

К ВОПРОСУ О МЕТОДИКЕ РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Раскрываются основные моменты расследования налоговых преступлений.

Ключевые слова: расследование преступлений; налоговые преступления.

Понятие криминалистической характеристики расследования преступлений в правоприменительную практику вошло как направление познания и систематизации технико-, тактико- и методико-криминалистических средств, приемов и методик, применяемых для решения криминалистических задач в складывающихся судебно-следственных ситуациях [1. С. 130–147] и стало одним из структурных компонентов методики расследования помимо криминалистической характеристики преступления.

Выделение криминалистической характеристики расследования подтверждается фактическим становлением и развитием собственно методики расследования отдельных видов преступлений, в частности методики расследования налоговых преступлений. Если область криминалистической характеристики преступления имеет ретроспективную направленность, находится в системе «преступление», отражая закономерности его подготовки, совершения, сокрытия и посткриминального поведения, то область криминалистической характеристики расследования преступления имеет перспективную направленность, отталкиваясь именно от криминалистической характеристики преступлений.

По данному вопросу мы придерживаемся мнения большинства авторов о том, что к основным компонентам криминалистической характеристики расследования относятся следственные версии и направления расследования, судебно-следственные ситуации, складывающиеся на этапах расследования, систему следственных, оперативно-розыскных и иных организационно-технических действий и тактических операций, обеспечивающих выполнение целей расследования. Криминалистическая характеристика расследования преступлений, в том числе налоговых, состоит из двух блоков: а) деятельности субъектов, осуществляющих расследование по уголовному делу [2. С. 16], б) ситуаций, складывающихся в ходе этой деятельности [3].

Основными функциями деятельности субъекта доказывания являются поиск, обнаружение криминалистически значимой информации о признаках преступлении и ее познание, т.е. в соответствии с требованиями уголовно-процессуального закона придание этой информации статуса доказательств путем собирания, проверки, оценки и использования их в целях решения задач уголовного судопроизводства.

Криминалистическая характеристика расследования налоговых преступлений, так же как криминалистическая характеристика расследования других преступлений, базируется на криминалистической характеристике налоговых преступлений, ситуациях и методах их расследования. Естественно, при расследовании налоговых преступлений имеются свои особенности и используются такие понятия, как повод и основание возбуждения уголовного дела, выдвижение версий в раз-

личных следственных ситуациях, метод налогового анализа, программирование и проведение тактических операций и т.п.

Структурные компоненты криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений могут быть различными по своей постоянности, что зависит от полноты информационной базы и складывающихся судебно-следственных ситуаций. Информационной базой методики расследования налоговых преступлений является *криминалистическая характеристика налоговых преступлений*, которая нами систематизирована по следующим блокам:

Блок 1. *Личность преступника* – неисполнителя налоговой обязанности. Её структурными элементами являются способ подготовки налогового преступления, способ совершения налогового преступления, способ сокрытия следов налогового преступления, способ посткриминального поведения преступника – неплательщика налога.

Блок 2. *Размер вреда* – сумма неуплаченного (заниженного) налога в крупном размере. Он исчисляется в зависимости от объекта налогообложения, налоговой базы, налоговой ставки, налогового периода, налоговой льготы. При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Блок 3. *Время совершения налогового преступления* (момент окончания преступления). Нарушен порядок и пропущен срок уплаты налога, установленный нормативными налогового законодательства.

Блок 4. *Винность преступника* – неисполнителя налоговой обязанности в совершении преступления. Она выражается в умышленном искажении установленных норм структурных элементов процесса налогообложения.

К *следственным ситуациям* относятся, в частности, следующие: а) имеются данные о факте неуплаты налога (событие преступления), но не доказана виновность неисполнителя налоговой обязанности (не известно, кто виноват); б) есть сведения об искажении объекта налогообложения, но указания на их причины отсутствуют; в) есть сведения об искажении налоговой базы, но указания на их причины отсутствуют; г) есть сведения об искажении налогового периода, но указания на их причины отсутствуют; д) есть сведения о неправильном применении налоговой ставки, но указания на их причины отсутствуют; е) есть сведения о необоснованном применении условий налоговой льготы, но указания на их причины отсутствуют; ё) есть сведения о не правильном исчислении суммы налога, но указания на их причины отсутствуют; з) есть сведения о нару-

шении порядка и срока уплаты налога, но указания на их причины отсутствуют.

В период расследования налоговых преступлений применяются традиционные (бухгалтерские, экономические и др.) методы, используются знания специалистов и экспертов, но основным методом выявления заведомо ложных сведений, допущенных при формировании процесса налогообложения, является предлагаемый нами криминалистический *метод налогового анализа*. Предметом исследования данного метода является заведомо ложные сведения, допущенные при формировании структурных элементов налогообложения. Объектом исследования – документы налогового учета, где отражены учетно-налоговые показатели и налоговая отчетность. Круг решаемых вопросов связан с установлением обстоятельств, связанных с элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений и процесса налогообложения, которые образуют механизма преступного поведения.

Криминалистическая характеристика расследования налоговых преступлений имеет свою специфику на различных этапах предварительного расследования. В этой связи кратко остановимся на их особенностях, с учетом первоначального, дальнейшего и заключительного этапов предварительного расследования преступлений.

Первоначальный этап предварительного расследования. Его пространственно-временные границы находятся в пределах с момента возбуждения уголовного дела и до вынесения мотивированного постановления о привлечении в качестве обвиняемого.

С момента привлечения лица в качестве обвиняемого сбор доказательств идет с учетом позиции обвиняемого признания, отрицания вины, наличия или отсутствия доказательств и т.д.), в связи с чем уточняются и задачи расследования (ст. 46 УПК РФ).

В подавляющем большинстве случаев поводами для возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям служат сообщения правоохранительных и контролирующих органов. Основанием для возбуждения уголовного дела являются наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления, в частности результаты документальных налоговых проверок, где имеются заведомо ложные сведения: а) порядок уплаты нарушен и срок уплаты налога пропущен; б) причиненный ущерб составляет крупный и (или) особо крупный размер; в) имеются данные об умышленной неуплате налогов.

В этих материалах, как правило, содержатся данные, указывающие на признаки преступления. Все представленные документы должны быть тщательно проанализированы, а недостающие – истребованы.

В ходе предварительного расследования проверки выдвигаются такие общие версии: 1) налоговое преступление совершено при обстоятельствах, известных из имеющихся материалов; 2) налоговое преступление совершено организованной группой; 3) налогового преступления нет, но имеются признаки совершения иных уголовно наказуемых деяний и др.

Затем осуществляется анализ акта документальной проверки и истребованных документов. Необходимо установить соответствие их содержания данным, изложенным в акте проверки, а также выявить возможный

подлог – интеллектуальный (например, внесение заведомо ложных данных) или материальный (исправления, подчистки и т.п.). Основным прием выявления изменений в содержании документов – сопоставление одних и тех же показателей или сравнение данных, отражающих одну и ту же операцию в различных документах.

При возбуждении уголовного дела должны быть учтены два критерия достаточности оснований для принятия решения: 1) наличие в представленных материалах данных об одном или нескольких признаках сокрытия объектов налогообложения; 2) размер сокрытия – крупный или особо крупный.

При обнаружении фактов, свидетельствующих об уклонении от уплаты налогов, нужно выдвинуть рабочие версии, объясняющие его возможный механизм. Тогда вся относящаяся к делу информация и налоговая документация будут рассматриваться в определенных ракурсах [4. С. 52–55].

Привлечение к уголовной ответственности в качестве обвиняемого во всех случаях должно основываться на документальных фактах, где присутствуют нами выделенные элементы налогообложения, а именно: подтверждена обязанность виновного (налогоплательщик) уплачивать налоги; размер неуплаченного налога должен быть крупным или особо крупным, он должен быть исчислен (порядок исчисления налога) исходя из налоговой базы, которая зависит от объекта налогообложения, налоговой ставки, налогового периода, налоговой льготы; пропуск установленного законом срока и порядка уплаты налога.

Последующий этап предварительного расследования. Своеобразие этого этапа состоит в том, что к его началу субъект доказывания располагает достаточными доказательствами о причастности конкретного лица к совершению преступления. И если на первоначальном этапе, как правило, решаются задачи на поиск доказательств расследуемого события преступления и его отдельных обстоятельств, то для дальнейшего этапа характерны задачи на доказывание виновности обвиняемого.

Пространственно-временные границы этого этапа находятся в пределах от времени вынесения постановления о привлечении лица в качестве обвиняемого, его допроса (ст. 171–174 УПК РФ) и до принятия решения об окончании предварительного расследования [5. С. 25].

Для расследования налоговых преступлений характерным является то обстоятельство, что начальный и последующий этапы расследования резко не отличаются друг от друга ни своими целями, ни задачами, ни обстоятельствами, подлежащими установлению. Перечень обстоятельств устанавливается как на начальном, так и на последующем этапе расследования.

Данное положение позволяет составить «сквозные» программы расследования налоговых преступлений, разрабатывать «жесткие» алгоритмизированные программы производства следственных действий, где одно действие логично вытекает и обосновывается обстоятельствами и информацией, полученной из предыдущего действия, обуславливается также необходимостью и обязательностью последующего. То есть выстраивается логическая цепочка взаимосвязанных действий, составляющих компонент методики расследования налоговых преступлений.

В рамках данной системы следственных действий может осуществляться и комплекс следственных и оперативно-розыскных мероприятий, т.е. *тактические операции*. По делам о налоговых преступлениях могут проводиться тактические операции по блокам: 1) установление личности преступника – неисполнителя налоговой обязанности; 2) установление размера вреда (занижение суммы налога); 3) установление виновности преступника и др.

Заключительный этап предварительного расследования. Пространственно-временные границы этого этапа будут начинаться с момента принятия решения об окончании расследования (ст. 215 УПК РФ), подведению его итогов, составлению обвинительного заключения.

Исходя из положений гл. 34 УПК РФ по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ в постановлении о привлечении в

качестве обвиняемого, в обвинительном заключении должны быть указаны данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора. Если в обвинительном заключении отсутствуют указанные и другие данные, что исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения на основе данного заключения, судья в силу ст. 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению [6].

Таким образом, исследование проблем криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений обобщает методику расследования налоговых преступлений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гавло В.К., Клочко В.Е., Ким Д.В. Судебно-следственные ситуации: психолого-криминалистические аспекты. Барнаул, 2006. С. 138–147.
2. Образцов В.А. Выявление и изобличение преступника. М., 1997. С. 16.
3. Воронин С.Э. Проблемно-поисковые следственные ситуации и установление истины в уголовном судопроизводстве. Барнаул: АГУ, 2000.
4. Селиванов Н. Типовые версии, следственные ситуации и их значение для расследования // Социальная законность. 1985. № 7. С. 52–55.
5. Альперт С.А. Субъекты уголовного процесса. Харьков, 1997. С. 25.
6. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 г. Москва «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». П. 25.

Статья представлена научной редакцией «Право» 6 марта 2009 г.