и достаточно привести фактические обстоятельства деяния, поскольку они установлены материалами, и квалификацию [65].

С точки зрения Л.М. Карнеевой, В.Ф. Статкуса и М.С. Строговича, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого следователь может привести доказательства, если он сочтет это необходимым [66– 67].

Требование мотивированности применительно к постановлению о привлечении в качестве обвиняемого, как отметила П.А. Лупинская, означает указание в самом постановлении только установленных по делу обстоятельств, без приведения доказательств, которые имеются в деле и обосновывают вывод об их наличии. Под мотивировкой же такого решения следует понимать систему доводов, аргументов, обосновывающих решение, как в части установления фактических обстоятельств, так и в отношении правовых выводов по делу [68].

Требование, закрепленное в ст. 172 УПК РФ, отразить в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого «преступление, в совершении которого обвиняется данное лицо, с указанием времени, места и других обстоятельств совершения преступления, поскольку они установлены материалами дела (уголовный закон, предусматривающий данное преступление)», есть указание законодателя на фиксацию в этом документе оснований привлечения лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого.

Основанием процессуального решения о привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого являются не средства познания (доказательства), а полученный с их помощью результат (доказанность реальных фактов). Сами факты составляют не процессуальное, а уголовно-правовое основание привлечения лица к уголовной ответственности. Процессуальным основанием выступает доказанность фактических обстоятельств, образующих в совокупности событие [69]. Именно в этом проявляются взаимосвязь и взаимопроникновение уголовно-правового и уголовно-процессуального отношений.

Поэтому по делам о налоговых преступлениях, предусмотренных ст. 199 УК РФ, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должны

быть приведены доказательства, подтверждающие наличие дохода, его суммы, суммы неуплаченного налога с указанием на превышение минимального размера оплаты труда. Документально должны быть подтверждены все приведенные суммы, неуплата которых вменяется в вину обвиняемому. Только так сформулированное обвинение позволит обвиняемому защищаться от предъявленного обвинения. В противном случае будет нарушено право обвиняемого на защиту, а обвинение будет беспредметным, что недопустимо [70].

Постановление о привлечении в качестве обвиняемого должно быть составлено так, чтобы оно было понятно обвиняемому, а обстоятельства, факты, вменяемые в вину, отражены в нем полно, всесторонне, объективно. При ознакомлении с ним обвиняемого реализуется его право знать, в чем он конкретно обвиняется [71].

Постановление о привлечении в качестве обвиняемого состоит из трех частей: 1) вводной; 2) описательно-мотивировочной и 3) резолютивной [72].

*Вводная часть* содержит наименование постановления, дату и место его вынесения, кем оно вынесено и по какому делу. Здесь же указывается лицо, подлежащее привлечению в качестве обвиняемого.

В *описательно-мотивировочной части*, согласно ст. 172 УПК РФ, должны быть отражены: преступление, в совершении которого обвиняется данное лицо; время, место и другие обстоятельства совершения преступления, поскольку они установлены материалами дела; уголовный закон по данному преступлению.

По делам о преступлениях, предусмотренных ст. 199 УК РФ, в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого должно быть обязательно указано, какие конкретно нормы налогового законодательства, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым [73]. Генеральная прокуратура Российской Федерации требует от прокуроров обязательной проверки наличия в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого всех признаков совершенного налогового преступления,

указания данных: об обвиняемом (фамилия, имя, отчество), правовой или служебный статус в организации, уклонившейся от уплаты налогов и страховых взносов, его обязанности по организации и ведению бухгалтерского учета, обеспечению его полноты и достоверности, составлению налоговых деклараций; о месте совершения преступления (полное наименование организации, ее фактический адрес и адрес по учредительным документам), а также правовые нормы, в соответствии с которыми она является плательщиком данных налогов, когда и где она прошла государственную регистрацию, когда и где поставлена на налоговый учет и зарегистрирована как плательщик страховых взносов; о времени совершения преступления (налоговый или отчетный период, в течение которого совершено уклонение от уплаты налогов и страховых взносов, дата представления в налоговую инспекцию налоговой декларации с уменьшенной или скрытой суммой налога, а также дата искажения в бухгалтерских документах данных, учитываемых при исчислении налогов и страховых взносов или дата совершения хозяйственных операций, не отраженных в документах, дата перечисления налогов и страховых взносов в меньшей сумме или установленный для уплаты налога либо страхового взноса срок, по истечении которого они не были перечислены в бюджет или в государственные внебюджетные фонды); о конкретных действиях обвиняемого по уклонению от уплаты налогов и страховых взносов – в каких именно документах и как искажены данные о доходах или расходах, какие иные способы уклонения от уплаты налогов и страховых взносов были использованы обвиняемым, какие нарушения налогового законодательства и правил ведения бухгалтерского учета допущены, какие объекты налогообложения и в каком размере занижены или скрыты к каждому сроку платежа; об умысле на уклонение от уплаты налогов и страховых взносов; о сумме неуплаченных налогов и страховых взносов в результате искажения данных, учитываемых при их исчислении, а также о минимальном размере оплаты труда к каждому сроку платежа [74].

В *мотивировочной части* постановления требуется не только изложить суть дела, но и сформулировать вывод, основанный на имеющейся совокупности доказательств или, как подчеркнули Н.В. Жогин и Ф.Н. Фаткуллин, привести фактическую фабулу и юридическую формулировку [75].

Другими словами, надо отразить, на что было направлено преступное посягательство (объект преступления), в чем конкретно оно проявилось (объективную сторону), а также способ совершения преступления и наступившие последствия. Необходимо указать на совершение преступления конкретным лицом, т. е. назвать субъекта преступления, раскрыть субъективную сторону деяния (определить форму вины, мотив преступления). Важно обозначить обстоятельства, обуславливающие квалификацию содеянного (отягчающие или, наоборот, смягчающие наказание). Они могут относиться как к объекту и объективной стороне преступления, так и к его субъекту и субъективной стороне. Все это требуется перечислить в той последовательности, в какой было совершено преступление или в какой оно установлено, доказано [76].

Вряд ли можно согласиться с суждениями Л.М. Карнеевой и В.Ф. Статкуса: «...поскольку обвинение предъявляется в момент, когда расследование еще не закончено, закон предусматривает, что время, место и другие обстоятельства совершенного преступления указываются», «поскольку они установлены материалами дела» [77]. Такая запись в законе касается только тех преступлений, «по которым время, место, способ содеянного и его последствия выходят за рамки состава преступления» [75]. Во всяком случае, указание закона – «поскольку они установлены материалами дела» – нельзя связывать с необходимостью расследования. Все обстоятельства, факты, которые вменяются в вину на момент привлечения к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, должны быть доказаны, что позволит судить об их наличии.



Спорно мнение Н.В. Жогина и Ф.Н. Фаткуллина о том, что если лицо привлекается в качестве обвиняемого за собирательное преступление, то необязательно указывать в обвинении все многочисленные противоправные действия, которые совершались виновным в течение длительного периода времени. Достаточно привести несколько фактов, не оставляющих сомнения в систематическом совершении таких действий, в наличии умысла [75].

Только перечисление всех противоправных действий, всех фактов, всех наступивших последствий составит содержание предъявляемого обвинения. Факты, не названные в постановлении, нельзя считать вмененными в вину. Обвиняемый может нести ответственность только за те противоправные действия, которые им совершены и которые ему вменены в вину. Это предопределяется правом обвиняемого на защиту. Если фактов много, то их перечисление, может быть, и не окажет влияния на квалификацию преступления, но и не позволит определить степень общественной опасности, размер преступных последствий. Вот почему только перечисление всех фактов, вменяемых в вину, дает возможность выполнять требование полноты формулируемого обвинения.

Все факты, вменяемые в вину, должны быть обоснованными и мотивированными, т. е. надо привести доводы, которые позволяют определить конкретное деяние как преступление, квалифицируемое определенной статьей Особенной части Уголовного кодекса. Содержание описательной части должно быть согласовано с диспозицией соответствующей нормы Уголовного кодекса, что позволит констатировать совершение преступления конкретным лицом. В качестве юридического вывода со ссылкой на материальный закон, т. е. статью Уголовного кодекса с указанием ее номера (части, пункта), выступает квалификация преступления.

В.Н. Кудрявцев, исследовавший вопросы общей теории квалификации преступлений, пришел к правильному выводу: нормы уголовного права применяются не только судом, но и органами дознания и следователем. Однако характер и правовые последствия деятельности по применению

уголовно-правовых норм на различных стадиях уголовного процесса различны. Существуют три предварительных (до суда) этапа квалификации преступлений: при возбуждении уголовного дела, при привлечении лица в качестве обвиняемого и при составлении обвинительного заключения [78].

При возбуждении уголовного дела решение вопроса о квалификации преступления ограничивается установлением наличия признаков деяния и только применительно к факту его совершения. При привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого квалификация преступления носит завершённый характер, т. е. должны быть четко определены все элементы состава преступления, все моменты, влияющие на его квалификацию, все смягчающие и отягчающие наказание обстоятельства. Только путем четкого их установления, подтверждения необходимой совокупностью доказательств можно правильно квалифицировать преступление, т. е. применить уголовный закон к конкретному деянию [79].

Наказание может последовать лишь после того, как лицо будет признано судом виновным в совершении преступления и приговор вступит в законную силу.

Если лицу вменяется в вину несколько преступлений, то каждое из них должно быть подробно раскрыто с соблюдением изложенных выше требований и квалифицировано (под действие какой статьи, части, пункта Уголовного кодекса оно подпадает).

Когда преступление совершено группой лиц, то в описательной части требуется отразить как все преступление, так и особо выделить действия (бездействие) лица, привлекаемого в качестве обвиняемого. Только такая структура документа позволит его считать законным, обоснованным и мотивированным.

*Резолютивная часть* постановления содержит решение органа расследования о привлечении конкретного лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого. Здесь указывается, какое конкретно преступление вменено в вину обвиняемому и какой статьей (частью, пунктом) уголовного

закона оно предусмотрено. Соблюдение этих требований является обязательным. В случае их нарушения уголовное дело будет возвращено прокурором на дополнительное расследование.

Сразу после вынесения постановления о привлечении лица в качестве обвиняемого оно признается обвиняемым (ст. 47 УПК РФ). Этот факт и следует считать моментом персонификации уголовно-правового отношения, возникшего в момент совершения преступления. Весь ход дальнейшего развития данного уголовно-правового отношения будет связан с одновременной реализацией уголовно-правовых и уголовно-процессуальных отношений, с реализацией прав и обязанностей, закрепленных как в нормах уголовного (материального), так и в нормах уголовно-процессуального права.

Уголовный процесс есть средство реализации материального права. Правильен, на наш взгляд, вывод В.П. Божьева о том, что «уголовный процесс, как и уголовно-процессуальное право, детерминирован уголовным правом... налицо его производный характер» [80]. По мнению П.С. Элькинд, «уголовно-процессуальные отношения возникают и развиваются в связи с уголовными правоотношениями и по поводу этих правоотношений, последние, в свою очередь, могут быть реализованы только через отношения уголовно-процессуальные» [81].

Первыми возникают материальные уголовно-правовые отношения. Этому мнению придерживается большинство ученых – специалистов в области уголовного права и уголовного процесса. Они считают, что материальное уголовно-правовое отношение возникает в момент совершения преступления. Преступление рассматривается как юридический факт, приводящий к возникновению уголовно-правового отношения [82–86].

Другие относят возникновение уголовно-правовых отношений к моменту, когда надлежащему государственному органу становится известно о совершенном преступлении [87], то есть к моменту возникновения уголовно-процессуальных отношений. А.И. Санталов и Н.А. Огурцов считают, что уголовно-правовые и уголовно-процессуальные отношения

возникают одновременно и с применением мер уголовно-процессуального принуждения начинается реализация уголовной ответственности [88–90].

Можно сделать вывод о том, что при возникновении уголовно-правовых отношений при налоговом преступлении уголовный процесс становится средством реализации не только норм материального уголовного права, но и норм налогового права, устанавливающих обязанности по уплате налогов.

Объектом налогового преступления являются отношения в сфере государственного управления. Каждый субъект (физическое или юридическое лицо), уклоняясь от уплаты налогов или обязательных страховых взносов в государственные страховые внебюджетные фонды, посягает на общественные отношения, складывающиеся в сфере государственного управления. Лишение государства путем неуплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды возможности осуществления его главной функции – управление обществом – делает само существование государства беспредметным. Это и обуславливает отнесение уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды к государственным преступлениям. Предмет преступления – удерживаемые денежные средства, которые налогоплательщик не уплатил в установленный законом срок в государственный бюджет или в государственные страховые внебюджетные фонды [91].

В ходе уголовно-процессуальной деятельности (как в стадии возбуждения уголовного дела, так и в стадии предварительного расследования) с помощью всех средств доказывания устанавливается лицо, совершившее преступление, – субъект уголовно-правовых отношений. Он наделяется правами, и на него возлагаются определенные обязанности. В реализации прав и обязанностей находят свое проявление уголовно-правовые и уголовно-процессуальные отношения, т. е. опять прослеживается их взаимосвязь.

Поэтому поддерживаем мнение П.С. Элькинд, согласно которому в ходе расследования и судебного разбирательства уголовно-правовое отношение должно «развернуться», «конкретизироваться», «уточниться» [92–94]. Однако уголовно-правовое отношение нельзя рассматривать как однажды данное, неизменное [80, 95]. Таково лишь преступление – предмет уголовно-правового отношения, а не само отношение.

В ходе расследования проясняется предмет уголовно-правового отношения – преступление, доказывается вина конкретного лица в его совершении. В результате собирается совокупность доказательств, которая позволяет лицу, производящему расследование, т. е. субъекту уголовно-процессуального отношения, вынести решение о привлечении лица, совершившего преступление, к уголовной ответственности.

Привлечение лица в качестве обвиняемого является реализацией не только уголовно-процессуальных, но и уголовно-правовых отношений. Поэтому нельзя согласиться с мнением ученых, которые рассматривают привлечение лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого лишь как проявление уголовно-процессуальных отношений [95–97].

Государственные органы, получив информацию о совершении преступления, начинают конкретную деятельность по ее проверке, устанавливают, что имело место преступление, которое, по их мнению, совершило определенное лицо. Свое мнение они выражают в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, затем — в обвинительном заключении, после чего ведется судебное разбирательство по поводу обвинения, сформулированного при предварительном расследовании. Выносится приговор суда, где от имени государства лицо признано виновным в совершении преступления. В течение всего времени с момента получения информации о совершенном преступлении до вынесения приговора суда отсутствует уголовно-правовое отношение (а следовательно, и его субъект). Оно появится, по мнению В.Г. Смирнова, лишь после вступления приговора в

законную силу [98–99]. Однако данное утверждение противоречит реальной действительности.

Критикуя его, П.С. Элькинд замечает: в первоначальном виде уголовно-правовые отношения складываются в момент совершения преступления, но в дальнейшем «эти (уголовно-правовые) отношения нуждаются в процессуальном оформлении, закреплении и уточнении». Относя возникновение уголовно-правовых отношений к моменту вступления приговора в законную силу, подчеркивает она, В.Г. Смирнов выносит их за пределы уголовного судопроизводства. В таком случае ни обвиняемый, ни подсудимый уголовно-правовыми полномочиями и обязанностями не наделяются. Их правовое положение связывается только с процессуальными правами и обязанностями. Уголовно-правовые полномочия получает только осужденный, который в этих правах уже мало нуждается. Равным образом и уголовно-правовые обязанности здесь возлагаются на лицо, признанное виновным вступившим в законную силу обвинительным приговором суда, то есть тогда, когда выполнение их может способствовать только реализации судебного приговора, но не обеспечению его законности и обоснованности [100].

Отсюда следует вывод о том, что уголовно-правовые отношения, возникая в момент совершения преступления, а уголовно-процессуальные отношения – в момент получения органом государства сведений о совершении этого преступления, в дальнейшем развиваются во взаимосвязи и взаимопроникновении.

Суждение И.С. Ноя о том, что наказание — один из результатов уголовной ответственности, который нельзя отождествлять с самой ответственностью [101], разделяет В.С. Прохоров, который полагает, что наказание сопровождает ответственность, но не включается в нее. Уголовная ответственность – следствие преступления, а не приговора [102].

Уголовная ответственность – это определенное юридическое состояние лица, нарушившего правовую обязанность, защищаемую государством и

уголовным законом, которая наступает после персонификации уголовного правоотношения. Правы Е.А. Наташев и Н.А. Стручков, считающие моментом возникновения уголовной ответственности предъявление обвинения [103]. Разделяем и точку зрения Ф.Н. Фаткуллина, согласно которой «за совершение преступного деяния лицо начинает фактически нести уголовную ответственность со стадии предварительного расследования, по крайней мере, ту ее часть, которая связана с положением обвиняемого и выражается в обязанности терпеть тяжесть публичного изобличения» [104].

Уголовная ответственность может быть определена и как способ проявления персонифицированного материального уголовно-правового отношения. Она так же, как и уголовно-правовое отношение, находится в развитии, в ходе которого уточняется, конкретизируется.

М.С. Строгович, отрицая проявление уголовно-правовых отношений в стадиях предварительного расследования и судебного разбирательства, заявляет, что «обвиняемый в уголовном процессе является участником, субъектом уголовно-процессуального отношения, а не уголовно-правового отношения. Он может быть признан участником (субъектом) уголовно-правового отношения только приговором суда, вступившим в законную силу» [105].

С таким суждением нельзя согласиться еще и потому, что суд своим приговором не создает новых субъектов (участников) ни уголовно-правовых, ни уголовно-процессуальных отношений. В приговоре лишь делается окончательный вывод о том, что имело место преступление и совершено оно конкретным лицом. Предварительный вывод был сделан в постановлении о привлечении лица к уголовной ответственности. Тогда и появился новый участник и субъект уголовно-процессуальных отношений. С момента привлечения к уголовной ответственности он поставлен в особое положение, которому соответствует объем его прав и обязанностей, определенный законом. С названного момента он начинает нести всю тяжесть изобличения в совершении преступления именно как субъект уголовно-правовых

отношений. Изобличение в совершении преступления только субъекта уголовно-процессуального отношения противоречило бы духу и букве уголовно-процессуального закона. Именно как субъект уголовно-правового отношения обвиняемый наделяется совокупностью процессуальных прав. В этом находят яркое проявление взаимосвязи, взаимозависимости и взаимопроникновения уголовно-правовых и уголовно-процессуальных отношений.

В.П. Божьев следующим образом определяет юридический смысл и значение привлечения лица в качестве обвиняемого: а) становление в уголовном деле обвиняемого – процессуального субъекта, в отношении которого осуществляется предварительное расследование; б) формирование ключевого уголовно-процессуального отношения в стадии предварительного расследования между следователем и обвиняемым; в) констатация уголовно-правовых отношений, установленных к этому моменту следователем; г) объявление лицу о грозящей уголовной ответственности» [106]. Это подтверждает существование взаимосвязи уголовно-правовых и уголовно-процессуальных отношений.

Уголовно-правовое отношение проявляется в ходе расследования, формулируется при принятии решения о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, а окончательное разрешение получает после вступления приговора в законную силу.

Предварительный вывод о виновности лица, совершившего преступление, делается именно при привлечении его к уголовной ответственности в качестве обвиняемого. Это означает, что «виновный» и «обвиняемый» на предварительном следствии – понятия идентичные. Предварительным названный вывод является не с позиций доказанности, а потому, что делается до суда и не может иметь тех отрицательных последствий (судимость и т. д.), которые наступают при формулировании его в приговоре.



Необходимо заметить, что сделанный вывод о признании в этот момент обвиняемого виновным не противоречит конституционному принципу презумпции невиновности. Статья 49 Конституции РФ провозглашает признание лица виновным в совершении преступления только по приговору суда – официально, от имени государства. Только приговор суда постановляется именем Российской Федерации. Признание же виновным не от имени государства в уголовном судопроизводстве на базе достаточной совокупности доказательств, собранных в ходе расследования, осуществляется в постановлении о привлечении лица к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, в обвинительном заключении, в решении прокурора, утвердившего обвинительное заключение при направлении уголовного дела в суд для рассмотрения его по существу в судебном заседании [107].

Поэтому нельзя согласиться с утверждением В.С. Шадрина о том, что привлечение лица к уголовной ответственности с момента признания его обвиняемым «идет вразрез с презумпцией невиновности». По его мнению, понятие «уголовная ответственность» может использоваться только в науке уголовного права. Использование этого термина в уголовном процессе для обозначения привлечения в качестве обвиняемого порождает двусмысленность, «открывает возможность понимать под ним в уголовном процессе то, что характерно для него в сфере уголовного права» [108].

Таким образом, проявление уголовно-правовых отношений при привлечении лица к уголовной ответственности выражается в признании обвиняемого виновным. Несмотря на то, что данное признание предварительное, именно оно определяет характер уголовно-процессуальных отношений в момент привлечения лица в качестве обвиняемого. Проявление в такой форме уголовно-правового отношения обуславливает правовое положение его участников.

Если признать, что в момент привлечения лица в качестве обвиняемого не проявляется уголовно-правовое отношение – признание лица виновным, то

дальнейшее производство по делу следует считать беспредметным. В таком случае отпадает необходимость в проверке показаний обвиняемого. Если производство все будет вестись, то оно противозаконно, как и меры процессуального принуждения в отношении обвиняемого.

Изложенные суждения приводят к выводу о том, что при привлечении лица в качестве обвиняемого впервые проявляется уголовно-правовое отношение с конкретной личностью. Научная разработка вопросов взаимосвязи, взаимозависимости, взаимопроникновения уголовно-правовых и уголовно-процессуальных отношений – одно из условий укрепления законности как при предварительном расследовании, так и в уголовном судопроизводстве в целом.

### Список литературы

1. Зеленский В.Ф. Проблемы организации расследования преступлений. Краснодар, 1998. С. 19–25.
2. СЗ РФ.1995. № 8. Ст. 609.
3. СЗ РФ. 1997. № 41. Ст. 4673.
4. СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
5. СЗ РФ. 1995. № 8.Ст. 600.
6. СЗ РФ. 1997. № 38. Ст. 4339.
7. Ведомости РФ. 1992. № 7. Ст. 300.
8. СЗ РФ. 1993. № 33. Ст. 1318.
9. СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 16.
10. СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 492.
11. Ведомости РФ. 1993. № 10. Ст. 357.
12. СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
13. Lupinskaya P.A. Проблемы допустимости доказательств при рассмотрении дел судом присяжных. Рассмотрение дел судом присяжных: Научно-практическое пособие для студентов. Варшава: Бюро по демократическим институтам и правам человека. 1997. С. 103–104.
14. Архив ИЦ ГУВД Краснодарского края. 2003. Уголовное дело № 17455/01.

15. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 13 от 24 декабря 1993 г.
16. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 3 от 24 декабря 1993 г. // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1994. № 3. С. 12.
17. Уголовное дело № 95689/99 // Архив Краснодарского краевого суда № 1/2856/95689/99.
18. Уголовное дело № 10567/02 // Архив Верховного Суда Республики Адыгея № 1/1268/10567/02.
19. Закатов А.А. Ложь и борьба с нею. Волгоград, 1999.
20. Леви А.А. Особенности предварительного расследования преступлений, осуществляемого с участием защитника. М., 1995.
21. Комментарий к УПК РФ / Под ред. И.Л. Петрухина. М.: ООО «ТКБ Велби», 2003. С. 89.
22. Уголовный процесс. Учебник / Под ред. С.А. Колосовича, Е.А. Зайцевой. Волгоград: ВА МВД России, 2002. С. 93.
23. Комментарий к УПК РФ / Под ред. В.В. Мозякова. М.: Изд-во «Экзамен XXI», 2002. С. 130.
24. Аврченко А.К. Подозреваемый и реализация его прав в уголовном процессе: Автореф. дис. ...канд. юрид. наук. Томск, 2001. С. 9.
25. Уголовное дело № 25896/02 // Архив городского суда г. Ростова-на-Дону. № 1/1843/25896/02.
26. Уголовное дело № 4567/98 // Архив Верховного суда Кабардино-Балкарской Республики. № 245/4567/98.
27. Уголовное дело от 04. 02. 98 № 1-576/99 // Архив Октябрьского районного суда г. Новороссийска, 1999. № 1-576/99.
28. Уголовное дело № 1-91601-98 // Архив Кропоткинского городского суда. 1998. № 1-91601/98.
29. Дмитренко Т.М. Новые виды судебно-экономических экспертиз // Хозяйство и право. 1993. № 10. С. 29.
30. Лесков В.С. Следствие прекращено. Забудьте? // Налоговая полиция. 1995. № 3. С. 3.
31. Уголовное дело № 1-92157/98 // Архив ИЦ ГУВД Краснодарского края. 1998. № 1-92157/98/6891012.
32. Уголовное дело № 39412/02 // Архив Ленинского суда г. Ростова-на-Дону. 2002. № 1-39412/02/2671.

33. Уголовное дело № 912155/02 // Архив Майкопского городского суда Республики Адыгея. 2002. № 1-912155/02/4591.
34. Уголовное дело № 16789/01 // Архив Ставропольского городского суда. 2001. № 1-16789/01/1915.
35. Уголовное дело № 18256/02 // Архив Кабардино-Балкарского республиканского суда. Нальчик. 2002. № 1-18256/02/1927.
36. Альперт С.А. Субъекты уголовного процесса. Харьков. 1997. С. 25.
37. Гревцов Ю.И. Правовые отношения и осуществление права. Л., 1987. С. 51.
38. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат: Советы юристов: Сб. ст. Вып. 1. М.: ФБК-Пресс, 1997. С. 270–271.
39. Уголовное право. Особенная часть: Учеб. для вузов / Под ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамовой, Г.П. Новоселова. М., 1998. С. 266.
40. Пионтковский А.А. Советское уголовное право. Особенная часть. Т. 2. Л., М., 1928. С. 320.
41. Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.
42. Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
43. Кучеров И. Налоги и криминал. М., 2000. С. 172, 215–216, 250–251.
44. Волженкин Б. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовным кодексам стран СНГ // Уголовное право. 1998. № 1. С. 100–104.
45. Кондрашков Н.Н. Проблемы ответственности за хозяйственные преступления: Ответы на вопросы // Законность. 1994. № 8. С. 29–30.
46. Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 4.
47. Куприянов А.А., Бабаев Б.М. Научно-практический комментарий налоговых статей нового Уголовного кодекса // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации. Вып. 1(3). М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 67.
48. Ивенин К.Н. Способы сокрытия доходов от налогообложения и методы их обнаружения // Актуальные проблемы правоохранительной деятельности на современном этапе. Нижний Новгород: НВШМ МВД России, 1992. С. 59.
49. Макаров Д. Экономические аспекты теневой экономики в России // Вопросы экономики. 1998. № 3. С. 41.
50. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики / Под ред. В.Д. Грабовского, А.Ф. Лубина. Нижний Новгород, 1996. С. 225–227.
51. Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

52. Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 4.
53. Миньковский Г.М. Уголовное право России: Общая и особенная части: Учебник/ Г.М Миньковский., А.А Магомедов., В.П. Ревин; Под ред. В.П. Ревина. М., 1998. С. 289.
54. Комментарий к УК РФ / Под ред. В.И. Радченко. М.: Вердикт, 1996. С. 335.
55. Российское уголовное право. Особенная часть/ Под ред. В.И. Кудрявцева, А.В.Наумова. М.: Юрист, 1997. С. 217.
56. Руководство для следователей / Под ред. Н.А. Селиванова, В.А. Снеткова. М.: Норма, 1997. С. 549.
57. Комментарий к Уголовному кодексу РФ. Особенная часть / Под ред. Ю.И. Скуратова, В.М. Лебедева. М.: Норма, 1997. С. 224–226 .
58. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля. 1997 г. № 8. П. 9 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 4.
59. Банин. Предмет доказывания в советском уголовном процессе. Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1981. С. 40–97.
60. Громов Н.А. Институт привлечения к уголовной ответственности. Саратов: Изд-во Сарат. ун-та, 1991. С. 52–72.
61. Токарева М.Е. Надзор за исполнением законов при привлечении к уголовной ответственности, аресте и обеспечении прав обвиняемых // Организация и методика прокурорского надзора за законностью расследования преступлений органами дознания и следователями МВД. М., 1997. С. 66.
62. Лукашевич В.З. Обоснованность обвинения и гарантии прав обвиняемого в стадии предварительного расследования // Учен. зап. ЛГУ. № 202. Сер. Юрид. науки, 1956. Вып. 8. С. 90–200.
63. Ляхов Ю.А. Обвиняемый на предварительном следствии в советском уголовном процессе: Автореф. дис ... канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 1965. С. 8.
64. Жогин Н.В. Прокурорский надзор за предварительным расследованием уголовных дел. М., 1968. С. 139–142.
65. Миньковский Г.М. Научно-практический комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу РСФСР. М.: Спарк, 1997. С. 268.
66. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. М., 1970. Т. 2. С. 87.
67. Карнеева Л.М., Статкус В.Ф. Предъявление обвинения. М., 1973. С. 40–42.
68. Lupinskaya P.A. Законность и обоснованность решений в уголовном судопроизводстве. М., 1971. С. 75.

69. Советский уголовный процесс/ Под ред. С.В. Бородина. М., 1982. С. 311.
70. Петуховский А.А. Уголовный процесс: Учеб. пособие. М., 1998. С. 69.
71. О практике применения судами законов, обеспечивающих обвиняемому право на защиту Постановление Пленума Верховного Суда СССР от 16 июня 1978 г. // Бюллетень Верховного Суда СССР. 1979. № 4. С. 9.
72. Уголовный процесс / Под ред. В.П. Божьева. М.: Спарк, 1998. С. 313.
73. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 8 от 4 июля 1997 г. п. 13 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 1997. № 9. С. 4.
74. Методические рекомендации по организации прокурорского надзора за расследованием налоговых преступлений от 20.04.99 г. № 37/3-3. С. 33–34.
75. Жогин Н.В., Фаткуллин Ф.Н. Предварительное следствие в советском уголовном процессе. М., 1965. С. 197–199.
76. Халиуллин А.Г. Осуществление функции уголовного преследования прокуратурой России. Кемерово: Кузбассвузиздат, 1997. С. 187–191.
77. Карнеева Л.М., Статкус В.Ф. Предъявление обвинения. М., 1973. С. 37–38.
78. Кудрявцев В.Н. Общая теория квалификации преступлений. М., 1972. С. 18–19, 230.
79. Якубович Н.А. Законность и обоснованность привлечения лица в качестве обвиняемого и заключение его под стражу // Законность в досудебных стадиях уголовного процесса России. Москва – Кемерово, 1997. С. 124–125.
80. Божьев В.П. Уголовно-процессуальные правоотношения. М., 1975. С. 119, 121.
81. Элькинд П.С. Сущность советского уголовно-процессуального права. Л., 1963. С. 11.
82. Строгович М.С. Вопросы теории правоотношений // Сов. гос-во и право. 1946. № 6. С. 56.
83. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. М., 1968. Т. 1. С. 89.
84. Пионтковский А.А. Правоотношения в уголовном праве // Правоведение. 1962. № 2. С. 91.
85. Курляндский В.И. О сущности и признаках уголовной ответственности // Сов. гос-во и право. 1963. № 11. С. 91.
86. Лейкина Н.С. Личность преступника и уголовная ответственность. Л., 1968. С. 27.

87. Вицын С.Е., Иванов В.Д., Яковлев А.И., Филиппов И.А. Ответственность по советскому праву (теоретическая конференция) / С.Е. Вицын, В.Д. Иванов, А.И. Яковлев, И.А. Филиппов // Правоведение. 1968. № 2. С. 154.
88. Санталов А.И. Уголовно-правовые отношения и уголовная ответственность // Вестник Ленинградского университета. 1974. № 5. Вып. 1. С. 128.
89. Санталов А.И. Теоретические вопросы уголовной ответственности. Л., 1982. С. 17.
90. Огурцов Н.А. Правоотношения и ответственность в советском уголовном праве. Рязань, 1976. С. 165.
91. Ефимичев С.П. Основания и процессуальное оформление привлечения лица в качестве обвиняемого по уголовным делам о налоговых преступлениях // Уголовное право. 2000. № 4. С. 47–52.
92. Элькинд П.С. Правоотношения в советском уголовном процессе // Вестник Ленинградского университета. 1959. Вып. 1. С. 94.
93. Алексеев С.С. Общая теория социалистического права. Свердловск, 1964. Вып. 2. С. 190.
94. Карнеева Л.М. Привлечение к уголовной ответственности. Законность и обоснованность. М., 1971. С. 7–8.
95. Строгович М.С. Курс советского уголовного процесса. С. 55,88–93.
96. Витенберг Г.Б. Указ. соч. С. 99–100
97. Брайнин А.М. Указ. соч. С. 21.
98. Смирнов В.Г. Правоотношения в уголовном праве // Правоведение. 1961. № 3. С. 95.
99. Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм. М., 1960. С. 485.
100. Элькинд П.С. Сущность советского уголовно-процессуального права. С. 17–19.
101. Ной И.С. Вопросы теории наказания в советском уголовном праве. Саратов, 1962. С. 121.
102. Прохоров В.С. Преступление и ответственность. Л., 1984. С. 128.
103. Наташев Е.А., Стручков Н.А. Основы теории исправительно-трудового права. М., 1967. С. 37.
104. Фаткуллин Ф.Н. Обвинение и судебный приговор. Казань, 1965. С. 23.
105. Строгович М.С., Алексеева Л.Б., Ларин А.М. Указ. соч. С. 56.

106. Божьев В.П. Предъявление обвинения и допрос обвиняемого // Уголовное право. 2001. № 2. С. 56–57.

107. Ефимичев П.С. Презумпция невиновности: в чем ее сущность? // Журнал российского права. 2000. № 7. С. 104–112.

108. Шадрин В.С. Обеспечение прав личности при расследовании преступлений. Волгоград, 1997. С. 92.