На правах рукописи

ЛУКАШЕВИЧ СЕРГЕЙ ВЛАДИМИРОВИЧ

ДОКАЗЫВАНИЕ ПО ДЕЛАМ О ПРЕСТУПНОМ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ (УГОЛОВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ И ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ)

Специальность **12.00.09** – уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Омск 2007

Диссертация выполнена в государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского»

Научный руководитель: Заслуженный юрист Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор **Азаров Владимир Александрович**

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор **Балакшин Виктор Степанович**

кандидат юридических наук, доцент **Писарев Александр Викторович**

Ведущая организация: **Алтайский государственный университет**

Защита состоится: 8 ноября 2007 г. в ____ час. на заседании диссертационного совета Д.212.276.02 в государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Томский государственный университет» по адресу: г. Томск, пр. Московский тракт, 2 Е, ауд. 111.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Томский государственный университет».

Автореферат разослан «____» _____ 2007 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д.212.276.02
доктор юридических наук, профессор С.А. Елисеев

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоги являются обязательным атрибутом любого государства. В условиях рыночной экономики они служат одним из основных рычагов, посредством которого государство может регулировать социальные и экономические процессы, происходящие в обществе.

В условиях перехода к новым рыночным отношениям в России произошло изменение форм собственности, реформируется система управления экономикой, обновляется налоговое законодательство. Преобразования в общественной и экономической жизни потребовали включения в перечень уголовно наказуемых деяний уклонения от уплаты налогов.

Налоговая преступность в современной России наносит серьезный урон экономической безопасности государства. По оценкам различных специалистов, в результате массового уклонения физических и юридических лиц от уплаты налогов российское государство ежегодно недополучает до 50% причитающихся платежей. Статистика свидетельствует об устойчивой тенденции роста числа возбужденных уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ). Так, по фактам преступного уклонения от уплаты налогов в 2003 г. возбуждено 3546 уголовных дел, в 2004 г. – 6300, в 2005 г. – 8891, в 2006 г. – 11 057, за первые восемь месяцев 2007 г. – 9436 уголовных дел[1]. Ущерб от преступлений исследуемого вида исчисляется миллиардами рублей в год. Приведенные выше данные указывают на возрастание числа уголовных дел об уклонении от уплаты налогов, несмотря на высокую латентность преступлений рассматриваемого вида и мощное противодействие обвиняемых в стадии предварительного расследования и в судебном разбирательстве, использование ими как разрешенных, так и недозволенных способов воздействия на ход и результаты уголовного производства.

Актуальность проблем противодействия преступному уклонению от уплаты налогов обусловлена не только нарастанием этих угроз, но и наличием проблем, возникающих у органов следствия и суда в процессе собирания, проверки и оценки доказательств по делам рассматриваемой категории. Несмотря на высокие темпы роста налоговой преступности, как отмечают ее исследователи и как свидетельствует анализ следственной и судебной практики, в суд направляется лишь каждое третье оконченное предварительным расследованием уголовное дело, а по некоторым данным, до суда доходит не более 10% от всех возбужденных уголовных дел указанной категории. При этом их значительная часть прекращается по различным основаниям в стадии предварительного расследования или суде. Не исключены также случаи необоснованного привлечения к уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, зачастую нарушаются требования уголовно-процессуального закона о всесторонности и объективности предварительного расследования и разрешения уголовного дела, не всегда принимаются должные

[1] См.: *Состояние* преступности в Российской Федерации: статистика МВД России // Официальный сайт МВД России <http://www.mvd.inform.ru>.

меры к установлению события преступления, виновности и иных подлежащих доказыванию обстоятельств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов. Это не позволяет оценить работу органов внутренних дел положительно и требует совершенствования доказывания по данной категории уголовных дел.

Упразднение в 2003 г. федеральных органов налоговой полиции и передача функции предварительного расследования преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, органам внутренних дел, формирование нового структурного подразделения в рамках МВД России (Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям), по времени совпавшее с внесением изменений в ст. ст. 198 и 199 УК РФ, определение государством новых задач и приоритетов в сфере правоохраны повлекли за собой существенные изменения в производстве по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, прежде всего, на досудебных стадиях уголовного судопроизводства. Это, в свою очередь, отразилось на соответствующих показателях статистической отчетности.

Такие изменения потребовали выстроить новую систему внутриведомственного взаимодействия следственных и оперативных подразделений органов внутренних дел, по-иному приходится рассматривать вопросы сотрудничества с налоговыми и иными проверяющими и контролирующими органами, правовое положение которых ни в теории уголовного процесса, ни в практической деятельности однозначно не определено, но которые выполняют значительную часть работы в процессе проверки сообщения о совершенном уклонении от уплаты налогов. В условиях межотраслевого взаимодействия возникает необходимость поиска оптимальных и согласованных решений по многим важным вопросам доказывания.

Нормы материального уголовного права, определяющие уголовную ответственность за преступное уклонение от уплаты налогов (ст. ст. 198, 199 УК РФ), не могут эффективно работать на практике в силу несовершенства отдельных норм уголовно-процессуального законодательства и комплексных федеральных законов, положения которых вступают в противоречие с Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации, отсутствуют комплексные теоретические и прикладные разработки, посвященные уголовно-процессуальным и организационно-правовым аспектам доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, проявляют себя и недостатки правоприменительной практики по доказыванию преступлений рассматриваемого вида. Принятие Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации не только не разрешило отдельных проблем доказывания на досудебных стадиях уголовного процесса, но и вызвало новые сложности.

Наряду с известными, ранее существовавшими проблемами нормативного и правоприменительного характера, обозначились новые трудности, с которыми сталкиваются компетентные должностные лица в процессе доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, возникают вопросы использования результатов непроцессуальной деятельности налоговых органов для нужд уголовно-процессуального доказывания. Нестабильность и изменчивость налогового законодательства создают серьезные проблемы в правоприменении при доказывании преступлений рассматриваемого вида. Вступление в силу с 1 марта 2007 г. Федерального закона, устанавливающего правовые основания

проведения «налоговой амнистии»[1], поставило перед правоприменителем вопрос о возможности привлечения физического лица к уголовной ответственности за неуплату (несвоевременную уплату) налогов за прошлые периоды, если оно уплатило декларационный платеж. Далеко не все проблемы уголовно-процессуального характера в деятельности органов внутренних дел глубоко и всесторонне изучены. Кроме того, после вступления в силу Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации вопросы доказывания по указанной категории уголовных дел не подвергались глубокому и комплексному анализу, а среди следователей органов внутренних дел все еще ощущается дефицит теоретических знаний и практических навыков в доказывании по уголовным делам рассматриваемой категории.

В связи с этим изучение уголовно-процессуальных и организационно-правовых особенностей доказывания по делам о преступлениях рассматриваемого вида представляет несомненный интерес, вызывает необходимость научного осмысления имеющихся в этой сфере проблем.

Отмеченные обстоятельства подтверждают исключительную важность и актуальность темы диссертационного исследования с научной и практической позиций, предопределяют ее выбор.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования являются отношения, возникающие в процессе доказывания по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов)[2].

Предмет исследования составляют нормы Конституции Российской Федерации, уголовно-процессуального, уголовного, налогового, международного законодательства, комплексных федеральных законов, определяющие основные закономерности существующей на их основе деятельности субъектов доказывания (в первую очередь, стороны обвинения) по собиранию, проверке и оценке доказательств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, а также практика применения данных норм права.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего диссертационного исследования являются комплексное изучение уголовно-процессуальных проблем доказывания по уголовным делам данной категории и разработка на этой основе научно обоснованных предложений по совершенствованию действующего уголовно-процессуального законодательства, оптимизации процесса доказывания в соответствующем ключе, что будет способствовать дальнейшему развитию доказательственного права, а также повышению эффективности доказательственной деятельности по уголовным делам о преступлениях рассматриваемого вида.

Указанная цель исследования предопределила постановку и разрешение следующих взаимосвязанных и взаимообусловленных задач:

---

[1] См.: *Федеральный* закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами» // Рос. газета. – 2006. – 31 дек.

[2] В работе не рассматриваются соответствующие отношения применительно к доказыванию иных налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199^1 УК РФ (неисполнение обязанностей налогового агента) и ст. 199^2 УК РФ (сокрытие денежных средств или имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов).

– определение понятия и специфики предмета и пределов доказывания по указанным делам;

– выявление и анализ круга обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовным делам данной категории;

– установление процессуальных особенностей собирания, проверки и оценки доказательств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов в стадиях возбуждения уголовного дела и предварительного расследования;

– исследование совокупности средств, используемых в доказывании по таким делам;

– исследование порядка и организационно-правовых особенностей взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов в процессе доказывания по делам рассматриваемой категории;

– установление имеющихся в практике взаимодействий правоохранительных и контролирующих органов факторов, осложняющих процесс доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, и путей их устранения;

– разработка в отмеченном ключе научно аргументированных и подкрепленных практикой предложений и рекомендаций по совершенствованию уголовно-процессуального законодательства и приведению иных комплексных федеральных законов и нормативных правовых актов в соответствие с Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации;

– определение направлений по оптимизации и совершенствованию доказательственной деятельности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, выработка соответствующих научно обоснованных рекомендаций.

Методология и методы исследования. Методологическую основу диссертационного исследования составляют диалектический метод познания объективной действительности, отдельные общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, обобщение, системно-структурный) и частнонаучные методы (формально-юридический, логико-юридический, сравнительно-правовой, исторический, конкретно-социологический, статистический). В ходе исследования также применялись приемы сбора и обработки эмпирического материала (анализ и обобщение следственной и судебной практики).

В работе использовались современные достижения науки в области философии, истории, общей теории права, теории уголовного процесса, уголовного, административного, налогового права, криминалистики, криминологии, теории оперативно-розыскной деятельности, судебной экспертизы, социальной психологии, относящиеся к проблемам диссертационного исследования.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, действующее уголовно-процессуальное и уголовное законодательство, Налоговый кодекс Российской Федерации, иные федеральные законы, постановления Правительства Российской Федерации, указы Президента Российской Федерации, а также ведомственные нормативные акты Генеральной прокуратуры Российской Федерации, МВД России и ФНС России. Учтены постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам применения закона, относящиеся к исследуемой проблематике.

Эмпирическая база работы. В ходе диссертационного исследования изучено 192 уголовных дела об уклонении от уплаты налогов (ст. ст. 198 и 199 УК РФ), находившихся в период с 2003 г. по 2006 г. в производстве следователей налоговой полиции (до 1 июля 2003 г.) и органов внутренних дел Омской, Тюменской, Новосибирской областей, Ханты-Мансийского автономного округа, 58 материалов об отказе в возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налогов.

В процессе исследования были использованы статистические отчеты о деятельности органов внутренних дел, аналитические обзоры результатов работы по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, собственные наблюдения автора, результаты сбора, описания, анализа и оценки собранного эмпирического материала. При этом изучением были охвачены не только материалы уголовных дел, но и отдельно рубежные процессуальные решения (постановления о возбуждении дела, обвинительные заключения, приговоры).

Использованы результаты анкетирования 144 сотрудников правоохранительных органов г. Омска, Омской, Новосибирской областей и Ханты-Мансийского автономного округа, среди которых 67,4% – следователи органов внутренних дел, 7,6% – руководители (начальники и заместители начальников следственных отделений, отделов, управлений), 25,0% – оперуполномоченные и специалисты-ревизоры Управлений по налоговым преступлениям. При этом большинство опрошенных (82,6%) имели опыт работы по делам о преступном уклонении от уплаты налогов.

Степень научной разработанности темы диссертационного исследования. В юридической литературе проблемам теории и практики доказывания посвятили свои труды такие видные ученые, как В. А. Азаров, В. Д. Арсеньев, В. С. Балакшин, В. А. Банин, В. П. Божьев, Л. Е. Владимиров, С. И. Викторский, Г. Ф. Горский, В. Н. Григорьев, А. А. Давлетов, В. С. Джатиев, Е. А. Доля, В. Н. Жогин, В. И. Зажицкий, З. З. Зинатуллин, Ц. М. Каз, В. В. Кальницкий, Л. М. Карнеева, Н. П. Кипнис, Н. Н. Ковтун, Л. Д. Кокорев, Н. П. Кузнецов, С. В. Курылев, А. М. Ларин, В. З. Лукашевич, П. А. Лупинская, Л. Н. Масленникова, Г. М. Миньковский, И. И. Мухин, Ю. К. Орлов, И. Л. Петрухин, М. П. Поляков, Г. М. Резник, В. Д. Спасович, М. С. Строгович, В. Т. Томин, А. И. Трусов, Ф. Н. Фаткуллин, Г. П. Химичева, А. А. Чувилев, С. А. Шейфер, П. С. Элькинд, Н. А. Якубович и др.

Учеными-процессуалистами детально исследованы предмет и пределы доказывания, способы собирания, проверки и оценки доказательств. В то же время вопросы доказывания по отдельным категориям уголовных дел долгое время оставались в науке уголовного процесса без должного внимания. Потребности теоретического осмысления общих проблем уголовно-процессуального доказывания через призму частного и все возрастающие потребности следственной и судебной практики предопределили необходимость изучения соответствующих вопросов в уголовно-процессуальной науке.

Налоговые преступления остаются в центре пристального внимания ученых в области уголовного права, криминологии, криминалистики. В России в связи с введением в 1992 г. уголовной ответственности за налоговые преступления появились ориентированные на удовлетворение потребностей следственной и судебной практики многочисленные работы, посвященные юридической

характеристике и проблемам квалификации налоговых преступлений (Н. А. Лопашенко, А. И. Ролик, В. И. Сергеев, П. С. Яни и др.), криминологической характеристике налоговых преступлений (С. С. Белоусова, Л. Д. Гаухман, И. И. Кучеров, В. Д. Ларичев, В. Г. Пищулин и др.), криминалистической характеристике и методике расследования налоговых преступлений (И. В. Александров, И. И. Белозерова, В. П. Васильев, Г. М. Дашковская, В. А. Козлов, Н. В. Матушкина, И. В. Пальцева, К. А. Пирцхалава, Н. С. Решетняк, В. Г. Сидоренко, И. Н. Соловьев, Н. М. Сологуб и др.).

В то же время разработка уголовно-правовых, криминологических и криминалистических проблем борьбы с налоговыми преступлениями не могла разрешить всех имеющихся задач следственной и судебной практики. Вместе с тем вопросам уголовно-процессуального доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов в юридической литературе практически не уделялось внимания. Можно отметить лишь ряд отдельных публикаций, посвященных соответствующей тематике. Так, выборочно исследовались проблемы, связанные с определением предмета доказывания и привлечением лица в качестве обвиняемого по указанным делам (П. С. Ефимичев), возбуждением уголовных дел рассматриваемой категории (В. В. Карякин, В. Н. Махов, В. П. Васильев), использованием специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов (Р. С. Якубов, А. А. Юдинцев, Л. Г. Шапиро, Н. В. Баширова). Данные работы охватывают достаточно узкий круг вопросов и не затрагивают многих уголовно-процессуальных проблем, связанных с предметом, пределами и процессом доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов. К тому же некоторые исследования были проведены до вступления в силу Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации или до передачи функции предварительного расследования налоговых преступлений органам внутренних дел. Поэтому вопрос об особенностях доказывания по вышеназванным делам не был центральным и не получил глубокой проработки и должной оценки.

Несмотря на имеющиеся работы по уголовно-правовым, уголовно-процессуальным, криминалистическим и криминологическим проблемам борьбы с налоговой преступностью, до настоящего времени не проводилось комплексного исследования, посвященного предмету, пределам и процессу доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, не выявлены особенности собирания, проверки и оценки доказательств по рассматриваемой категории дел в стадиях возбуждения уголовного дела и предварительного расследования.

В связи с этим проведение соответствующего исследования и разработка предложений по совершенствованию законодательства и практики его применения в избранном ключе представляются сегодня весьма востребованными с точки зрения законотворчества и правоприменения.

Научная новизна исследования заключается в том, что на современном этапе борьбы с налоговой преступностью впервые на монографическом уровне комплексно рассмотрены теория и практика процессуальных особенностей доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов.

На этой основе в диссертации сформулированы новые теоретические положения, направленные на определение понятия предмета доказывания по та-

ким делам, проведен анализ содержания обстоятельств, составляющих предмет доказывания по делам указанной категории, выявлены процессуальные особенности собирания, проверки и оценки доказательств по уголовным делам о преступлениях исследуемого вида на досудебных стадиях уголовного процесса, рассмотрены средства процессуального доказывания по данным делам, на новой законодательной основе изучены организационно-правовые проблемы взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов в процессе доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, разработаны предложения по совершенствованию уголовно-процессуального законодательства и практики его применения. Новаторским представляется также комплексное рассмотрение имеющихся процессуальных проблем доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов.

Научную новизну диссертационного исследования определяют **основные положения, выносимые на защиту**:

1. Предлагается и обосновывается понятие специального предмета доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, под которым надлежит считать совокупность имеющих значение для разрешения уголовного дела юридически значимых фактов и обстоятельств, определенных нормами уголовно-процессуального права, конкретизированных положениями уголовного закона, уточненных нормами налогового законодательства и подлежащих обязательному установлению по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

2. Изменения в уголовном и налоговом законодательстве оказывают определяющее влияние на содержание устанавливаемых по уголовному делу об уклонении от уплаты налогов фактов и обстоятельств, что обосновывает соответствующую корреляционную зависимость содержания предмета доказывания по делам рассматриваемой категории от законодательного изменения признаков составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ, а также изменений в налоговом законодательстве.

3. Доказывание виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, осуществляемое с использованием системы косвенных доказательств, подтверждающих прямой умысел на уклонение от уплаты налогов, должно быть построено на логической концепции перехода от вероятного знания о виновности конкретного лица в совершении преступления к достоверному путем повышения уровня вероятности и приближения ее к достоверности по мере накопления доказательств.

4. Пределы доказывания по рассматриваемой категории дел в стадии возбуждения уголовного дела ограничены необходимостью установления достаточных данных, характеризующих событие преступления, вред и субъект и в совокупности составляющих признаки преступления.

Предложенная автором система данных, достаточных для принятия решения о возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налогов, предусматривает, что для этого необходимо располагать такими сведениями, как: наименование налогоплательщика (фамилия, имя, отчество физического лица, предпринимателя, руководителя организации, название организации), ИНН, фактический и юридический адрес, время, место, способ совершения преступ-

ного уклонения от уплаты налогов, размер вреда, причиненного уклонением от уплаты налогов.

5. Собирание фактических данных в начальной стадии уголовного процесса по делам о преступном уклонении от уплаты налогов требует осуществления большого количества проверочных действий, но реализуется преимущественно путем производства ревизий и документальных проверок, представления документов, получения объяснений, изъятия документов, образцов сырья, продукции и товаров, осмотра производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, проведения специальных ведомственных исследований с составлением соответствующих письменных документов.

6. Юридическая природа документальных проверок, проводимых в отношении налогоплательщика в стадии возбуждения уголовного дела, неодинакова и обусловлена различиями в основаниях правового регулирования. При выделении особенностей налоговых, процессуальных (доследственных) и предпроцессуальных проверок установлено, что не всякие акты проверок налогоплательщика могут быть использованы в доказывании по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, а лишь те, которые были составлены в процессе доследственной проверки в порядке, предусмотренном ст. 144 УПК РФ, п. 35 ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции» и приказом МВД России от 16 марта 2004 г. № 177.

7. Следует законодательно закрепить перечень процессуальных действий, производство которых допускается в стадии возбуждения уголовного дела, включив в него: получение объяснений от граждан и должностных лиц, истребование необходимых предметов и документов; производство документальных проверок и ревизий, ведомственных исследований с привлечением к их участию специалистов, получение заключений от специалиста.

8. По делам о преступном уклонении от уплаты налогов представленная в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации система следственных действий не может быть реализована в полной мере, что обусловлено юридическим составом и присущим рассматриваемым преступлениям механизмом следообразования. К основным способам собирания доказательств по исследуемой категории уголовных дел относятся: обыск, выемка, осмотр места происшествия, допросы обвиняемого (подозреваемого) и свидетелей, назначение и производство судебной экспертизы, допрос эксперта и специалиста, осмотр документов. При этом некоторые из приведенных выше следственных действий выступают одновременно как способ собирания одного доказательства и как способ проверки другого.

9. В процессе доказывания по указанным делам такая форма использования специальных познаний, как судебная экспертиза, пригодна для решения специальных вопросов, по которым иные формы использования специальных познаний (документальные проверки, ревизии, внесудебные специальные ведомственные исследования, получение устных и письменных консультаций от специалиста и др.) в уголовном судопроизводстве недостаточны. Поэтому в каждом случае при доказывании по уголовным делам исследуемой категории необходимо производство комплексной судебно-экономической экспертизы или нескольких экспертиз из рода судебно-экономических (судебно-бухгалтерская,

финансово-экономическая, налоговая), задачей которых является достоверное установление размера неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов.

В целях выяснения вопросов, связанных с правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, необходимо распространить практику назначения и производства налоговых экспертиз по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, поскольку судебно-бухгалтерская и финансово-экономическая судебные экспертизы, назначаемые в процессе доказывания по таким уголовным делам, не решают всех стоящих перед следователем задач по установлению подлежащих доказыванию обстоятельств.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Теоретическое значение диссертации заключается в выводах и предложениях, раскрывающих закономерности и особенности доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов. Результаты исследования, кроме того, расширяют и углубляют теоретические представления об уголовно-процессуальном доказывании.

Практическая значимость исследования определяется содержанием предложений по совершенствованию норм доказательственного права. Автором разработан комплекс практических рекомендаций по собиранию, проверке и оценке доказательств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов. Сформулированные в диссертации положения, выводы, рекомендации и предложения имеют существенное значение и используются в теории уголовного процесса и правоприменении для оптимизации доказательственной деятельности по уголовным делам рассматриваемой категории и повышения эффективности организации взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов в процессе доказывания по таким уголовным делам, а также могут быть применены при совершенствовании действующего уголовно-процессуального законодательства, комплексных федеральных законов, ведомственного нормативного регулирования, при разработке новых законодательных предложений.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе при преподавании курсов «Уголовный процесс», «Теория и практика уголовно-процессуального доказывания», «Расследование налоговых преступлений» и при подготовке учебно-практических пособий по данной тематике для студентов, слушателей и аспирантов высших учебных заведений юридического профиля, а также в системе повышения квалификации и переподготовке сотрудников правоохранительных органов, в научно-исследовательской работе при дальнейшем изучении уголовно-процессуальных и уголовно-правовых проблем борьбы с налоговой преступностью.

Обоснованность и достоверность результатов исследования обеспечиваются используемой методологией и методикой, его комплексным характером и репрезентативностью эмпирического материала, на котором базируются научные положения, предложения и выводы диссертации.

Репрезентативность результатов исследования подтверждается сопоставимостью полученных данных между собой, с показателями статистики, а также с результатами пограничных исследований.

Апробация работы и внедрение ее результатов в практическую деятельность осуществлялась в виде выступлений на международных научно-

практических конференциях: «Актуальные проблемы права России и стран СНГ-2005 г.» (Челябинск, 7-8 апреля 2005 г.), «Международные юридические чтения» (Омск, 14 апреля 2005 г.), «Международные юридические чтения» (Омск, 12 апреля 2006 г.); всероссийских научно-практических конференциях: «Применение норм международного права в деятельности судов и правоохранительных органов Российской Федерации» (Омск, 24 февраля 2005 г.), «Проблемы реализации международных стандартов в правоохранительной системе России» (Уфа, 1-2 июня 2005 г.), «Административно-правовые, уголовно-правовые, уголовно-процессуальные, криминалистические и иные меры противодействия экономическим, налоговым правонарушениям и преступлениям» (Челябинск, 8 декабря 2005 г.); межвузовских научно-практических конференциях: «Преемственность и новации в юридической науке» (Омск, 29 марта 2005 г.), «Молодежь третьего тысячелетия» (Омск, 19 апреля 2005 г.), «Совершенствование норм и институтов Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» (Омск, 25-26 мая 2006 г.).

Основные теоретические и практические положения диссертации нашли отражение в 19 научных работах, подготовленных автором лично или в соавторстве, общим объемом 10,8 п. л., в том числе 3 научные работы опубликованы в ведущих рецензируемых журналах «Омский научный вестник» и «Вестник Оренбургского государственного университета», включенных в перечень, определяемый Высшей аттестационной комиссией Минобрнауки России.

Материалы диссертационного исследования внедрены в практическую деятельность СУ при УВД Омской области, СУ при УВД Ханты-Мансийского автономного округа, а также в учебный процесс Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения, списка использованной литературы и приложений.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность темы; определены цели и задачи, объект и предмет исследования; раскрыты его методология, научная новизна, теоретическое и практическое значение, сформулированы основные положения, выносимые на защиту; дана характеристика эмпирической базы работы; приведены сведения об апробации результатов исследования.

Первая глава «Предмет и пределы доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов» состоит из трех параграфов.

В *первом параграфе «Понятие и особенности предмета доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов»* анализируется понятие предмета доказывания в уголовном процессе.

Автор, исследуя основные научные взгляды на понятие «предмет доказывания», соглашается с исследователями (В. Д. Арсеньев, М. С. Строгович, Ф. Н. Фаткуллин, Ю. К. Орлов), считающими, что предмет доказывания должен охватывать как перечень фактов, так и совокупность обстоятельств, имеющих значение для уголовного дела и подлежащих установлению. Применение логико-юридического метода при анализе категорий «факты» и «обстоятельства», а также определение их семантики подтверждают необходимость придания термину «обстоятельства», используемому в ст. 73 УПК РФ, более широкого смыслового значения.

Соискатель отмечает, что, наряду с законодательно установленным перечнем фактов и обстоятельств, подлежащих доказыванию по любому уголовному делу (ст. 73 УПК РФ), предмет доказывания по отдельным категориям уголовных дел конкретизируется (уточняется и дополняется) рамками того состава преступления, по поводу которого ведется расследование и разбирательство уголовного дела. Точное определение данных фактов и обстоятельств возможно на основании материального уголовного закона.

Диссертант делает вывод о том, что предмет доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов является относительно изменчивой правовой категорией, поскольку законодательные изменения в уголовно-правовой характеристике преступного уклонения от уплаты налогов, а также развитие налогового законодательства оказывают определяющее влияние на содержание устанавливаемых по уголовным делам исследуемой категории фактов и обстоятельств.

Учитывая изложенное, автор определяет понятие «специальный предмет доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов», под которым следует понимать совокупность имеющих значение для разрешения уголовного дела юридически значимых фактов и обстоятельств, определенных нормами уголовно-процессуального права, конкретизированных положениями уголовного закона, уточненных нормами налогового законодательства и подлежащих установлению по каждому уголовному делу рассматриваемой категории в целях его законного и обоснованного разрешения.

Второй параграф «Содержание предмета доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов» посвящен изучению некоторых значимых обстоятельств, подлежащих доказыванию по данным уголовным делам.

Способ преступного уклонения от уплаты налогов занимает одно из центральных мест в числе обстоятельств, подлежащих доказыванию при установлении события преступления. Особенность анализируемых составов преступлений заключается в том, что способ уклонения от уплаты налогов является одновременно и способом сокрытия данного преступления, как правило, они совпадают и не могут быть отделены друг от друга. Способ уклонения находит свое внешнее отражение в бухгалтерских, налоговых и иных финансовых документах либо в непредставлении этих документов в государственные органы, уполномоченные осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Диссертант обосновывает позицию, в соответствии с которой доказать факт преступного уклонения от уплаты налогов представляется возможным лишь в том случае, когда срок уплаты налога уже наступил. Ненаступление такого срока не позволяет сделать вывод о наличии оконченного преступления, а доказать покушение на преступное уклонение от уплаты налогов с практических позиций не представляется возможным, поскольку до указанного срока налогоплательщик имеет право устранить ошибки путем внесения исправлений в представленные в налоговый орган документы.

Автор отмечает, что для определения времени совершения преступлений рассматриваемого вида требуется обращать внимание на то, какие сроки установлены налоговым законодательством для представления налоговой декларации и иных необходимых документов и для уплаты налогов, а также когда фактически были представлены соответствующие документы в налоговые органы. В целях установления временных рамок преступления необходимо определить, в каком налоговом периоде (периодах) совершено уклонение от уплаты налогов.

Место совершения рассматриваемого вида преступлений не всегда имеет четко выраженные границы. Как правило, местом преступного уклонения от уплаты налогов является местонахождение налогоплательщика или место его регистрации в налоговых органах. С учетом этих особенностей и в соответствии со ст. 152 УПК РФ определяется место производства предварительного расследования по делам о преступном уклонении от уплаты налогов.

Установление прямого умысла – одна из основных трудностей доказывания по данной категории уголовных дел. Ссылки обвиняемых на незнание налогового законодательства или на совершенные ими математические и методические ошибки, допущенные при расчете сумм налогов, подлежащих уплате, следует, по мнению соискателя, оценивать критически. Диссертант приходит к выводу о том, что доказывание виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, осуществляемое с использованием системы косвенных доказательств, подтверждающих прямой умысел, должно быть построено на логической концепции перехода от вероятного знания о виновности конкретного лица к достоверному путем повышения уровня вероятности и приближения ее к достоверности по мере накопления доказательств. Автор отмечает, что установить прямой умысел на уклонение от уплаты налогов возможно, только обладая системой достоверных доказательств, взятых в совокупности, взаимно дополняющих друг друга и являющихся частями общей следовой картины действий субъектов налогового преступления.

Рассматривая вопрос об установлении по делам указанной категории обстоятельств, характеризующих личность обвиняемого, соискатель делает вывод о том, что данный элемент предмета доказывания коррелирует с другими элементами предмета доказывания. Обстоятельства, относящиеся к событию преступления, виновности лица в совершении преступления, смягчающие и отягчающие наказание, характеризуют и общественную опасность личности обвиняемого, его истинные мотивы и цели, способствуют установлению индивидуальных особенностей лица.

Диссертант отмечает, что установление личности обвиняемого в целях уголовно-процессуального доказывания считается завершенным в той мере, которая позволяет признать данное лицо субъектом расследуемого преступления, установить соучастников преступления, выяснить анкетные и иные социально-демографические сведения о нем, индивидуализировать наказание виновному с учетом всех смягчающих и отягчающих обстоятельств.

Исследовав вопрос об установлении характера и размера вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов, соискатель делает вывод о том, что вред, причиняемый данными преступлениями, носит ярко выраженный имущественный характер и заключается в недополучении государством соответствующих сумм налогов.

Автор указывает, что основными доказательствами, подтверждающими размер вреда, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов, являются акты документальных проверок, заключения комплексных судебно-экономических, судебно-бухгалтерских и налоговых экспертиз. Диссертант, анализируя сложившуюся в настоящее время практику обжалования актов ревизий и документальных проверок в арбитражных судах, развивающуюся параллельно производству по уголовному делу об уклонении от уплаты налогов, а также распространение случаев непредъявления в суд гражданских исков о возмещении причиненного преступным уклонением от уплаты налогов материального ущерба, приходит к выводу о необходимости совершенствования механизма возмещения материального ущерба от рассматриваемых преступлений. Соискатель подчеркивает исключительную важность определения данного направления деятельности как одного из приоритетных в работе органов предварительного расследования и утверждения ведущей роли прокурора при заявлении гражданских исков в ходе рассмотрения в суде уголовных дел об уклонении от уплаты налогов.

Исследуя смягчающие и отягчающие наказание обстоятельства по указанным делам, диссертант резюмирует, что некоторые из них не могут быть применены судом в качестве таковых, поскольку это обусловлено особенностями юридического состава рассматриваемых преступлений.

В *третьем параграфе «Пределы доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов»* исследуется категория «пределы доказывания». На основании авторских изысканий сделан вывод, что под пределами доказывания следует понимать логически оправданные и очерченные уголовно-процессуальным законом границы доказательственной деятельности, в рамках которых надлежит собрать совокупность доказательств, необходимых и достаточных для правильного разрешения уголовного дела и признания обстоятельств, входящих в предмет доказывания, установленными. Кроме того, отме-

чено, что пределы доказывания по делам о преступлениях указанного вида на каждом этапе производства по уголовному делу различны. По мере развития уголовного процесса от субъектов доказывания требуется все более глубокая и полная конкретизация и детализация обстоятельств, составляющих предмет доказывания.

С учетом законодательно установленных требований диссертантом предложена система данных, достаточных для принятия решения о возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налогов, предусматривающая необходимость установления события преступления, вреда и субъекта как достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

Соискатель не соглашается с позицией И. Г. Рагозиной и В. И. Сергеева, в соответствии с которой в стадии возбуждения уголовного дела существует необходимость обязательного установления прямого умысла виновных лиц в совершении преступного уклонения от уплаты налогов. Автор, разделяя мнение И. В. Александрова, полагает, что перенесение вопроса об установлении виновности в стадию возбуждения уголовного дела представляется неоправданным и не основанным на нормах закона.

Таким образом, по мнению диссертанта, для возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов достаточно располагать такими данными, как: наименование налогоплательщика (фамилия, имя, отчество физического лица, предпринимателя или руководителя предприятия, название предприятия), ИНН, фактический и юридический адрес, время, место, способ совершения преступного уклонения от уплаты налогов, размер вреда, причиненного уклонением от уплаты налогов.

Предполагается неоправданным возбуждение дела о преступном уклонении от уплаты налогов по факту (т. е. в отношении неустановленного лица). В силу особенностей юридической конструкции составов рассматриваемых преступлений это означало бы принятие необоснованного процессуального решения, так как в качестве субъекта преступлений такого вида выступает лицо, обладающее специальными признаками. Отсутствие соответствующих сведений о лице не позволяет в ряде случаев сделать правильный вывод о возбуждении уголовного дела в отношении физического лица (ст. 198 УК РФ) или руководителя организации (ст. 199 УК РФ). Невыполнение указанного требования создает неопределенность в вопросе о том, по какой статье уголовного законодательства следует возбуждать уголовное дело.

Вторая глава «Процесс доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов и организационно-правовые проблемы взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов» содержит три параграфа.

Первый параграф «Особенности собирания, проверки и оценки доказательств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов в стадии возбуждения уголовного дела» посвящен особенностям процесса доказывания по уголовным делам рассматриваемой категории в начальной стадии уголовного судопроизводства.

Собирание фактических данных в начальной стадии уголовного процесса по делам о преступлениях исследуемого вида требует осуществление большого количества проверочных действий и реализуется преимущественно путем про-

изводства ревизий и документальных проверок, предоставления документов, получения объяснений от налогоплательщика и очевидцев, изъятия документов, образцов сырья, продукции и товаров, осмотра производственных, складских, торговых и иных служебных помещений, проведения специальных ведомственных исследований с составлением соответствующих письменных документов.

Диссертант, изучая юридическую природу документальных проверок, осуществляемых до принятия решения о возбуждении уголовного дела об уклонении от уплаты налогов, приходит к выводу о многозначности юридической природы документальных проверок, проводимых в отношении налогоплательщика, которая обусловлена различиями в основаниях правового регулирования. В своей работе автор выделяет налоговые, процессуальные (доследственные) и предпроцессуальные проверки. Учитывая особенности нормативного регулирования, соискатель заключает, что не всякие акты проверок налогоплательщика могут быть использованы в доказывании по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, а лишь те, которые были составлены в процессе доследственной проверки в порядке, установленном ст. 144 УПК РФ, п. 35 ст. 11 Закона РФ «О милиции» и Приказом МВД России от 16 марта 2004 г. № 177.

Рассматривая вопрос об осмотре места происшествия в начальной стадии уголовного процесса по делам указанной категории, автор предлагает предусмотреть в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации возможность изъятия не только предметов, но и документов, обнаруженных в ходе производства данного следственного действия, установив в качестве основания его проведения не только потребность в продолжительном времени для его осуществления, но и наличие достаточных оснований полагать, что предметы и документы, свидетельствующие о совершении преступления, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Диссертант, исследуя вопрос об истребовании документов и получении объяснений от лица, представляющего налогоплательщика, и очевидцев в стадии возбуждения уголовного дела, полагает, что полученные объяснения и истребованные документы в порядке, предусмотренном не Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации, а иными законодательными актами (например, Законом о милиции, Налоговым кодексом Российской Федерации, Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях), могут быть использованы в уголовном процессе только в первоначальной стадии уголовного процесса при обосновании решения о возбуждении (отказе в возбуждении) уголовного дела, но не в качестве доказательств обвинения по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, учитывая, что порядок производства по уголовным делам определен в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации, а результаты непроцессуальных действий не могут иметь доказательственного значения.

В этой связи соискатель делает вывод о том, что доказательственное значение могут иметь только результаты процессуальных действий, а поэтому представляется целесообразным законодательно закрепить перечень действий, производство которых допускается в стадии возбуждения уголовного дела, включив в него: получение объяснений от граждан и должностных лиц, истребование необходимых предметов и документов; производство документальных

проверок, ревизий, ведомственных исследований с привлечением к их участию специалистов, получение заключения специалиста и осуществление до возбуждения уголовного дела других процессуальных действий, предусмотренных Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации.

Принять решение о возбуждении уголовного дела по признакам преступления, предусмотренного ст. ст. 198 или 199 УК РФ, невозможно без производства предварительных специальных ведомственных исследований. Автор соглашается с мнением В. В. Карякина, В. Н. Махова и Р. С. Якубова, утверждающих, что без специалиста затруднительно отобрать необходимые документы, свидетельствующие о признаках преступного уклонения от уплаты налогов, установить степень противоправности деяния по совершенному нарушению законодательства о налогах и сборах (административное или уголовное).

Диссертант, исследуя процессуальный статус аудиторского заключения, резюмирует, что недопустимо отождествлять и придавать одинаковую юридическую силу аудиторскому заключению и заключению судебного эксперта в производстве по уголовным делам рассматриваемого вида. Сделан вывод об отсутствии необходимости в составлении аудиторского заключения как на этапе доследственных проверок, так и в ходе предварительного расследования при производстве по указанному уголовному делу.

Второй параграф «Особенности собирания, проверки и оценки доказательств по делам о преступном уклонении от уплаты налогов в стадии предварительного расследования» посвящен процессу доказывания по делам рассматриваемой категории в стадии предварительного расследования, когда появляются более широкие возможности для собирания доказательств по данным уголовным делам, поскольку основными способами получения доказательств становятся следственные действия. По мнению диссертанта, представленная в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации система следственных действий по указанной категории дел не может быть реализована в полной мере, что обусловлено юридическим составом рассматриваемых преступлений и присущим механизмом следообразования. К основным способам собирания доказательств по исследуемой категории уголовных дел относятся: обыск, выемка, осмотр места происшествия, допросы обвиняемого (подозреваемого) и свидетелей, назначение и производство судебной экспертизы, допрос эксперта и специалиста, осмотр документов. При этом некоторые из приведенных выше следственных действий выступают одновременно как способ проверки одного доказательства и как способ собирания другого.

При анализе данных следственных действий применительно к процессу доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов соискатель ограничивается изложением наиболее важных проблем и процессуальных особенностей указанных следственных действий.

Рассматривая характер содержащейся в документах информации, отнесенной к банковской, налоговой, коммерческой или служебной тайне, диссертант заключает, что это, в свою очередь, обусловливает процессуальные различия в процедуре производства выемки таких документов, проявляющиеся в необходимости получения либо положительного решения суда, либо санкции прокурора.

При анализе выемки обращается внимание на целесообразность дополнить ст. ст. 182 и 183 УПК РФ положением о том, что в необходимых случаях для участия в обыске (выемке) следователь вправе вызвать специалиста.

Исследовав производство выемки документов, содержащих информацию о вкладах и счетах в банках и кредитных организациях, в процессе доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, автор предлагает исключить из ч. 4 ст. 183 УПК РФ слово «граждан», что позволит устранить двусмысленность между данной нормой и п. 7 ч. 2 ст. 29 УПК РФ. Выемка указанных документов должна, по смыслу закона, производиться на основании судебного решения, независимо от принадлежности таких документов гражданину, индивидуальному предпринимателю или юридическому лицу. Данное предложение полностью согласуется со ст. 10 Федерального закона «О введении в действие Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации».

Соискатель обосновывает необходимость производства выемки и обыска непосредственно после возбуждения уголовного дела, аргументирует вывод о том, что следователю надлежит тщательно подготовиться к этим следственным действиям, привлечь для участия в них специалиста-бухгалтера (экономиста), имеющего опыт практической работы, получить от него письменные рекомендации. При производстве наиболее сложных обысков, например, когда возникает необходимость в изъятии информации, содержащейся в памяти компьютера, целесообразно одновременное участие нескольких специалистов – бухгалтера (экономиста) и специалиста в области компьютерной техники.

По мнению диссертанта, целесообразно производство обыска по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов использовать преимущественно для отыскания документации неофициального бухгалтерского учета («черновая бухгалтерия»), находящейся у налогоплательщика и имеющей доказательственное значение для дела, а выемку – для получения необходимых официальных документов, находящихся как у налогоплательщика, так и в соответствующих органах государственной власти (налоговые декларации, бухгалтерские отчеты и пр.).

Учитывая, что запрета на допрос специалистов-ревизоров ОДПиР УНП и налоговых инспекторов ИФНС в качестве свидетелей в стадии предварительного расследования законом не установлено и практика проведения допросов таких лиц по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов идет по пути оформления рассматриваемого следственного действия протоколом допроса свидетеля, автор полагает не совсем логичным выступление таких лиц в двуедином качестве (как специалистов в стадии возбуждения уголовного дела при проведении документальной проверки и как свидетелей в последующих стадиях уголовного процесса).

Допрос данного лица по существу касается разъяснения своего мнения, изложенного в акте документальной проверки налогоплательщика, а поэтому исходя из смысла ч. 4 ст. 80 и ч. 1 ст. 144 УПК РФ будет правильным называть этого участника уголовно-процессуальных отношений специалистом на протяжении всего процесса доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов.

При производстве допроса обвиняемого по вышеназванным делам следователю целесообразно заранее к нему подготовиться, ознакомиться с теми по-

ложениями налогового законодательства и иных правовых актов, которые были нарушены, проконсультироваться со специалистами в этих областях, получить от них заключения, желательно составить примерный перечень вопросов, интересующих следствие.

Автор, рассматривая понятие проверки доказательств, не соглашается с мнением Л. Т. Ульяновой и А. М. Ларина, что проверка доказательств включает в себя и оценку.

К наиболее распространенным следственным действиям, направленным на проверку доказательств по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, диссертант относит назначение и производство судебных экспертиз, допрос эксперта или специалиста, очную ставку, осмотр документов.

Исследуя вопрос о возможности назначения и производства судебной экспертизы, соискатель указывает, что в процессе доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов такая форма использования специальных познаний, как судебная экспертиза, пригодна для решения специальных вопросов, по которым иные формы использования специальных познаний (документальные проверки, ревизии, внесудебные специальные ведомственные исследования, получение устных и письменных консультаций от специалиста и др.) в уголовном судопроизводстве недостаточны. Поэтому в каждом случае при доказывании по уголовным делам исследуемой категории необходимо производство комплексной судебно-экономической экспертизы или нескольких экспертиз из рода судебно-экономических (судебно-бухгалтерская, финансово-экономическая, налоговая), задачей которых является достоверное установление размера неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов.

Рассматривая классификацию судебно-экономических экспертиз, проводимых в процессе доказывания по уголовным делам названной категории, автор изучает возможности судебно-бухгалтерской, финансово-экономической экспертиз. Соглашаясь с другими учеными (А. Н. Борисов, В. В. Шадрин) и учитывая положения Приказа МВД России от 29 июня 2005 г. № 511, соискатель считает необходимым в целях выяснения вопросов, связанных с правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджеты различных уровней, распространить практику назначения и производства налоговых экспертиз по делам о преступном уклонении от уплаты налогов, поскольку судебно-бухгалтерская и финансово-экономическая судебные экспертизы, назначаемые в процессе доказывания по таким уголовным делам, не решают всех стоящих перед следователем задач по установлению подлежащих доказыванию обстоятельств.

Принимая во внимание наличие по различным причинам часто встречающихся ошибок в актах налоговых проверок и расхождений с выводами, содержащимися в заключениях экспертов (28% случаев), автор считает целесообразным проверять достоверность таких актов с помощью соответствующих экспертиз, а также законодательно предусмотреть обязательность производства экспертизы по определению размера неуплаченных сумм налогов в каждом случае совершения преступления, предусмотренного ст. ст. 198 и 199 УК РФ. С точки зрения соблюдения правил юридической техники изложения текста правового акта, диссертант предлагает ст. 196 УПК дополнить пунктом 6 следующего содержания: «Назначение и производство судебной экспертизы обяза-

тельно, если необходимо установить: …6) размер материального ущерба, когда подтверждающие его фактические данные получены до возбуждения уголовного дела путем проведения специальных неэкспертных ведомственных исследований».

Автор, рассматривая оценку доказательств как самостоятельный элемент процесса доказывания, не соглашается с В. Д. Арсеньевым и О. Б. Семухиной в допустимости использования формулировок «завершительный» или «финальный» этап доказывания при определении понятия «оценка доказательств» и солидарен с мнением В. А. Азарова и И. Ю. Таричко, что оценка сопровождает все уголовное судопроизводство, начиная от стадии возбуждения уголовного дела и продолжаясь вплоть до ревизии состоявшихся решений в суде второй инстанции или в чрезвычайных стадиях процесса. Следователь анализирует доказательства не только после того, как они в должном порядке были обнаружены, изъяты и зафиксированы, а уже в процессе их собирания.

В завершении рассмотрены особенности и проблемы оценки заключения эксперта в процессе доказывания по делам рассматриваемого вида преступлений, даны соответствующие предложения.

В *третьем параграфе «Организация взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов в процессе доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов»* исследуется понятие «взаимодействие» применительно к обозначенному вопросу, рассматриваются организационно-правовые проблемы взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов в процессе доказывания по уголовным делам указанной категории, предложены пути совершенствования и повышения эффективности данной деятельности.

Эффективность борьбы с преступным уклонением от уплаты налогов во многом зависит от тесного взаимодействия всех органов государственной власти, которые в силу своих полномочий, возложенных законодательством задач и функций, призваны защищать экономические интересы государства.

Диссертант, отмечая недостатки в организации взаимодействия органов внутренних дел с налоговыми органами и наличие пробелов в законодательстве в этой части, приходит к выводу о целесообразности издания на уровне приказа МВД России инструкции по организации взаимодействия следственных подразделений по расследованию налоговых преступлений УВД с региональными управлениями по налоговым преступлениям при выявлении, пресечении и расследовании налоговых преступлений, в которой необходимо регламентировать основные формы взаимодействия: взаимный обмен информацией, совместное использование сил и средств взаимодействующих подразделений при осуществлении предварительных проверок о преступлении и предварительного следствия, совместную деятельность субъектов взаимодействия по возмещению имущественного ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, совместное планирование деятельности по выявлению, пресечению и доказыванию налоговых преступлений.

В целях повышения эффективности доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов автору представляется целесообразным создание на досудебных стадиях уголовного судопроизводства совместных следственно-оперативных групп из представителей региональных УВД и УНП.

При исследовании вопроса о сотрудничестве органов внутренних дел с правоохранительными органами зарубежных государств в процессе доказывания рассматриваемых преступлений, диссертант считает необходимым усилить его составляющие по направлениям информационно-аналитического обеспечения (разработка единых унифицированных методик расследования и доказывания преступного уклонения от уплаты налогов межгосударственного характера, разработка системы предоставления в согласованных объемах и формах информации о совершенных налоговых преступлениях), законодательного обеспечения (гармонизация национального уголовно-процессуального, уголовного и налогового законодательства путем унификации и сближения норм и правил) и информационно-оперативного обеспечения (оказание содействия в выполнении запросов правоохранительных органов иностранных государств, создание межгосударственных информационных систем и банков данных, позволяющих отслеживать финансовые нарушения).

В **заключении** в обобщенном виде излагаются основные выводы и предложения, сформулированные в ходе диссертационного исследования.

В **приложении** приведен опросный лист-анкета, использованный для интервьюирования практических работников, и типовая форма анкеты на изученное уголовное дело.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. *Лукашевич С. В.* Алгоритм уголовно-процессуальных действий следователя на начальном этапе доказывания обстоятельств налогового преступления // Актуальные проблемы права России и стран СНГ-2005: мат-лы VII междунар. науч.-практ. конф. (7-8 апреля 2005 г.). – Челябинск, 2005. – Ч. II. – С. 429-432. – 0,23 п. л.

2. *Лукашевич С. В.* Использование актов ревизий и документальных проверок в доказывании по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2005. – № 1(21). – С. 30-33. – 0,50 п. л.

3. *Лукашевич С. В.* Участие специалистов и экспертов в процессе доказывания по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов // Вестник Томского государственного университета. – 2007. – сентябрь. – № 302. С. 130-133. – 0,56 п. л.

4. *Лукашевич С. В.* О некоторых вопросах международного сотрудничества и доказывания по делам о налоговых преступлениях межгосударственного характера // Применение норм международного права в деятельности судов и правоохранительных органов Российской Федерации: мат-лы Всерос. науч.-практ. конф. (24 февраля 2005 г.). – Омск: Омский юридический институт, 2005. – С. 80-87. – 0,46 п. л.

5. *Лукашевич С. В.* Подготовка доказательственной базы по делам о налоговых преступлениях на этапе доследственных проверок // Международные юридические чтения: мат-лы ежегодной междунар. науч.-практ. конф. – Омск: Омский юридический институт, 2005. – Ч. V. – С. 126-130. – 0,29 п. л.

6. *Лукашевич С. В.* Пределы доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Тезисы докладов XXIX научной студенческой конференции «Молодежь третьего тысячелетия». Секция «Право». – Омск: Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, 2005. – С. 147-149. – 0,15 п. л.

7. *Лукашевич С. В.* Предмет доказывания по делам о преступном уклонении от уплаты налогов в свете последних законодательных изменений // Проблемы реализации международных стандартов в правоохранительной системе России: мат-лы Всерос. заочной науч.-практ. конф. (1-2 июня 2005 г.). – Уфа: РИО БашГУ, 2005. – Ч. 1. – С. 235-243. – 0,37 п. л.

8. *Лукашевич С. В.* Проблемы собирания доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях // Подходы к решению проблем законотворчества и правоприменения: сб. науч. тр. адъюнктов и соискателей. – Омск: Омская академия МВД России, 2005. – Вып. 12. – С. 109-115. – 0,41 п. л.

9. *Лукашевич С. В.* Процессуальные особенности и значение установления времени и места преступного уклонения от уплаты налогов // Административно-правовые, уголовно-правовые, уголовно-процессуальные, криминалистические и иные меры противодействия экономическим, налоговым правонарушениям и преступлениям: мат-лы Всерос. науч.- практ. конф. (8 декабря 2005 г.). – Челябинск, 2005. – Ч. 1. – С. 42-47. – 0,27 п. л.

10. *Лукашевич С. В.* Процессуальный механизм доказывания события налогового преступления // Социальные конфликты в правовом контексте: анализ

и проблемы регулирования: сб. науч. тр. аспирантов и соискателей / отв. ред. М. П. Клейменов. – Омск: Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского, 2005. – С. 96-99. – 0,22 п. л.

11. *Лукашевич С. В.* Собирание фактических данных по делам о налоговых преступлениях в стадии возбуждения уголовного дела // Преемственность и новации в юридической науке: мат-лы науч. конф. адъюнктов и соискателей. – Омск: Омская академия МВД России, 2005. – Вып. 1. – С. 134-137. – 0,19 п. л.

12. *Лукашевич С. В.* Уголовно-процессуальный механизм установления виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Вестник Омского государственного университета. Сер. Право. – 2005. – № 2(3). – С. 180-186. – 0,70 п. л.

13. *Лукашевич С. В.* Взаимодействие правоохранительных и контролирующих органов при выявлении и доказывании налоговых преступлений // Научный вестник Омской академии МВД России. – 2006. – № 2. – С. 32-35. – 0,31 п. л.

14. *Лукашевич С. В.* Возмещение ущерба от налоговых преступлений: уголовно-процессуальный аспект // Международные юридические чтения: мат-лы науч.-практ. конф. – Омск: Омский юридический институт, 2006. – Ч. IV. – С. 195-199. – 0,33 п. л.

15. *Лукашевич С. В.* О некоторых особенностях доказательственной деятельности по делам о налоговых преступлениях в стадии возбуждения уголовного дела // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2006. – № 6. – Т. 1. – С. 164-170. – 0,59 п. л.

16. *Лукашевич С. В.* Организация взаимодействия органов внутренних дел и контролирующих органов в борьбе с налоговой преступностью // Преемственность и новации в юридической науке: мат-лы науч. конф. адъюнктов и соискателей / отв. за вып. В. В. Векленко. – Омск: Омская академия МВД России, 2006. – Вып. 2. – С. 91-94. – 0,15 п. л.

17. *Лукашевич С. В.* Проверка и оценка доказательств по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов // Омский научный вестник. – 2006. – № 4(38). – С. 238-242. – 0,60 п. л.

18. *Рагозина И. Г., Лукашевич С. В.* Доказывание виновности по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов // Уголовный процесс. – 2006. – № 1(13). – С. 14-17. – 0,50 п. л. (авторство не разделено).

19. *Рагозина И. Г., Лукашевич С. В.* Система обстоятельств, подлежащих доказыванию по делам о преступном уклонении от уплаты налогов: учебно-практическое пособие. – Ханты-Мансийск: Следственное управление при УВД ХМАО, 2005. – 42 с. – 4,0 п. л. (авторство не разделено).