

Краснодарский университет МВД России

Н. А. Табакова

**ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Учебное пособие

Краснодар
2018

УДК 343.98
ББК 67.523.12
Т12

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Рецензенты:

А. В. Гусев, доктор юридических наук, доцент (Краснодарский университет МВД России);

К. В. Муравьев, кандидат юридических наук, доцент (Омская академия МВД России);

О. А. Чикарова (отдел МВД России по Динскому району).

Табакова Н. А.

Т12 Особенности расследования налоговых преступлений : учебное пособие / Н. А. Табакова. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2018. – 124 с.

ISBN 978-5-9266-1411-1

В учебном пособии рассматривается структура криминалистической характеристики налоговых преступлений, включающая следующие типичные элементы: данные о предмете преступного посягательства; обстановку совершения налоговых преступлений; систему данных о типичных способах совершения налоговых преступлений; сведения о типичных личностных особенностях преступников. Раскрываются основы методики расследования налоговых преступлений и ее особенности.

Для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, курсантов, слушателей образовательных организаций МВД России и практических работников правоохранительных органов.

УДК 343.98
ББК 67.523.12

ISBN 978-5-9266-1411-1

© Краснодарский университет
МВД России, 2018
© Табакова Н. А., 2018

Введение

Налоги относятся к одной из древнейших экономико-правовых категорий, определяющих взаимоотношения между государством и налогоплательщиком. Они представляют собой динамическую систему, развивающуюся во взаимодействии с экономическими и политическими процессами, происходящими в государстве¹. Основная функция налогообложения заключается в формировании государственного бюджета и регулировании экономики страны.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Закрепленная конституционная обязанность носит всеобщий и безусловный характер, распространяется на всех без исключения налогоплательщиков, независимо от гражданства физических лиц, места и законодательства создания организации. Налоговая преступность подрывает устойчивость бюджетной политики государства, приводит к усугублению социально-экономических проблем, сокращению различных социальных программ, влияет на стабильность выплат заработных плат, пенсий, социальных выплат, приводит к другим негативным последствиям. Кроме того, уклонение от уплаты налогов способствует иным преступлениям, является одним из источников образования криминальных денег, используемых в преступной деятельности.

¹ См.: Нудель С.Л. Квалификация преступлений, посягающих на финансовые отношения: науч.-практ. пособие. М.: ВНИИ МВД России, 2013. С. 28.

Налоговые преступления являются разновидностью экономических преступлений. Исходя из высокой степени общественной опасности налоговых преступлений, в действующем Уголовном кодексе РФ установлена ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198), за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов (ст. 199), за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2). С криминалистической точки зрения к налоговым преступлениям относятся общественно опасные деяния, совершаемые в процессе формирования и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, которые находят (либо не находят) должное отражение в системе экономической информации¹.

Ежегодно налоговые преступления получают все большее распространение, ущерб от которых исчисляется многими миллионами рублей, что влечет за собой колоссальные убытки. Сегодня можно сделать вывод о недостаточных усилиях правоохранительных органов по противодействию преступлениям в налоговой сфере, а также возмещению наносимого ими вреда. Кроме того, имеет место значительное сокращение официальных статистических показателей борьбы с налоговыми преступлениями. По данным ГИАЦ МВД России², в 2010 г. было выявлено 6 802 налоговых преступления, в 2011 г. – 3 367, в 2012 г. – 3 055, в 2013 г. – 3 006, в 2014 г. – 2 397, в 2015 г. – 3 399, в 2016 г. – 3 121, в 2017 г. – 2 930. Из числа выявленных налоговых преступлений в 2010 г. было расследовано 6 168 налоговых преступлений, в 2011 г. – 3 187, в 2012 г. – 2 937, в 2013 г. – 2 661, в 2014 г. – 2 051, в 2015 г. – 2 701, 2016 г. – 2 702, в 2017 г. – 2 361, из них в

¹ См.: Баширова Н.В. Исследование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 18.

² Данные за 2010–2013 гг. представлены по России без учета Крымского федерального округа.

суд с обвинительным заключением в 2010 г. направлено 1 664 уголовных дела, в 2011 г. – 956, в 2012 г. – 740, в 2013 г. – 618, в 2014 г. – 633, в 2015 г. – 763, в 2016 – 739, в 2017 – 789. По данным Генеральной прокуратуры РФ, уголовное преследование за каждое третье преступление в налоговой сфере сегодня «оканчивается решением о прекращении производства в связи с истечением срока давности привлечения к уголовной ответственности», при этом правовых норм, обязывающих виновных компенсировать потери бюджета в таком случае, действующее законодательство не содержит¹.

По различным оценкам, остаются невыявленными не менее 70% налоговых преступлений. В последнее время происходит сокращение количества лиц, привлекаемых к уголовной ответственности за совершение преступлений в сфере налогообложения. Так, в 2010 г. выявлено 6 031 лицо, совершившее налоговое преступление, в 2011 г. – 3 239, в 2012 г. – 2 966, в 2013 г. – 2 726, в 2014 г. – 2 121, в 2015 г. – 2 677, в 2016 – 2 659, в 2017 – 2 430.

Реальные масштабы скрытой налоговой преступности не сопоставимы с количеством официально зарегистрированных налоговых преступлений. Как верно отмечает И.В. Александров, «реальный масштаб налоговой преступности в точных цифрах выражен быть не может. В какой-то мере о нем может свидетельствовать рост объема капиталов, вывозимых за границу, снижение собираемости налогов, рост объема неучтенной денежной наличности, обострение кризиса неплатежей и ряд других показателей»².

Высокий уровень латентности налоговой преступности обусловлен следующими причинами: тщательная маскировка преступлений; отсутствие очевидных следов, которые указывали бы на совершение этих преступлений; высокоинтеллектуальный характер преступных операций, в том числе быстрая адаптация преступников к новым видам налоговой деятельности. На уровне латентности налоговых преступлений сказывается отсутствие потерпевших, других лиц, которые заинтересованы в их выявлении,

¹ См.: Информационное агентство «REGNUM». Генпрокуратура заявила о росте нераскрытых налоговых преступлений в России. URL: <https://regnum.ru/news/2326924.html> (дата обращения: 10.12.2017).

² Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учеб. пособие для магистров. М.: Юрайт, 2014. С. 26.

за исключением органов налогового контроля. Зачастую между моментом совершения налогового преступления и моментом его выявления проходит большой промежуток времени, от одного года и больше, что также не способствует сохранению следов преступления, иных доказательств. Следует отметить и то, что легальная экономика функционирует во взаимодействии с неофициальной (теневой), причем как с «серой» ее частью, так и «черной» (криминальной). В последнем случае создаются внушительного размера криминальные состояния. Кроме того, на показатели зарегистрированной налоговой преступности влияет политическая воля государства относительно активизации либо снижения борьбы с налоговыми преступлениями, ориентированность на их выявление.

Основной причиной налоговой преступности в России является нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, которое характеризуется их негативным отношением к налоговой системе, что объясняется недостаточным уровнем их правовой культуры. В большинстве развитых стран мира институт налогообложения существует сотни лет, в то время как в России в 1992 г. была введена фактически новая налоговая система, основные принципы построения которой определил Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. За рубежом налогоплательщики хорошо знают, на какие цели расходуются уплаченные ими налоги; лица, уклоняющиеся от уплаты налогов, осуждаются государством и обществом¹. В России население, в основной своей массе, достаточно терпимо относится к нарушителям налогового законодательства, не оказывает содействия государственным контролирующим и правоохранительным органам в их выявлении, а порой способствует их совершению.

В определенной мере благоприятным фактором, влияющим на рост налоговых правонарушений, является ухудшение материального положения населения, увеличение налоговой нагрузки, несовершенство и нестабильность налогового законодательства, порождающего пробелы и коллизии, имеющиеся недостатки во

¹ См.: Тришкина Е.А. Расследование преступлений в сфере налогообложения: учеб. пособие. Волгоград: ВА МВД России, 2001. С. 25.

взаимодействии правоохранительных и контролирующих органов. Все это позволяет преступникам изыскивать и применять различные способы занижения объема своих налоговых обязанностей, полного или частичного уклонения от уплаты налоговых платежей, использовать различные схемы совершения налоговых правонарушений. Борьба с налоговой преступностью в условиях демократического предпринимательства крайне сложно, в связи с чем возникает необходимость активизации борьбы с данными правонарушениями, в том числе преступлениями.

Особенностью налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ является то, что их диспозиции носят бланкетный характер, т. е. содержат различные термины из бюджетного и налогового законодательства, без понимания которых невозможно правильно представить предметный анализ с учетом уголовно-правовой специфики рассматриваемых преступлений. Кроме того, в этих нормативных правовых актах существует множество коллизий и неясностей, которые постоянно дополняются, изменяются и отменяются, что, в свою очередь, также осложняет процедуру расследования налоговых преступлений.

В силу особенностей этих преступлений они характеризуются повышенной сложностью в выявлении, раскрытии и расследовании, что связано и со специфической следовой информацией, отражаемой в основном в налоговых и бухгалтерских документах. Успешное расследование налоговых преступлений возможно лишь при условии знания следователем характеристики¹ этих преступных проявлений.

В зависимости от целей исследования в науке выделяют уголовно-правовую, криминологическую и криминалистическую характеристики преступлений, которые пересекаются между собой, а порой и дополняют друг друга. Каждая из указанных характеристик содержит в себе описание существенных свойств, закономерностей отражаемого в ней объекта реальной действительности в целом или каких-то его компонентов, которыми он отличается от других объектов окружающего мира.

¹ Описание характерных, отличительных качеств, черт кого-чего-н. См.: Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ozhegov-term-37733.htm> (дата обращения: 25.12.2017).

И.В. Александров отмечает, что уголовно-правовая характеристика имеет своей целью изучение вопросов квалификации преступления¹, в основу которой входят сведения об элементах состава преступления. Криминологическая характеристика содержит в себе сведения о преступности как о явлении, ее детерминантах, формах и методах ее предупреждения, личности преступника и мотивации преступного поведения. Криминалистическая характеристика в современной науке определяется как понятие, «отражающее закономерности подготовки, совершения и сокрытия преступного деяния, включая закономерности слеодообразования»².

Целью расследования налоговых преступлений является установление криминалистически значимой информации, содержащей в себе сведения о существенных чертах, признаках, обстоятельствах преступления и правильном разбирательстве в его криминальной сущности. Выявление указанной информации о преступлении предполагает криминалистическая характеристика преступления. Успех расследования преступления во многом зависит от умения следователя проникнуть именно в его криминалистическую сущность, иметь представление о криминалистической характеристике налогового преступления.

Криминалистическая характеристика, будучи связанной с другими структурными частями методики расследования, играет большую роль для выдвижения версий при планировании расследования преступлений в сфере налогообложения, при определении первоначальных следственных действий, а также играет детерминирующую роль для тактики определенных следственных действий. При расследовании налоговых преступлений сведения об особенностях способов их совершения, субъектах преступления, типичной исходной информации способствуют эффективно-му проведению выемки документов, обысковых мероприятий, следственного осмотра различных документов, допросов свидетелей, подозреваемого, обвиняемого, очных ставок, технико-криминалистических экспертиз документов, почерковедческих и налоговых экспертиз³. Криминалистическая характеристика в те-

¹ См.: Александров И.В. Указ. соч. С. 84.

² См.: Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики / под ред. В.Д. Грабовского, А.Ф. Лубина. Н.Новгород: Нижгород. ВШ МВД России, 1995. С. 48.

³ См.: Тришкина Е.А. Указ. соч. С. 15.

чение всего процесса расследования дает возможность следователю контролировать полноту информации, собираемой по делу, посредством соотнесения той, которая у него имеется, со стандартной. Кроме того, она способствует определению путей и направлений поиска криминалистически значимой для следствия информации.

Именно этим обусловлена актуальность данного учебного пособия.

Специфика расследования данных преступлений заключается в содержании их криминалистической характеристики, исследовании большого количества различных документов, которые составляют основу доказывания факта совершения преступления.

Эмпирическим материалом работы послужили данные официальной статистики за несколько лет, материалы судебно-следственной практики различных регионов страны. Кроме того, анализировалась опубликованная в периодической печати, специальных изданиях и на электронных носителях литература. В работе используются материалы из ранее опубликованных автором научных работ по исследуемой проблематике.

Учебное пособие направлено на усвоение типовых методик расследования данных преступлений, формирование навыков и умений правильно оценивать следственную ситуацию, определять задачи расследования и оптимальные пути и средства их решения, проводить наиболее целесообразные комплексные следственные и иные мероприятия по решению следственных задач.

Глава 1. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений

1.1. Понятие и содержание криминалистической характеристики налоговых преступлений

Взимание налогов и иных сборов сегодня является одним из основных способов регулирования государством в обществе социальных и экономических процессов. Налоговыми преступлениями причиняется ущерб, во много раз превышающий ущерб, наносимый другими экономическими преступлениями в совокупности, ввиду того, что за счет налоговых поступлений формируется до 80% доходной части бюджета. Кроме того, неисполнение налогового законодательства нарушает принцип рыночной конкуренции, служит причиной социальной напряженности и нестабильности в обществе, из чего складывается благоприятная обстановка для роста латентной преступности и коррупционных проявлений, что в конечном итоге угрожает финансовой безопасности страны.

Сегодня состояние отечественной налоговой системы можно оценить как критическое в силу того, что неконтролируемыми темпами нарастают масштабы налоговых правонарушений, при этом на практике постоянно возникают новые схемы и способы уклонения от уплаты налогов¹. Налоговой преступности присущи свои особенности и закономерности функционирования. Важным условием успешного выявления, раскрытия и расследования налоговых преступлений является знание характера исходной информации об указанных преступлениях, способов их совершения, особенностей их отражения в материальных носителях информации, способов сокрытия преступлений, характеристики личности налогового преступника и вероятных мотивов и целей преступления, других обстоятельств, которые в совокупности и корреляции составляют криминалистическую характеристику налоговых преступлений.

Прежде чем говорить о криминалистической характеристике налоговых преступлений, имеющих определенную специфику, следует раскрыть понятие «криминалистическая характеристика

¹ См.: Преступность и правонарушения (2000–2004): стат. сб.. М., 2005. С. 5.

преступлений» и круг элементов, входящих в ее состав. Это понятие активно стало использоваться при описании структуры частной методики расследования преступлений начиная со второй половины XX в. Впервые развернутое представление о криминалистической характеристике преступлений в своей работе дал Л.А. Сергеев. Он включил в ее содержание, как самостоятельный элемент методики расследования, следующие компоненты: способы совершения преступления, условия, в которых совершаются преступления, особенности обстановки, обстоятельства, связанные с непосредственными объектами преступных посягательств, с субъектами и субъективной стороной преступления, связи преступлений конкретного вида с другими преступлениями и отдельными действиями, не являющимися уголовно наказуемыми, но имеющими сходство с данными преступлениями по некоторым объективным признакам, взаимосвязи между вышеуказанными группами обстоятельств¹.

Впоследствии другие авторы, используя различные теоретические подходы, давали свои определения криминалистической характеристике преступления и ее структур. В научной литературе содержательная часть криминалистической характеристики представляется по-разному, при этом единое мнение, раскрывающее наиболее полную совокупность действий субъектов процессуальной деятельности по выработке и проведению комплекса мероприятий, направленных на выявление, пресечение и расследование рассматриваемой категории преступлений, отсутствует. Этот вопрос продолжает сегодня оставаться одним из дискуссионных. Одни авторы определяют ее как систему сведений о преступлении – каких-то свойствах и качествах преступного деяния, реальном явлении действительности, объекте исследования в ходе предварительного следствия и в суде²; другие полагают, что под криминалистической характеристикой необходимо понимать совокупность признаков, комплекс данных, т. е. показателей, черт преступлений,

¹ Сергеев Л.А. Расследование и предупреждение хищений, совершенных при производстве строительных работ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1966. С. 4.

² См.: Густов Г.А. Понятие и виды криминалистических характеристик преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений. М., 1984. С. 43; Дубровина А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений и следственная ситуация: понятие, виды, значение для раскрытия и расследования преступлений // Лекции по криминалистике / под ред. В.П. Лаврова. М., 1992. С. 97.

проявляющихся вовне материальными и интеллектуальными следами¹; третьи определяют криминалистическую характеристику преступления как научную категорию, отражающую криминалистические черты, признаки и свойства преступлений². Вопросу рассмотрения и анализа различных теоретических определений понятия криминалистической характеристики преступлений, существовавших в науке в разное время, уделялось немало внимания различными авторами.

Анализ предлагаемых учеными-криминалистами определений криминалистической характеристики налоговых преступлений позволяет, на наш взгляд, поддержать мнение И.В. Александрова, который провел объемную работу в данном направлении и, проанализировав позиции ряда авторов, обосновывающих необходимость исследования криминалистически значимых особенностей, свойственных определенным видам и группам преступлений, определил криминалистическую характеристику как «информационную категорию, отражающую свойства и признаки преступлений определенной классификационной группы, имеющие значение для расследования»³.

Из изложенного следует, что признаками, которые имеют значение для расследования преступления, являются собственно те из них, которые имеют значение для выбора наиболее эффективной системы оперативно-розыскных мероприятий и следственных действий при расследовании преступлений, в том числе и налоговых. Криминалистическая характеристика складывается на основе изучения и научного обобщения следственной практики соответствующего вида преступлений, которая и препятствует ее превращению в отвлеченную научную категорию. В свое время еще И.Ф. Пантелеев отметил, что понятие криминалистической характеристики относится только к конкретному виду пре-

¹ См.: Гуняев В.А. Содержание и значение криминалистической характеристики преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений. М., 1984. С. 59; Герасимов И.Ф. Вопросы развития и современного состояния методики расследования отдельных видов преступлений // Вопросы методики расследования преступлений. Свердловск, 1976. С. 14–15.

² См.: Драпкин Л.Я. Предмет доказывания и криминалистическая характеристика преступлений // Криминалистические характеристики в методике расследования преступлений. Свердловск, 1978. С. 17.

³ Александров И.В. Указ. соч. С. 87.

ступлений, а не преступлениям вообще¹. Работа по созданию криминалистической характеристики отдельных видов преступлений является сложной и необходимой ввиду того, что только с ее помощью можно добиться эффективного выявления и расследования преступления.

При рассмотрении криминалистической характеристики налоговых преступлений большое значение имеют ее элементы, которые в совокупности и определяют ее содержательную часть. В содержание криминалистической характеристики преступления разные авторы включают различные структурные элементы ввиду невозможности создания общей модели криминалистической характеристики для всех преступлений из-за различия в криминалистически значимых элементах для отдельно взятой группы преступлений. В ее содержание, прежде всего, следует включать те элементы, которые в соответствии с законодательством России образуют перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию для конкретного вида или группы преступлений.

Р.С. Белкин провел большую работу по анализу определенных криминалистической характеристики, выработанных видными учеными-криминалистами, и сделал обобщенный вывод, согласно которому она «должна включать характеристику исходной информации, системы данных о способе совершения и сокрытия преступления и типичных последствиях его применения, личности вероятного преступника и вероятных мотивах и целях преступления, личности вероятной жертвы преступления, о некоторых обстоятельствах совершения преступления (место, время, обстановка)»². Все указанные элементы взаимосвязаны. Однако следует отметить, что при разработке частной криминалистической методики расследования налоговых преступлений все перечисленные элементы приобретают различную обоснованность и значимость в отношении специфических черт данного вида преступлений. Так, например, личность вероятной жертвы не подлежит исследованию при расследовании налоговых преступлений, так как налоговые преступления посягают на интересы государства в целом, а не отдельно взятой личности. В связи с этим дан-

¹ Пантелеев И.Ф. Методика расследования преступлений. М., 1975. С. 9–10.

² Белкин Р.С. Курс криминалистики: в 3 т. Т.3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. М.: Юристъ, 1997. С. 31–316.

ный элемент не является составляющим криминалистическую характеристику налогового преступления.

При определении содержания криминалистической характеристики налоговых преступлений следует руководствоваться тем, что каждый ее элемент должен, во-первых, способствовать осуществлению основной функции криминалистической характеристики, т. е. быть значимым для разработки методики раскрытия и расследования данного вида преступления, во-вторых, содержать сведения, криминалистически значимые для расследования большинства преступлений данного вида, т. е. отвечать требованиям типичности¹. Определяя оптимальное количество элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений следует руководствоваться принципом полноты расследования, так как, ограничив их, некоторые важные обстоятельства могут остаться неустановленными.

Изучение материалов судебно-следственной практики и анализ исследований различных авторов приводит к выводу, что основными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений являются: данные о типичных обстоятельствах, способствовавших совершению налоговых преступлений; сведения о предмете преступного посягательства; место, время и обстановка совершения преступления; данные о типичных способах совершения и сокрытия налоговых преступлений; сведения о типичных личностных особенностях преступников; сведения о следах совершения преступления. Указанные элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений при присущих им индивидуальных чертах и особенностях тесно взаимосвязаны и взаимообусловлены.

И.В. Александров указал, что базовыми элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений, составляющими основу деятельности в сфере налогообложения, являются определенный налог, сбор, страховой взнос (предмет преступления), конкретный налогоплательщик этого налога (субъект преступления), обстановка, в которой совершается собственно уклонение от уплаты налога, сбора, страхового взноса (правовое,

¹ См.: Дашковская Г.М. Понятие и значение криминалистической характеристики налоговых преступлений // Правоведение. 2002. № 1. С.134.

временное, пространственное поле) и способы действий (бездействий), с помощью которых налогоплательщик уклоняется от уплаты налога¹. Названные элементы криминалистической характеристики присутствуют во всех налоговых преступлениях и отличаются от подобных элементов других экономических преступлений, что отражается на методике расследования. Они находят отражение в документах, которыми регулируется процедура налогообложения и фиксируются конкретные факты уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. В качестве дополнительных элементов могут выступать и другие обстоятельства, такие как сфера экономической деятельности, обстоятельства, способствующие совершению налоговых преступлений, время, место.

Рассмотрим основные моменты, характеризующие содержание криминалистической характеристики налоговых преступлений. Главная особенность криминалистической характеристики рассматриваемых преступлений заключается в тесной взаимосвязи основных ее элементов с содержанием нормативных правовых актов, регулирующих отношения в данной сфере деятельности, сведения из которых являются одним из источников информации о предмете – налогах, сборах, страховых взносах, порядке их формирования, исчисления и уплаты, круге налогоплательщиков.

Предметом всех налоговых преступлений являются денежные средства, в которых выражается сумма налога, сбора, страхового взноса. В сфере налогообложения это означает наличие имущества, получение доходов от продаж результатов предпринимательской деятельности (продукции, товаров, работ, услуг), собственности (активов), доходов на капитал, осуществление выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию, которые в соответствии с налоговым законодательством выступают в качестве объекта налогообложения (ч. 1 ст. 38, ч. 1 ст. 420 НК РФ). Предметом преступления выступают три вида платежей: налоги, сборы, страховые взносы, уплачиваемые государству физическими лицами в соответствии с законом.

¹ Александров И.В. Указ. соч. С. 105.

Действующее налоговое законодательство устанавливает следующие налоги¹, сборы² и страховые взносы³: федеральные налоги и сборы (налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы с физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых, государственная пошлина и т. п.), региональные налоги (налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог), местные налоги и сборы (земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор) (ст. 12–15 НК РФ), специальные налоговые режимы (система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения и т. д.) (ст. 18 НК РФ), а также страховые взносы (ст. 18.1, 18.2 НК РФ). В соответствии с уголовным законодательством Российской Федерации ответственность предусмотрена как за уклонение от уплаты федеральных налогов и сборов, так и региональных налогов, местных налогов и сборов.

Следует обратить внимание на имеющуюся особенность налога, сбора, страхового взноса, которая заключается в том, что до момента передачи его в установленном налоговым законодательством порядке в бюджетную систему государства он является собственностью налогоплательщика. После наступления опре-

¹ Согласно п. 1 ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

² Согласно п. 2 ст. 8 НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

³ Согласно п. 3 ст. 8 НК РФ под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Для целей НК РФ страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

деленных законом событий, сроков налогоплательщик должен самостоятельно передать его в установленном законом порядке уполномоченному на то органу государства. Неисполнение указанной обязанности образует налоговое правонарушение либо преступление.

От вида налога зависит порядок формирования налогооблагаемой базы, сроки уплаты, порядок и форма отчетности, круг налогоплательщиков, а также другие обстоятельства, которые имеют значение для выявления и расследования этих преступлений. В связи с этим уклонение от уплаты каждого вида налога, сбора, страхового взноса имеет свои особенности, поэтому можно говорить о криминалистической характеристике уклонения от уплаты конкретного вида налога, сбора, страхового взноса. В то же время преступная деятельность, связанная с уклонением от уплаты всех налогов, сборов, страховых взносов, обладает общими чертами, поэтому в данной работе будет раскрыта типовая криминалистическая характеристика налоговых преступлений, разработаны базовые положения, характеризующие эти преступления, и базовая методика их расследования.

Видовым объектом всех налоговых преступлений выступает совокупность охраняемых уголовным законом общественных отношений по исчислению и уплате налогов, сборов и страховых взносов, а также отношений, которые возникают в процессе налогового контроля. Действия преступников нацелены на уклонение от обязанностей по уплате налоговых платежей полностью или частично путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, предоставление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, фальсификации бухгалтерской и налоговой отчетности, занижения налогооблагаемой базы, вывода имущества из-под налогообложения и др. (ст. 198, 199 УК РФ), неисполнения в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов (ст. 199.1 УК РФ), сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых производится взыскание недоимки по налогам и сборам (ст. 199.2 УК РФ). Уголовная ответственность за данные деяния наступает в случае их совершения в

крупном или особо крупном размере. Перечисленные законодателем способы совершения налоговых преступлений сводятся к умышленному обману налоговых органов, оставлению их в неведении относительно объектов налогообложения и невозможности дальнейшего контроля правильности исчисления и уплаты налогов тем или иным налогоплательщиком. Налоговые преступления могут совершаться как путем действия, так и бездействия, как с предварительной подготовкой, сокрытием своих преступных действий, так и без них.

Основными способами уклонения от уплаты налогов физическими лицами являются: непостановка налогоплательщика на налоговый учет, сокрытие объектов налогообложения, незаконное использование налоговых льгот, подделка документов, различного рода злоупотребления в личных интересах, использование банковских счетов предпринимателя.

Среди основных способов уклонения от уплаты налогов с организаций можно назвать: занижение или сокрытие в первичных бухгалтерских документах выручки или дохода, искажение данных о расходах, сокрытие иных объектов налогообложения, использование расчетных счетов, злоупотребления в личных интересах, незаконное использование налоговых льгот, отражение в учетных документах несуществующей хозяйственной деятельности.

Способы совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, связаны с неисполнением в личных интересах налоговым агентом обязанностей, установленных ч. 3 ст. 24 НК РФ по исчислению, удержанию налогов и (или) сборов, которые подлежат удержанию у налогоплательщика и перечислению их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд).

Способ совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, связан с сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых органами налогового контроля в предусмотренном налоговым законодательством порядке должно быть произведено взыскание задолженности по налогам, сборам, страховым взносам. Такие действия могут быть совершены путем передачи имущества во временное пользование третьим лицам, продажи имущества, открытия новых расчетных счетов для проведения финансовых операций, использования бюджетных счетов, заключения тройственных договоров с

контрагентами, по которым не предусмотрена прямая оплата товаров (услуг) на расчетный счет недоимщика (хотя при этом данные операции отражаются в бухгалтерском учете), осуществления расчетов через счета третьих лиц, непредоставления сведений о месте нахождения имущества, а также неотражения данных о нем в бухгалтерских документах организации, неверного указания его местонахождения, несдачи денежной выручки в кассу, инсценировки преступления, аварии, несчастного случая и т. д.

Конечная цель любого налогового преступления заключается в перечислении сумм налоговых платежей в бюджет либо их перечисление в заниженном размере. На способ совершения налогового преступления, выбираемый преступником, влияет, прежде всего, недостаточная защищенность хозяйственных операций системой бухгалтерского учета, несовершенство законодательства и существующие в нем коллизии.

Специфика налоговых преступлений такова, что факт их совершения всегда находит отражение в налоговых, бухгалтерских и иных документах, которые являются основными носителями информации о преступлении, механизме его совершения, причастных лицах. Следы преступления имеют больше значение для выявления и расследования налоговых преступлений и обладают особенностями, отличающими их от следов другой преступной деятельности.

Если сведения о нарушениях налогового законодательства в документах отсутствуют либо нет самих документов, то состав налогового преступления отсутствует. Документы являются основными носителями информации о совершенном налоговом преступлении. Они хранят в себе основную следовую картину преступления, так как неуплаченные налоговые платежи отражаются, прежде всего, в документах.

Наиболее часто встречающимися следами совершения налоговых преступлений являются следующие: отсутствие налоговых деклараций или иных документов, подтверждающих уплату налоговых платежей; подлог в представленных документах, связанный с расчетами величины дохода (прибыли) и сумм налога; разногласия в записях первичных, учетных и отчетных документов; полное несоответствие произведенной хозяйственной операции ее доку-

ментальному отражению; нарушение правил производства кассовых операций; неправильное ведение документооборота и т. д.

Носителями информации, содержащими следы о налоговых преступлениях, могут быть различные документы налогоплательщика, перечень которых зависит от этапа формирования и уплаты налога, на котором совершается преступление. Кроме того, это могут быть документы других вышестоящих и контролирующих организаций, контрагентов, черновые записи самих налогоплательщиков и т. д. Отсутствие документов, содержащих сведения о выполнении каких-либо финансовых либо налоговых операций, также свидетельствует о совершении налогового преступления.

Носителями следов налогового преступления могут быть различного рода электронные носители, на которых ведется учет финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, составляются налоговые декларации и др. Некоторые следы отражаются в памяти людей, которым пришлось наблюдать отдельные факты налогового преступления или весь процесс его совершения¹; в данном случае они выступают носителями следов совершения преступления.

Обстановка, способствующая совершению налоговых преступлений, характеризуется нечеткой налоговой политикой государства, несовершенством налогового законодательства, нестабильностью его правовых норм, противоречивостью и коллизиями норм различных отраслей права, негативным отношением части общества к обязанности платить налоги государству, считая их не вполне справедливыми и др. Существующая сегодня система учета и контроля налогоплательщиков является крайне неэффективной, что также отрицательно влияет на обстановку совершения рассматриваемых преступлений. Обстановка формирует условия и способствует росту налоговой преступности, в большинстве случаев определяет механизм и способ совершения налоговых преступлений, характеристики личности налоговых преступников.

Время и место совершения налоговых преступлений являются важными элементами обстановки совершения преступления. Время совершения налогового преступления связано с поня-

¹ См.: Криминалистика: учеб. для бакалавров / под ред. Л.Я. Драпкина. М.: Юрайт. 2013. С. 677.

тием налогового периода, в границах которого осуществляется включение в первичные бухгалтерские документы и учетные регистры заведомо ложных сведений о доходах и расходах, сокрытие объектов налогообложения или совершение иных действий, приводящих к уклонению от уплаты налоговых платежей.

Местом совершения налогового преступления является определенный регион, контролируемый соответствующим территориальным налоговым органом. Непосредственное место (помещение), где вносились искаженные сведения в бухгалтерские документы о доходах и расходах, не является местом совершения налогового преступления. Составление поддельных документов в целях сокрытия объектов налогообложения говорит о приготовлении либо покушении на преступление.

Субъектами налоговых преступлений являются физические лица, независимо от гражданства, на которых в соответствии с законодательством РФ возложена обязанность по уплате налогов, сборов и (или) страховых взносов. В организациях ответственность за налоговые преступления возложена на руководителя, главного (старшего) бухгалтера и лицо, выполняющее их обязанности, а также включившее в налоговые документы заведомо ложные сведения о доходах или расходах либо скрывшее объекты налогообложения. Налоговых преступников отличает достаточно высокий социальный статус, образование, материальное благосостояние, семейное положение, обширные связи. Общественная опасность указанных преступников возрастает, когда они действуют в составе преступной группы, что позволяет им использовать разнообразные способы сокрытия объектов налогообложения, включать заведомо ложные сведения в документы бухгалтерского учета и отчетности. Преступление обычно совершается совместно руководителем и главным (старшим) бухгалтером. Другими соучастниками налоговых преступлений могут выступать заместители руководителя, товароведы, кладовщики и др.

Мотивы преступной деятельности налоговых преступников чаще всего связаны с получением определенной выгоды, удовлетворением какой-либо потребности материального (корыстного) характера. Выяснение фактической роли участников преступной деятельности и их мотивов имеет важное криминалистическое значение для определения тактики допроса указанных лиц.

Анализ содержания криминалистической характеристики налоговых преступлений позволяет сделать вывод, что знание на первоначальном этапе расследования основных ее структурных элементов и имеющихся между ними устойчивых корреляционных связей позволяет следователю выдвинуть обоснованные версии произошедшего и правильно организовать и провести расследование. Н.П. Яблоков отмечает: «Зацепив одно звено в этой системе взаимосвязей, можно вытащить наружу всю цепь. В частности, выявление наличия в расследуемом преступлении какого-либо элемента из взаимосвязанной цепочки с той или иной степенью вероятности может указывать на существование другого, еще не установленного элемента и определить направление и средства его поиска»¹. В следующих разделах пособия более подробно рассматриваются основные элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений, сведения о которых представляют особенности данных преступлений, и их необходимо учитывать в процессе выявления и расследования.

Вопросы для самоконтроля

1. Что входит в содержательную часть криминалистической характеристики налоговых преступлений?
2. Назовите структуру криминалистической характеристики налоговых преступлений, ее основные особенности.
3. В чем состоит значение криминалистической характеристики налоговых преступлений?

1.2. Обстановка, способствующая совершению налоговых преступлений

Одним из значимых элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений, рассмотрение которых позволяет установить обстоятельства исполнения преступления, является обстановка совершения преступления.

В криминалистической литературе существуют различные подходы к определению понятия обстановки преступления как

¹ Яблоков Н.П. Криминалистика. М., 2000. С. 12.

самостоятельной криминалистической категории. Согласно мнению Н.П. Яблокова, «под обстановкой совершения преступления в криминалистическом аспекте понимается система различного рода взаимодействующих между собой до и в момент совершения преступления объектов, явлений и процессов, характеризующих место, время, вещественные, природно-климатические, производственные, бытовые и иные условия окружающей среды и другие факторы объективной реальности, определяющие возможность, условия и иные обстоятельства совершения преступления»¹.

В.И. Куликов под обстановкой совершения преступления понимал систему, ограниченную пространственно-временными рамками конкретного события преступления, включающую материальные, социально-психологические элементы окружающей преступника специально выбранной им среды, в которой совершаются преступные деяния, а иногда и некоторых его участников, способную влиять на формирование всех структурных элементов криминалистической характеристики преступлений, определять характер и поведение людей, участвующих в нем и обуславливать методику его расследования².

Р.С. Белкин полагал, что в содержание обстановки преступления, помимо объектов внешней материальной обстановки, необходимо включать следующие элементы: поведение участников события, обстоятельства, способствующие или препятствующие действиям этих участников, хронологическую составляющую события, психологические отношения, возникающие между участниками события, и т. п.³

По мнению А.М. Кустова, под обстановкой совершения преступления следует понимать определенную совокупность людей, различного рода материальных объектов, предметов, явлений, процессов, состояний и отношений, создающих соответствующие условия для совершения конкретных действий (благоприятных или неблагоприятных). Все действия преступников происходят в

¹ Криминалистика: учеб. / отв. ред. Н.П. Яблоков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008. С. 36.

² Куликов В.И. Обстановка совершения преступлений и ее криминалистическое значение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1983. С. 23.

³ Белкин Р.С. Собираание, исследование и оценка доказательств. М., Наука, 1966. С. 139–140.

конкретных ситуациях, обусловливаемых местом, временем, освещенностью, проявлением природно-климатических, производственных и бытовых факторов, наличием людей и т. п. Такие условия и обстоятельства, непосредственно или опосредованно влияющие на преступное событие, складываются независимо от воли или по воле его участников и в основном характеризуют среду, факторы объективной действительности, в которой формируется и совершается преступление. Преступник и потерпевший вынуждены учитывать обстановку, а при необходимости и возможности вносят в нее выгодные для себя изменения¹.

В.А. Образцов рассматривал обстановку совершения преступления в более узком понимании. Им указывалось, что целостная система обстоятельств, устанавливаемых в связи с познанием преступления, складывается из нескольких блоков: обстоятельств, характеризующих обстановку, место и время содеянного, тем самым пространственные и временные факторы не включались им в содержание обстановки совершения преступления².

Указанные выше определения дают понять, что обстановка совершения преступления является сложным структурным элементом криминалистической характеристики; она позволяет следователю получить информацию об обстоятельствах, которые предшествовали преступлению, о том, как обстановка совершения преступления влияет на выбор способов, орудий и средств совершения преступления. Обстановка совершения налоговых преступлений объединяет все элементы механизма преступного уклонения от уплаты налогов в единую систему. Она формирует условия и способствует росту налоговой преступности, в большинстве случаев определяет механизм и способ совершения налоговых преступлений, личностные характеристики субъектов преступной деятельности (например, нечеткая налоговая политика, усиление или ослабление правоприменительной деятельности в налоговой сфере, постоянные изменения, вносимые в налоговое законодательство, негативное отношение части общества к обязанности платить налоги государству, считая их не вполне справедливыми).

¹ Кустов А.М. Механизм преступления и его криминалистическое значение // Криминалистика: учеб. для студентов вузов / под ред. А.Ф. Волынского, В.П. Лаврова. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 27–28.

² Образцов В.А. Криминалистика: курс лекций. М., 1996. С. 32.

Так, принятием Федерального закона от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» были фактически созданы предпосылки для безнаказанного нарушения налогового законодательства. Указанным законом вводится специальный случай освобождения от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ. В примечаниях к этим статьям в качестве безусловного основания прекращения уголовного преследования виновного, впервые совершившего налоговое преступление, предусматривается возмещение им в полном объеме ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, в частности, недоимки, соответствующих пеней, суммы штрафа в размере, определяемом НК РФ.

Данная норма, как показывает практика, действует во вред принципу неотвратимости наказания ввиду того, что способствует уклонению от уголовной ответственности в случае только возмещения причиненного ущерба и не требует установления объективной истины по делу, в то время как каждое совершенное преступление должно получить соответствующую оценку государства. Процедура прекращения уголовного дела по указанному основанию, по сути, приобретает характер сделки между следователем и преступником. Это создает условия для коррупционной составляющей, сводит на нет профилактическое значение уголовно-правового запрета.

Кроме того, Федеральным законом от 3 июля 2016 г. № 325-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» в очередной раз были повышены размеры крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов, являющиеся основанием для привлечения к уголовной ответственности. Ранее Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» размеры крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов уже повышались в шесть раз. Повышение лиминальных сумм размера уклонения от уплаты налогов приводит к неуравновешенности уго-

ловной политики государства в сфере предупреждения налоговых преступлений.

На сегодняшний день негативные прогнозы тех специалистов, которые говорили о снижении количества выявляемых, расследуемых и направляемых в суд уголовных дел о налоговых преступлениях и уменьшении размера возмещенного государству бюджета, в целом оправдались.

Для эффективного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях важно изучить обстановку в налоговой сфере. Знание правовой природы налога, обширной нормативно-правовой базы и анализа тех процессов, которые протекают в налоговой сфере, позволяют понять механизм совершения налогового преступления, выявить детерминанты, способствующие его совершению¹.

Время и место совершения налоговых преступлений являются частью обстановки их совершения, связаны между собой и имеют важное криминалистическое значение для раскрытия и расследования данных преступлений. Именно они дают возможность индивидуализировать налоговые преступления, «привязав» событие преступления к месту и времени, т. е. очертить определенное пространство и момент или период времени, где и когда осуществляется преступная деятельность².

В соответствии с действующим уголовным законодательством, временем совершения преступления признается время совершения общественно опасного действия (бездействия) независимо от времени наступления последствий (ч. 2 ст. 9 УК РФ).

Время совершения налогового преступления является одним из значимых элементов криминалистической характеристики и с учетом особенностей, обусловленных его предметом, тесно связано с понятием налогового периода³ или временем внесения изменений в налоговые документы, которые повлекли уклонение от уплаты налогов. В границах налогового периода осуществля-

¹ См.: Александров И.В. Указ. соч. С. 119.

² См.: Петросян О.Ш. Характеристика налоговых преступлений: теория и практика. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2014. С. 74.

³ Согласно п. 1 ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

ется включение в первичные бухгалтерские документы и в учетные регистры заведомо ложных сведений о доходах и расходах, сокрытие объектов налогообложения или совершение иных действий, приводящих к уклонению от уплаты налогов. Моментом начала преступления является время совершения указанных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов. В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»¹ содержится нечеткая позиция законодателя относительно момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ. Так, в абз. 3 п. 3 постановления указано, что «исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 198 или статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством».

Если говорить об уплате единичного налога, то данная позиция Верховного Суда РФ является понятной. Однако на практике налогоплательщик может уклониться от уплаты различных видов налогов, сборов, страховых взносов, для которых налоговым законодательством предусмотрены различные сроки их уплаты. Так, налог на имущество физических лиц подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, которым признается календарный год (ст. 405, 409 НК РФ); водный налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, которым признается квартал (ст. 333.11, 333.14 НК РФ); уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, которым признается квартал (ст. 163, п. 1 ст. 174 НК РФ).

С учетом сложившейся судебной-следственной практики момент окончания налогового преступления определяется как не-

¹ См.: БВС РФ. 2007. № 3.

уплата налога, сбора, страхового взноса, подлежащего уплате последним по времени.

Определение момента окончания преступления является важным, так как в судебно-следственной практике имеют место случаи прекращения уголовных дел в связи с истечением сроков давности уголовного преследования в части уклонения от уплаты отдельного вида налога, который входит в общую сумму неуплаченных лицом налогов. Кроме того, наличие индивидуальных сроков уплаты различных налогов, сборов, страховых взносов не влечет надобности квалификации деяния по каждому виду неуплаченного налога как самостоятельного преступления и исчисления сроков давности исходя из неуплаты каждого отдельного налога. Уклонение от уплаты нескольких налогов, которые имели место в один временной промежуток одним и тем же лицом, действовавшим с единым умыслом, требует единой квалификации¹.

Непредставление в срок налоговой декларации в налоговые органы или подача ее с заведомо ложными сведениями не является моментом окончания налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, так как налоговым законодательством допускается внесение налогоплательщиком изменений и дополнений в поданные им ранее налоговые декларации для устранения ошибок, которые привели к занижению налога. Данные действия, при наличии других признаков состава преступления, можно квалифицировать как покушение на налоговое преступление, т. е. по ч. 3 ст. 30, ст. 198 УК РФ.

Отсчет срока давности привлечения к уголовной ответственности начинается с момента окончания преступления, т. е. со дня истечения срока уплаты последнего вменяемого налога, сбора, страхового взноса. Налоговый период указывается как промежуток времени, в течение которого формировалась налогооблагаемая база, с которой полностью или частично не был уплачен налог.

Так, Красноармейским районным судом г. Волгограда² в связи с истечением срока давности привлечения к уголовной ответ-

¹ См.: Справка по результатам обобщения практики рассмотрения дел о налоговых преступлениях (подготовлена судьей Свердловского областного суда Назаровой М.Н. 02.07.2007). Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: Архив Красноармейского районного суда г. Волгограда за 2017 г. Дело № 1–278/2017.

ственности было прекращено уголовное дело в отношении гражданина В. В ходе рассмотрения уголовного дела судом было установлено, что гражданин В. обвинялся в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, т. е. уклонении от уплаты налогов с организации путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений, совершенном в крупном размере на сумму 28 185 991 руб., что составило 43,3% от общей суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет за 2013–2014 гг.

В ходе рассмотрения дела от подсудимого В. поступило ходатайство о прекращении производства по делу в связи с истечением срока давности уголовного преследования. В соответствии со ст. 254 УПК РФ суд прекращает уголовное дело в судебном заседании, в том числе и в случае если во время судебного разбирательства будут установлены обстоятельства, указанные в п. 3 ч. 1 ст. 24 УПК РФ, согласно которому уголовное дело подлежит прекращению в случае истечения сроков давности уголовного преследования. В силу п. 1 ч. 1 ст. 78 УК РФ лицо освобождается от уголовной ответственности, если со дня совершения преступления истекло два года после совершения преступления небольшой тяжести.

Из материалов дела следует, что гражданин В. обвиняется в совершении продолжаемого преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ, относящегося к категории небольшой тяжести. Согласно объему предъявленного ему обвинения оно окончено 25 марта 2015 г. (по сроку уплаты НДС за 4 квартал 2014 г.), т. е. на момент судебного рассмотрения уголовного дела (на 5 июля 2017 г.) прошло более двух лет. По основаниям, предусмотренным п. 3 ч. 1 ст. 24 УПК РФ, уголовное дело было прекращено.

Обязательным условием наступления уголовной ответственности по ст. 198, 199, 199.1 УК РФ является их совершение в крупном либо особо крупном размере. Конкретная сумма налогов, сборов, страховых взносов, как обязательный признак объективной стороны составов преступлений, должна быть рассчитана

исходя из примечаний к названным статьям¹. Установленная законодателем абсолютно-относительная составляющая общественно опасных последствий обусловлена необходимостью исключить случаи привлечения к уголовной ответственности лиц, которыми была допущена неуплата налогов, сборов, страховых взносов в размере, которого достаточно для привлечения к уголовной ответственности, однако доля неуплаченных налогов составляет незначительную часть в общей сумме уплаченных.

Доля неуплаченных налогов по ст. 198 УК РФ свыше 10 или 20% (по ст. 199, 199.1 УК РФ свыше 25 или 50%) исчисляется из суммы налогов, сборов, страховых взносов, которые подлежат уплате в пределах трех финансовых лет подряд, при условии, что такая сумма составляет более девятисот тысяч рублей или более четырех миллионов пятисот тысяч рублей (по ст. 199, 199.1 УК РФ более пяти миллионов рублей или более пятнадцати миллионов рублей). Однако если крупный или особо крупный размер составляет более двух миллионов семисот тысяч рублей или более тринадцати миллионов пятисот тысяч рублей для соответствующих частей ст. 198 УК РФ (по ст. 199, 199.1 УК РФ более пятнадцати миллионов рублей или более сорока пяти миллионов рублей соответственно), то указанный порядок определения неуплаченной доли не применяется.

В России финансовый год, так же как и календарный, длится с 1 января по 31 декабря (для тех случаев, когда начало деятельности осуществляется с нового календарного года). Правила исчисления сумм налогов, сборов и страховых взносов, которые подлежат уплате, могут меняться в зависимости от конкретного налогоплательщика (с момента фактического начала осуществления деятельности, налогового периода по соответствующему налогу и т. д.).

¹ Например, в соответствии с примечанием 2 к ст. 198 УК РФ крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более девятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов, либо превышающая два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более четырех миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов, либо превышающая тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Действия лица, совершившего в течение разных налоговых периодов подряд в срок до трех лет несколько деяний, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ, при наличии единого умысла следует квалифицировать как единое продолжаемое преступление. Так, если в каждом отдельном налоговом периоде размер неуплаченного налога, сбора, страхового взноса не является крупным и лишь их сумма образует состав преступления, предусмотренный ст. 198 УК РФ, то допускается их сложение, при условии, что эти налоговые периоды были подряд в срок до трех лет.

Формулировка «в пределах трех финансовых лет подряд» означает любой временной период, который не превышает трех лет. При наличии оснований, ответственность за преступления, предусмотренные ст. 198–199.1 УК РФ, может наступить и за отдельный налоговый период, установленный НК РФ, которым может быть и календарный год, и иной период времени относительно отдельного налога, с окончанием которого формируется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налоговых платежей. Важно, что должны истечь сроки их уплаты, установленные налоговым законодательством, и размер уклонения от уплаты одного или нескольких налогов, сборов, страховых взносов должен составить крупный либо особо крупный размер.

Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли (абз. 1 п. 12 постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации¹ от 28 декабря 2006 г. № 64).

Наибольшие затруднения у правоприменителей вызывает вопрос о том, какая методика расчета доли неуплаченных налоговых платежей при определении крупного и особо крупного размеров причиненного ущерба считается правомерной: от суммы всех подлежащих уплате налогов, сборов, страховых взносов за три года или только от суммы неуплаченных налогов и только за тот период, когда происходило уклонение.

Указанный вопрос нашел четкое отражение в ППВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64, где в абз. 2 п. 12 указано, что, «исчисляя

¹ Далее по тексту – ППВС РФ

долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд», т. е. необходимо устанавливать пропорцию суммы неуплаченных налоговых платежей с суммой всех налогов, которые подлежат уплате за период в пределах трех финансовых лет. Кроме того, в тексте того же постановления указано, что «выявленная сумма неуплаченных налогов (сборов) должна включаться в общую сумму налогов (сборов), подлежащих уплате».

Предварительное расследование уголовных дел о налоговых преступлениях, как правило, проводится по месту постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе. Однако следует отметить, что место регистрации может не совпадать с местом фактического нахождения налогоплательщика и местом осуществления им коммерческой деятельности. Бухгалтерскую отчетность налогоплательщик представляет в орган налогового контроля по месту своей регистрации, т. е. местом совершения преступления является место регистрации налогоплательщика. Если индивидуальный предприниматель уклонился от постановки на налоговый учет, то местом совершения налогового преступления будет являться место фактического осуществления предпринимательской деятельности. Что касается непосредственного места (помещения), где вносились искаженные сведения в бухгалтерские документы о доходах и расходах, которым может выступать квартира главного бухгалтера, офис организации и т. п., то оно как таковое не является местом совершения налогового преступления. Составление поддельных документов в целях сокрытия объектов налогообложения говорит о приготовлении либо покушении на преступление. Моментом же окончания налогового преступления следует считать фактическую неуплату налогов, сборов, страховых взносов в срок, установленный налоговым законодательством. Отсюда место совершения налогового преступления – сложная категория, могущая состоять из нескольких компонентов¹, но фактическим местом его совершения выступает определенный регион, контролируемый соответствующим территориальным налоговым органом.

¹ См.: Ищенко Е.П., Топорков А.А. Криминалистика. М.: Контракт: Инфра-М, 2007. С. 603.

Вопросы для самоконтроля

1. Какое значение для расследования дела о налоговом преступлении имеет исследование обстановки совершения преступления?
2. Каким образом устанавливается место и время совершения налогового преступления?
3. Назовите криминалистическое значение правильного установления места и времени налогового преступления.

1.3. Способы совершения налоговых преступлений

Способ совершения налогового преступления является определяющим в процессе возникновения информации об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов¹ и должен рассматриваться во взаимосвязи с механизмом преступления, включаться в его обстановку и увязываться с механизмом следообразования.

Содержание способа совершения преступления определяется объективными и субъективными факторами. На основе изучения следственной и судебной практики в криминалистической методике определяются типичные способы совершения конкретного вида преступления, даются указания на признаки их совершения, на типичные объекты-носители следов преступления, на обстоятельства, подлежащие установлению в процессе расследования, предлагаются рекомендации по осуществлению определенных следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий². Особенностью совершения преступлений в сфере налогообложения является то, что способ совершения, способы подготовки и сокрытия следов преступления обычно совпадают и неотделимы друг от друга. Вводя в заблуждение налоговые органы, преступник преимущественно избирает прямой путь передачи им искаженной информации, тем самым готовясь к сокрытию и одновременно скрывая объекты налогообложения, т. е. подготовка, совершение и сокрытие преступления осуществляются по единому замыслу преступника.

¹ См.: Александров И.В. Указ. соч. С. 143.

² См.: Тришкина Е.А. Указ. соч. С. 20.

Учитывая изложенное, а также проведенный нами анализ правоприменительной практики расследования налоговых преступлений, полагаем возможным предложить следующее определение способа совершения налоговых преступлений: это совокупность действий (бездействия) субъекта преступления, направленная на умышленную неуплату предусмотренных законодательством налогов, сборов и страховых взносов, с помощью которых он достигает своей цели.

И.В. Александров отмечает, что способ совершения налогового преступления является его качественной характеристикой. Он показывает, каким именно образом исполнено преступное деяние, какие приемы и в какой последовательности они применялись, какой механизм совершения преступных действий, какие силы и средства были использованы преступником для совершения преступления¹. Способ совершения преступления раскрывает отличительные черты действий преступника в конкретной ситуации, знание которых способствует выявлению самого налогового преступления, причастных к нему лиц, характера их преступных действий, типичных мест и времени совершения преступления, условий, способствующих выбору именно этого способа совершения преступления.

Налоговые преступники, выбирая наиболее оптимальный для них способ совершения преступления, ориентируются на существующие коллизии и несовершенства законодательства и предпочитают те хозяйственные операции, которые недостаточно защищены системой бухгалтерского учета.

Важно отметить, что уклониться от уплаты налогов можно законным (правомерное уменьшение налогов в виде налогового планирования, налоговой оптимизации) и незаконным способами. Существует большое количество способов, применяемых преступниками для уклонения обязанностей по уплате налогов, сборов, страховых взносов. Кроме того, законодатель последовательно запрещает создаваемые практикой различные законные способы уменьшения налоговых платежей, превращая их в деликты.

¹ Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений: дис. ... д-ра. юрид. наук. М., 2003. С. 129.

Классификация способов может отличаться в зависимости от вида налоговых преступлений. Рассмотрим общие способы совершения, которые характерны для всех налоговых преступлений, а также особенные, имеющие отношение к каждому из названных составов преступлений.

Способы совершения налоговых преступлений прямо указаны в законе: непредставление налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, включение в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений.

В соответствии со ст. 80 НК РФ налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика (физического или юридического лица) о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. Налогоплательщиком налоговая декларация представляется по каждому налогу, подлежащему уплате, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Под доходом понимается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с НК РФ (ст. 41). Расход – экономически оправданные затраты в денежной форме, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие затраты, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные затраты (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (ч. 1 ст. 252 НК РФ).

Под иными документами, указанными в ст. 198, 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, слу-

жащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копии журналов полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы и др.

Необходимо иметь в виду, что непредставление налогоплательщиком налоговой декларации либо включение им в нее заведомо ложных сведений, что привело к занижению налоговой базы, в случае если на дату проведения проверки у него имеется переплата по налогам (сборам) в тот же бюджет в предыдущих налоговых периодах, то это не образует состава налогового преступления. В данном случае бюджетной системе ущерб не причинен. На это указывает и постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, согласно которому, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая превышает либо равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей налогоплательщика, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, так как занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога¹. Подобная ситуация возникает и в случае нереализованного налогоплательщиком права на социальный вычет.

Уклонение от уплаты авансовых платежей, исчисляемых по итогам или внутри отчетных периодов, путем включения в расчеты по авансовым платежам заведомо ложных сведений или непредставления данных расчетов не образует составов преступлений, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов.

¹ См.: О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

В соответствии со ст. 81 НК РФ в случае, когда налогоплательщик обнаружил в поданной им ранее в орган налогового контроля налоговой декларации неотраженные либо не полностью отраженные сведения, ошибки, которые приводят к занижению суммы налога, подлежащего уплате, он обязан внести в нее соответствующие необходимые изменения. Налогоплательщик подлежит в таком случае освобождению от ответственности, несмотря на то, что заявление сделано им после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, но до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом нарушения законодательства о налогах и сборах либо о назначении выездной налоговой проверки. Кроме того, основанием освобождения налогоплательщика от ответственности является и факт погашения недостающей суммы налога и соответствующие ей пени в случае пропуска им срока уплаты налога до момента подачи им такого заявления. Освобождение от ответственности за налоговые правонарушения исключает, в свою очередь, и уголовное преследование.

Способами уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов могут выступать как умышленные действия, направленные на включение в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, заключающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 разъяснено, что под включением заведомо ложных сведений в налоговую декларацию или иные документы, которые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах обязательно должны быть представлены в налоговый орган, понимается умышленное указание, а также умышленное неотражение в них любых не соответствующих действительности данных об объектах налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов, размере дохода или расхода, доходах из определенных источников, несоответствии времени (периода) понесенных расходов, полученных доходов, искажении в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид дея-

тельности, и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налога и (или) сбора (п. 9).

Указанные действия заключаются в умышленном обмане налоговых органов. Неуплата налога, которая явилась результатом математической, методической либо технической ошибки, неправильного толкования законодательных актов в силу их противоречивости либо незнания их вовсе, не образует состав данного преступления. Неумышленное совершение ошибки при расчете ставки налога или налоговой базы, непродолжительная задержка с подачей декларации могут повлечь за собой ответственность за налоговое правонарушение.

Непредставление декларации о доходах или иных документов, представление которых является обязательным, будет иметь место в том случае, когда физическое лицо после истечения установленных налоговым законодательством сроков на подачу декларации или иных документов умышленно не представило их в соответствующие территориальные налоговые органы по месту своей регистрации с целью оставления налоговых органов в неведении относительно объектов налогообложения и невозможности дальнейшего контроля правильности исчисления и уплаты налогов тем или иным физическим лицом. Здесь будет иметь место совершение преступления в форме бездействия.

На практике встречаются случаи, когда уклонение от уплаты налогов и (или) сборов совершается двумя указанными способами: путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений и ее непредставления. В качестве примера можно привести приговор суда¹, которым гражданин К. признан виновным в уклонении от уплаты налогов с физического лица путем непредставления налоговой декларации и включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенном в крупном размере.

Так, К., являясь индивидуальным предпринимателем, состоящим на налоговом учете, осуществлял финансово-хозяйственную деятельность по производству общестроительных работ. Между ним (подрядчиком) и А. (заказчиком) были осуществлены финансово-хозяйственные взаимоотношения на основании заключен-

¹ См.: Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2015 г. Дело № 1–775/15.

ных в апреле – сентябре 2014 г. договоров подряда на строительство домов на общую сумму 34 766 915,69 руб. Сумма оплаты, полученная К. в рамках указанных договоров подряда на основании расписок наличными денежными средствами, составила 32 200 708,10 руб. К. заведомо знал, что он в соответствии со ст. 346.21 НК РФ является плательщиком налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (УСН), должен вести учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ, а также в соответствии со ст. 346.23 НК РФ по истечении налогового периода представить налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (т. е. до 30.04.2015). При этом К. осознавал, что с 21.03.2014 по 31.12.2014 получил доход от осуществления предпринимательской деятельности в сумме 27 752 708 руб. и поэтому обязан исчислить и произвести оплату налога по УСН по налоговой ставке, установленной в размере 6%. Однако в нарушение действующего налогового законодательства индивидуальный предприниматель К. 16.02.2015 подал в налоговый орган налоговую декларацию по УСН, в которую включил заведомо ложные сведения о том, что сумма дохода за налоговый период составила 0.00 руб., а декларацию по форме 3-НДФЛ за 2014 г. не сдал, предоставление которой в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным. Тем самым с 21.03.2014 по 31.12.2014 им умышленно, в нарушение ст. 249 и п. 2 ст. 346.15 НК РФ, не был исчислен и уплачен в бюджет налог по УСН в сумме 1 665 162 руб., что превышает сумму в 600 000 руб. и составляет 100% от общей суммы всех налогов, подлежащих уплате в бюджет, и в соответствии с примечанием к ст. 198 УК РФ является крупным размером¹. Действия К. были правильно судом квалифицированы по ч. 1 ст. 198 УК РФ.

Теоретическим исследованием способов совершения налоговых преступлений занимались многие ученые-криминалисты. Из предложенных и изученных классификаций способов совершения налоговых преступлений, на наш взгляд, наиболее доступ-

¹ См.: УК РФ в редакции Федерального закона «О внесении изменений в часть первую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ» от 29 дек. 2009 г. № 383-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

ное их описание, не требующее дополнительных разъяснений, дал в своей работе В.А. Козлов.

Так, в качестве основных способов уклонения физических лиц от уплаты налогов им указаны: сокрытие валового дохода, использование банковских счетов предпринимателя, манипуляции с издержками, ведение неправомерной деятельности, подделка документов, злоупотребления в личных интересах.

Среди основных способов уклонения от уплаты налогов для юридических лиц им названы: сокрытие выручки или дохода; использование фондов предприятий для неправомерного применения ускоренной амортизации, необоснованных льгот по уменьшению налогооблагаемой прибыли и т. д.; использование расчетных счетов; манипуляции с издержками; злоупотребления в личных интересах; формальное увеличение числа сотрудников; подделка документов; неправомерное учреждение новых структур; несоблюдение порядка регистрации и хранения денежных средств¹.

Способ совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, связан с неисполнением в личных интересах налоговым агентом обязанностей, установленных налоговым законодательством по исчислению, удержанию налогов и (или) сборов, которые подлежат удержанию у налогоплательщика и перечислению их в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). В данном случае формой совершения указанных деяний является бездействие. Уголовно наказуемым является неисполнение любой из указанных в диспозиции статьи обязанностей.

Круг обязанностей налоговых агентов отличен от обязанностей налогоплательщиков, так как они, прежде всего, обязаны содействовать уплате налогов. Обязанности налоговых агентов прямо предусмотрены ч. 3 ст. 24 НК РФ. Так, «налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности

¹ См.: Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений // Российский следователь. 2003. № 2. С. 8–9.

налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов».

Данный перечень не является исчерпывающим, на налоговых агентов возложены также другие обязанности, предусмотренные НК РФ. Так, например, в случае предоставления органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления на территории РФ в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ либо муниципального имущества налоговые агенты по НДС обязаны определять налоговую базу отдельно по каждому арендованному объекту имущества (ч. 3 ст. 161 НК РФ).

Примером преступного неисполнения обязанностей налогового агента могут служить материалы уголовного дела по обвинению Н., который не исполнил в личных интересах обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, в крупном размере, т. е. совершил преступление, предусмотренное ч. 1 ст. 199.1 УК РФ¹.

Н. с 05.09.2011 по 31.12.2013, являясь директором ООО «К.», будучи единоличным исполнительным органом юридического лица, осуществлял руководство коммерческой деятельностью предприятия. Находясь на общей системе налогообложения, в соответствии с п. 1 ст. 24 НК РФ Н. являлся налоговым агентом, т. е. лицом, на которое в соответствии с подп. 1–4 п. 3 ст. 24 НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов, в

¹ См.: Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2015 г. Дело № 1–71/15.

том числе НДСЛ. Н. был обязан удерживать НДСЛ из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам – сотрудникам ООО «К.», и перечислять их в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства. Н., являясь распорядителем имущества и финансовых средств общества, определяющим приоритетность направления платежей, стремясь не допустить ухудшения основных показателей деятельности общества, действуя в целях повышения своей деловой репутации у контрагентов ООО «К.» по различным гражданско-правовым договорам, преследуя личный интерес в стремлении улучшить финансово-хозяйственное состояние предприятия, повышении репутации руководимого им предприятия посредством проведения, по мере возможности, в первую очередь наиболее полных расчетов с поставщиками и подрядчиками, выполнении обязательств по договорам гражданского правового характера и в связи с этим отсрочки первоочередных налоговых платежей по НДСЛ на более поздний и неопределенный срок, принял решение не исполнять обязанности налогового агента по перечислению НДСЛ в бюджетную систему РФ, а распоряжаться удержанными суммами НДСЛ в своих личных интересах и интересах руководимого им ООО «К.».

Так, реализуя свои намерения, заведомо зная о необходимости перечисления исчисленного и удержанного из заработной платы работников предприятия НДСЛ, Н., обладающий правом первой подписи банковских документов, при отсутствии которой платежные документы на перечисление НДСЛ в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства не могут быть приняты обслуживающим банком к исполнению, преследуя личный интерес, систематически, с 05.09.2011 по 31.12.2013, имея реальную возможность производить уплату НДСЛ в связи с активным ведением в указанный период финансово-хозяйственной деятельности, по мере начисления и выплаты работникам ООО «К.» заработной платы, начисления и удержания с работников НДСЛ давал главным бухгалтерам ООО «К.» Г. и Ш. обязательные для них распоряжения о направлении имеющихся у ООО «К.» денежных средств на выдачу заработной платы, расчеты с контрагентами, поставщиками и подрядчиками и другие цели, без перечисления их в бюджетную систему. При этом он не исполнил обязанности налогового агента по перечис-

лению налогов в соответствующий бюджет, которые своевременно в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах были исчислены и удержаны у налогоплательщиков – работников ООО «К.». В результате с 05.09.2011 по 31.12.2013 с фактически выплаченного дохода в виде оплаты труда Н. не перечислил в бюджет РФ НДФЛ в сумме 2 437 429 руб. 00 коп. и использовал их по собственному усмотрению, при этом доля неперечисленного в бюджет ООО «К.» налога на доходы физических лиц с 05.09.2011 по 31.12.2013 составила 73,67% от суммы налогов, подлежащих перечислению организацией в качестве налогового агента, что согласно примечанию 1 к ст. 199 УК РФ признается крупным размером¹.

Приговором суда Н. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ, и ему назначено наказание в виде штрафа в размере 200 000 руб. в доход государства.

Способ совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, связан с сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых органами налогового контроля в предусмотренном налоговым законодательством порядке должно быть произведено взыскание задолженности по налогам, сборам, страховым взносам. Такие действия могут быть совершены путем передачи имущества во временное пользование третьим лицам, продажи имущества, открытия новых расчетных счетов для проведения финансовых операций (так как на имеющиеся счета выставлены инкассовые поручения), использования бюджетных счетов, заключения тройственных договоров с контрагентами, по которым не предусмотрена прямая оплата товаров (услуг) на расчетный счет недоимщика (хотя при этом данные операции отражаются в бухгалтерском учете), осуществления расчетов через счета третьих лиц, непредставления сведений о месте нахождения имущества, в том числе неотражения данных об имуществе в бухгалтерских документах организации, неправильного указания его местонахождения, несдачи денежной выручки в кассу, инсценировки преступления, аварии, несчастного случая и т. д.

¹ См.: УК РФ в редакции Федерального закона «О внесении изменений в часть первую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ» от 29 дек. 2009 г. № 383-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

В соответствии с п. 20 ППВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам, понимается деяние, которое направлено на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере. Скрывая денежные средства либо имущество, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, виновное лицо тем самым пытается ввести в заблуждение сотрудников налоговых органов относительно своей возможности погасить недоимку.

Взысканию недоимки по налогам и (или) сборам может предшествовать применение способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и (или) сбора, например, в виде приостановления операций по счетам (ст. 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (ст. 77 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов) – физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, не исполнил обязанность в установленный законом срок по уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании недоимки по налогам, сборам, страховых взносам, а также пеней и штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке, электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа, и наличных денежных средств, этого физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, страховых взносов, пеней, штрафов, с учетом особенностей, установленных НК РФ (ст. 48). Указанное заявление о взыскании налоговым органом подается в суд в течение шести месяцев с момента, когда истекли сроки исполнения требования об уплате налога.

В качестве примера может служить приговор суда¹, которым был признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, гражданин В. Являясь директором ЗАО «С.», осуществляющего деятельность, связанную с монтажом ме-

¹ См.: Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2015 г. Дело № 1-837/15.

таллических строительных конструкций, гражданин В., выполняя возложенные на него управленческие (организационно-распорядительные) функции по руководству текущей деятельностью организации, будучи ответственным за финансово-хозяйственную деятельность предприятия, заведомо зная, что предприятие, применяющее общеустановленную систему налогообложения, с 22.03.2010 имело задолженность по налоговым платежам в бюджет, которая по состоянию на 01.02.2015 составила 11 581 531 руб., сокрыл денежные средства организации, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и сборам в крупном размере при следующих обстоятельствах.

Директор ЗАО «С.» В., действуя умышленно, осознавая, что со стороны налогового органа к нему как к руководителю данной организации ввиду неисполнения обязанности ЗАО «С.» по уплате налогов и сборов, определенной ст. 45 НК РФ, применен комплекс мер по принудительному взысканию задолженности по налогам (сборам), предусмотренный ст. 46, 47, 76 НК РФ, заведомо зная, что на расчетных счетах имеются неоплаченные инкассовые поручения на оплату задолженности по налогам и сборам, с целью сокрытия денежных средств ЗАО «С.», за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, 07.01.2011 открыл расчетный счет № 40702810000260000498 в КБ «Кубань Кредит» и, зная о мерах принудительного взыскания задолженности в бюджет РФ, израсходовал за период с даты открытия по 01.04.2011 на нужды, не связанные с уплатой налогов, денежные средства в общей сумме 3 471 430 руб., при наличии задолженности по налогам на дату открытия счета, которая не погашена на текущую дату, в сумме 4 340 150 руб. Сумма израсходованных денежных средств составила 78,74% от суммы задолженности по налогам.

25.06.2012 В. открыл расчетный счет № 40702810400120000033 в банке «Первомайский» и, зная о мерах принудительного взыскания задолженности в бюджет РФ, израсходовал на нужды, не связанные с уплатой налогов, денежные средства в общей сумме 3 744 000 руб. (при наличии задолженности по налогам на дату

открытия счета и непогашения по состоянию на текущую дату 3 104 190 руб.).

29.08.2012 В. открыл расчетный счет № 4070281090004400180 в филиале ЗАО «Банк ЖилФинанс» в г. Краснодаре, и, достоверно зная о мерах принудительного взыскания задолженности в бюджет РФ, израсходовал на нужды, не связанные с уплатой налогов, денежные средства в общей сумме 14 960 240 руб. Данной суммы было достаточно для погашения суммы задолженности по налогам, возникшей до открытия расчетного счета и не уплаченной до настоящего времени.

Таким образом, при наличии задолженности в бюджет РФ и мер принудительного взыскания, принимаемых налоговым органом, директор ЗАО «С.» В. открывал новые расчетные счета, а поступающие на них денежные средства от осуществления производственно-хозяйственной деятельности с 01.01.2011 по 31.12.2014 расходовал на цели, не связанные с уплатой налогов. При этом расход денежных средств ЗАО «С.» на цели, не связанные с уплатой налогов и иных первоочередных обязательных платежей (расчеты за товары, работы, услуги; расчеты по краткосрочным кредитам, займам; расчеты по оплате труда; расчеты по подотчетным суммам), составил 66 153 986 руб. Тем самым В. сокрыл денежные средства руководимого им предприятия, за счет которых в порядке, предусмотренном законом, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам в крупном размере.

В приведенных примерах судебной практики хорошо прослеживается следующее: для виновных лиц свойственен полноструктурный способ совершения преступления, который включает в себя действия по подготовке, совершению и сокрытию. При этом деятельность по сокрытию будет определяющей для этой категории деяний¹.

Способы совершения налоговых преступлений в процессе возникновения информации об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов взаимосвязаны с механизмом слеодообразования. В теории криминалистики под следами преступления понимаются любые изменения среды, возникшие в результате совершения в

¹ См.: Методика расследования налоговых преступлений: учеб. пособие / под общ. ред. А.А. Кузнецова. М.: ЦОКР МВД России. 2007. С. 15.

ней преступления. Р.С. Белкиным следы преступления делятся на два вида: идеальные (отпечатки события в сознании людей) и материальные (отпечатки события на предметах, изменения обстановки события)¹. Объектом криминалистического исследования являются именно материальные изменения среды, которые собственно и составляют содержание понятия «следы преступления».

Для выявления и расследования налогового преступления следы преступления имеют большое значение. Помимо общих закономерностей механизма слеодообразования, следы налогового преступления обладают определенной спецификой, отличающей их от следов другой преступной деятельности.

Следы налоговых преступлений отражаются в бухгалтерских и финансовых документах, которые могут содержать информацию о мнимых фактах или действиях физических и юридических лиц, завышении или занижении объектов налогообложения, сумм, подлежащих налогообложению, и др. Следы налогового преступления могут оставаться на различных электронных носителях информации, на которых осуществляется учет финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и формируются расчеты по уплате налогов; определенную часть информации о совершенном преступлении можно обнаружить в черновых записях и документах двойного учета по основным и оборотным средствам, а также недвижимости². Следует отметить, что по налоговым преступлениям преобладающими носителями информации, содержащими основную следовую картину, механизм его совершения, круг причастных лиц, являются документы. Нет документов – нет преступления.

Предметом налогового преступления является неуплаченный налог, сбор, страховой взнос от деятельности физического или юридического лица в пользу государства, имеющий своеобразные следы своего внешнего проявления. Неуплаченные налоговые платежи отражаются, прежде всего, в документах. Эти следы относятся к группе интеллектуальных подлогов, что затрудняет их выявление.

Наиболее часто встречающимися следами совершения налоговых преступлений являются: отсутствие налоговых деклараций

¹ Белкин Р.С. Курс криминалистики: в 3 т. Т. 2: Частные криминалистические теории. М.: Юрист, 1997. С. 57.

² См.: Криминалистика: учеб. / под общ. ред. А.Г. Филиппова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Высшее образование, 2009. С. 758–759.

или иных документов, подтверждающих уплату налога, сбора, страхового взноса; существование подлога в представленных документах; имеющиеся разногласия в записях первичных, учетных и отчетных документов; полное расхождение производственных осуществленных операций с их документальным отображением.

Информационными носителями, содержащими следы налоговых преступлений, могут быть различные виды документов: документы налоговой и бухгалтерской отчетности, банковские счета и счета-фактуры, документы первичного и аналитического учетов и т. д. Перечень этих документов зависит от этапа формирования и уплаты налога, на котором совершается преступление: образования объекта налогообложения, его документальной регистрации, расчета налоговых платежей или перечисления их в бюджет. Кроме того, это могут быть документы других организаций, контрагентов, деловая переписка, черновые записи самих налогоплательщиков. Следует отметить, что отсутствие документов, отражающих выполнение какой-либо финансовой либо налоговой операции, также будет свидетельствовать о совершении налогового преступления.

Некоторые следы отражаются в памяти людей, которым пришлось наблюдать отдельные факты налогового преступления или весь процесс его совершения¹. Чтобы обнаружить следы налогового преступления, следственная группа прибегает к экономическому, документальному и бухгалтерскому анализу, в ходе которого изучается экономическое содержание операций с учетом положений соответствующих отраслей российского законодательства (налогового, о бухгалтерском учете, банковского и т. д.). Исследованию подвергаются декларации и прочие налоговые и бухгалтерские документы, которые содержат следы искажения (внесение ложной информации об объектах налогообложения) или фальсификации (занижение или завышение налоговых показателей отчетности).

Так, Бийским городским судом Алтайского края² признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1

¹ См.: Криминалистика: учеб. для бакалавров / под ред. Л.Я. Драпкина. М.: Юрайт: 2012. С. 677.

² См.: Архив. Бийского городского суда Алтайского края за 2017 г. Дело № 1 - 373/2017.

ст. 198 УК РФ, гражданин Е. он, фактически осуществлял предпринимательскую деятельность от лица своей супруги, зарегистрированной в качестве индивидуального предпринимателя – ИП Е.Л.. Основным видом деятельности ИП Е.Л. являлась оптовая и розничная торговля в неспециализированных магазинах. Реализуя свой преступный умысел, направленный на уклонение от исполнения налоговых обязательств перед государством, осознавая общественную опасность своих действий, предвидя неизбежность наступления общественно опасных последствий в виде неуплаты НДС в бюджет РФ и желая этого, действуя умышленно, имея достоверные сведения о доходах и расходах ИП Е.Л., в нарушение действующего налогового законодательства, путем представления в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы России № 1 по Алтайскому краю налоговых деклараций за IV квартал 2015 г. по НДС с заведомо ложными сведениями, уклонился от уплаты НДС с ИП Е.Л. за период деятельности с 01.10.2015 по 31.12.2015 и сроком уплаты налога не позднее 25.03.2016 в сумме 2 350 000 руб., доля неуплаченного НДС составила 61,69 %, что является крупным размером, так как указанная сумма превышает 900 тыс. руб. и 10% подлежащих уплате сумм налогов. Тем самым Е. совершил уклонение от уплаты налогов в крупном размере с физического лица путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений.

Вещественными доказательствами, сохранившими на себе следы преступления, были признаны и положены в основу обвинения: акты сверок взаимных расчетов за инкриминируемый подсудимому Е. период, договоры поставок товаров, счета-фактуры, доверенности, выданные на имя Е., компакт-диск с выписками по расчетным счетам ИП Е.Л., учетное и регистрационное дела ИП Е.Л., налоговые декларации, книги покупок и книги продаж ИП Е.Л. и др.

Исследование обнаруженных следов налогового преступления позволяет определить наличие факта совершения преступления, установить механизм и способ его совершения, время, место, лиц, причастных к нему, и ряд других обстоятельств.

Вопросы для самоконтроля

1. Раскройте содержание понятия способа совершения налогового преступления, его особенности.
2. Назовите типичные способы уклонения от уплаты налогов физическими лицами и организациями.
3. Назовите типичные способы совершения преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ (Неисполнение обязанностей налогового агента).
4. Назовите типичные способы совершения преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ (Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов).
5. Каковы типичные следы совершения налогового преступления?
6. Каков механизм образования следов налогового преступления?

1.4. Характеристика личности налогового преступника

Современная Россия, вступившая на путь рыночных отношений, открыла огромные возможности для развития преступности, в том числе и налоговой. За последние годы личность преступников, совершающих налоговые преступления, значительно изменилась: расширились криминальные интересы этих лиц; повысилась их криминальная организованность; они стали специализироваться на различных видах налоговых преступлений; активно лоббируют свои интересы во властных структурах всех уровней, в том числе путем подкупа должностных лиц; провоцируют конфликты; запугивают неугодных лиц и т. д.

Существующая на сегодняшний день практика раскрытия и расследования налоговых преступлений, к сожалению, не в полной мере учитывает личностные особенности таких преступников. Чаще всего в работе правоохранительных органов проявляется шаблонность, игнорирование разработанных криминалистикой рекомендаций, учитывающих типовую характеристику личности преступника, что при расследовании преступлений нередко приводит к утрате важных доказательств. Очевидно, что эффективная борьба с

данной категорией экономических преступлений невозможна без всестороннего учета криминалистически значимых особенностей личности злостных нарушителей налогового законодательства и оставляемых ими следов противоправной деятельности.

Личность преступника всегда была одной из центральных проблем наук криминального профиля, поскольку рассматривалась как носитель причин совершения преступлений, важнейшее звено механизма преступного поведения, совокупность интегрированных в ней социально значимых негативных свойств, образовавшихся в процессе многообразных и систематических взаимодействий с другими людьми¹.

Криминалистическое исследование личности преступника является одним из единичных случаев изучения человека, при котором данные о личности субъекта преступления рассматриваются не только как ценный источник информации о совершенном преступлении, но и как одно из важнейших средств его раскрытия и расследования.

Каждое событие преступления содержит следы личности человека, его совершившего, а субъект преступления является самостоятельным и важным отражаемым объектом в процессе возникновения доказательств².

Предметом криминалистических исследований является информация о личности преступника, которая содержит сведения о лицах, чаще всего совершающих преступления расследуемого вида и дает представление об общих свойствах группы лиц, среди которых может находиться преступник, и реже – о некоторых качествах конкретной личности³.

К системе свойств личности преступника в сфере налоговых преступлений можно отнести его социальные (материальное благосостояние и источники получения доходов, профессия, наличие судимости, семейное положение, связи и вхождение в различные малые социальные группы, положение в иерархической преступ-

¹ См.: Антонян Ю.М., Кудрявцев В.Н., Эминов В.Е. Личность преступника. СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. С. 9, 12.

² См.: Белкин Р.С., Винберг А.И. Криминалистика. Общетеоретические проблемы. М.: Юрид. лит., 1973. С. 24.

³ См.: Васильев А.Н., Яблоков Н.П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. М.: МГУ, 1984. С. 127.

ной структуре и выполняемые функции, наличие наград и т. д.), психологические (знания, умения и навыки, способности, черты характера, мировоззрение, свойства, характеризующие эмоциональную, волевую сферу, и т. д.) и биологические (пол, возраст, антропологический тип, состояние здоровья и т. д.) свойства, находящиеся во взаимосвязи и взаимообусловленности¹.

Согласно официальным данным ГИАЦ МВД России², в 2013–2017 гг. в России было выявлено 12 613 лиц, совершивших налоговые преступления. Из них к уголовной ответственности было привлечено 3 497 человек (28%).

Общественная опасность налоговых преступников возрастает, когда они действуют в составе преступной группы. Так, в рассматриваемый период времени на территории России 398 человек совершили налоговые преступления в составе группы лиц (3,2%)³. Важно отметить, что организационно-правовая форма налогоплательщика (юридическое или физическое лицо), как правило, напрямую влияет на численный состав субъектов налоговых преступлений. Обычное число участников налоговых преступлений не превышает двух человек. Это связано с тем, что у юридических лиц ответственными за оформление и предоставление налоговых деклараций (как и ряда других отчетных документов) являются руководитель и главный бухгалтер. Соучастие указанных лиц дает им возможность использовать разнообразные способы сокрытия объектов налогообложения, включать заведомо ложные сведения в документы бухгалтерского учета и отчетности. Так, по результатам исследования И.В. Александрова, среди привлекаемых к уголовной ответственности за налоговые преступления руководителей организаций 73% являлись руководителями негосударственных коммерческих организаций, 16% – общественных некоммерческих организаций, 9% – организаций, где доля государства составляет более 50%, и 2% – государственных бюджетных организаций⁴.

¹ См.: Козлов В.А. Значение криминалистической характеристики для установления субъекта налоговых преступлений // Правоведение. 2004. № 1. С.75–86.

² Данные за 2013 г. представлены без учета Крымского федерального округа.

³ Данные представлены без учета ст.199.1 УК РФ.

⁴ Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений: дис. ... д-ра юрид.наук. М., 2003. С. 196.

Согласно проведенному исследованию учеными-криминологами, изучающими проблемы налоговой преступности, в 82% случаев инициатива совершения налоговых преступлений исходила от руководителей предприятий (организаций), которые зачастую являлись и их владельцами¹. В практике имеют место случаи, когда при совершении налоговых преступлений бухгалтер предприятия не ставится в известность руководителем о совершенных им финансово-хозяйственных операциях. При этом в кассу предприятия денежная выручка может им не сдаваться, а использоваться по своему усмотрению.

Бухгалтер наименее заинтересован в сокрытии объектов налогообложения, чем руководитель предприятия, так как зачастую является наемным работником по трудовому договору либо по совместительству и соответственно не принимает участия в распределении прибыли предприятия. В связи с этим при совершении налоговых преступлений он чаще всего выступает в роли соучастника, не отличающегося активностью в преступной деятельности и ее сокрытии. Активная роль при совершении налоговых преступлений, как правило, принадлежит бухгалтерским работникам, которые являются совладельцами предприятия либо являются их родственниками. В данном случае их преступная деятельность носит более организованный характер.

Другими соучастниками налоговых преступлений могут выступать заместители руководителя, товароведы, экспедиторы, кладовщики и т. д. Так, число налоговых преступлений, совершенных в России с участием трех лиц, составляет около 4%.

По данным И.Н. Соловьева, среди налоговых преступников выявлено руководителей организаций – 82,95%; бухгалтеров – 8,4%; служащих организаций – 4,4%; материально-ответственных лиц – 2,14%; работников транспорта – 0,35%; фермеров – 0,4%; водителей – 0,07%; депутатов – 0,05%; охранников – 0,04%; кассиров – 0,025%².

Чем успешнее реализуется деятельность преступной группы, тем она крепче сплочена. Налоговые преступники, действу-

¹ См.: Долгова А.И. Криминология: Учебник для вузов / под общ. ред. А.И. Долговой. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2005. URL: http://bib.social/kriminologiya_842/kriminologicheskaya-harakteristika-42470.html (дата обращения: 08.06.2018).

² Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность. М.: Экзамен, 2006. С. 281.

ющие в структуре юридических лиц, как правило, обладают высоким интеллектуальным уровнем развития, знанием основ налогового законодательства, имеют соответствующие экономические, юридические и иные специальности и квалификации, у них отмечается наибольшее сходство в потребностях и интересах, ценностных установках, жизненных позициях. Выявлено, что среди мужчин – налоговых преступников число состоявших в браке составляет 73%, у женщин этот показатель ниже – 54%.

В зависимости от роли в механизме совершения налоговых преступлений его участников можно разделить на две группы:

- организаторы и активные исполнители, являющиеся основными участниками налогового преступления. Именно этими лицами подписываются документы налоговой отчетности, которые содержат сведения об уклонении от уплаты налогов, выполняются фактические действия, направленные на непоступление налогов в бюджет;

- лица, которые по поручению основных участников налогового преступления выполняют отдельные финансово-хозяйственные операции, их целью является уклонение налогоплательщика от уплаты налогов.

Согласно изученным статистическим данным, из общего числа налоговых преступлений за рассматриваемый период около 14% совершается гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Как правило, совершаемые указанными лицами налоговые преступления связаны преимущественно с нарушением порядка декларирования доходов.

Налоговые преступники – это преимущественно городские жители, в сельской местности их проживало не более 11%.

Из общего числа привлеченных к уголовной ответственности налоговых преступников женщины составили 1 782 человек (14%). Мужчины чаще всего занимали должности руководителей предприятий (организаций), а женщины – должности, которые связанные с ведением бухгалтерского учета и представлением отчетности.

Среди налоговых преступников можно выделить лиц, впервые допустивших нарушение требований налогового законодательства и неоднократно (систематически) их нарушающих. Как

правило, вторая категория лиц уверена в безнаказанности своей деятельности или в процессе совершения преступной деятельности исходит из возможности «откупиться» от контролирующих и правоохранительных органов.

Из общего числа налоговых преступников России в 2013–2017 гг. ранее совершавшими преступления были 1 368 человек (10,8%), из них ранее судимыми – 351 человек (2,8%). Небольшое число ранее судимых лиц среди налоговых преступников объясняется такими факторами, как отсутствие ярко выраженной анти-социальной направленности поведения налоговых преступников; их достаточно высокое социальное положение и стремление удержать его; относительно высокий интеллектуальный уровень; материальная обеспеченность, позволяющая оплатить услуги налоговых консультантов, адвокатов и т. д.

Одним из представляющих интерес социально-демографических признаков, изученных в ходе проведенного исследования, является возраст налоговых преступников. Так, лицами в возрасте от 18 до 24 лет в указанный период в России совершено 247 налоговых преступлений (2%), от 25 до 29 лет – 954 преступления (7,5%), от 30 до 49 лет – 7 581 преступление (60,1%), 50 лет и старше – 3 831 преступление (30,4%).

По рассматриваемой категории уголовных дел преступники моложе 18 лет не встречались. Этот факт объясняется тем, что в этом возрасте, не имея соответствующего образования и опыта, люди еще не готовы к выполнению хозяйственно-распорядительных функций в организациях (предприятиях) и ведению самостоятельной предпринимательской деятельности, позволяющей выступать им в качестве налогоплательщика. Кроме того, значительная часть молодых людей в этом возрасте обучается в учебных заведениях или проходит срочную военную службу. Так, из общего количества выявленных лиц, совершивших налоговые преступления в России в 2013–2017 гг., 8 813 человек имели высшее образование (69,8%), 2 130 – среднее профессиональное образование (16,8%), 1 382 – общее среднее образование (10,9%), 288 человек – начальное образование (2,3%).

Мотивы преступной деятельности налоговых преступников могут быть различными, но чаще всего они связаны с получением определенной выгоды, удовлетворением какой-либо потребности

материального (корыстного) характера. Налоговые преступники стремятся в ходе уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов повысить (или сохранить прежний) жизненный уровень и социальный статус; решить различные материальные проблемы; расширить масштабы своей предпринимательской деятельности; вложить «сэкономленные» денежные средства в развитие своего производства, рекламу товаров, услуг, в «теневой» бизнес и т. п.

Будучи опрошенными, налоговые преступники чаще всего среди основных причин несоблюдения ими налогового и, соответственно, уголовного законодательства называли такие, как уверенность в безнаказанности, возможность «откупиться» от контролирующих и правоохранительных органов или сложившиеся неблагоприятные жизненные ситуации (трудности).

В зависимости от поведения в процессе расследования налоговых преступлений лица разделяются на тех, кто раскаивается в содеянном, и тех, кто не раскаивается в совершении преступления и препятствует его расследованию. Выяснение фактической роли участников преступной деятельности и их мотивов имеет важное криминалистическое значение для определения тактики допроса указанных лиц.

Вместе с тем, следует признать односторонность и достаточную условность указанных типичных характеристик личности налоговых преступников, поскольку они получены в результате анализа и обобщения имеющейся следственной практики, без учета латентных преступлений, обусловленных несовершенством налогового законодательства, многообразием способов уклонения физических и юридических лиц от уплаты налогов, коррумпированностью сотрудников налоговых и иных органов и т. п.

Подводя итог изложенному, можно выделить основные особенности личности налогового преступника. Это мужчина 30–49 лет, имеющий высшее образование, проживающий в городе, ранее не судимый, занимающий руководящую должность в организации, состоящий в браке. При этом для него свойственны правовой нигилизм, прагматизм, самоуверенность, приводящая зачастую к прямой демонстрации собственного превосходства над другими людьми.

Дальнейшее изучение криминалистически значимых особенностей личности налогового преступника, в том числе связанных с

ролевыми и функциональными характеристиками его преступной деятельности и оставляемыми им следами, позволит сформировать его адекватную криминалистическую характеристику и тем самым способствовать совершенствованию деятельности правоохранительных органов в работе по выявлению, раскрытию, расследованию и предупреждению налоговых преступлений.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими признаками должен обладать субъект налогового преступления?
2. Назовите криминалистические особенности личности налогового преступника, которые следует учитывать в процессе его установления и в ходе расследования.

Глава 2. Особенности организации расследования налоговых преступлений

2.1 Особенности выявления признаков налогового преступления и возбуждения уголовных дел

Цель государства к увеличению собираемости налоговых платежей и предельному выявлению фактов уклонения от их уплаты объясняется тем, что доходная часть его бюджета складывается в основном за счет налоговых поступлений. Выявление и расследование налоговых преступлений, характеризующихся высокой латентностью, представляет собой наиболее сложный процесс в правоохранительной деятельности. Эти преступления выявляются в основном в ходе налоговых проверок деятельности предприятия или иного хозяйствующего субъекта либо в ходе оперативно-розыскной деятельности подразделениями экономической безопасности ОВД. Спецификой налоговых преступлений является то, что их выявление возможно главным образом с помощью ревизий, налоговых проверок или экспертиз. Для выявления налоговых преступлений наиболее эффективным способом является анализ бухгалтерской документации налогоплательщика, перед проведением которого следователю требуется подробно

изучить все имеющиеся в правоохранительных и налоговых органах сведения о налогоплательщике. В частности, следует изучить содержание учредительных документов, отчетов, налоговых деклараций, материалов предыдущих проверок налоговых органов, деловой переписки с контрагентами и другими организациями, информацию, содержащуюся в СМИ.

В соответствии с подп. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ предварительное следствие по делам о налоговых преступлениях осуществляется следователями Следственного комитета Российской Федерации, оперативное сопровождение осуществляется сотрудниками Министерства внутренних дел Российской Федерации в пределах их компетенции. За последние десять лет порядок выявления и возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, полномочия участников уголовного судопроизводства менялись неоднократно. В декабре 2011 г. ст. 140 УПК РФ была дополнена частью 1.1, согласно которой уголовные дела о налоговых преступлениях возбуждались не иначе как по материалам, которые предоставлялись налоговыми органами¹. Эти изменения повлекли на практике значительные трудности при выявлении признаков налоговых преступлений и решении вопроса о возбуждении уголовных дел о рассматриваемых преступлениях, так как органы внутренних дел в конечном итоге были отстранены от их выявления, в связи с чем специализировавшиеся на налоговых преступлениях подразделения были попросту упразднены. Органы внутренних дел лишились своего права направлять материалы, полученные в рамках оперативно-розыскной деятельности, в следственные органы в качестве одного из поводов для возбуждения уголовного дела.

Выявление же преступлений налоговыми органами, для которых указанная задача является сопутствующей, оставалось на низком уровне. Основная задача для них заключается в осуществлении налогового администрирования и налогового контроля, в ходе которых налоговые органы проверяют правильность исчисления налогоплательщиками сумм налогов, выполняют доначисления выявленных недоимок и принимают меры,

¹ См.: О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации: федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 407-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

направленные на обращение взыскания на денежные средства и имущество недобросовестных налогоплательщиков. Для реализации названных задач налоговые органы наделены полномочиями, объем которых соразмерен возможностям привлечения налогоплательщиков к ответственности за налоговые нарушения. При этом налоговые органы законом не наделены правом на проведение оперативно-розыскной деятельности, по итогам которой в целом и выявляются сложные преступные схемы уклонения от уплаты налогов, которые связаны с подделыванием бухгалтерской отчетности. Данная деятельность по своим поисково-познавательным возможностям во многом превосходит процедуры налогового контроля.

Предоставляемые сотрудниками правоохранительных органов данные оперативно-розыскной деятельности могли быть использованы налоговым органом лишь при проведении мероприятий налогового контроля и принятия решения о привлечении налогоплательщика к установленной законом налоговой ответственности. Однако сроки проведения оперативно-розыскных мероприятий могут выходить за строго ограниченные рамки проведения процедур налогового контроля и соответственно их результаты к моменту окончания налоговой проверки могут быть не получены. Вместе с тем, следует отметить, что оперативно-розыскная деятельность, как правило, носит негласный характер, осуществляется втайне от объекта проводимой деятельности. В соответствии же с нормами налогового законодательства лицо в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, в отношении которого она проводилась, вправе участвовать в процессе рассмотрения этих материалов как лично, так и через своего представителя, знакомиться с ними и дополнительными мероприятиями налогового контроля (п. 2 ст. 101 НК Ф). Как показывает анализ следственной практики, это позволяет налогоплательщику лучше подготовиться к защите своих прав и приводит к многочисленным случаям уничтожения или внесения изменений в документацию, ликвидации доказательств и следов преступления. В результате органы предварительного следствия не могут собрать достаточную доказательственную базу для предъявления лицу обвинения в совершении им налогового преступления.

Основным недостатком направляемых налоговыми органами материалов является то, что они направляются по формальным признакам величины недоимки или суммы сокрытых налогов¹. Не являясь правоохранителями, они, в свою очередь, не уделяют внимания установлению следов совершенных налоговых преступлений, их сохранению, фиксированию умысла. Органы налогового контроля выявляют обстоятельства, которые позволяют предположить факт совершения налогового преступления. Существовавший ранее порядок выявления и возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях значительно ограничивал полномочия сотрудников правоохранительных органов. Так, прокурор, следователь, орган дознания в случае обнаружения признаков преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, фактически были лишены права принимать предусмотренные уголовно-процессуальным законодательством меры, направленные на установление события преступлений и виновных лиц. По различным оценкам специалистов, в результате невыявленными оставались около 70% налоговых преступлений, по материалам, предоставляемым налоговыми органами, возбуждалось не более 8% уголовных дел.

Такой порядок выявления и возбуждения уголовных дел налоговой направленности существовал вплоть до 22 октября 2014 г. С указанного момента положения ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ утратили силу. Сегодня в соответствии с действующей редакцией ст. 140 УПК РФ поводами для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях являются: заявление о преступлении, явка с повинной, сообщение, поступившее из иных источников о совершенном или готовящемся преступлении, а также постановление прокуроров о направлении соответствующих материалов в органы предварительного расследования в порядке п. 2 ч. 2 ст. 37 УПК РФ для решения вопроса об уголовном преследовании. Кроме того, ст. 144 УПК РФ была дополнена ч. 7–9², в соответ-

¹ См.: Дикарев И.С. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // *Налоги*. 2012. № 3. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² См.: О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 22 окт. 2014 г. № 308-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

ствии с содержанием которых в случае поступления из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, следователь должен направить в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию указанного сообщения с приложением к нему подтверждающих документов и предварительного расчета суммы недоимки по налогам, сборам и страховым взносам. Указанные документы направляются в орган налогового контроля в срок не позднее трех суток при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела. В течение 15 суток с момента поступления указанных материалов налоговый орган, рассмотрев их, принимает одно из следующих решений:

- если обстоятельства, содержащиеся в направленном следователем сообщении о преступлении, являлись предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой им вынесено вступившее в законную силу решение, направляет следователю заключение о нарушении налогового законодательства и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки (кроме того, направляется имеющаяся информация об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения);

- в случае если в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) проводится налоговая проверка, по которой решение еще не принято либо не вступило в законную силу, налоговый орган уведомляет об этом следователя;

- если сведения о нарушении законодательства о налогах и сборах, указанные в сообщении следователя о преступлении, в налоговом органе отсутствуют и указанные в нем обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки, уведомляет об этом следователя.

По результатам рассмотрения сообщения о налоговом преступлении следователем в срок не позднее 30 суток со дня его поступления, а также после получения заключения из налогового органа должно быть принято соответствующее процессуальное решение. При этом ч. 9 ст. 144 УПК РФ предусматривает возможность следователя возбудить уголовное дело о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, до получения из налого-

вого органа заключения или информации, которые предусмотрены ч. 8 ст. 144 УПК РФ, если имеется повод и достаточные данные, указывающие на признаки преступления. Так, следователю, органу дознания в условиях доследственной проверки, проведения оперативно-розыскного мероприятия законом предоставлено право поручать специалисту, обладающему налоговыми, экономическими и бухгалтерскими познаниями, проведение исследования по вопросам нарушений налогового законодательства, порядок участия которого на данной стадии уголовного судопроизводства регламентирован приказом МВД России от 11.01.2009 № 7 «Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России». Справка о проведенном исследовании будет являться основанием для возбуждения уголовного дела. При этом уголовное дело не может быть направлено в суд без вступившего в законную силу решения налогового органа, так как в соответствии с п. 3 ст. 108 НК РФ единственным основанием для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является установление этого факта решением налогового органа, вступившим в силу.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ в случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом, плательщиком страховых взносов) требования налогового органа об уплате налога (сбора, страхового взноса) в течение двух месяцев со дня истечения срока его исполнения, направленного на основании решения о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, установленного в процессе осуществления налогового контроля, и если указанная в требовании сумма недоимки позволяет предполагать факт совершения налогового преступления, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Выявить налоговое преступление, в отличие от обычных общеуголовных, намного труднее, так как на первоначальном этапе отсутствует информация, которая присуща общеуголовным преступлениям: когда и где произошло преступление; лица, причастные к его совершению; сведения о потерпевшем и т. д.

Сложность заключается еще и в том, что факт совершения налогового преступления зачастую обнаруживается не сразу, а через некоторое время. Кроме того, ситуация усугубляется и другими особенностями, которые связаны непосредственно с выявлением налоговых преступлений, которые будут рассмотрены далее.

На сегодняшний день существует проблема, когда лицо, совершившее налоговое преступление, может уклониться от наказания из-за несовершенства налогового, уголовно-процессуального и уголовного законодательства и, как следствие, неоднозначного толкования отдельных его положений в части выявления, раскрытия и расследования уклонения от уплаты налогов. Противоречие норм налогового и уголовного законодательства отрицательно сказывается на борьбе с преступными уклонениями от уплаты налогов.

Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ, по сути, созданы законодательные предпосылки для безнаказанного уклонения от уплаты налогов. Введенная указанным законом ст. 28.1 УПК РФ предусматривает в качестве безоговорочного основания прекращения уголовного преследования виновного возмещение им в полном объеме ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления.

Конструкция введенного указанным законом института освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления не вписывается в традиционную концепцию деятельного раскаяния. В данном случае имеет место усеченный состав деятельного раскаяния, создающий максимально благоприятные для налогоплательщика условия для защиты его интересов в споре с государством¹. Особенность основания для прекращения уголовного преследования (дела) и освобождения лица от уголовной ответственности, предусмотренного ст. 28.1 УПК РФ и соответствующими статьями Особенной части УК РФ, заключается в том, что в него не входит требование о признании обвиняемым своей вины, поскольку допускается продолжение спора относительно начисленных на него налогов (сборов), штрафов, пеней в арбитражном суде. Следовательно не надо доказывать наличие так называемой субъективной стороны деятельного раская-

¹ Александров А. Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах (ст. 28.1 УПК) // Уголовный процесс. 2010. № 2. С. 100.

ния, что обычно требуется при прекращении уголовного преследования по данному основанию, не нужно устанавливать добровольность в действиях обвиняемого (подозреваемого) по уплате начисленных ему сумм. Необходимо лишь погашение виновным лицом задолженности, возникшей в связи с неуплатой налогов, что прямо следует из примечаний к ст. 198, 199 УК РФ, ст. 28.1 УПК РФ. Таким образом, действующее уголовно-процессуальное законодательство сегодня не требует от следователя при расследовании установления истины по уголовному делу о налоговом преступлении, содержание которой составляют четкие, надежные знания о каждом обстоятельстве совершенного преступления, подлежащем доказыванию по уголовному делу согласно закону, которые отражают суть конкретного преступления и являются основанием вынесения приговора.

Возможность привлечения лица к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов зависит от исполнения или неисполнения им требования налогового органа о погашении имеющейся недоимки, а также возникших в связи ней штрафов и пеней. В результате этих изменений серьезно искажается понимание уклонения от уплаты налогов. Можно уклоняться от уплаты налогов, главное – выполнить требование налогового органа об уплате недоимки, а также пеней и штрафов. Если в ходе проверки будет выявлено уклонение от уплаты налогов, но лицо не согласно платить, то оно будет иметь дело со следователем, т. е. под уклонением от уплаты налогов теперь будет пониматься нежелание выплатить суммы, требуемые налоговым органом.

Для действующего УК РФ подобная норма не является новшеством¹. Специальный случай освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений был введен в конце 90-х гг., когда лица, впервые совершившие преступления, предусмотренные ст. 194, 198 и 199 УК РФ, освобождались от уголовной ответственности, если они способствовали раскрытию преступления и полностью возмещали причиненный ущерб. На практике подобная норма действовала в ущерб принципу неотвратимости наказания, поскольку, как и сегодня, предо-

¹ См.: Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. М.: Проспект, 2011. С. 34.

ставляет возможность избежать уголовной ответственности в случае возмещения причиненного ущерба, лишив всякого смысла профилактическое значение уголовно-правового запрета. Сегодня следователи крайне не заинтересованы в возбуждении уголовных дел о налоговых преступлениях из-за большой вероятности их прекращения в связи с возмещением ущерба, что, в свою очередь, ведет к большому количеству отказов в возбуждении уголовных дел по надуманным основаниям. С другой стороны, направление уголовных дел в суд без возмещения ущерба в соответствии с действующей системой оценки СК России оценивается неудовлетворительно и ведет к занижению результатов по выявлению и раскрытию налоговых преступлений.

Существует еще ряд обстоятельств, которые осложняют возможность привлечь лицо к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. Решение о возбуждении уголовного дела может быть принято следственными органами только после того, как недобросовестный налогоплательщик будет привлечен к налоговой ответственности. Однако последний, в свою очередь, сразу после возбуждения уголовного дела в порядке п. 2 ст. 101.2 НК РФ может обжаловать решение налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности. Решение налогового органа в ходе предварительного следствия или на стадии судебного разбирательства по уголовному делу может быть признано недействительным, в том числе по формальным основаниям. Например, лицу, в отношении которого проводилась проверка, не была предоставлена возможность лично или через представителя участвовать в рассмотрении ее материалов. В данном случае из-за действующего режима преюдиции создаются препятствия для дальнейшего расследования дела и привлечения лица к уголовной ответственности.

Кроме того, до тех пор, пока длится гражданский процесс по этому же факту, уголовное дело не может быть возбуждено. Решения, которые принимаются судьями по гражданским, арбитражным делам, в которых устанавливаются какие-либо фактические обстоятельства, создают в дальнейшем непреодолимые препятствия для начала и продолжения уголовно-процессуальной

деятельности¹. В соответствии с разъяснениями пленумов ВС РФ и КС РФ ст. 90 УПК РФ формально подходит к получению доказательств по делам о налоговых преступлениях (п. 23 постановления Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64, постановления КС РФ от 21.12.2011 № 30-П, от 14.07.2005 № 9-П, определения КС РФ от 15.01.2008 № 193-О-П, от 24.11.2005 № 504-О), так как в обход основных правовых ценностей, которые защищаются уголовным правом, ведет к разрешению уголовно-правовых споров через гражданский суд. При этом следует обратить внимание на то, что в российском гражданском процессуальном и арбитражном процессуальном законодательстве, в отличие от уголовного процесса, содержатся менее строгие требования к процедуре доказывания. Так, если стороны признали в результате достигнутого между ними соглашения обстоятельства, то они принимаются арбитражным судом в качестве фактов, которые не требуют доказывания (ч. 2 ст. 70 АПК РФ). Отражение этого в судебном решении может создать процессуальную гарантию от дальнейшего уголовного преследования лица, уклонившегося от уплаты налогов.

Существуют ситуации, когда преступность деяния образуют действия, совершавшиеся не весь проверяемый налоговым органом период времени и не по всем налогам, отраженным в решении налогового органа о привлечении лица к ответственности.

Возможны ситуации, когда лицо, фактически совершившее уклонение от уплаты налогов, не будет привлечено к уголовной ответственности из-за того, что в ряде случаев получить решение налогового органа не представляется возможным. Уже существуют способы уклонения от мер налогового контроля (утеряны документы, налогоплательщик снят с учета, продажа предприятия, слияние, перевод в иной налоговый орган под предлогом перевода бизнеса и т. п.). Кроме того, Налоговый кодекс РФ предусматривает ряд условий, при которых проведение проверки и соответственно принятие решения налоговым органом невозможно (например, истекли сроки давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговое зако-

¹ Александров А., Горюнов В., Пяташев Я. Иммунитет от уголовного преследования // Эж-Юрист. 2013. № 24. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

нодательство запрещает проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период).

Сумма недоимки, отраженная в решении налогового органа, в ряде случаев может не совпадать с выводами органа дознания, что объясняется различными временными периодами, исследуемыми представителями двух ведомств. В случае исследования ими единого налогового периода различие выводов может быть связано с тем, что ревизоры полиции могут составлять заключение с учетом обстоятельств уголовного дела, не выявленных во время налоговой проверки, и наоборот. Размер установления недоимки, вменяемой следствием, не должен быть связан с позицией налогового органа, предоставившего свои материалы, так как в данном случае необходимо руководствоваться доказанностью обстоятельств, послуживших основанием для доначисления суммы налоговых платежей, что на практике не всегда соблюдается. В соответствии с принципом свободы оценки доказательств, предусмотренным ст.17 УПК РФ, следователь, суд и другие публично-правовые участники уголовного судопроизводства оценивают собранные доказательства в совокупности, и никакие доказательства не имеют заранее установленной силы.

Сроки давности привлечения к ответственности, предусмотренные налоговым и уголовным законодательством, не совпадают. Так, в ст. 113 НК РФ установлен трехлетний срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, исчисляемый со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение. За пределами этого срока налоговый орган не вправе применять штрафные санкции. УК РФ предусмотрены иные сроки привлечения к уголовной ответственности. За налоговые преступления средней тяжести он составляет 6 лет после совершения деяния, за тяжкие – 10 лет. Органы следствия в пределах срока давности привлечения к уголовной ответственности вправе расследовать факт уклонения от уплаты налогов в пределах трех финансовых лет подряд. Например, в 2018 г. налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за 2013–2014 гг., поскольку истекли сроки давности (3 года), в то время как в соответствии с уголовным за-

конодательством сроки давности привлечения к ответственности еще не истекли.

Особенностью налоговых преступлений является их отражение только в документах, что затрудняет их выявление правоохранительными органами, которое возможно только путем исследования и анализа представленных налогоплательщиком документов. Сегодня действующее законодательство позволяет практически безнаказанно уничтожать документы, изобличающие налоговых преступников, предусматривая за это лишь уплату штрафа. Кроме того, общее правило хранения документов предусмотрено подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, который обязывает налогоплательщика обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также подтверждающих доходы, расходы и уплаченные налоги в течение четырех лет.

Таким образом, с 01.01.2018 истекает срок хранения документов бухгалтерского и налогового учета, которые относятся к 2013 г., и налогоплательщик получает право такую документацию уничтожить. Представляется, что по истечении сроков хранения документов налоговые органы не вправе их запрашивать. Вывод: лицо уходит от ответственности, так как при производстве по уголовному делу применять расчетный метод исчисления налогов по аналогии, используемый в случаях отсутствия документов у налогоплательщика, нельзя ввиду того, что он не позволяет доказать преступные намерения лица, связанные с уклонением от уплаты налогов.

Кроме названных выше особенностей выявления налоговых преступлений, И.В. Александров предлагает выработать систему взаимосвязанных методов и способов, при функционировании которых возможно успешное выявление налоговых преступлений.

1. Упорядоченная система учета налогоплательщиков и операций, подлежащих налогообложению, которые составляют основу налогового контроля.

2. Налаженная система отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок, позволяющая принести максимальный эффект в выявлении и предупреждении налоговых преступлений при недостаточности кадровых и материальных ресурсов. Сегодня одной из эффективных форм налогового контроля,

позволяющих с наибольшей вероятностью выявить случаи нарушения фискальных интересов государства, являются выездные налоговые проверки, которые, однако, отнимают много времени и человеческих ресурсов. В связи с этим налоговым органам для ограничения пустой, бесполезной работы необходимо тщательно подходить к планированию и отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок (отбирать следует те объекты, у которых вероятность обнаружения налоговых правонарушений представляется наибольшей).

3. Наиболее эффективная система видов, приемов и методов налогового контроля, состоящего в проверке соблюдения налогоплательщиками действующего налогового законодательства.

4. Мотивированная система признаков, которые указывают на наличие у проверяемого налогоплательщика налогового правонарушения.

5. Система гласных и негласных оперативно-розыскных мероприятий, проводимых работниками налоговых органов, позволяющих выявить признаки налоговых преступлений¹.

Существующее сегодня направление по выявлению налоговых преступлений носит фискальный характер и направлено в первую очередь не на выявление налогового преступления, а на установление имеющейся налоговой задолженности перед бюджетом. Из-за недостаточной разработанности необходимых современных методик расследования налоговых преступлений, невладения ими следователями, из-за несовершенства налогового и уголовного законодательства и, как следствие, неоднозначного толкования отдельных его положений существует проблема, когда лицо, совершившее налоговое преступление, может уклониться от наказания. Предполагали, что изменения в уголовном законе, внесенные Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ будут активизировать развитие бизнеса в стране, однако отказ от принципа неотвратимости наказания может привести к обратному эффекту. Одной из особенностей преступлений в сфере налогообложения является то, что они посягают не только на фискальные публично-правовые интересы государства, но и на

¹ См.: Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учеб. пособие для магистров. М.: Юрайт, 2014. С. 255.

экономику страны в целом¹. Добросовестный налогоплательщик оказывается в более невыгодном конкурентном положении, чем недобросовестный, так как сталкивается со снижением доходности. В результате этого он в конечном итоге также может, как и недобросовестный налогоплательщик, уклониться от надлежащего исполнения налоговых обязанностей.

Следует согласиться с мнениями большинства экспертов, что отказ от обеспечения принципа неотвратимости наказания за налоговые преступления создаст их тотальную криминализацию, а в дальнейшем и установление в правосознании налогоплательщиков неверных представлений о допустимости уклонения от уплаты налогов.

Во избежание необоснованного возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении следователю необходимо тщательно изучить собранные в ходе первичной проверки материалы, полученные из налогового органа, оперативно-розыскных подразделений, в необходимых случаях можно воспользоваться помощью бухгалтера, аудитора либо ревизора, получить объяснения у налогоплательщика, а также у лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующего субъекта и подписывавших налоговые декларации. После этого по результатам проведенной проверки принять решение о возбуждении уголовного дела в порядке ст. 146 УПК РФ.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите особенности доследственной проверки материалов об уклонении от уплаты налогов.
2. В чем заключаются основные проблемы в организации проведения доследственной проверки по фактам об уклонении от уплаты налогов?
3. В чем заключаются особенности выявления уклонения от уплаты налогов?
4. Назовите особенности возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях.

¹ См.: Смирнов Г.К. Налоговые преступления: пределы либерализации // <http://www.gazeta-yurist.ru/article.php?i=1781> (дата обращения 15.02.2018).

2.2. Первоначальный этап расследования налоговых преступлений

В настоящее время по уголовным делам о налоговых преступлениях сложился определенный шаблон последовательности действий по их расследованию. Обстоятельствами, подлежащими установлению по данной категории дел, являются: место и время совершения действий по уклонению от уплаты налогов; сокрытые объекты налогообложения; способы уклонения от уплаты налоговых платежей; размер сокрытых объектов налогообложения относительно конкретного срока платежа; субъекты уклонения от уплаты налогов; умысел на совершение налогового преступления.

Методика расследования дел о налоговых преступлениях, безусловно, включает в себя совокупность следственных действий, которые проводятся на первоначальном этапе расследования, а именно: выемка (обыск) документов, компьютерных носителей информации и их осмотр; допросы сотрудников налоговой инспекции, проводивших проверку; допросы руководителя, главного (старшего) бухгалтера и иных должностных лиц организации; очные ставки.

Для успешного расследования дела о налоговом преступлении, предотвращения возможного уничтожения или фальсификации доказательств на первоначальном этапе необходимо своевременно произвести выемку бухгалтерских и иных документов, о чем следователем выносится мотивированное постановление. Выемка документов должна производиться как в бухгалтерии, так и в кабинете руководителя (индивидуального предпринимателя), в правовом и плановом отделах, канцелярии, архиве и т. д. Выемке подлежат, помимо документов бухгалтерской отчетности, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность субъекта, и другие документы, указывающие на нарушения действующего налогового законодательства: регистрационные документы, приказы и распоряжения, должностные инструкции, гражданско-правовые договоры, деловая переписка с контрагентами, налоговым органом, транспортные документы, черновые записи и др. Кроме того, выемке подлежат необходимые документы, относящиеся к преступной деятельности налогоплательщика, из различных вышестоящих и контролирующих организаций, у

контрагентов. В ИФНС России по месту налогового учета налогоплательщика изымаются оригиналы бухгалтерской и налоговой отчетности; в страховых, транспортных компаниях, иных предприятиях – первичные бухгалтерские документы, по факту приобретения или поставки ими товаров и услуг налогоплательщику для подтверждения его доходов и расходов. В ГИБДД, государственное унитарное предприятие технической инвентаризации, регистрационную палату направляются запросы о наличии у налогоплательщика движимого, недвижимого имущества и т. д. Из финансово-кредитных организаций изымаются документы учета операций по расчетным счетам, платежные документы, подтверждающие поступление и расход денежных средств. Иногда при производстве выемки необходима консультация либо помощь специалиста соответствующего профиля, например в сфере компьютерной информации, так как зачастую сведения о финансово-хозяйственной деятельности субъекта могут храниться в памяти персонального компьютера либо внешнего носителя. В подобных случаях выемке подлежат системные блоки компьютеров, электронные носители.

Обыск проводится с целью установления местонахождения вещественных доказательств совершенного преступления, в том числе скрываемых черновых записей, подложных документов, компьютерных носителей информации, на которых могут храниться сведения, имеющие отношение к расследуемому преступлению, а также имущества, подлежащего аресту с целью обеспечения возможного дальнейшего гражданского иска. Вместе с обыском, проводимым по месту работы и жительства налогоплательщика, целесообразно также обыскивать гаражные и складские помещения, дачи, помещения филиалов. При этом обысковые мероприятия должны проводиться по возможности одновременно, с целью предупреждения утечки информации.

После обнаружения и изъятия документов, иных доказательств следователю необходимо провести следственный осмотр, который, в свою очередь, включает и анализ содержания осматриваемых доказательств. При проведении этого следственного действия для составления качественного анализа зачастую требуется привлечение специалистов, обладающих налоговыми, экономическими и бухгалтерскими познаниями. Анализируя пер-

вичные документы, учетные регистры, отчетную документацию, следует обращать внимание на дописки, подчистки, исправления, травления, а также на интеллектуальный подлог, полное или частично отсутствие бухгалтерских документов и учета в целом, ведение «двойной» бухгалтерии¹. Кроме того, при расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях часто возникает необходимость в проведении осмотров жилых помещений, офисов, складских помещений, автомобилей.

До того момента, как следователь приступит к допросу подозреваемых в совершении налогового преступления лиц, в качестве которых фигурируют руководители (их заместители) организаций и главные бухгалтеры, целесообразно изучить акт документальной проверки и приложения к нему, подготовленные сотрудниками налогового органа, а также изъятые в ходе выемок и обысковых мероприятий бухгалтерские, иные документы, черновые записи, результаты ревизий, аудиторских проверок, что позволит предметно провести данное следственное действие и избежать необходимости повторного допроса².

При расследовании налогового преступления допрос является одним из наиболее сложных следственных действий, сущность которого состоит в получении (с соблюдением процессуальных правил) непосредственно от допрашиваемых лиц устных сведений, имеющих значение для дела.

Сложность допроса по делам о налоговых преступлениях заключается в том, что следователю необходимы знания налогового законодательства, познания в сфере бухгалтерского учета, анализа и аудита; зачастую требуется обращаться за консультацией к соответствующим специалистам. Допрашиваемый нередко скрывает известную ему информацию полностью или частично и, как правило, в большинстве случаев не признает свою вину в содеянном.

В рамках уголовного дела допросу подлежат руководитель, главный (старший) бухгалтер, иное лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета, у которых необходимо выяснить: кем

¹ См.: Е.П. Ищенко. Криминалистика: курс лекций. – М.: АСТ-МОСКВА: КОНТРАКТ, 2007. С. 364.

² См.: Аксенов Р.Г., Вязов С.Н. Налоговые преступления в сфере топливно-энергетического комплекса // Уголовный процесс. 2006. № 5. С. 63.

составлялись, подписывались документы бухгалтерской отчетности и расчеты по налоговым платежам; факты искажения сведений в бухгалтерских документах об объектах налогообложения; размеры сокрытых объектов налогообложения и сумма налогов, подлежащая уплате с указанных объектов; согласны ли допрашиваемые с выводами налогового инспектора; наличие умысла, направленного на уклонение от уплаты налоговых платежей, и т. п.

Тактика допроса подозреваемого (обвиняемого) в совершении налогового преступления имеет специфические особенности, обусловливаемые их индивидуальными свойствами, уровнем интеллектуального развития, и определяется в зависимости от особенностей занимаемой должности, рода деятельности.

Необходимо помнить, что выступающие в качестве обвиняемых руководители организаций (фирм, предприятий) и главные (старшие) бухгалтеры – это лица, как правило, с высшим образованием (юридическим, экономическим, техническим). При их допросе тактика следователя должна строиться с учетом знаний подробностей происшедшего и использованием всего арсенала тактических приемов, способных убедить допрашиваемого в нецелесообразности отрицания достоверных фактов.

Лица, обвиняемые в уклонении от уплаты налогов, как правило, являются интеллектуально развитыми людьми, имеющими достаточно высокий социальный статус. Они совершают преступление с прямым умыслом, с корыстной мотивацией, заранее готовятся к совершению преступления, пытаются сокрыть его следы, поэтому установление истины при допросе таких лиц – задача достаточно сложная.

Так, обвиняемый в совершении преступления, предусмотренного п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, директор Ф. имел высшее образование, пятнадцатилетний стаж работы на руководящей должности, ранее не судим и не привлекался к уголовной ответственности, положительно характеризовался по месту жительства и работы, был уверен в том, что ему удастся сокрыть преступление, давал по делу ложные показания, вину в умышленном укло-

нении от уплаты налогов с организации не признал. Однако приговором суда был признан виновным¹.

С тактической точки зрения допрос делится на пять стадий:

– подготовка к допросу (является необходимым условием получения достоверных и полных сведений от допрашиваемого, при подготовке следователь определяет цель и задачи допроса, учитывает обстоятельства (в том числе и психологического характера), определяющие его эффективность);

– установление психологического контакта с допрашиваемым (на установление контакта влияют обстановка допроса, манера поведения следователя, его коммуникабельность, умение владеть собой, его тон в общении, умение вызывать заинтересованность у допрашиваемого к даче правдивых показаний; при установлении психологического контакта большое значение имеют доброжелательность, корректность следователя, его объективность, непредвзятость, готовность внимательно выслушать допрашиваемого, умение снять напряжение в общении и др.);

– свободный рассказ (следователь выслушивает свободный рассказ допрашиваемого);

– вопросно-ответная часть (именно в конфликтной ситуации при допросе в этой части применяется весь арсенал тактических приемов, направленных на «снятие» конфликта или его ослабление, на получение любой информации, имеющей значение для дела, которой обладают допрашиваемые, и особенно на получение правдивых показаний);

– фиксация показаний (в этой стадии также применяются некоторые тактические приемы, способствующие более полному и объективному закреплению полученных показаний, такие как постановка контрольных и уточняющих вопросов, более точное формулирование отдельной части свободного рассказа).

Подготовка следователя к допросу подозреваемого (обвиняемого) предполагает максимальное получение сведений об обстоятельствах, связанных с предметом допроса. Проведение «стихийных» и неподготовленных допросов будет малоэффективно. Допрос об интересующих следствии финансово-хозяйственных

¹ См.: Архив Ростовского районного суда Ярославской области за 2017 г. Дело № 1-4/2017.

операциях производится в большинстве случаев спустя значительное время после их осуществления, что вызывает сложности в их полном восстановлении по содержанию и участвующим в их проведении лицам. Именно поэтому использование при допросе документальной информации позволяет максимально установить все необходимые сведения. В таких случаях требуется подробный письменный план допроса подозреваемого (обвиняемого) с указанием томов, листов и сведений, подлежащих использованию в ходе допроса, что избавит следователя от поиска необходимой информации в материалах уголовного дела в присутствии обвиняемого.

Анализ практики расследования уголовных дел рассматриваемой категории показывает, что в первую очередь целесообразно допрашивать свидетелей, чтобы собрать достаточно данных для допроса подозреваемых (обвиняемых). Допрос свидетелей помогает достоверно установить ряд следующих обстоятельств: порядок ведения на предприятии бухгалтерского учета и представления отчетности, права и обязанности сотрудников, порядок оприходования, хранения и реализации товароматериальных ценностей, порядок сдачи денежной выручки в кассу, места хранения первичных и неофициальных документов. В ходе допроса свидетелей можно получить важные сведения о количестве реализованного товара, об особенностях его погрузки и транспортировки, о деловых контактах и заключаемых сделках и т. п.

Выявление подобных сведений и сопоставление их с фактическими данными, установленными при осмотре и исследовании документов, позволяют подготовиться и успешно осуществить допрос подозреваемых (обвиняемых).

Допрос подозреваемого (обвиняемого) целесообразно осуществлять без промедления, будучи в готовности максимально использовать систему тактических приемов, разработанных в криминалистике для конфликтных ситуаций с дачей заведомо ложных показаний¹. Зачастую подозреваемый (обвиняемый) дает неправдоподобные показания, проверить и опровергнуть которые обычно не представляет труда, если следователь заранее подготовился к допросу и четко знает его предмет. Допрашиваемые

¹ См.: Васильев В.П. Расследование: криминалистические и уголовно-процессуальные проблемы: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 139.

лица, пользуясь недостаточной информированностью следователя, часто пытаются исказить действительный порядок получения доходов от реализации работ, услуг, неправильно представляют структуру документооборота, документальную взаимосвязь между отдельными финансово-хозяйственными операциями. Целью такой тактики подозреваемого (обвиняемого) во многих случаях является направление следствия по ложному пути, стремление минимизировать свою роль в совершении преступления. Тактически целесообразно начинать допрос с исследования доказанного эпизода, тем самым у подозреваемого (обвиняемого) исчезают возможные сомнения в неинформированности следователя. Знание следователем технологического процесса, существующего в той или иной организации, позволяет убедительно опровергать ложные показания подозреваемого (обвиняемого), помогая получению от него правдивых объяснений происшедшего события.

Следователю необходимы хорошие знания норм действующего налогового законодательства, так как подозреваемый (обвиняемый) нередко избирает активную позицию для своей защиты, пытаясь доказать следователю, что последний неверно трактует то или иное положение правового акта, регламентирующего сферу налогообложения.

Следователь должен четко установить: сущность налогового правонарушения и механизм его совершения; период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, к которому данное правонарушение относится; должностных лиц, причастных к совершению указанного правонарушения; наличие права у налогоплательщика на осуществление лицензируемых видов деятельности (номер, дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии); документальное подтверждение фактически осуществляемых налогоплательщиком-организацией или налогоплательщиком – физическим лицом видов деятельности, в том числе запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии; иные обстоятельства, достоверно подтверждающие наличие факта нарушения¹.

¹ См.: Козлов В.А. Первоначальные следственные действия по налоговым преступлениям // Российский следователь. 2003. № 1. С. 10.

Следователь дает оценку стоимостному расхождению между заявленными в налоговых декларациях налогоплательщиком данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, полученными в ходе проверки, устанавливает факты непредставления налогоплательщиком каких-либо документов (предметов, материалов), выясняет, обжаловались ли выводы проверяющего в арбитражный суд и каковы результаты рассмотрения дела, определяет возможный умысел на сокрытие объектов налогообложения и уклонение от уплаты налогов.

Если по уголовному делу о налоговом преступлении проходит несколько обвиняемых, из которых не все готовы к даче признательных показаний, то вначале следует допрашивать обвиняемых, склонных к даче правдивых показаний, к примеру руководителей фирм-дебиторов¹. Если допрашивается второстепенный участник (ранее работавший бухгалтер и др.), то целесообразно выяснить подробные данные о деятельности основных виновников, найти, где сталкиваются их интересы, чтобы использовать это обстоятельство в целях раскрытия преступления.

В следственной практике встречаются парадоксальные ситуации, когда подозреваемый (обвиняемый) дает подробные правдивые показания, но при этом не признает своей вины в совершении преступления.

Так, допрошенная в качестве обвиняемой директор П. показала, что вину свою в сокрытии денежных средств предприятия она не признает, при назначении ее на должность директора приняла предприятие с задолженностью по налоговым платежам, налоги ею платились по мере возможности. Ею по указанию сотрудников администрации района открывались новые расчетные счета, и поступающие на них денежные средства тратились не на уплату налогов, а на хозяйственные нужды, необходимые для нормальной работы предприятия. Допрошенная в качестве свидетеля главный бухгалтер показала, что в 2006 г. на предприятии имелась задолженность по уплате налогов и сборов, в связи с чем на основном расчетном счете предприятия имелась картотека. По указанию директора ею открывались на непродолжительное вре-

¹ См.: Пахомов О.А. Проект методики расследования налоговых преступлений, совершаемых с использованием «страховых схем» // Российский следователь. 2003. № 6. С. 6.

мя новые расчетные счета в банке, куда поступали денежные средства и которые по указанию директора расходовались на хозяйственные нужды, в то время как недоимка по налогам и сборам не платилась. Решение об открытии счетов в банке принималось единолично директором. Вина директора также была подтверждена показаниями свидетелей – работников администрации (они показали, что никаких указаний директору по поводу открытия новых расчетных счетов и цели траты денежных средств предприятия не давали), работников налоговой инспекции, данными выписок из лицевых счетов, балансами расчетов, заключением эксперта и др¹.

Тактика допроса подозреваемого (обвиняемого) должна быть согласована с тактическими приемами проведения других следственных действий и подчинена общей цели расследования. Криминалистикой разработаны разнообразные системы тактических приемов, использование которых позволяет повысить эффективность допроса: внезапность, последовательность, допущение легенды, пресечение лжи, отвлечение внимания (косвенный допрос), создание условий для неправильной оценки недобросовестным допрашиваемым исследуемой ситуации, выжидание, создание «заполненности», вызов.

Кроме того, могут использоваться в качестве психологического воздействия следующие приемы:

- убеждение в неотвратимости установления истины по делу;
- разъяснение закона о смягчающих ответственность обстоятельствах;
- обращение к моральным и нравственным нормам и качествам допрашиваемого;
- создание преувеличенного впечатления об осведомленности следователя;
- использование противоречий в показаниях обвиняемого и его соучастников и т. п.

Характер вопросов, задаваемых подозреваемому (обвиняемому), различен в зависимости от обстоятельств дела и имеющих в распоряжении следователя доказательств. Однако есть

¹ См.: Архив Динского районного суда Краснодарского края за 2008 г. Дело № 1-97/08.

вопросы, которые в обязательном порядке должны быть поставлены перед подозреваемым (обвиняемым) при расследовании преступлений.

1. Вопросы, относящиеся к обстоятельствам совершенного преступления. При этом выясняется, при каких обстоятельствах произошло противоправное деяние, в какое время или какой период, в каком месте и каким образом совершалось, каков характер и размер ущерба, причиненного преступлением, кто принимал участие в совершении и т. п.

2. Вопросы, относящиеся к мотивам преступления. Следователь устанавливает причины, толкнувшие подозреваемого (обвиняемого) совершить противоправное деяние.

3. Вопросы, характеризующие личность подозреваемого (обвиняемого): его прошлая и настоящая деятельность, сведения об его образе жизни, обстоятельства, влияющие на степень и характер ответственности обвиняемого, указанные в ст. 61 и 63 УК РФ).

Ответы на эти вопросы помогут получить представление о преступнике, а также установить соответствие ответов ранее собранным данным. Это в известной мере покажет, насколько допрашиваемое лицо правдиво в своих показаниях.

При производстве допроса возможны различные виды следственных ситуаций, под которыми понимается совокупность данных, характеризующих обстановку, в которой следователю подлежит действовать. Так, в зависимости от занимаемой подозреваемым (обвиняемым) позиции различают следующие:

– подозреваемый (обвиняемый) обладает искомой информацией, может и желает объективно и полно передать эту информацию следователю (бесконфликтная ситуация);

– подозреваемый (обвиняемый) обладает искомой информацией, может объективно и полно передать ее следователю, но по различным причинам не желает передавать ее в полном объеме (конфликтная ситуация без строгого соперничества);

– подозреваемый (обвиняемый) обладает искомой информацией, но умышленно скрывает или искажает ее (конфликтная ситуация со строгим соперничеством);

– подозреваемый (обвиняемый) отказывается от дачи показаний, желая при этом воспользоваться правом, предусмотрен-

ным ст. 51 Конституции РФ (возникает самая сложная ситуация допроса, как в процессуальном плане, так и в психологическом).

Если доказательств достаточно для обвинения в инкриминируемом преступлении, то прежде целесообразно допросить подозреваемого (обвиняемого) по обстоятельствам, связанным с каждым из предъявляемых доказательств, лишив его в дальнейшем возможности опровергнуть это доказательство или изменить показания, использовав доказательство в свою пользу (тактика постановки «отсекающих» вопросов)¹.

Нередко бывает, что часть документов в уголовном деле по тем или иным причинам отсутствует (например, в связи с тем, что проводятся различного вида криминалистические экспертизы – бухгалтерская, почерковедческая и т. п.), поэтому если существует возможность предъявить доказательства в их логической последовательности (сначала первичные документы и показания свидетеля, их оформлявшего, потом учетно-финансовые документы и показания кассира и ответственного лица, принявших товар и выплативших деньги, после этого показания бухгалтера и соучастников), то обычно в начале представляются доказательства, касающиеся второстепенных обстоятельств, затем – более значимых. Однако с учетом личностных особенностей может быть избран обратный порядок. Не подготавливая к этому допрашиваемого, используя эффект внезапности, следователь, например, предъявляет руководителю показания главного бухгалтера, изобличающие первого в финансовых нарушениях и сокрытии налогов. Однако в дополнение к такому вескому доказательству должны иметься и другие, хотя бы второстепенные, позволяющие создать полную картину осведомленности и доказанности содеянного.

Создание впечатления о полной осведомленности основано на эффекте домысливания. Располагая сведениями о второстепенном обстоятельстве, например о продаже продукции, не отраженной в бухгалтерских документах, можно задавать вопросы таким образом, как будто это единственное, что интересует следователя. В подобных ситуациях для изобличения и подтверждения умысла в ходе допроса целесообразно использовать информацию о явных признаках налогового преступления, указанного выше.

¹ См.: Аксенов Р.Г., Вязов С.Н. Указ. соч. С. 63.

Кроме того, эффективен применять прием анализа хозяйственных сделок предприятия, свидетельствующих о возможном уклонении от уплаты налогов, совместно с допрашиваемым.

Помимо логических приемов допроса, могут быть использованы и способы эмоционального воздействия. Кроме разнообразных методов убеждения в необходимости дачи признательных показаний, которые, как правило, по данным делам не действуют, целесообразно применять приемы разжигания конфликта между обвиняемыми на основе имеющихся между ними или искусственно обостренных противоречий. Среди лиц, совершающих экономические преступления, расхождения основаны на корыстно-собственнических интересах. Однако необходимо отметить, что использование различного рода приемов эмоционального воздействия чревато нарушением психологического контакта.

Документы, свидетельствующие о совершении преступления, целесообразно предъявлять после допроса лица по всем обстоятельствам, в том числе и связанным с документами¹. В целях восстановления в памяти допрашиваемого интересующих сведений желательно предоставлять ему частичную информацию, но не документы в целом. Пределы восстановления информации допрашиваемого определяются возможной необходимостью сохранить доказательственное значение изобличающих во лжи документов. В противном случае необходимо проводить допросы других лиц, имеющих достоверную информацию об интересующем следствии факте.

При допросе подозреваемых (обвиняемых), уклоняющихся от дачи показаний, рекомендуется использовать аудиозапись допроса свидетелей, которые дают правдивые показания об обстоятельствах уклонения от уплаты налогов.

В завершение следует обратить внимание, что следователем на первоначальном этапе расследования налогового преступления при наличии противоречий в показаниях руководителя и главного бухгалтера, или главного бухгалтера и иных счетных работников, или других лиц может быть проведена очная ставка. Следователь должен решить вопрос о целесообразности ее про-

¹ См.: Пахомов О.А. Проект методики расследования налоговых преступлений, совершаемых с использованием «страховых схем» // Российский следователь. 2003. № 6. С. 59.

ведения, ответив на ряд вопросов: возможно ли устранение имеющихся противоречий другим путем, не приведет ли она к последующему отказу свидетеля от данных им ранее правдивых показаний, насколько будет оправдан следственный риск.

Анализ судебно-следственной практики показывает, что рассмотренные выше следственные действия выступают основными средствами доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях, в связи с чем следователю необходимо с особой ответственностью и внимательностью подходить к их проведению в процессе расследования данных преступлений.

Вопросы для самоконтроля

1. Охарактеризуйте первоначальный этап расследования налоговых преступлений.
2. Назовите обстоятельства, подлежащие установлению при расследовании уклонения от уплаты налогов.
3. Какие обстоятельства являются наиболее важными в процессе доказывания по делу и какими действиями они могут быть установлены?

2.3. Последующий этап расследования налоговых преступлений

Успешное расследование уголовных дел о налоговых преступлениях невозможно без использования специальных познаний. По уголовным делам данной категории одним из основных следственных действий является назначение и производство судебных экспертиз. Как показывает анализ следственной практики, при расследовании этих преступлений зачастую возникает необходимость назначения различных экспертиз, основными из которых являются судебно-экономические экспертизы, представляющие собой вид экспертных исследований, которые объединены совокупностью знаний различных наук экономического профиля. Необходимость производства экспертиз этого класса вызвана большим ростом налоговых преступлений, видоизменением способов их совершения и сокрытия. Кроме того, в процессе расследования уголовных дел о налоговых преступлениях следова-

телю необходимо осуществить проверку большого количества финансово-хозяйственных операций, которые содержатся в бухгалтерских документах, проанализировать эту информацию в целях обнаружения признаков налогового преступления, что, несомненно, требует специальных познаний в области налогообложения.

Для этих целей следователям рекомендуется привлекать специалистов и экспертов, как государственных, так и негосударственных экспертных учреждений¹, которые позволят определить размер причиненного ущерба бюджетной системе государства, способы совершения налоговых преступлений, выявить и устранить детерминанты, способствующие их совершению. Без специального анализа способов совершения и сокрытия налоговых преступлений невозможно доказать вину субъектов, совершивших указанные преступления. В соответствии с п. 23 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» к числу доказательств, указывающих на наличие или отсутствие в содеянном признаков налоговых преступлений, наряду с заключениями экспертов, могут быть акты проверок исполнения налогового законодательства, иные формы проведения налогового контроля органами, уполномоченными на это законодательством, а также материалы проверок исполнения законодательства о налогах и сборах иных органов. В случае возникновения сомнений у следователя в достоверности выводов, изложенных в акте налоговой проверки, когда для их анализа требуются специальные экономические познания, а также при возникновении вновь открывшихся обстоятельств по уголовным делам проводятся судебно-экономические экспертизы².

В результате опроса следователей, осуществляющих расследование налоговых преступлений, было установлено, что по уго-

¹См.: Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012.

² Судебно-экономическая экспертиза представляет собой уголовно-процессуальное действие, проводимое в установленном законом порядке, основывающееся на специализированном исследовании экономической деятельности хозяйствующего субъекта на основании финансово-хозяйственной документации, осуществляемое с использованием специальных познаний в области экономики, финансов и налогообложения с целью установления фактических данных о совершенных хозяйственных операциях.

ловным делам данной категории ими не всегда вовремя назначаются экспертные исследования, требующие для своего проведения продолжительного времени. Подготовка и назначение судебно-экономических экспертиз продолжает порождать затруднения как в оформлении направляемых на экспертизу материалов (в том числе и в постановке на разрешение эксперта вопросов), так и в определении вида назначаемой экспертизы. Следователи часто затрудняются в определении того, какую экспертизу назначить – бухгалтерскую, финансовую или налоговую. Регулярно встречающейся ошибкой, связанной с организацией производства судебно-экономической экспертизы, является несоответствие наименования рода (вида) судебно-экономической экспертизы (согласно постановлению о назначении экспертизы) и содержания поставленных перед экспертом вопросов¹. Зачастую назначаемая следователем экспертиза носит название экономической, а уже в ходе проведения экспертных действий осуществляется конкретизация экономической специальности.

В настоящее время среди ученых отсутствует единое мнение по вопросу классификации судебно-экономических экспертиз, что во многом приводит к проблемам в практической деятельности. Так, М.М. Виноградова, М.Г. Нерсесян считают, что в зависимости от направления исследования и решаемых вопросов экономические экспертизы подразделяются на бухгалтерские и финансово-экономические². Е.Р. Россинская выделяет судебно-бухгалтерскую, судебную финансово-экономическую, судебную инженерно-экономическую экспертизы³, А.М. Зинин, Н.П. Майлис – судебно-бухгалтерскую, судебную финансово-экономическую и судебную инженерно-экономическую экспертизы⁴, Д.Б. Игнатьев – судебно-бухгалтерскую, судебную финансово-экономическую, судебную товароведческую и судебную налого-

¹ См.: Судебная экспертиза: типичные ошибки / Е.И. Галяшина, В.В. Голикова, Е.Н. Дмитриев и др.; под ред. Е.Р. Россинской. М.: Проспект, 2012.

² Виноградова М.М., Нерсесян М.Г. Экономическая экспертиза – ее виды и возможности // ЭЖ-Юрист. 2005. № 46. Доступ из справочной правовой системы Консультант Плюс.

³ Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. М.: Норма: Инфра-М, 2011. С. 496–509.

⁴ Зинин А.М., Майлис Н.П. Судебная экспертиза. М., 2002. С.58.

ведческую экспертизы¹, С.В. Пахомов, В.Г. Сидоренко – судебно-бухгалтерскую, судебную финансово-экономическую и судебно-налоговую экспертизы², Д.А. Суслов, Е.В. Егорова и К.Е. Сальников – судебную бухгалтерскую и финансово-экономическую экспертизы, к видам последней они относят налоговую, финансово-аналитическую и финансово-кредитную экспертизы³.

Единый подход к классификации судебных экспертиз экономического профиля отсутствует и в судебно-экспертных учреждениях МВД России и Минюста России.⁴ В составе Российского федерального центра судебной экспертизы при Министерстве юстиции России есть отдел судебно-экономических экспертиз. Главная задача указанного отдела состоит в производстве бухгалтерской и финансово-экономической экспертиз. В соответствии с утвержденной в МВД России классификацией экспертами-экономистами производятся экспертизы следующих родов: бухгалтерские, налоговые, финансово-аналитические и финансово-кредитные⁵.

Следователи, осуществляющие расследование уголовных дел данной категории, из-за слабой проработки вопросов, которые связаны с применением в расследовании налоговых преступлений специальных познаний в области экономики, финансов и налогообложения, не могут сегодня получить ответы на эти вопросы. По результатам проведенных опросов следователей на территории Краснодарского края наиболее распространенными

¹ Игнатъев Д.Б. Документы как доказательства по делам о налоговых преступлениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2001.

² Пахомов С.В., Сидоренко В.Г. Расследование преступлений в сфере налогообложения: учеб. пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2006. С. 58–59.

³ Суслов Д.А., Егорова Е.В., Сальников К.Е. Финансово-экономическая экспертиза. М.: Элит, 2007. С. 18–29.

⁴ См.: Шапиро Л.Г. Использование судебно-налоговых экспертиз при расследовании преступлений в сфере налогообложения // Пробелы в российском законодательстве. 2008. № 1. С. 391.

⁵ См.: Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России: приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237; Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел РФ: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

родами (видами) судебно-экономических экспертиз, назначаемых по делам о налоговых преступлениях, являются судебно-бухгалтерские, судебно-финансовые и судебные финансово-экономические экспертизы. Характер и содержание поставленных перед экспертом вопросов практически не отличаются либо вообще не связаны с предметом того или иного исследования. У следователей нет единого мнения относительно наименования рода (вида) судебно-экономических экспертиз, назначаемых по уголовным делам о налоговых преступлениях. Кроме того, возникают сложности и с правильной формулировкой выносимых на разрешение эксперта вопросов.

В настоящее время не существует единой и четкой классификации и судебно-экономических экспертиз в науке и практической деятельности, что объясняется различными подходами к определению их основания. Л.Г. Шапиро отмечает, что в качестве критерия классификации указанных экспертиз целесообразно использовать знания, полученные в рамках высшего профессионального образования по какой-либо конкретной специальности экономического характера, основу которых составляют общепрофессиональные знания и дисциплины специализации, включающие знания теории, навыки и умения и используемые сторонами, а также судом в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством¹.

Кроме того, для единообразного понимания и применения в практической деятельности необходимо четко определить наименование рода (вида) судебно-экономических экспертиз, назначаемых и проводимых при расследовании налоговых преступлений, круг вопросов, выносимых на разрешение эксперту при назначении указанных экспертиз. В этих целях полагаем целесообразным внести соответствующие изменения в перечни проводимых судебных экспертиз экономического класса, утвержденные указанными выше приказами МВД России и Минюста России, внедрить единую структуру экономического класса судебных экспертиз, которая будет включать в себя такие роды (виды) экспертных

¹ Шапиро Л.Г. Указ .соч. С. 391.

исследований, как бухгалтерская, финансово-экономическая и налоговая экспертизы.

Предметом судебно-экономических экспертиз являются фактические данные, устанавливаемые экспертом на основе специальных познаний в области экономики, финансов и налогообложения, и исследования материалов уголовного дела.

Объекты экспертного исследования являются важным понятием экспертной деятельности, от качества и полноты набора которых для предоставления на исследование во многом зависят скорость и возможность дачи ответа на поставленные вопросы. Объектом экспертного исследования экономического класса экспертиз являются материальные носители информации, включая первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, документы налогового учета, регистры учета индивидуального предпринимателя, бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также «черновые» записи, заключения экспертов других специальностей, протоколы допросов и другие документы, позволяющие решить поставленные перед экспертизой задачи. Задачей экспертизы экономического класса является решение вопросов, которые связаны с соблюдением требований законодательства в экономической сфере, поставленных перед экспертом соответствующей специальности.

При назначении экспертизы как для следователя, так и для эксперта крайне важна правильная формулировка вопросов, содержание которых определяется необходимостью установить истину по конкретному уголовному делу¹. Вопросы, которые ставятся следователем перед экспертом, должны соответствовать виду назначаемой экспертизы.

В зависимости от непосредственного предмета исследования, по нашему мнению, следует выделить три рода (вида) судебно-экономических экспертиз: судебная бухгалтерская, судебная финансово-экономическая и судебная налоговая экспертизы. При определении рода (вида) судебно-экономических экспертиз следователем должны учитываться предметная нацеленность

¹ См.: Козлов В.А. Первоначальные следственные действия по налоговым преступлениям // Российский следователь. 2003. № 1. С. 10–11.

соответствующих исследований и обстоятельства, которые подлежат установлению в рамках расследования уголовного дела.

Предмет исследования судебно-бухгалтерской экспертизы составляют операции бухгалтерского учета, которые отражают отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности субъекта. Задачами указанной экспертизы являются: проверка и установление фактического размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств; проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров; выявление случаев нарушения финансовой дисциплины; определение соответствия совершенных операций правовым нормам; определение размера материального ущерба, причиненного в результате совершенных преступлений; определение правильности или ошибочности методики учета, применяемой на данном предприятии; выявление нарушений правил учета и отчетности; установление правильности или ошибочности методики проведения документальной ревизии; установление условий, способствующих совершению злоупотреблений¹.

Существенным недостатком бухгалтерской экспертизы является то, что при совершении налоговых преступлений бухгалтерский учет может либо отсутствовать, либо содержать сведения о финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта не в полном объеме, что существенно ограничивает возможности проведения данного рода (вида) судебно-экономических экспертиз, так как в компетенцию эксперта восстановление учета не входит. Отсутствие бухгалтерского учета является средством совершения, способом сокрытия налогового преступления.

Когда возможности бухгалтерской экспертизы ограничены, назначается финансово-экономическая экспертиза, предметом которой являются: исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта; исследование признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам хозяйствующего субъекта; исследование расчета долевого участия учредителей (акционеров) в

¹ См.: Козлов В.А. Указ.соч. С.11.

имуществе и распределяемой прибыли хозяйствующего субъекта; исследование признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, характеризующих платежеспособность, кредитоспособность, использование и возвратность кредитов хозяйствующего субъекта; исследование показателей, характеризующих формирование размера (величины) оплаты труда с целью установления отклонений от действующих норм¹.

Необходимо отметить, что указанные выше экспертизы не имеют предметом своего исследования исполнение обязанностей по исчислению и уплате налогов, однако изучение признаков и способов фальсификации финансовых показателей, которые характеризуют платежеспособность хозяйствующего субъекта, могут разрешить вопросы, возникающие при расследовании составов преступлений, предусмотренных ст. 199.1 и 199.2 УК РФ.

Учитывая специфику налоговых преступлений, характеризующихся привлечением специальных познаний в рассматриваемой сфере, а также противоречивую практику назначения и проведения судебных экспертиз, следует назначать экспертизу, отражающую предмет рассмотрения – сферу налогообложения. Все чаще в практике расследования таких преступлений привлекаются специальные познания в указанной сфере и, следовательно, сама экспертиза приобрела целевое определение – налоговая. Она охватывает сферу познаний судебно-бухгалтерской и финансово-экономической экспертиз через призму потребностей расследования². Предметом указанной экспертизы является исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов хозяйствующим субъектом. К основным задачам судебной налоговой экспертизы относятся: выявление соответствия сформированной налогоплательщиком налоговой базы по тому или иному виду налога за отчетный период требованиям действовавшего в исследуемый период налогового законодательства; установление нарушений налогового законодательства; обнаружение документального подтверждения факта нарушения законодательства в сфере налогообложения, выявленного в ходе налоговой проверки. Налоговая экспертиза является основной экспертизой при рас-

¹ См.: Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования) М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2011. С. 142–143.

² Пахомов С.В., Сидоренко В.Г. Указ. соч. С. 59.

следовании налоговых преступлений, так как целью ее проведения является полное и всестороннее установление всех обстоятельств, связанных с налоговыми преступлениями, на стадии предварительного расследования.

В целях повышения качества подготовки материалов на экспертизу, во избежание возможного отказа эксперта от проведения исследования полностью или в части поставленных вопросов, а также исключения оснований для заявления им ходатайств о предоставлении дополнительных материалов и документов, что повлечет затягивание сроков проведения экспертизы, рекомендуется до назначения экспертизы получать от соответствующих экспертов консультации по поводу правильной формулировки вопросов, состава материалов и документов на предмет их достаточности. Консультацию может дать только сотрудник, который не будет принимать участия в производстве данной экспертизы.

Рассмотренные выше основные виды судебных экспертиз, назначаемые при расследовании налоговых преступлений, могут применяться в комплексе или последовательно. В практике имеют место случаи, когда при проведении указанных исследований возникает необходимость в привлечении специалистов и из других областей науки.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие виды экспертиз проводятся по делам о налоговых преступлениях?
2. В чем заключаются основные проблемы при назначении судебных экспертиз при расследовании налоговых преступлений?

2.4. Особенности взаимодействия следственных, оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля

Отличительной чертой налоговых преступлений является возникающая необходимость взаимодействия при их выявлении и расследовании следственных, оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля. В настоящее время уголовные дела о налоговых преступлениях возбуждаются не только

на основании материалов, предоставляемых органами налогового контроля, но и на основании других источников информации, в том числе по результатам оперативно-розыскной деятельности. Вступивший в силу Федеральный закон¹ от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ кардинально изменил порядок возбуждения уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, были приняты новые межведомственные нормативные правовые акты, регламентирующие порядок взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов.

В криминалистике до сих пор не сложилось единого, общепризнанного мнения о понятии взаимодействия. Наиболее мотивированным, по нашему мнению, является определение, данное Н.П. Яблоковым, который под взаимодействием правоохранительных и контролирующих органов понимает основанную на законе и согласованную (по целям, месту, времени и компетентности) совместную деятельность указанных органов, направленную на раскрытие преступлений и решение розыскных, профилактических и иных задач расследования². Данное взаимодействие может осуществляться на различных этапах деятельности этих органов и заключается в обмене информацией, содержащей сведения о наличии признаков налогового правонарушения (преступления) в соответствии с нормами налогового законодательства, участии органов внутренних дел в совместных выездных проверках вместе с налоговыми органами, осуществлении документирования выявленных нарушений налогового законодательства при проведении контрольно-проверочных мероприятий и т. д. Взаимодействие между налоговыми и правоохранительными органами осуществляется также при расследовании налоговых преступлений.

Информационное взаимодействие налоговых и правоохранительных органов предусмотрено нормами налогового законодательства, о котором ранее уже упоминалось при рассмотрении параграфа 2.1 настоящего пособия, а также межведомственными и ведомственными актами и направлено на совместную борьбу с

¹ См.: О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: федер. закон от 22 окт. 2014 г. № 308-ФЗ. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² Яблоков Н.П. Криминалистика: учеб. М.: Норма, 2008. С. 76.

преступлениями в сфере налогообложения и предотвращения их укрытия от системы единого учета преступлений. Так, орган налогового контроля в течение 10 дней направляет в следственный орган материалы, содержащие признаки налогового преступления для решения вопроса о возбуждении уголовного дела о преступлении, предусмотренном ст. 198–199.2 УК РФ, если по истечении двух месяцев со дня, когда истек срок исполнения требования об уплате налоговых платежей, направленного в адрес налогоплательщика в соответствии с решением о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, им не были уплачены в полном объеме указанные в требовании налогового органа суммы недоимки, соответствующих пеней и штрафов (п. 3 ст. 32 НК РФ). При этом в соответствии с письмом ФНС России от 29.12.2011 № АС-4-2/22500 «О порядке применения положений пункта 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации» не является нарушением прав и законных интересов налогоплательщика направление указанных материалов в следственные органы, так как это не предопределяет выводы следственных органов о возбуждении уголовного дела в отношении налогоплательщика и не возлагает на него каких-либо обязанностей, которые не предусмотрены налоговым законодательством¹.

Эти материалы ФНС России рекомендуется направлять в следственный орган, расположенный на одной территории с налоговым органом, которым выявлены факты, позволяющие предполагать совершение налогового преступления, в противном случае, в соответствии с ч. 5 ст. 152 УПК РФ, они подлежат направлению следственным органом по подследственности.

Подобная обязанность предусмотрена и для органов внутренних дел, следственных органов, когда при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, которые в соответствии с налоговым законодательством отнесены к полномочиям органов налогового контроля, они обязаны в течение 10 дней с момента, когда эти обстоятельства стали им известны, направить материалы в надлежащий налоговый орган для принятия по ним решения (п. 2 ст. 36 НК РФ).

¹ О порядке применения положений пункта 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 29 дек. 2011 г. № АС-4-2/22500. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Порядок взаимодействия следственных органов и органов налогового контроля по вопросам выявления, предупреждения, пресечения и расследования налоговых преступлений, усиления налоговой дисциплины в экономической сфере и обеспечения своевременности и полноты уплаты налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации определяется Соглашением о взаимодействии между Следственным комитетом РФ и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 № 101-162-12/ММВ-27-2/3¹, процессуальный порядок информирования налоговыми органами органов внутренних дел и следственных органов предусмотрен письмом Минфина России от 21.08.2012 № АС-4-2/13747@².

Совместным приказом МВД России, ФНС России, СК России от 03.09.2013 № ММВ-7-4/306/61/663@ «О создании межведомственных рабочих групп»³ регламентирован вопрос о создании межведомственных рабочих групп в целях эффективного взаимодействия указанных органов по вопросам выявления, предупреждения, документирования, пресечения и расследования нарушений налогового законодательства, противоправных действий при государственной регистрации и банкротстве юридических лиц, имеющих признаки преступлений.

В соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Участвующие в совместных проверках органы внутренних дел при выявлении налоговых преступлений проводят гласные и негласные оперативно-розыскные мероприятия, осуществляют документирование. Собранные впоследствии материалы проверки, содержащие признаки налогового преступления, следственные органы используют при возбуждении и расследовании уголовных дел о налоговых

¹ Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 февр. 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3. Документ не опубликован. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² О направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовных дел в следственные органы и органы внутренних дел: письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21 авг. 2012 г. № АС-4-2/13747@. Документ не опубликован. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

³ О создании межведомственных рабочих групп: приказ МВД России, ФНС России, СК России от 3 сент. 2013 г. № ММВ-7-4/306/61/663@. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70346230/> (дата обращения: 20.08.2018).

преступлениях. Данная деятельность при проведении контрольно-проверочных мероприятий, направленных на выявление, предупреждение, пресечение налоговых правонарушений и преступлений регламентируется совместным межведомственным приказом МВД России и ФНС России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений»¹. В приказе определено, что при наличии у налогового органа сведений о возможных фактах нарушения налогового законодательства со стороны налогоплательщика, в случае возникновения потребности привлечения сотрудников органов внутренних дел для участия в осуществлении конкретных действий налогового контроля, для оказания содействия работникам органа налогового контроля в орган внутренних дел может быть направлен мотивированный запрос о совместном проведении налоговой проверки. Кроме того, в случае предоставления органом внутренних дел налоговому органу сведений, содержащих признаки несоблюдения налогового законодательства, в отношении налогоплательщика должна быть назначена выездная налоговая проверка.

Однако выше названным совместным приказом МВД России и ФНС России круг полномочий органов внутренних дел ограничен только участием в проведении контрольно-проверочных мероприятий по запросам налоговых органов по исходящей от них же инициативе и принятию документов в случае выявления сотрудниками налоговых органов фактов налоговых преступлений. Это позволяет констатировать, что данный приказ не отвечает требованиям современного времени и требует переработки в части объединения в борьбе с преступлениями в сфере налогообложения, в том числе и Следственного комитета РФ, и расширения при проведении контрольно-проверочных мероприятий полномочий сотрудников оперативных подразделений органов внутренних дел в соответствии с Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности». Кроме того,

¹ Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: приказ МВД России от 30 июня 2009 г. № 495, ФНС России № ММ-7-2-347. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

необходимо привлекать сотрудников органов внутренних дел к участию не только в выездных налоговых проверках, но и камеральных.

Привлечение сотрудников органов внутренних дел к проведению налоговых проверок значительно увеличивает возможности и повышает контроль за выполнением конституционной обязанности по уплате налоговых платежей в бюджетную систему государства. Кроме того, налоговый орган не всегда заблаговременно уведомляет орган внутренних дел о планируемых и проводимых мероприятиях налогового контроля с целью предотвращения возможной утраты информации из последнего. В качестве недостатков взаимодействия следует назвать и отсутствие удаленного доступа органов внутренних дел к информационным ресурсам ФНС России и, наоборот, отказ либо затягивание сроков налоговыми органами по предоставлению информации, запрашиваемой сотрудниками органов внутренних дел.

Расследование налоговых преступлений невозможно без взаимодействия следователя с налоговыми органами. При установлении в ходе осуществления оперативно-розыскной деятельности, расследования уголовного дела обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, органы внутренних дел, следственные органы в соответствии со ст. 36 НК РФ обязаны направить соответствующую информацию в территориальные органы ФНС России. В случае подтверждения информации и установления признаков налогового преступления органы налогового контроля направляют данные материалы в органы предварительного следствия по подследственности. По результатам проведенной проверки следственные органы направляют уведомление в налоговые органы о принятом решении – о возбуждении уголовного дела либо об отказе в возбуждении уголовного дела. В случае если направленных в адрес следственного органа документов недостаточно для принятия процессуального решения, следователем в адрес территориального органа ФНС России направляется мотивированный запрос о предоставлении дополнительных документов. В срок до 7 дней в адрес следственного органа должны быть направлены заверенные надлежащим образом налоговым органом документы.

В соответствии с п. 13 приказа Генеральной прокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015 «Об утверждении Инструкции по орга-

низации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями» налоговые органы обязаны уведомить следственные органы об обращении налогоплательщика в суд с заявлением о признании решения налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности недействительным, о принятых обеспечительных мерах в соответствии со ст. 101 НК РФ и об их отмене, а также о принятых судом обеспечительных мерах в форме приостановления действия решения налогового органа, при этом последнее основанием для отказа в возбуждении уголовного дела не является¹.

После возбуждения уголовного дела следователем в целях дальнейшего обеспечения возмещения причиненного налоговым преступлением ущерба бюджетной системе Российской Федерации устанавливается имущество, в том числе посредством направления органу дознания поручений о проведении необходимых оперативно-розыскных мероприятий, целью которых является установление имущества, за счет которого может быть возмещен ущерб. По установлении указанного имущества на него впоследствии в порядке ст. 115 УПК РФ накладывается арест.

ФНС России в целях повышения результативности подготовки и направления в органы внутренних дел и следственные органы материалов, которые содержат сведения, позволяющие предполагать совершение налогоплательщиком преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, издано письмо № ГД-4-8/9849 от 06.06.2016², определяющее их полномочия. В указанном письме определены признаки, источники информации и обстоятельства, которые свидетельствуют о сокрытии денежных средств или имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налоговых платежей.

¹ Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями: приказ Генеральной прокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

² Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случае выявления признаков налоговых преступлений: письмо ФНС России от 2 июня 2016 г. № ГД-4-8/9849. Документ не опубликован. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

В настоящее время, несмотря на динамично развивающиеся взаимоотношения налоговых и следственных органов в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, продолжают оставаться проблемы, связанные с недостаточной согласованностью, а иногда и с противоречием отдельных положений НК РФ и уголовного законодательства. Кроме того, неодинаковы и ключевые принципы расчета сумм недоимки по налоговым платежам в уголовном и налоговом производстве, где в рамках последнего может применяться расчетный метод – усредненная сумма недоимки по налоговым платежам, которая определяется с учетом финансовых показателей аналогичных налогоплательщиков. В налоговом производстве также действует теория ответственности за недобросовестного контрагента, когда налогоплательщик, не проявивший должную осознанность и осмотрительность при совершении сделок с недобросовестным контрагентом, может быть привлечен к налоговой ответственности.

Анализ судебно-следственной практики по предупреждению, выявлению, раскрытию и расследованию налоговых преступлений свидетельствует о неудовлетворительном состоянии взаимодействия следственных органов с сотрудниками оперативно-розыскных подразделений, отсутствии комплексного подхода в решении задач охраны интересов государства, обеспечении прав и свобод граждан, из-за чего нередко налоговые преступления остаются нераскрытыми¹. Уровень профессиональной подготовки следователей и сотрудников оперативно-розыскных подразделений, практика их совместной работы не отвечают уровню и скорости развития преступности в сфере налогообложения, которая приобретает сегодня угрожающие масштабы, преступники овладевают обширными знаниями в различных областях общественной жизни, в том числе правовой, экономической. Общение с представителями организаций (руководителями, главными бухгалтерами), проведение различного рода следственных и оперативно-розыскных действий требуют от следственных и оперативно-розыскных подразделений достаточно серьезных знаний в области налогообложения, аудита, иных экономических и право-

¹ См.: Клименко И.И. О некоторых проблемах взаимодействия следователей и органа дознания // Адвокатская практика. 2007. № 1. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

вых знаний, которых у них явно недостаточно, необходимо получение второго профильного экономического образования. Тех знаний, которыми они обладают, недостаточно для ведения предметной беседы, формулирования интересующих вопросов, осознания и осмысления полученных ответов.

Налоговые преступления, как правило, совершаются латентно, с применением разнообразных документальных ухищрений, значительно затрудняющих их обнаружение. Указанные обстоятельства требуют от правоохранительных органов применения современных эффективных и разнообразных средств выявления и раскрытия преступлений данной категории.

Многолетний опыт борьбы с налоговой преступностью показывает, что раскрытие и расследование преступлений одними лишь процессуальными средствами бывает весьма затруднительным, а нередко и невозможным. Именно поэтому на оперативно-розыскные подразделения законом возлагается обязанность проведения необходимых оперативно-розыскных мероприятий в целях обнаружения налоговых преступлений и лиц, их совершивших. Качество оперативно-розыскных мероприятий напрямую зависит от уровня профессионализма оперативного работника по сбору информации об активах и имуществе лиц, нарушающих налоговое законодательство России, о лицах, совершающих уклонение от уплаты налогов, способах и методах совершения указанных преступлений.

Известно, что следственные и оперативно-розыскные подразделения обладают специфическими, только им присущими средствами и методами раскрытия преступлений, поэтому чрезвычайно важно, чтобы эти возможности использовались не разрозненно, а комплексно, посредством рационального сочетания соответствующих мер¹. Орган дознания при взаимодействии со следователем при расследовании налоговых преступлений имеет главной своей целью сбор информации, ориентирующей следствие на получение процессуальных доказательств виновности подозреваемого лица. Следователь, в свою очередь, получает возможность использовать эту информацию в целях получения

¹ См.: Криминалистика: учеб. / под общ. ред. А.Г. Филиппова. М.: Высшее образование, 2009. С. 284.

процессуальных доказательств, способствующих изобличению виновного. Однако взаимодействие предполагает также и четкое разграничение прав и обязанностей между участниками такой совместной деятельности. Каждый из них, действуя в рамках своей компетенции, с помощью своих средств и методов, в конечном итоге стремится к достижению единой цели – быстрому и полному раскрытию преступлений и изобличению виновных.

Взаимодействие следователя с сотрудниками оперативно-розыскных подразделений может осуществляться в следующих формах¹:

- выполнение письменных поручений следователя (ст. 38 УПК РФ) о проведении оперативно-розыскных мероприятий и иных поручений;

- своевременный взаимный обмен полученной информацией;

- совместное проведение отдельных следственных действий и криминалистических операций;

- проведение неотложных следственных действий по уголовным делам, по которым производство предварительного следствия обязательно (ст. 40, 157 УПК РФ);

- совместная деятельность в ходе расследования, осуществляемого группой следователей (ст. 163 УПК РФ);

- совместное обсуждение результатов проведения следственной и оперативно-розыскной работы.

В зависимости от правовой регламентации различают процессуальные и непроцессуальные (организационно-тактические) формы взаимодействия.

При процессуальном взаимодействии орган дознания выполняет оперативно-розыскные мероприятия по поручению следователя, оказывает помощь в производстве следственных действий, работает со сведущими лицами, осуществляет розыск по поручению следователя лиц и объектов, содействие в реализации предусмотренных законом мер процессуального принуждения (п. 4 ч. 2 ст. 38 УПК РФ). Наиболее важные процессуальные действия, такие как вынесение постановления о привлечении в качестве обвиняемого, предъявление обвинения, допрос обвиняемого,

¹ Яблоков Н.П. Указ. соч. С. 76.

следственные осмотры, очные ставки, арест, назначение судебных экспертиз, следователь проводит самостоятельно.

Наиболее эффективной формой процессуального взаимодействия следователя с органом дознания при расследовании налоговых преступлений служит создание следственно-оперативной группы (СОГ), позволяющей оптимально объединять и согласовывать их усилия и возможности.

В ходе непроцессуального взаимодействия следователь и сотрудники оперативно-розыскного подразделения выполняют функции, предусмотренные не уголовно-процессуальным законодательством, а ведомственными нормативными актами: приказами, инструкциями, указаниями. В частности, взаимодействие осуществляется при оказании помощи со стороны следователя оперативно-розыскному подразделению в правовой оценке оперативных материалов; при принятии согласованных решений и составлении совместных планов; в высказывании рекомендаций, даче консультаций по реализации оперативно-розыскных материалов; при использовании в ходе предварительного расследования оперативных сил и средств; совместном обсуждении материалов; при выполнении поручений, запросов, заданий непроцессуального характера. Орган дознания представляет следователю результаты оперативно-розыскной деятельности в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (ч. 1, 2 ст. 11) и Инструкцией о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд¹.

Совместная деятельность следователя и оперативных подразделений ОВД должна представлять собой комплекс скоординированных мероприятий, направленных на поиск информации о налоговых преступлениях, на выявление способов совершения этих преступлений, на раскрытие и обеспечение возмещения ущерба государству, нанесенного совершением указанных пре-

¹ Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд: приказ МВД России № 776, Минобороны России № 703, ФСБ России № 509, ФСО России № 507, ФТС России № 1820, СВР России № 42, ФСИН России № 535, ФСКН России № 398, СК России № 68 от 27.09.2013. Зарегистрирован в Минюсте России 05.12.2013 № 30544. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

ступлений. Очень важно усилить взаимодействие на стадии доследственной проверки, поскольку именно от качества собранных материалов зависит успех дальнейшего расследования.

Взаимодействие является продуктивным, если поручения следователя выполняются своевременно и полно, в короткие сроки устанавливаются и задерживаются лица, причастные к совершению налоговых преступлений, по материалам оперативно-розыскной деятельности возбуждается уголовное дело, которое в результате расследования успешно рассматривается в суде.

Одним из важных условий результативности взаимодействия является социально-психологическая совместимость его субъектов¹, которая побуждает их к взаимопомощи. Они во всем понимают друг друга, вследствие чего творческий потенциал их работы увеличивается. Такая совместимость вырабатывается, если взаимодействие имеет постоянный, а не эпизодический характер. Следует согласиться с мнением В.С. Максимова о том, что у каждого следователя по всем налоговым делам в процессе взаимодействия должен быть постоянный, один и тот же оперативный работник². Он возводит это положение в принцип взаимодействия, но, к сожалению, на практике это соблюдается редко. Отсюда часто имеет место психологическая несовместимость следователя и работника органов дознания. Иногда несовпадение личностных качеств и интересов при взаимодействии следователя и оперативного работника может стать даже причиной конфликта между ними. Среди опрошенных следователей только 7% не испытывали сложностей при взаимодействии с сотрудниками оперативно-розыскных подразделений.

При наличии конфликта взаимодействие прекращается еще до того, как достигнуты поставленные цели, либо осуществляется сугубо формально, а следовательно, неэффективно. Сотрудники оперативно-розыскных подразделений, занимаясь выявлением и раскрытием преступлений, отчитываются в ИЦ МВД по своим

¹ Ищенко Е.П. Криминалистика: курс лекций. – М.: АСТ-МОСКВА: КОНТРАКТ, 2008. С. 200.

² Максимов В.С. Взаимодействие следователя с оперативными работниками милиции при производстве следственных действий на предварительном следствии // Российский следователь. 2011. № 1. С. 6.

показателям, а поручения следователей выполняются формально, без получения реальных результатов в расследовании уголовных дел. Из имеющихся в уголовных делах поручений лишь 45% выполнены в полном объеме, в 15% ответов органов дознания на поручения следователей содержатся формальные отписки о том, что поручение следователя выполнить не представилось возможным, без указания объективных причин. Обысковые мероприятия проводятся неэффективно, что также влечет утрату вещественных доказательств.

Очень важно, чтобы сотрудники понимали, что занимаются одним делом, служат одной цели – борьбе с налоговой преступностью, а амбиции только наносят вред общему делу. Поэтому нельзя не учитывать факт психологической несовместимости между членами взаимодействующего коллектива, так как это чревато проблемными ситуациями в ходе расследования налоговых преступлений.

К основным недостаткам взаимодействия относятся низкий уровень профессиональной подготовки следователей и сотрудников оперативно-розыскных подразделений, незнание психологических основ взаимодействия, отсутствие инициативы у субъектов взаимодействия, отсутствие четких критериев оценки эффективности взаимодействия и т. д.

Практика показывает, что хорошо налаженное, деловое и рациональное взаимодействие следственных, правоохранительных и контролирующих органов служит одним из важнейших условий, обеспечивающих успешное выявление и расследование налоговых преступлений. Оно повышает результативность выявления налоговых преступлений, документирования противоправных деяний налогоплательщиков, оперативного и информационного сопровождения на всех этапах расследования уголовного дела. Большую роль в налаживании взаимодействия играют руководители следственной и оперативно-розыскной подгрупп следственно-оперативной группы, от чьих деловых отношений очень зависят взаимоотношения между их подчиненными. В ходе проведения опроса следователей 65% из них подтвердили, что периодически сталкиваются со сложностями во взаимодействии с сотрудниками оперативно-розыскных подразделений и налоговых органов при расследовании налоговых преступлений. Однако, как правило,

эти проблемы не обсуждаются и зачастую не разрешаются, что негативно отражается на качестве расследуемых уголовных дел и нередко приводит к их прекращению по реабилитирующим основаниям. Среди причин прекращения уголовных дел можно назвать следующие: не проводились в срок обысковые мероприятия, что влекло к утрате важных вещественных доказательств, невозможности назначения и проведения в срок необходимых судебных экспертиз; вовремя не устанавливались и не допрашивались свидетели, чьи показания имели большое значение для дела.

Без тесного взаимодействия следователя с сотрудниками оперативно-розыскных подразделений, контролирующих органов существенно сужаются возможности быстрого, качественного, всестороннего и полного расследования уголовных дел налоговой направленности. Там, где они работают в атмосфере доверия, сотрудничества и согласованности действий быстро реализуются оперативные материалы, успешно раскрывается и расследуется уголовное дело.

Вопросы для самоконтроля

1. Как осуществляется взаимодействие оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля при уклонении от уплаты налоговых платежей?

2. Как осуществляется взаимодействие следственных и оперативно-розыскных подразделений при расследовании налоговых преступлений?

3. Какие проблемы характерны для указанного взаимодействия в России?

4. Какое значение имеет взаимодействие следственных, оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля в ходе выявления, раскрытия и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях?

Заключение

Налоговая система России сегодня является одной из плохо защищенных сфер общественных отношений, нуждающихся в повышенной уголовно-правовой охране. Уголовная политика в сфере противодействия налоговым преступлениям напрямую зависит от видения методов ее реализации различными руководителями государства, от социально-экономической ситуации в стране, а также от задач, которые стоят перед бюджетом.

Система налоговых преступлений в России была практически воссоздана заново в принятом в 1996 г. Уголовном кодексе Российской Федерации. Принятие законодательных норм в условиях быстро развивающихся экономических реформ 1990-х гг. шло очень стремительно и поэтому часто являлось опрометчивым и недостаточно обоснованным, что влекло за собой внесение многочисленных поправок в уже существующие положения уголовного закона.

Развитие финансово-бюджетных отношений в нашем государстве предъявляет требования к постоянной корректировке правового регулирования и уголовной политики в рассматриваемой сфере общественных отношений. Противодействовать налоговой преступности одними административными ресурсами представляется неэффективным. Это особенно актуально в современных условиях правовой интеграции и мирового финансового кризиса. Поэтому чрезвычайную важность приобретает соответствующая регламентация уголовной ответственности за налоговые преступления в отечественном законодательстве и безошибочное применение уголовно-правовых норм.

Увеличение числа налоговых преступлений свидетельствует о том, что не все имеющиеся средства борьбы с ними используются в полном объеме. Защита национальной финансово-бюджетной системы государства от различного рода внутренних и внешних угроз должна осуществляться путем повышения качества расследования уголовных дел о налоговых преступлениях.

В учебном пособии представлена структура криминалистической характеристики налоговых преступлений, рассмотрены ее основные элементы, основы методики расследования налоговых

преступлений, ее особенности. Анализ правоприменительной и судебной практики по делам о налоговых преступлениях показал, что в уголовно-процессуальной деятельности правоохранительных органов сегодня не все обусловлено знаниями общих положений методики расследования налоговых преступлений. Перманентное изменение налогового законодательства, порождающее пробелы, коллизии и противоречия норм различных отраслей права, недостатки во взаимодействии правоохранительных и контролирующих органов создают существенные проблемы в криминалистическом анализе преступлений в сфере налогообложения, их выявлении, раскрытии и расследовании. Борьба с налоговой преступностью в условиях демократического предпринимательства крайне сложно, в связи с чем возникает необходимость активизации борьбы с данными правонарушениями и преступлениями. По некоторым вопросам, связанным с выявлением и раскрытием налоговых преступлений, до сих пор не сложилось единой научной точки зрения. Существующие проблемы криминалистического анализа преступлений в сфере налогообложения, их выявления и расследования являются многогранными и требуют дальнейшего глубокого изучения.

Подводя итог, полагаем целесообразным обобщить выводы по рассмотренным выше вопросам.

1. Налоговые преступления представляют собой вид экономических преступлений, характеризуются своей распространенностью, повышенным уровнем латентности, размером причиняемого финансового ущерба бюджетной системе государства, сопутствуют и иногда способствуют преступлениям, предусмотренным главами 22 и 23 УК РФ. Исходя из высокой степени общественной опасности налоговых преступлений, действующим УК РФ установлена ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198), за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов (ст. 199), за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно произво-

даться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2). С криминалистической точки зрения к налоговым преступлениям относятся общественно опасные деяния, совершаемые в процессе формирования и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, которые находят (либо не находят) должное отражение в системе экономической информации¹.

2. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений является особой, что обусловлено уголовно-правовой конструкцией их диспозиций, наличием специального субъекта преступления, спецификой отражения следов в документах, своеобразием преступного посягательства и др.

3. Основными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений являются: сведения о типичных обстоятельствах, способствовавших совершению налоговых преступлений; сведения о предмете преступного посягательства; место, время и обстановка совершения преступления; данные о типичных способах совершения и сокрытия налоговых преступлений; сведения о типичных личностных особенностях преступников; сведения о следах совершения преступления. Указанные элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений, учитывая их специфику, при присущих им индивидуальных чертах и особенностях, тесно взаимосвязаны и взаимобусловлены.

4. Предметом всех налоговых преступлений являются денежные средства, в которых выражается сумма налога, сбора, страхового взноса. В сфере налогообложения это означает наличие имущества, получение доходов от продаж результатов предпринимательской деятельности (продукции, товаров, работ, услуг), собственности (активов), доходов на капитал, осуществление выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию, и др., которые в соответствии с налоговым законодательством выступают в качестве объекта налогообложения (ч. 1 ст. 38, ч. 1 ст. 420 НК РФ).

5. Обстановка совершения налоговых преступлений объединяет все элементы механизма преступного уклонения от уплаты

¹ См.: Баширова Н.В. Исследование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000. С. 18.

налогов в единую систему. Она формирует условия и способствует росту налоговой преступности, в большинстве случаев предопределяет механизм и способ совершения рассматриваемых преступлений, личностные характеристики субъектов преступной деятельности.

Время и место совершения налоговых преступлений являются частью обстановки их совершения, связаны между собой и имеют важное криминалистическое значение для раскрытия и расследования данных преступлений. Время совершения налогового преступления является одним из значимых элементов криминалистической характеристики и с учетом особенностей, обусловленных его предметом, тесно связано с понятием налогового периода или временем внесения изменений в налоговые документы, которые повлекли уклонение от уплаты налогов. Моментом начала преступления является время совершения указанных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов. Момент окончания налогового преступления определяется как неуплата налога, сбора, страхового взноса, подлежащего уплате последним по времени.

Местом совершения налогового преступления выступает определенный регион, контролируемый соответствующим территориальным налоговым органом.

6. Способы совершения налоговых преступлений – это совокупность действий (бездействий) субъекта преступления, направленные на умышленную неуплату предусмотренных налоговым законодательством налогов, сборов и страховых взносов, с помощью которых он достигает своей цели. Их классификация может отличаться в зависимости от вида налоговых преступлений, они прямо указаны в законе. Большая часть способов налоговых преступлений построена на использовании существующих пробелов, коллизий и противоречий норм российского законодательства, сложностей учета и контроля за поступлением налоговых платежей.

7. Следы совершения налоговых преступлений обладают определенной спецификой, зачастую они являются скрытыми и их признаки находят отражение в документах бухгалтерского, налогового и других видов учета, они могут оставаться на различных электронных носителях информации, определенную часть информации о совершенном преступлении можно обнаружить в черновых записях и документах двойного учета по основ-

ным и оборотным средствам. По налоговым преступлениям преобладающими носителями информации являются документы.

8. Предметом криминалистических исследований является информация о личности преступника, которая содержит сведения о лицах, чаще всего совершающих преступления расследуемого вида, и дает представление об общих свойствах группы лиц, среди которых может находиться преступник, и реже – о некоторых качествах конкретной личности¹. Основные особенности личности налогового преступника: мужчина, 30–49 лет, имеющий высшее образование, проживающий в городе, ранее не судимый, занимающий руководящую должность в организации, состоящий в браке. Ему свойственны правовой нигилизм, прагматизм, самоуверенность, приводящая зачастую к прямой демонстрации собственного превосходства над другими людьми.

9. Спецификой налоговых преступлений является то, что их выявление возможно в основном лишь с помощью ревизий, налоговых проверок или экспертиз. Для выявления налоговых преступлений наиболее эффективным способом является анализ бухгалтерской документации налогоплательщика.

10. Методика расследования дел о налоговых преступлениях включает в себя совокупность следственных действий, которые проводятся на первоначальном этапе расследования, а именно: выемка (обыск) документов, компьютерных носителей информации и их осмотр; допросы сотрудников налоговой инспекции, проводивших проверку; допросы руководителя, главного (старшего) бухгалтера и иных должностных лиц организации; очные ставки.

11. Одним из основных следственных действий по уголовным делам о налоговых преступлениях является производство судебных экспертиз, наиболее значимыми из них являются судебно-экономические экспертизы, представляющие собой вид экспертных исследований, которые объединены совокупностью знаний различных наук экономического профиля. В зависимости от непосредственного предмета исследования выделяется три рода (вида) судебно-экономических экспертиз: судебная бухгалтер-

¹ См.: Васильев А.Н., Яблоков Н.П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. М.: МГУ, 1984. С. 127.

ская, судебная финансово-экономическая и судебная налоговая экспертизы.

12. Отличительная черта налоговых преступлений – возникающая необходимость взаимодействия при их выявлении и расследовании следственных, оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля, серьезной проблемой которых является распределение полномочий между ними.

В пособии рассмотрены не все существующие сегодня теоретические и практические проблемы выявления, раскрытия и расследования налоговых преступлений. Основное внимание направлено на особенности налоговой преступности и основы криминалистической методики выявления и расследования этих преступлений.

Литература

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. // СЗ РФ. 2009. № 4.

2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 25.

3. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ // СЗ РФ. 2001. № 52 (ч. I).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32.

6. О полиции: федер. закон от 7 февр. 2001 г. № 3-ФЗ // СЗ РФ. 2011. № 7, ст. 900.

7. О бухгалтерском учете: федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ // Собр. законодательства РФ. 2011. № 50, ст. 7344.

8. Об оперативно-розыскной деятельности: федер. закон от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ // Рос. газ. 1995. 18 авг.

9. О координации деятельности правоохранительных органов по борьбе с преступностью: указ Президента Российской Федерации от 18 апр. 1996 г. № 567 // СЗ РФ. 1996. № 17, ст. 1958.

10. Об утверждении Положения о взаимодействии подразделений Госавтоинспекции и налоговых органов при предоставлении сведений о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы: приказ МВД России, ФНС России от 31 окт. 2008 г. № 948, № ММ-3-6/561 // Рос. газ. 2009. № 12.

11. Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями: приказ Генеральной прокуратуры России № 286, ФНС России № ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 8 июня 2015 г. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

12. Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю или в суд: приказ МВД России № 776, Минобороны России № 703, ФСБ России № 509, ФСО России № 507, ФТС России № 1820, СВР России № 42, ФСИН России № 535, ФСКН России № 398, СК России № 68 от 27 сент. 2013 г. Зарегистрирован в Минюсте России 5 дек. 2013 г. № 30544. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

13. Об утверждении Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями: приказ Генеральной прокуратуры России № 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 8 июня 2015 г. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

14. Об утверждении Регламента информационного взаимодействия Банка России, Генеральной прокуратуры Российской Федерации, правоохранительных и иных федеральных государственных органов Российской Федерации при выявлении и пресечении незаконных финансовых операций кредитных организаций и их клиентов: приказ Генеральной прокуратуры РФ, МВД России, Росфинмониторинга, ФНС России, ФСБ России, ФСНК России, ФТС России, Следственного комитета РФ, Центрального банка РФ от 12 марта 2013 г. № 105/136/50/ММ-7-2/117/131/98/447/12/ОД-121 // Портал правовой информации договорно-правового Департамента МВД России. URL: <http://10.0.96.80> (дата обращения: 10.08.2018).

15. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России: приказ Минюста России от 27 дек. 2012 г. № 237 // Рос. газ. 2013 г. 6 февр.

16. О создании межведомственных рабочих групп: приказ МВД России, ФНС России, СК России от 3 сент. 2013 г. № ММВ-7-4/306/61/663@ URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70346230/> (дата обращения: 20.08.2018).

17. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

18. Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России: приказ МВД России от 11 янв. 2009 г. № 7. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

19. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации: приказ МВД России от 29 июня 2005 № 511 // Рос. газ. 2005 г. 30 авг.

20. Соглашение о взаимодействии между Министерством внутренних дел Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 окт. 2010 г. № 1/8656, № ММВ-27-4/11. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

21. Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случае выявления признаков налоговых преступлений: письмо ФНС России от 2 июня 2016 г. № ГД-4-8/9849. Документ не опубликован. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

22. О порядке применения положений пункта 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации: письмо ФНС России от 29 дек. 2011 г. № АС-4-2/22500. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

23. Соглашение о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и Федеральной налоговой службой от 13 февр. 2012 г. № 101-162-12/ММВ-27-2/3. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

24. О направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовных дел в следственные органы и органы внутренних дел: письмо Министерства финансов Российской Федерации от 21 авг. 2012 г. № АС-4-2/13747@. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

25. Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках: письмо ФНС России от 24 авг. 2012 г. № АС-4-2/14007@. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

Материалы судебной практики

1. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справочной правовой системы «КонсультантПлюс».

2. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 дек. 2006 г. № 64 // Бюл. Верховного Суда РФ. 2007. № 3.

3. Справка по результатам обобщения практики рассмотрения дел о налоговых преступлениях (подготовлена судьей Свердловского областного суда Назаровой М.Н. 02.07.2007). Доступ из справочной правовой системы «Консультант Плюс».

Монографии, диссертации и учебная литература

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: учеб. пособие для магистров. М.: Юрайт, 2014.

2. Александров И.В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2003.

3. Алехин А.П., Пепеляев С.Г. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М.: Контракт, 1992.

4. Антонян Ю.М., Кудрявцев В.Н., Эминов В.Е. Личность преступника. СПб.: Юридический центр Пресс, 2004.
5. Баширова Н.В. Исследование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 2000.
6. Курс криминалистики: в 3 т. Т. 2: Частные криминалистические теории. М.: Юристъ, 1997.
7. Белкин Р.С. Курс криминалистики: в 3 т. Т. 3: Криминалистические средства, приемы и рекомендации. М.: Юристъ, 1997.
8. Белкин Р.С. Собираение, исследование и оценка доказательств. М.: Наука, 1966.
9. Белкин Р.С., Винберг А.И. Криминалистика. Общетеоретические проблемы. М.: Юрид. лит., 1973.
10. Белоусова С.С. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996.
11. Благоев Е.В. Преступления в сфере экономики: лекции. М.: Юрлитинформ, 2010.
12. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Методы налоговой оптимизации, или Как избежать опасных ошибок. М.: Аналитика-Пресс, 1999.
13. Булатов Р.М., Шеслер А.В. Криминологическая характеристика и профилактика преступности в сфере экономической деятельности: учеб. пособие. Казань, 1999.
14. Васильев В.П. Расследование: криминалистические и уголовно-процессуальные проблемы: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.
15. Васильев А.Н., Яблоков Н.П. Предмет, система и теоретические основы криминалистики. М.: МГУ, 1984.
16. Васильчиков И.С. Преступления в сфере экономики. Ростов н/Д: Феникс, 2007.
17. Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007.
18. Гаухман Л.Д., Максимов С.В. Преступления в сфере экономической деятельности. М.: ЮрИнфоР, 1998.
19. Герасимов И.Ф. Вопросы развития и современного состояния методики расследования отдельных видов преступлений //

Вопросы методики расследования преступлений: науч. тр.: межвуз. сб. Свердловск, 1976. Вып. 50.

20. Голикова В.В. Судебная налоговая экспертиза. Правовые и методологические аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012.

21. Грибов А.С. Особенности дифференциации ответственности за экономические преступления в уголовном праве России, ФРГ и США / науч. ред. Л.Л. Кругликов. М.: Юрлитинформ, 2013.

22. Гуняев В.А. Содержание и значение криминалистической характеристики преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений. М., 1984.

23. Густов Г.А. Понятие и виды криминалистических характеристик преступлений // Криминалистическая характеристика преступлений. М., 1984.

24. Драпкин Л.Я. Предмет доказывания и криминалистическая характеристика преступлений // Криминалистические характеристики в методике расследования преступлений. Свердловск, 1978.

25. Драпкин Л.Я. Теневая экономика и коррупция в Российской Федерации (экономико-криминалистическое исследование). М., 1999.

26. Дубровина А.Н. Криминалистическая характеристика преступлений и следственная ситуация: понятие, виды, значение для раскрытия и расследования преступлений // Лекции по криминалистике / под ред. В.П. Лаврова. М., 1992.

27. Егоров В.С. Теоретические вопросы освобождения от уголовной ответственности: учеб.-метод. пособие. М.: Московский психолого-социальный институт, 2012.

28. Есаков Г.А., Рарог А.И., Чучаев А.И. Настольная книга судьи по уголовным делам / отв. ред. А.И. Рарог. М.: Проспект, 2010.

29. Завидов Б.Д., Попов И.А., Сергеев В.И. Уклонение от уплаты налогов. М., 2001.

30. Зинин А.М., Майлис Н.П. Судебная экспертиза. М., 2002.

31. Игнатъев Д.Б. Документы как доказательство по делам о налоговых преступлениях: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2001.

32. Истомина П.А. Проблемы налоговых преступлений. Ставрополь, 2000.

33. Ищенко Е.П., Топорков А.А. Криминалистика. М.: Контракт: Инфра-М, 2007.

34. Ищенко Е.П. Криминалистика: курс лекций. – М.: АСТ-МОСКВА: КОНТРАКТ, 2008.

35. Капля В.А. Налоговые преступления. Выявление и документирование: учеб. пособие. Ростов н/Д: Мини Тайп, 2012.

36. Коган В.М. Социальные свойства преступности. М., 1977.

37. Криминалистика: учеб. для бакалавров / под ред. Л.Я. Драпкина. М.: Юрайт; 2012.

38. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики / под ред. В.Д. Грабовского, А.Ф. Лубина. Н. Новгород: Нижегород. ВШ МВД России, 1995.

39. Криминалистика: учеб. / под общ. ред. А.Г. Филиппова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Высшее образование, 2009.

40. Кузнецов А.П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления). Н. Новгород, 2000.

41. Куликов В.И. Обстановка совершения преступлений и ее криминалистическое значение: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1983.

42. Кустов А.М. Механизм преступления и его криминалистическое значение // Криминалистика: учеб. для студентов вузов / под ред. А.Ф. Волынского, В.П. Лаврова. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008.

43. Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования): М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2011.

44. Кучеров И.И. Преступления в сфере налогообложения: науч.-практ. комментарий к УК РФ. М., 1999.

45. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. М.: ЮрИнфоР-Пресс 2004.

46. Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. М.: Юриспруденция, 2006.

47. Ларичев В.Д., Милякина Е.В., Орлова Е.А. Проблемы борьбы с экономической преступностью в сфере внешнеэкономической деятельности. М.: ВНИИ МВД России, 2001.

48. Лопашенко Н.А. Преступления в сфере экономики: авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII УК РФ). М.: Волтерс Клувер, 2006.

49. Методика расследования налоговых преступлений: учеб. пособие / под ред. А.А. Кузнецова. М.: ЦОКР МВД России, 2007.

50. Налоговое расследование: экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / под общ. ред. Ю.Ф. Квай. М.: Юристъ, 2000.

51. Нудель С.Л. Квалификация преступлений, посягающих на финансовые отношения: науч.-практ. пособие. М.: ВНИИ МВД России, 2013.

52. Образцов В.А. Криминалистика: курс лекций. М., 1996.

53. Образцов В.А. О криминалистической классификации преступлений. М., 1980.

54. Пантелеев И.Ф. Методика расследования преступлений. М., 1975.

55. Пахомов С.В., Сидоренко В.Г. Расследование преступлений в сфере налогообложения: учеб. пособие. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2006.

56. Петров Э.И., Марченко Р.Н., Барина Л.В. Криминологическая характеристика и предупреждение экономических преступлений. М., 1996.

57. Петросян О.Ш. Характеристика налоговых преступлений. Теория и практика: М.: Юнити-Дана: Закон и право, 2014.

58. Пикуров Н.И. Комментарий к судебной практике квалификации преступлений на примере норм с бланкетными диспозициями. М.: Юрайт, 2009.

59. Пинкевич Т.В. Преступления в сфере экономической деятельности: уголовно-правовая характеристика, система, особенности квалификации. Ставрополь, 2000.

60. Преступность и правонарушения (2000–2004): статист. сб. М., 2005.

61. Пудовочкин Ю.Е. Учение о преступлении: избр. лекции. 2-е изд., испр. и доп. М.: Юрлитинформ, 2010.
62. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. М.: НОРМА–ИНФРА-М., 2011.
63. Саркисов К.К., Зрелов А.П., Краснов М.В. Налогоплательщик: защита, контроль и привлечение к ответственности. М.: Налог Инфо: Статус-Кво 97, 2007.
64. Сергеев Л.А. Криминалистическая характеристика преступлений. М., 1975.
65. Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегия борьбы. Иркутск, 2006.
66. Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2015.
67. Соловьев И.Н. Налоговые преступления и преступность. М.: Экзамен, 2006.
68. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2015.
69. Сологуб Н.Н. Налоговые преступления: методика и тактика расследования. М., 1998.
70. Судебная практика к Уголовному кодексу Российской Федерации / под общ. ред. В.М. Лебедева; науч. ред. С.В. Бородин. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2010.
71. Судебная экспертиза: типичные ошибки / Е.И. Галяшина, В.В. Голикова, Е.Н. Дмитриев и др.; под ред. Е.Р. Россинской. М.: Проспект, 2012.
72. Суслов Д.А., Егорова Е.В., Сальников К.Е. Финансово-экономическая экспертиза. М.: Элит, 2007.
73. Теневая экономика. М.: Моск. ин-т МВД России, 1997.
74. Тришкина Е.А. Расследование преступлений в сфере налогообложения: учеб. пособие. Волгоград: ВА МВД России, 2001.
75. Чельшева О.В., Феськов М.В. Расследование налоговых преступлений. СПб., 2001.

76. Шишко И.В. Экономические правонарушения: вопросы юридической оценки и ответственности. СПб.: Юридический центр Пресс, 2004.

77. Яблоков Н.П. Криминалистика: учеб. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2008.

78. Яни П.С. Экономические и служебные преступления. М.: Ител-синтез, 1997.

Научные статьи

1. Аксенов Р.Г., Вязов С.Н. Налоговые преступления в сфере топливно-энергетического комплекса // Уголовный процесс. 2006. № 5.

2. Александров А. Прекращение уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах (ст. 28.1 УПК) // Уголовный процесс. 2010. № 2.

3. Александров А., Горюнов В., Пятышев Я. Иммунитет от уголовного преследования // Эж-Юрист. 2013. № 24.

4. Бакаев А.В. Некоторые аспекты современной уголовной политики в отношении налоговых преступлений // Современные проблемы уголовной политики: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. (23 сент. 2011 г.): в 2 т. / под ред. А.Н. Ильяшенко. Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2011. Т. 1.

5. Бен-Акил А.Х. Уголовная политика государства при назначении наказания за налоговые преступления // Современное право. 2007. № 10.

6. Виноградова М.М., Нерсисян М.Г. Экономическая экспертиза – ее виды и возможности // Эж-Юрист. 2005. № 46.

7. Гаврилов Б.Я., Зимнухов А.А. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика преступного деяния, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ // Российский следователь. 2007. № 12.

8. Дашковская Г.М. Понятие и значение криминалистической характеристики налоговых преступлений // Правоведение. 2002. № 1.

9. Дикарев И.С. Повод для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Налоги. 2012. № 3.

10. Информационное агентство «REGNUM». Генпрокуратура заявила о росте нераскрытых налоговых преступлений в Рос-

сии. URL: <https://regnum.ru/news/2326924.html> (дата обращения: 10.12.2017).

11. Кикин А.Ю., Яни П.С. Неуплата налога преступна // *Налоговый вестник*. 2000. № 10.

12. Клименко И.И. О некоторых проблемах взаимодействия следователей и органа дознания // *Адвокатская практика*. 2007. № 1.

13. Козлов В.А. Значение криминалистической характеристики для установления субъекта налоговых преступлений // *Правоведение*. 2004. № 1.

14. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений // *Российский следователь*. 2003. № 2.

15. Козлов В.А. Первоначальные следственные действия по налоговым преступлениям // *Российский следователь*. 2003. № 1.

16. Костин А.А. Уклонение от уплаты налогов «иным способом»: что на самом деле сказал КС РФ? // *Ваш налоговый адвокат*. 2003. № 3.

17. Курченко В.Н. Применение ст. 28.1 УПК РФ: заключение эксперта как альтернатива решению налогового органа // *Уголовный процесс*. 2011. № 2.

18. Кучеров И.И. Особенности объекта и предмета преступлений в сфере налогообложения // *Уголовное право*. 1999. № 2.

19. Максимов В.С. Взаимодействие следователя с оперативными работниками милиции при производстве следственных действий на предварительном следствии // *Российский следователь*. 2011. № 1.

20. Назаренко Б.А. Уголовная политика в сфере налогообложения. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/2522> (дата обращения: 10.02.2018).

21. Пахомов О.А. Проект методики расследования налоговых преступлений, совершаемых с использованием «страховых схем» // *Российский следователь*. 2003. № 6.

22. Розовская Т.И. Уголовно-правовая политика государства в сфере налогообложения и ее реализация в России на современном этапе (вопросы пенализации). URL: http://www.journal-nio.com/index.php?Itemid=138&id=2657&option=com_content&view=article (дата обращения: 15.04.2018).

23. Сидоров А.С. Освобождение от уголовной ответственности за налоговые преступления. URL: <http://advokat-ko.ru/2013/04/otvetstvennost-za-nalogi> (дата обращения: 15.04.2018).

24. Смирнов Г.К. Налоговые преступления: пределы либерализации. URL: <http://www.gazeta-yurist.ru/article.php?i=1781> (дата обращения: 15.02.2018).

25. Соловьев И.Н. Криминалистическая характеристика личности налогового преступника // Налоговый вестник. 2002. № 9.

26. Шапиро Л.Г. Использование судебно-налоговых экспертиз при расследовании преступлений в сфере налогообложения // Пробелы в российском законодательстве. 2008. № 1.

27. Яни П.С. О значении принципа «ignorantiajurisnocet» для вменения составов экономических преступлений // Уголовное право в XXI веке: материалы Международной научной конференции. М., 2002.

28. Яни П.С. Роль Верховного Суда РФ в решении проблем квалификации преступлений в сфере экономической деятельности // Закон. 2008. № 11.

Оглавление

Введение	3
Глава 1. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений.....	10
1.1. Понятие и содержание криминалистической характеристики налоговых преступлений.....	10
1.2. Обстановка, способствующая совершению налоговых преступлений.....	22
1.3. Способы совершения налоговых преступлений...	33
1.4. Характеристика личности налогового преступника...	50
Глава 2. Особенности организации расследования налоговых преступлений.....	57
2.1. Особенности выявления признаков налогового преступления и возбуждения уголовных дел.....	57
2.2. Первоначальный этап расследования налоговых преступлений.....	71
2.3. Последующий этап расследования налоговых преступлений.....	83
2.4. Особенности взаимодействия следственных, оперативно-розыскных подразделений и органов налогового контроля.....	91
Заключение.....	105
Литература.....	110

Учебное издание

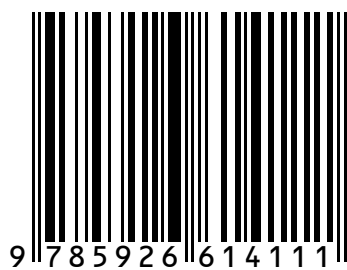
Табакова Наталья Александровна

**ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Учебное пособие

Редактор *Т. Г. Кривошеева*
Компьютерная верстка *С. В. Коноваловой*

ISBN 978-5-9266-1411-1



Подписано в печать 31.10. 2018. Формат 60x84 1/16.
Усл. печ. л. 7,3. Тираж 140 экз. Заказ 727.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.