

тем не менее полагаем необходимым переосмыслить данную норму в объективе возможного достижения баланса между публич-

ными и частными интересами в уголовном процессе с целью установления социальной справедливости.

Ефимов Е.В.,

кандидат технических наук
Институт государства и права Российской академии наук (г. Москва)

ОСОБЕННОСТИ РЕЗУЛЬТАТОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ КАК СРЕДСТВ ДОКАЗЫВАНИЯ В УГОЛОВНОМ СУДОПРОИЗВОДСТВЕ ПО ДЕЛАМ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ

Налоговые преступления относятся к сложным и важным не только в отечественном правоприменении, но и в мире. Составляя всего 1/1000 долю в количественном составе преступлений, они наносят 1/8 долю общего ущерба от всей преступной деятельности. Группа ФАТФ, международная поддержка которой осуществляется ООН при российском участии, 12 лет назад признала налоговые преступления опасными и предикатными отмыванию денег, а ЦБ РФ публикует ежегодный содержательный бюллетень¹. Отечественная статистика показывает, что при уменьшении количества расследуемых уголовных дел объем ущерба и возмещение его в примерно половинном размере остаются стабильными, различные меры от усложнения процедур расследования и расширения относимых составов (ст. 173.3 УК РФ), до декриминализации не приводят к прекращению или затуханию интенсивности феномена уклонения от уплаты налогов; уголовное преследование виновных лиц остается главным способом борьбы с противодействием исполнению всеми лицами ст. 57 Конституции РФ.

Часть 1.3 ст. 140 УПК РФ с 9 марта 2022 г. требует возбуждать уголовные дела исключительно на основании материалов налоговых органов о совершенном налоговом правонарушении, переданном в органы следствия в порядке ст. 32 НК РФ. Вывод о правонарушении налоговый орган имеет право сделать только по результатам выездной или камеральной налоговой проверки. Следствие не имеет право самостоятельно возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям.

В этом отношении материалы налогового контроля, субпроцессуальная форма которых содержит сущностные результаты налогового контроля, являются важнейшими исходными документами в уголовных делах о налоговых преступлениях. Публицисты и ученые традиционно упоминают этот факт, но не рассматривают особенности природы результатов налогового контроля. Прежде всего, результаты налогового контроля имеют комплексный, сложный характер, что определяется налоговым законом, и могут быть приняты как доказательства в целом, так и по частям, фрагментами. Результатам налогового контроля присуща процессуальная многофункциональность, а именно – несут четыре существенно различающихся функции. В уголовном процессе они выступают неизменным составом, но поэтапно: как повод и основание для возбуждения уголовного дела; собственно, как следовые средства доказывания; как исходные данные для судебных экспертиз и определения размера ущерба, нанесенного преступлением; как повод и основание гражданского иска виновным в уклонении от налога лицам. При этом не вскрываются противоречия, присущие их сущностному содержанию, в том числе приводящие к прекращению уголовного преследования.

Неоспоримым является тезис о главенствующей роли доказывания в уголовном судопроизводстве. Главную роль в доказывании исполняют уголовно-процессуальные средства доказывания, теория которых в наиболее полной форме разработана за последние полтора десятилетия в работах профессора С.Б. Россинского², развита теория

¹ О национальной оценке рисков ОД и ФТ : информационное письмо Банка России от 18.01.2023 № ИН-08-12/6.

² Россинский С.Б. Средства доказывания в уголовном судопроизводстве // Юридический вестник Самарского университета. 2023. Т. 9, № 1. С. 37-45; Россинский С.Б. О широком и узком подходах к пониманию средств доказывания в уголовном судопроизводстве // Вестник Восточно-Сибирского института МВД России. 2023. № 1 (104).

средств доказывания, раскрывающая все особенности, присущие категории «средства доказывания». Классификационно по субъектности средства доказывания разделяются на субъективные и объективные. Субъективные средства доказывания представлены возможностью человеческого разума осуществлять информационную обработку объективных данных. Объективные средства доказывания разделяются на «собственно доказательств», формальные средства доказывания, вспомогательные средства доказывания. К собственно доказательствам относятся так называемые «следовые» средства доказывания, прямо определенные ч. 2 ст. 74 УПК РФ. В состав первой группы средств доказывания входят «иные» документы (п. 6 ч. 2 ст. 74 УПК РФ), такой статус присваивают следователи результатам налогового контроля на этапе предварительного следствия. Однако их использованию присущи особенности, которые не свойственны другим «собственно доказательствам».

Отличительной особенностью механизма слеодообразования налоговых преступлений является отражение их признаков в документах, которые являются основой налогового оборота: учета, начисления, уплаты, возмещения, доначисления возврата переплаты налогов в соответствии с НК РФ, а диспозиции уголовных налоговых составов являются бланкетными и определяются именно и исключительно НК РФ.

Налоговые органы направляют в порядке ст. 32 НК РФ комплект документов уникального состава в каждом случае, и редко бывает так, чтобы этот комплект был юридически полным для выявления уголовно значимых фактов в процессуально определенном порядке. Налоговыми проверками выявляются правонарушения, предусмотренные НК РФ. Бланкетность норм ст. 198-199.2 УК РФ не имеет обратной направленности и действует от НК РФ в сторону УК РФ, а не в обратном направлении: законно установленной целью фискалов является максимальное доначисление налогов, а не выявление налоговых преступлений и тем более не сохранение элементов уголовного слеодообразования; максими-

зация доначисления налогов зачастую делается на шатких основаниях, не выдерживающих критики с точки зрения уголовно-процессуального доказывания, чему есть многократные подтверждения практики. Фиксированию следов налоговых преступлений налогов уделяется минимальное внимание, особенно в случаях, когда имеется судебный акт арбитражного суда по налоговому спору.

После возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении результаты налогового контроля применяются следствием как иные документы, а также – как исходные данные для судебной налоговой экспертизы. Выступая в качестве исходных данных для судебной налоговой экспертизы, результаты налогового контроля проявляют все свойства вспомогательных средств доказывания.

Требования об обязательном проведении судебной экспертизы в уголовных делах о налоговых преступлениях УПК РФ не содержит. Право субъекта правоприменения на проведение судебной экспертизы определяет постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48. Однако апелляционным постановлением Московского городского суда от 19 сентября 2017 г. № 10-15565/17 установлено, что по делам о налоговых преступлениях проведение судебной экспертизы обязательно «в соответствии с криминалистической методикой расследования налоговых преступлений». В итоге судебная практика, стереотипно повторяя указанную формулировку, считает экспертизу обязательной. Это подтверждает письмо Генеральной Прокуратуры РФ¹.

Заключение эксперта прямо предусмотрено п. 3 ч. 2 ст. 74 УПК РФ и относится к средствам доказывания следового типа. Объектами исследования при производстве судебных налоговых экспертиз являются документы налогового и бухгалтерского учета: счета-фактуры, книги покупок и продаж (специальные документы, присущие налоговому учету), первичные бухгалтерские документы, регистры налогового и бухгалтерского учета, налоговая и бухгалтерская отчетность, учетная политика, иные документы, содержащие достоверные сведения о фактических обстоя-

С. 246-255; Россинский С.Б. Доказывание по уголовному делу: познание или обоснование? // Законы России: опыт, анализ, практика. 2020. № 5. С. 80-87; Россинский С.Б. Субъективные средства доказывания в уголовном судопроизводстве. // Юридическое образование и наука. 2023. № 02. С. 29-34; Россинский С.Б., Расулова Н.С. Заключение эксперта и заключение специалиста как средства доказывания в уголовном судопроизводстве: каковы критерии их разграничения? // Вестник Уральского юридического института МВД России. 2022. № 2. С. 15-20.

¹ Письмо Генеральной прокуратуры РФ от 11.08.2020 № 36-10-2020.

тельства дела. Собственно, практически такие же документы использует налоговая инспекция при проведении мероприятий налогового контроля. Однако в процессе следствия часто устанавливается иной состав указанных документов: часть отклоняются как недостоверные, добавляются добытые следствием в процессе собирания документы, которых не было при налоговой проверке, находят и исправляются ошибки расчетов, уточняются налоговые базы и т.д. В итоге заключение эксперта содержит иные оценки недоимок по налогам и другой результат заведомо ложных данных в налоговых декларациях. Проявляется эффект конкуренции средств доказывания, противопоставление их результатов.

Опросные исследования, проведенные Институтом проблем правоприменения (респонденты судьи, рассматривающие уголовные дела, 1184 чел.) показали, что из источников сведений о фактах судьи отдают предпочтение прежде всего экспертизе – 77,5%¹; судебское усмотрение по отношению к материалам ведомств на порядок ниже.

Это неудивительно: заключение эксперта как средство доказывания четко определено отдельной статьей, ч. 1 ст. 80 УПК РФ. Содержание заключения эксперта детально регламентировано ст. 204 УПК РФ. Ни одно из следовых средств доказывания, прямо опре-

деленных ч. 2 ст. 74 УПК РФ, не имеет настолько четкого закрепления в содержательном и процессуальном плане. Процессуальная четкость средства доказывания и профессиональность эксперта при представлении заключения в заседании – причины, почему суды придают особую весомость заключению эксперта как средству доказывания². В этом отношении конкуренцию результаты налогового контроля перед заключением эксперта не выдерживают, в случае разночтений суды рассматривают как фактосодержащее именно заключение эксперта³.

Разный вес содержательности средств доказывания по уголовному делу о налоговых преступлениях – не главная и не единственная, но одна из причин, почему в итоге приговорами завершаются около 10% таких дел⁴.

Таким образом, результаты налогового контроля как средства доказывания в уголовном судопроизводстве по делам о налоговом преступлении проявляют себя не только как собственно доказательства, но и как вспомогательные средства доказывания. Противоречия между конкурирующим содержанием результатов налогового контроля и заключением эксперта может являться причиной не доведения конкретного уголовного дела о налоговом преступлении до обоснованного приговора.

Лебедев Н.Ю.,

доктор юридических наук, доцент
Новосибирский военный ордена Жукова институт им. генерала армии И.К. Яковлева
войск национальной гвардии Российской Федерации

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ РАЗНООБРАЗИЯ ВАРИАЦИЙ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ УЧАСТНИКОВ УГОЛОВНОГО СУДОПРОИЗВОДСТВА

Для достижения целей уголовного судопроизводства требуется эффективное взаимодействие всех лиц, вовлекаемых в пространство расследуемого преступления. Каждый из них имеет четко определенные функ-

ции и права, что закреплено в процессуальных нормах. УПК РФ устанавливает статус, обязанности и полномочия таких участников, как судья, прокурор, следователь, дозна-

¹ Никитина Д., Ходжаева Е., Серебрянников Д. Как и кем творится судебная экспертиза: эксперты в контексте межведомственных взаимодействий / при участии С. Румянцевой и А. Белянской. СПб. : Институт проблем правоприменения при Европейском университете в Санкт-Петербурге, 2024. 64 с.

² Бергман В.В. Если экспертиза необъективна, есть ли выход? URL: [https:// zakon.ru/blog/2020/09/10/esliekspertiza_neobektivna_est_li_vyhod](https://zakon.ru/blog/2020/09/10/esliekspertiza_neobektivna_est_li_vyhod) (дата обращения: 15.09.2024).

³ Ефимова В.В. Расследование современных схем налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2023. 369 с.

⁴ Шарипова А.Р. Процессуальные особенности уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях // Журнал российского права. 2024. № 4. С. 119-131.