

На правах рукописи

Кужугет Таан-оол Кашпынаевич

**ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

12.00.09 – уголовный процесс, криминалистика;
оперативно-розыскная деятельность

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Томск – 2010

Работа выполнена на кафедре криминалистики
ГОУ ВПО «Томский государственный университет»

Научный руководитель: доктор юридических наук, доцент
Ахмедшин Рамиль Линарович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор,
заслуженный юрист РФ
Гавло Вениамин Константинович

кандидат юридических наук, доцент
Сафаргалиева Ольга Николаевна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Восточно-Сибирский институт
МВД Российской Федерации»

Защита состоится « 20 » октября 2010 в 12.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.276.02 при ГОУ ВПО «Томский государственный университет» по адресу: 634050, г. Томск, Московский тракт, 8, 4-й корпус ТГУ, ауд.111.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке ГОУ ВПО «Томский государственный университет» по адресу: г. Томск, пр. Ленина, 34а.

Автореферат разослан « 17 » сентября 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор



А.С. Елисеев

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Исторический опыт показывает, что формирование рыночных отношений в современной России явилось более трудным, противоречивым и сложным процессом, чем это представлялось в самом начале. Уже с первых лет существования рынка государство столкнулось с проблемой массового уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов и, как следствие со значительными потерями доходной части бюджета. По различным оценкам, в результате уклонения от уплаты налогов государство ежегодно недополучает от 30 до 40% причитающихся к оплате обязательных платежей.¹

В этой связи перед правоохранительными органами встают ответственные задачи в борьбе с неуплатой налогов. Как свидетельствует статистика, ежегодно растет количество налоговых преступлений. Подразделениями органов внутренних дел по расследованию налоговых преступлений было зафиксировано в 2003 г. – 3546, в 2004 г. – 6 300, в 2005 г. – 8 891, в 2006 г. – 11 057, в 2007 г. – 11 485, в – 2008 г. – 12 364, в 2009 г. – 13 567 преступления.² Несмотря на увеличение количественных показателей выявленных фактов уклонения от уплаты налогов, эффективность борьбы с преступлениями данного вида находятся на невысоком уровне. Наше исследование показало, что судебными органами рассматриваются лишь 10% от возбужденных уголовных дел, почти 90% прекращаются на стадии предварительного расследования в силу недоказанности вины налогоплательщика.

Основными факторами, отрицательно влияющими на эффективность борьбы с налоговой преступностью, являются: недостаточность разработанности необходимых современных методик расследования налоговых преступлений; несовершенство налогового и уголовного законодательства и, как следствие, неоднозначное толкование отдельных его положений.

¹ См.: *Фрадков М.Е.* «На прицеле – крупные налогоплательщики» // Аргументы и факты. 2002. № 11 (1116).

² См.: Состояние преступности в Российской Федерации: статистика МВД России // Официальный сайт МВД России. URL: <http://www.mvd.inform.ru> (дата обращения: 25.01.2010).

Основной идеей данного исследования является положение о том, что криминалистически значимые сведения о налоговом преступлении и виновности лица, совершившего его, следует искать, отталкиваясь от структуры налога, то есть в элементах налогообложения. При этом следует отметить, что нормы ст.ст. 198 – 199-2 УК РФ не являются нормами прямого действия, а, будучи бланкетными, они отсылают правоприменителя к нормам налогового законодательства. Это и определяет отличия расследования налоговых преступлений от расследования иных экономических преступлений.

Характерно, что до сих пор в отечественной уголовно-правовой и криминалистической науке нет единого мнения о содержании определения «налоговое преступление». Кроме того, в налоговом законодательстве нет определения понятия «налогообложение», что затрудняет расследование налоговых преступлений.

Несмотря на несомненную теоретическую и практическую значимость имеющихся научных исследований в рассматриваемой области, необходимо отметить, что в них окончательно не сформирована целостная концепция криминалистической природы налоговых преступлений. До настоящего времени недостаточно полно изучено и раскрыто прикладное значение структурных элементов налогообложения в криминалистической характеристике налоговых преступлений; в научных работах не в полной мере был представлен комплексный анализ их содержания и взаимосвязи, место структуры налога в структуре частной криминалистической методики.

Отсутствие у ученых и практических работников единого решения данной проблемы, разрозненность существующих криминалистических методик, несовершенство налогового и уголовного законодательства затрудняют правоприменительную деятельность в сфере налогообложения, делая её по сути малоэффективной.

Изложенные выше соображения обуславливают, с нашей точки зрения, актуальность темы диссертационного исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе расследования налоговых преступлений.

К **предмету** исследования относятся закономерности преступной деятельности в сфере налогообложения и деятельности следователей и сотрудников дознания внутренних дел по расследованию налоговых преступлений, получающие конкретизацию в исследованиях процесса систематизации информации о налоговом преступлении; структуры и содержания структурных элементов налогообложения, криминалистической характеристики налоговых преступлений и криминалистической характеристики предварительного расследования как основы методики расследования уголовных дел данной категории.

Цель исследования заключается в комплексной разработке теоретических и практических основ методики расследования налоговых преступлений.

Поставленная цель предопределила постановку и решение следующих взаимосвязанных **задач**:

1) систематизировать информацию о процессе налогообложения, раскрыть исторически сложившиеся закономерности и взаимосвязи формирования его структурных элементов, в целях повышения эффективности выявления налоговых преступлений;

2) проанализировать основные проблемы выявления налоговых преступлений и найти пути их разрешения;

3) обосновать комплексный криминалистический метод налогового анализа как основной метод выявления налоговых преступлений;

4) раскрыть содержание структурных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений;

5) сформулировать особенности криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений на первоначальном этапе предварительного расследования;

6) раскрыть содержание структурных элементов криминалистической характеристики предварительного расследования налоговых преступлений на различных его этапах;

7) выявить особенности действий специалиста при проведении налогово-ведческо-криминалистического исследования, а также предложить рекомендации по оптимизации данного исследования.

Научная новизна исследования состоит в том, что в работе, на уровне кандидатского диссертационного исследования, впервые разработаны основы концепции криминалистического налогообедения, информационной базой которого являются такие понятия, как налогообложение, криминалистическая характеристика налоговых преступлений и криминалистическая характеристика предварительного расследования данной категории уголовных дел, а именно:

1) определен круг (предмет) решаемых вопросов криминалистического налогообедения;

2) изучены исторические и теоретические аспекты налогообложения, при этом выявлены закономерности формирования структурных элементов налогообложения;

3) исследованы основные проблемы выявления налоговых преступлений и определены возможные пути их разрешения;

4) определена система и структура; раскрыты содержание отдельных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений с учетом особенностей преступного поведения неисполнителя налоговой обязанности и обстановки совершения преступления.

В работе утверждается, что комплексное криминалистическое исследование в перспективе будет способствовать разработке алгоритмов проведения судебно-налоговедческой экспертизы, а также формированию новой отрасли криминалистики – криминалистического налогообедения.

Основные положения, выносимые на защиту

1) Методика расследования налоговых преступлений, выступая сложным информационным комплексом, нуждается в крайне жесткой структуризации. Криминалистически значимую информацию, определяющую содержание расследования налоговых преступлений целесообразно структурировать в рамках трёх базовых понятий: «налогообложение», «криминалистическая характери-

стика налоговых преступлений» и «криминалистическая характеристика расследования налоговых преступлений».

2) Существуют общие проблемы, порождающие объективные трудности криминалистического изучения и анализа налоговых преступлений, деятельности по выявлению этих преступлений и их расследованию, включая разработку методических рекомендаций. К ним относятся: отсутствие четкой уникальной **типовой** личностной выраженности субъекта, совершающего налоговые преступления; исходный недостаток информации (неочевидность); проблема обнаружения преступного события; проблема выявления налоговых преступлений оперативным путем; проблема использования специальных познаний; проблема ограниченного объема следов преступления; проблема сохранения документов, уличающих налоговых преступников.³ Предложены возможные пути их разрешения.

3) Одним из путей повышения эффективности выявления налоговых преступлений является использование более совершенного метода исследования криминалистически значимой информации – криминалистического метода налогового анализа. Данный метод заключается в выявлении заведомо ложных сведений, допущенных в период формирования в структуре процесса налогообложения совершенного налогового преступления, посредством анализа структуры криминалистически значимых элементов процесса налогообложения. Возможная универсальность его заключается в том, что он применим к любому уголовному делу данной категории.

4) Основными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений являются: личность преступника-неплательщика и обстановка преступления (в широком смысле). Два названных основных элемента криминалистической характеристики налоговых преступлений определяют содержание таких криминалистически значимых элементов, как способ совер-

³ Автор понимает различие в процессуальном статусе подозреваемого, обвиняемого, подсудимого и осужденного. Однако в целях терминологического единства согласно криминалистической традиции считает допустимым использовать термин «преступник», определяемый как лицо, фактически совершившее преступление, безотносительно к его текущему процессуальному статусу.

шения преступления, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые льготы, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Предопределяемые элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений выступают типичными элементами криминалистической характеристики налоговых преступлений и радикально отличаются от элементов криминалистической характеристики иных экономических преступлений. Криминалистическая характеристика налоговых преступлений рассматривается как основное направление систематизации криминалистически значимой информации о событии налогового преступления, имеющее значение для практики и теории расследования налоговых преступлений.

5) Предложена классификация способов совершения налоговых преступлений по элементам налогообложения в форме уклонения от уплаты налогов: связанные с сокрытием выручки или дохода; связанные с использованием фондов предприятий; связанные с использованием расчетных счетов; совершаемые путем манипуляции с финансовыми издержками; совершаемые посредством неправомерного учреждения новых структур; совершаемые путем неправомерного ведения деятельности; совершаемые посредством несоблюдения порядка регистрации и хранения денежных средств; совершаемые путем формального увеличения числа сотрудников; совершаемые посредством злоупотреблений в личных интересах; совершаемые посредством подделки документов.

Повышению познавательной ценности данной классификации будет способствовать дополнительная дифференциация способов уклонения от уплаты налогов в зависимости от сферы экономической деятельности.

6) Исходя из практического аспекта диссертации, разработана структура криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений. Структура криминалистической характеристики расследования преступлений, в том числе налоговых, состоит из трёх в значительной степени самостоятельных структурных блоков: 1) оценка информации – деятельность, определяющая содержание следственных ситуаций; 2) анализ информации – деятельность, опре-

деляющая содержание следственных версий; 3) использование информации – деятельность, определяющая содержание следственных действий.

7) Не все криминалистически значимые вопросы могут быть установлены в ходе производства экономического или бухгалтерского экспертного исследования. По этой причине необходимо активно развивать новое направление познания – налоговедческо-криминалистическое исследование. Налоговедческо-криминалистическое исследование – это совокупность действий специалиста по установлению криминалистически значимой информации в процессе анализа структурных элементах неуплаты налогов, начиная от возникновения налоговой обязанности у налогоплательщика до поступления налога в соответствующий бюджет.

Особенности привлечения специалиста при выявлении и расследовании налоговых преступлений обусловлены тем, что перед ним ставится задача по установлению признаков заведомо ложных сведений, допущенных в период формирования структурных элементов налогообложения физическим или юридическим лицом, налоговым агентом или должником по уплате налога. В перспективе необходима разработка технологии производства судебно-налоговедческой экспертизы, так как существующая на данный момент налоговая экспертиза носит преимущественно комплексную природу, аккумулируя в себе судебно-экономическую и судебно-бухгалтерскую составляющую.

Методология и методика исследования. Методологическую основу диссертационного исследования составляет диалектический метод познания объективной действительности. При исследовании применялись следующие частные методы: исторический и логический методы познания, которые позволили осуществить изучение особенности расследования налоговых преступлений; сравнительно-исторический метод способствовал проведению анализа зарождения налоговой преступности как социального явления с позиции исследования элементов налогообложения и криминалистической характеристики налоговых преступлений; анализ и синтез информации, содержащейся в различных источниках, позволили целостно исследовать понятие, сущность и соотноше-

ние (взаимосвязь) структурных элементов налогообложения, криминалистической характеристики преступления и расследования налогового преступления; сравнительный анализ позволил изучить проблемные вопросы совершенствования российского и зарубежного уголовного и налогового законодательства.

Теоретической основой исследования явились труды известных ученых в области общетеоретических вопросов криминалистики, уголовного процесса и налогового права: Т.В. Аверьяновой, О.И. Андреевой, Р.Л. Ахмедшина, Р.С. Белкина, В.С. Белых, Д.Г. Бурцева, Н.Т. Ведерникова, И.А. Возгрин, Т.С. Волчецкой, В.К. Гавло, Ю.П. Гармаева, И.Ф. Герасимова, С.А. Голунского, Г.А. Густова, Л.Я. Драпкина, Е.П. Ищенко, М.К. Каминского, А.Н. Козырина, А.Н. Колесниченко, В.П. Лаврова, В.А. Образцова, И.Ф. Пантелеева, В.П. Полякова, О.Н. Сафаргалиевой, Н.А. Селиванова, М.К. Свиридова, М.С. Строговича, В.Г. Танасевича, Д.В. Тютина, А.А. Эйсмана, Н.П. Яблокова, Ю.К. Якимовича и др.

Результаты научного исследования сопоставлялись с данными, полученными другими авторами, исследовавшими схожую проблематику: В.А. Азаровым, И.В. Александровым, Н.В. Башировой, Н.В. Боровиком, А.В. Брызгалиным, В.П. Васильевым, С.Н. Гладких, В.А. Козловым, И.И. Кучеровым, В.Д. Ларичевым, С.В. Лукашевич, Н.В. Матушкиной, Н.М. Сологубом, А.Б. Соловьёвым, И.Н. Соловьёвым, М.В. Феськовым, О.В. Чельшевой, Л.Г. Шапиро и другими.

Нормативную базу исследования составили положения Конституции Российской Федерации, уголовное, уголовно-процессуальное, налоговое законодательство Российской Федерации, иные федеральные законы, ведомственные нормативные акты, законодательство зарубежных стран по исследуемой проблеме.

Эмпирической базой исследования явились результаты анализа следственной, судебной, оперативно-розыскной практики, данные, полученные в ходе изучения и обобщения материалов государственной и ведомственной статистической отчетности, социологических исследований. Изучено и проанализировано свыше 300 уголовных дел по преступлениям в сфере налогообложения,

находившихся в производстве правоохранительных органов Республики Тыва, где работал автор, приговоров федеральных судов России по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Автором учтены мнения сотрудников правоохранительных органов, работающих в области выявления и расследования налоговых и иных экономических преступлений, судей арбитражных судов и судов общей юрисдикции.

В процессе исследования использован опыт многолетней работы автора в правоохранительных органах и вузах, более чем 15-летнее изучения вопросов теории и практики расследования налоговых преступлений.

Теоретическая значимость исследования определяется тем, что положения, содержащиеся в диссертации, послужат основой криминалистического исследования налоговых преступлений, вносят определенный вклад в теорию расследования налоговых преступлений, судебно-налоговедческой экспертизы и криминалистической методики расследования налоговых преступлений.

Практическая значимость исследования характеризуется тем, что автором разработаны конкретные рекомендации, направленные на совершенствование выявления и расследования налоговых преступлений. Эти рекомендации ориентированы, в первую очередь, на использование их в следственной и оперативной работе органов внутренних дел, а также в учебном процессе юридических образовательных учреждений.

Апробация результатов диссертационного исследования.

Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных соискателем работах: монографиях, пособиях, научных статьях, общим объемом 36 п.л.

Выводы и рекомендации диссертанта по результатам проведенного им исследования докладывались на международных и региональных научных конференциях (Москва – декабрь 2005г., октябрь 2009, Пенза – октябрь 2008г., Томск – январь 2009г., Кызыл – 2010г.), заслушивались на оперативных совещаниях правоохранительных органов Сибирского федерального округа, посвя-

щенных вопросам улучшения эффективности выявления и расследования налоговых преступлений.

Результаты исследования внедрены и используются в учебном процессе Управления по налоговым преступлениям и экспертно-криминалистического центра МВД по Республике Тыва, Тывинского государственного университета.

Структура работы и ее содержание. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 8 параграфов, заключения, библиографии и приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается выбор темы диссертационного исследования, определяются его цель и задачи, теоретико-методологические основы исследования, обозначены научная новизна, практическая значимость, положения, выносимые на защиту, отмечаются результаты апробации произведенного исследования.

Первая глава – «Систематизация информации о преступлении в сфере налогообложения: основные проблемы и методы выявления налоговых преступлений» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «Структура налогообложения как основа систематизации информации о налоговых преступлениях» исследованы историко-правовые аспекты расследования преступлений в сфере налогообложения.

Соискателем на основе анализа взглядов ученых И.В. Александрова, В.А. Козлова, И.И. Кучерова и других, исследовавших проблемы расследования налоговых преступлений, раскрыты закономерности и взаимосвязи формирования структурных элементов процесса налогообложения, имеющих криминалистическую ценность. Криминалистически значимая информация о процессе налогообложения рассматривается как совокупность обстоятельств, подлежащих установлению и доказыванию по уголовным делам о налоговых преступлениях, и представлена в виде «формулы налогообложения», состоящей из восьми элементов: налогоплательщик; объект налогообложения; налоговая база; налого-

вый период; налоговая ставка; налоговая льгота; порядок исчисления налога; порядок и срок уплаты налога. Предлагаемый подход способствует более эффективному прогнозированию вероятных способов совершения преступления, своевременному выявлению искаженных положений в налоговом учете и налоговой отчетности, характерных для налоговых преступлений, принятию соответствующих профилактических мер, а также расследованию налоговых преступлений в целом.

Второй параграф «Актуальные проблемы выявления налоговых преступлений и возможные пути их разрешения» направлен на обнаружение высоколатентных по своей природе налоговых преступлений. Высокий уровень латентности предопределён сложностью выявления налоговых преступлений организационного и правового характера, которые порождают трудности криминалистического изучения и анализа налоговых преступлений, деятельности по их последующему расследованию. Трудности расследования, малочисленность уголовных дел, получивших разрешение в суде, предопределяют не только медленный рост профессионализма сотрудников правоохранительных органов, но и недостаточную эффективность научных исследований, связанных с разработкой методик расследования.

Автором выделены следующие проблемы выявления налоговых преступлений:

1. Большой разброс индивидуальных характеристик лиц, совершающих налоговые преступления, предопределяет крайнюю сложность разработки типового «психологического портрета» личности налогового преступника.

2. Исходный недостаток информации (неочевидность) при расследовании налоговых преступлений ограничивает эффективность использования традиционных криминалистических алгоритмов расследования преступлений.

3. Сложность обнаружения преступного события ввиду его невысокой степени отображения в предметно-материальном мире.

4. Проблема выявления налоговых преступлений оперативным путем выражается в затруднительности непосредственного восприятия информации,

указывающей на различные признаки скрытой противоправной деятельности и нарушения налогового законодательства.

5. Налоговые преступления часто совершаются лицами, разбирающимися в бухгалтерском учете и праве, что требует адекватного уровня специальных знаний у лиц, расследующих налоговые преступления.

6. Налоговые преступления по своей природе характеризуются достаточно ограниченным объёмом материальных следов преступной деятельности. В основном указанные следы представлены в виде интеллектуального подлога, то есть заведомо ложных сведений в документах налогового учета и налоговой отчетности. О сложности же работы со следами в виде интеллектуального подлога в криминалистике упоминалось часто.

7. Существующее законодательство позволяет преступнику практически безнаказанно уничтожать документы, где отражены заведомо ложные сведения, уличающие налоговых преступников. Используемый в случаях отсутствия документов у налогоплательщика метод начисления налогов по аналогии (по одинаковым операциям товаров) недостаточно эффективен и не позволяет доказывать преступные намерения проверяемых лиц.

В третьем параграфе «Основные методы выявления налоговых преступлений» утверждается, что традиционные (бухгалтерские, экономические и др.) методы исследования налоговых преступлений недостаточно эффективны в процессе выявления заведомо ложных сведений в документах налоговой отчетности. Одним из путей повышения эффективности расследования налоговых преступлений является разработка криминалистического метода налогового анализа. О целесообразности данного метода было сказано И.В. Александровым (2003), но содержание его до сих пор оставалось недостаточно изученным.

Содержание криминалистического метода налогового анализа заключается в алгоритме выявления заведомо ложных сведений, характеризующих содержание структурных элементов налогообложения в контексте расследования

конкретного преступления. Универсальность его заключается в применимости при расследовании любого налогового преступления.

Криминалистический метод налогового анализа играет существенную роль при криминалистическом моделировании и диагностике преступной деятельности, связанной с совершением налоговых преступлений. В частности, соискателем составлен алгоритм криминалистической диагностики нарушения налогового законодательства.

Вторая глава «Особенности криминалистической характеристики налоговых преступлений» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Структура криминалистической характеристики преступлений и её особенности» рассматривается структура криминалистической характеристики названного вида преступлений.

Разделяя мнение В.И. Александрова, Р.Л. Ахмедшина, Н.Т. Ведерникова, В.К. Гавло, В.А. Образцова и других ученых, автор в структуре криминалистической характеристики налоговых преступлений выделяет два основных системообразующих элемента: личность преступника – неисполнителя налоговой обязанности и обстановку совершения налогового преступления. Все остальные элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений рассматриваются как производные от двух вышеназванных.

Специфика налоговых преступлений среди элементов криминалистической характеристики обусловила выделение ряда элементов, не характерных для других преступлений.

Выделены наиболее информационно-значимые для расследования налоговых преступлений структурные элементы, производные от личности преступника (способ подготовки к преступлению, способ совершения преступления, способ сокрытия следов преступления, способ постпреступного поведения, преступный мотив и преступные навыки и знания) и обстановки преступления (объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; налоговая льгота; порядок исчисления налога; порядок и срок уплаты налога).

Содержание обстановки преступления в криминалистической характеристике налоговых преступлений несколько нетипично для криминалистической науки и ориентировано не на пространственно-временные образования, а на элементы процесса налогообложения как проявление объективной реальности.

Таким образом, криминалистическая характеристика налоговых преступлений выступает как категория, включающая структурированную совокупность криминалистически значимых данных о признаках налоговых преступлений. Все они обобщены в теоретическую модель криминалистической характеристики налоговых преступлений, которая является составной частью методики расследования преступлений данной категории уголовных дел.

Второй параграф носит название «Содержание структурных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений».

Проблема криминалистического анализа личности неплательщика налоговой обязанности требует системного анализа, учета всех взаимодействующих факторов, в том числе деликтного и околокриминального поведения.

Закономерными особенностями личности преступника – неплательщика налоговой обязанности являются: 1) коррупционные и преступные связи в различных сферах общественной жизни; 2) включенность в распределение преступных ролевых функций; 3) установка на достижение противоправной цели; 4) высокое социальное положение. Особенности преступной мотивации и преступных навыков определяют определенные закономерности способа совершения налоговых преступлений.

Подготовительная деятельность преступника-налогоплательщика характеризуется планированием действий по включению заведомо ложных сведений: об объекте налогообложения; о налоговой базе; о налоговой льготе; о налоговой ставке; о налоговом периоде; о периоде исчисления налога.

Уклонение как способ совершения налогового преступления выражается в действиях, совершаемых путем: сокрытия выручки или дохода; использования фондов предприятий; использования расчетных счетов; манипуляции с финансовыми издержками; неправомерного учреждения новых структур; непра-

вомерного ведения деятельности; несоблюдения порядка регистрации и хранения денежных средств; формального увеличения числа сотрудников; злоупотреблений в личных интересах; подделки документов. Повышению познавательной ценности данной классификации будет способствовать дополнительная дифференциация способов уклонения от уплаты налогов в зависимости от сферы экономической деятельности.

Обстановка совершения преступления – второй основной структурный элемент криминалистической характеристики преступления. Автор солидарен с мнением И.В. Александрова, что с криминалистической точки зрения в исследовании обстановки совершения преступления важное значение имеет процесс формирования налога.

30% нарушений получают своё выражение в действиях, посягающих на такой элемент налогообложения, как «объект налогообложения». Под объектом налогообложения понимаются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, доход, стоимость реализованных товаров, либо иной объект и другие условия, с наличием которых законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

50% нарушений получают своё выражение в действиях, посягающих на такой элемент налогообложения, как «налоговая база».

Таким образом, содержание личности неисполнителя налоговой обязанности и обстановки совершения налогового преступления являются базовыми элементами механизма преступного поведения, оставляющего следы преступления. От них существенно зависит выбор методических рекомендаций по расследованию налоговых преступлений.

Третья глава «Особенности криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений» содержит три параграфа.

В первом параграфе «Структура криминалистической характеристики предварительного расследования налоговых преступлений» рассматриваются теоретические аспекты систематизации криминалистически значимой информации о процессе расследования налоговых преступлений. В работе мы огра-

ничились изучением предварительного расследования, не отвергая ценность полноструктурной модели криминалистической характеристики расследования преступлений (В.К. Гавло и другие представители алтайской криминалистической школы). Криминалистическую характеристику предварительного расследования преступлений предлагается рассмотреть как трёхкомпонентную систему рекомендаций, вытекающих из трёх базовых аспектов следственной деятельности по расследованию преступлений, в том числе и налоговых.

Структура криминалистической характеристики расследования преступлений видится следующей:

- 1) оценка информации – деятельность, определяющая содержание следственных ситуаций;
- 2) анализ информации – деятельность, определяющая содержание следственных версий;
- 3) использование информации – деятельность, определяющая содержание следственных действий.

Объектом оценки является информация о структурных элементах налогообложения, включающая содержание заведомо ложных сведений, которые нуждаются в анализе, то есть в расчленении информации на составные части. По результатам анализа, в зависимости от сложившейся следственной ситуации принимаются методические и тактические решения, выдвигаются следственные версии (Т.С. Волчецкая, Д.В. Ким). Приемом анализа изменений в содержании документов является сопоставление одних и тех же показателей или сравнение данных, отражающих одну и ту же операцию в различных документах налогового учета. Использование информации детализируется в выработке тактических алгоритмов проведения отдельных следственных действий, прежде всего обыска, выемки и допроса.

Преимущественной задачей первоначального этапа расследования налоговых преступлений является установление личности неисполнителя налоговой обязанности и оценка размера вреда. На последующем и заключительном этапах расследования приоритетными становятся доказывание виновности обви-

няемого через выяснение механизма его преступного поведения.

Таким образом, криминалистическая характеристика налоговых преступлений и криминалистическая характеристика предварительного расследования налоговых преступлений выступают базовыми компонентами криминалистической методики расследования налоговых преступлений.

Во втором параграфе «Содержание структурных элементов криминалистической характеристики предварительного расследования налоговых преступлений» на конкретных примерах раскрывается алгоритм деятельности субъектов, осуществляющих расследование налоговых преступлений.

Особенности расследования налоговых преступлений таковы, что оценка действий налогоплательщика основывается на бланкетном законодательстве.

С учетом структурных элементов криминалистической характеристики налоговых преступлений, оценку информации о деятельности субъекта уголовного преследования целесообразно осуществить в двух направлениях: оценка личности неисполнителя налоговой обязанности и оценка обстановки совершения налогового преступления.

Планируя расследование, необходимо позаботиться об обеспечении сохранности так называемых «документов прикрытия», составляемых для временного оформления фактически бездокументальных операций, а также информации, содержащейся на компьютерных носителях. Планирование производства отдельных следственных действий строится в расчете на «интеллектуальное сопротивление» руководителей предприятий. Как правило, исходная информация не «ориентирует» следователя, какие формы противодействия расследованию будут использованы в том или ином случае.

Процесс оценки акта налоговой проверки условно можно разделить на три этапа: «внешняя» оценка; «формальная» внутренняя оценка; «содержательная» оценка фактических данных. Особое внимание необходимо уделить оценке финансовых результатов незаконных операций, приведших к сокрытию объектов налогообложения. Раскрыты особенности простых и сложных след-

ственных ситуаций при расследовании налоговых преступлений, даны алгоритмы их оптимизации.

Содержание общих версий заключается в следующем: деяние совершено умышленно; признаки налоговых преступлений имеются, но данное действие не является преступным деянием. Частные версии содержательно характеризуются преступным уклонением от уплаты налогов совершенным путем искажения отдельных структурных элементов налогообложения.

Содержание первоначальных следственных действий преимущественно направлено на поиск заведомо ложных сведений, допущенных неисполнителем налоговой обязанности в период формирования структурных элементов налогообложения неуплаченного налога в документах налогового учета и налоговой отчетности.

Исследование практики расследования и результаты опроса следователей позволяют говорить о типовой последовательности следственных действий: 1) допросы налогового инспектора и других участников налоговой проверки; 2) обыск и выемка документов; следственный осмотр предметов – вещественных доказательств; 3) допросы руководителя, главного (старшего) бухгалтера и иных должностных лиц организации, причастных к расследуемому преступлению и располагающих важными сведениями; 4) допросы руководства организаций-партнеров; 5) аудиторские проверки, судебно-бухгалтерские, судебно-экономические экспертизы. В работе подробно рассматриваются тактические приёмы проведения отдельных следственных действий при расследовании налоговых преступлений.

В третьем параграфе «Особенности привлечения специалиста при проведении налоговедческо-криминалистического исследования», рассматриваются вопросы участия специалиста в расследовании налоговых преступлений.

Практика расследования налоговых преступлений показывает, что на первоначальном этапе расследования налоговых преступлений часто в ходе производства разных судебных экспертиз (бухгалтерская, финансовая, экономическая) эксперты отвечают на одни и те же вопросы. В перспективе целесообразно

но введение нового вида криминалистической экспертизы - налоговедческой экспертизы, так как практика проведения существующей сегодня налоговой экспертизы характеризуется достаточно неопределенным комплексом методов экспертного исследования.

Выводы специалиста в области налогообложения должны основываться, в частности, на материалах акта налоговой проверки, составленного государственным налоговым инспектором, уполномоченным давать правовую оценку правильности соблюдения законодательства о налогах и сборах.

При проведении налоговедческого исследования следователь имеет цель – выявить «заведомо ложные сведения» в структурных элементах налогообложения: объекте налогообложения, налоговой базе, налоговом периоде, налоговых льготах, порядке исчисления налога, порядке и сроке уплаты налогов. Перед специалистом должны быть поставлены две группы вопросов: а) по выявлению искажений структурных элементов налогообложения расследуемого налога от нормы налогового законодательства и б) о влиянии одного налога на другой вид налога.

При проведении налоговедческого исследования «общая формула налогообложения» и «алгоритм диагностики нарушения налогового законодательства», раскрытые в работе, конкретизируют формулировку вопросов, стоящих перед специалистом или, в перспективе, экспертом.

В **заключении** подведены итоги проведенного исследования, сформулированы основные выводы.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях:

Монографии

1. Кужугет Т.К. Проблемы доказывания в уголовном судопроизводстве по делам о налоговых правонарушениях: монография. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: Аныяк, 2005. – 243с. (10 п.л.)

2. Кужугет Т.К. Некоторые особенности расследования налоговых преступлений: монография. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: Изд-во ТывГУ, 2006. – 235с. (10 п.л.)

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

3. Кужугет Т.К. Некоторые особенности расследования по уголовным делам о налоговых преступлениях. / Т.К. Кужугет // Вестник Красноярского государственного университета. – 2006. – № 32. – С. 50-53. (0,33 п.л.)

4. Кужугет Т.К. К вопросу о методике расследования налоговых преступлений. / Т.К. Кужугет // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 322. – С. 118-121. (0,33 п.л.)

5. Кужугет Т.К. Использование знаний специалиста при расследовании налоговых преступлений. / Т.К. Кужугет // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 329. – С. 23-27. (0,4 п.л.)

Публикации в других научных изданиях

6. Кужугет Т.К. Предложения по повышению эффективности расследования налоговых преступлений. / Т.К. Кужугет // Сборник Федеральной службы налоговой полиции. – М., 2002. – № 1 (49). – С. 51-52. (0,1 п.л.)

7. Кужугет Т.К. Особенности проведения отдельных следственных действий по уголовным делам о налоговых преступлениях. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: Аныяк, 2002. – 43 с. (2 п.л.)

8. Кужугет Т.К. О налогах и налогообложении. / Т.К. Кужугет // Научные труды Тывинского филиала Сибирского университета потребительской кооперации. – Кызыл: Республиканская типография, 2004. – С. 82-85. (0,2 п.л.)

9. Кужугет Т.К. Психологические особенности работы следователя в предварительном следствии по налоговым и иным экономическим преступлениям: учебное пособие. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: Аныяк, 2005. – 78 с. (3 п.л.)

10. Кужугет Т.К. Прокурорский надзор за соблюдением органами налоговой полиции налогового законодательства. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: Аныяк,

2002. – 43 с. (2 п.л.)

11.Кужугет Т.К. Налоги и налогообложение. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: РИО КТЭП, 2004. – 90 с. (3,5 п.л.)

12.Кужугет Т.К. Экскурс в историю развития налогового права. / Т.К. Кужугет // Научные труды Тывинского государственного университета. – Кызыл: изд-во ТывГУ, 2005. – Вып. 2, т. 1. – С. 30. (0,05 п.л.)

13.Кужугет Т.К. Предмет доказывания по административным и уголовным делам о нарушениях налогового законодательства. / Т.К. Кужугет // Научные труды Евразийской академии административных наук. – М.: изд-во ВИЭПС, 2006. – Т. 1. – С. 521-530. (0,45 п.л.)

14.Кужугет Т.К. Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в статьи 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации»: учебное пособие. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: РИО ТывГУ, 2006. – 17 с. (0,75 п.л.)

15.Кужугет Т.К. Отдельные аспекты возникновения уголовной ответственности в России за нарушение налогового законодательства. / Т.К. Кужугет // Научные труды Тывинского государственного университета. – Кызыл: РИО ТывГУ, 2007. – Вып. 4. – С. 167-170. (0,2 п.л.)

16.Кужугет Т.К. Налоговое право. / Т.К. Кужугет. – Кызыл: РИО КТЭП, 2005. – 58 с. (2,25 п.л.)

17.Кужугет Т.К. Криминалистическое налоговоеведение – как отрасль криминалистики. / Т.К. Кужугет // Научные труды Тывинского государственного университета – Кызыл: изд-во ТывГУ, 2008. – Вып. 5. – Т.2. – С. 222-225. (0,2 п.л.)

18.Кужугет Т.К. Теоретические основы криминалистического метода налогового анализа. / Т.К. Кужугет // Сборник статей международной научно-практической конференции. – Пенза, 2008. – С. 67-72. (0,25 п.л.)

19.Кужугет Т.К. Особенности криминалистической характеристики расследования налоговых преступлений. / Т.К. Кужугет // Правовые проблемы укрепления российской государственности. – Томск: изд-во Том. ун-та, 2009. – С. 215-216. (0,1 п.л.)

Подписано в печать 15.09.2010 г.
Печ. л. 1,0. Формат бумаги 60 х 64 1/16
Тираж 150 экз. Заказ 187.
Отпечатано в ООО «Позитив-НБ»
634050 г. Томск, пр. Ленина 34а