

На правах рукописи

Вельможко Дмитрий Юрьевич

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ
ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯЗАННЫХ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ
НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ С ОРГАНИЗАЦИЙ**

12.00.09 – уголовный процесс;
криминалистика; оперативно-розыскная деятельность

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Краснодар – 2012

Работа выполнена на кафедре уголовного права и уголовного процесса Негосударственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Донской юридический институт»

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор

Коновалов Станислав Иванович

Официальные оппоненты: **Головин Александр Юрьевич,**

доктор юридических наук, профессор

Тулский государственный университет,

декан юридического факультета

Меретуков Гайса Мосович,

доктор юридических наук, профессор

Кубанский государственный аграрный уни-

верситет, заведующий кафедрой

криминалистики

Ведущая организация: **ФГБОУ ВПО «Оренбургский**

государственный университет»

Защита состоится 20 мая 2012 года в 10 часов на заседании диссертационного совета Д 212.101.02 при Кубанском государственном университете по адресу: 350000, г. Краснодар, ул. Рашпилевская, 43, Зал заседаний совета (2 этаж).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Кубанского государственного университета (350040, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149). Текст автореферата размещен на официальном сайте КубГУ.

Автореферат разослан « » апреля 2012 года.

Ученый секретарь

диссертационного совета

к.ю.н., доцент

М.В. Феоктистов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В современных условиях основу доходной части российского бюджета составляют налоговые платежи, а также законодательно определенные взимаемые государством сборы. Именно налоги являются одним из основных средств государственного регулирования происходящих в обществе социальных и экономических процессов. Налоговая политика государства направлена на стабилизацию различных сегментов экономики, стимулирование объемов и качества производства и потребления различных товаров и услуг. Это обуславливает необходимость выполнения налоговых обязательств всеми уполномоченными субъектами. В то же время не всегда руководителями организаций осознается необходимость своевременного отчисления налоговых платежей и иных взносов. По статистике ежегодно государство недополучает более 30 % причитающихся платежей. Согласно оценкам различных специалистов, глобальные последствия массового совершения налоговых преступлений и иных правонарушений виновными лицами, без преувеличения представляют угрозу экономической безопасности нашей страны¹. Разнообразие способов совершения налоговых преступлений, многочисленные пробелы и несовершенства отечественного законодательства в сфере налогообложения, влияющие на качество расследования преступлений в сфере налогообложения, настоятельно напоминают о назревшей необходимости в совершенствовании существующих частных криминалистических методик расследования указанной категории преступлений. Конечно же, в криминалистической науке ранее осуществлялись исследования особенностей расследования преступлений в сфере налогообложения. Однако современная практика расследования данных преступлений выявляет новые проблемные аспекты, не рассмотренные ранее, в том числе и по причине значительного изменения уголовного, уголовно-процессуального и налогового законодательства. Причем наибольшие трудности традиционно возникают именно в процессе расследования уклонения от уплаты налогов и сборов, совершенных руководителями и действующими с ними в преступном сговоре иными уполномоченными лицами различных организаций. Специфические социально-психологические особенности руководителей предприятий и организаций, обусловленные, прежде всего, квалификационными требованиями к должностным лицам, а именно: наличие высшего образования, знание действующего законодательства, особенностей функционирования возглавляемого предприятия, специфики делопроизводства и товарооборота в соответствующей сфере экономики, порядка начисления и уплаты налогов, - одновременно являются и факторами, предопределяющими разработку ими умысла на сокрытие признаков налогового преступления. Отчетливо выраженная корыстная мотивация, характерная для данных деяний, способствует не только тщательному продумыванию виновными действенных приемов по сокрытию преступления в сфере налогообложения, но и заблаговременной их

¹ Гурвич Е. Одинокое государство ищет себе союзника // Российская газета. 2003 г. 21 августа; Карякин В.В., Махов В.Н. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях. М.: Юрлитинформ, 2005. – с. 3 – 4 и др.

реализации еще на этапе приготовления к совершению указанного уголовно-наказуемого правонарушения. Значительный объем документации, сопровождающий различные сферы деятельности предприятий и организаций, наделение ряда соответствующих сотрудников обязанностями: по ведению бухгалтерского и налогового учета, работе с банковскими документами, заключению сделок с продавцами и покупателями товаров и услуг, - все указанные обстоятельства способствуют применению виновными новых, более изощренных способов совершения и сокрытия данного деяния.

К сожалению, как показывает собственный опыт работы по раскрытию налоговых преступлений, из всех возбужденных уголовных дел по ст. 199 УК РФ, в суд поступает менее половины. По данным И.В. Александрова, из всех возбужденных уголовных дел по налоговым преступлениям, направляется в суд вообще не более 7 – 10 %². Причем причины такого расхождения между количеством возбужденных и завершенных составлением обвинительного заключения уголовных дел отнюдь не исчерпываются предусмотренной законодателем возможностью их прекращения по специальным основаниям, установленным примечанием 2 к ст. 199 УК РФ. Значительное количество уголовных дел также приходится прекращать вследствие неустановления именно умысла виновного на сознательное противоправное уклонение от уплаты налогов и сборов, в результате выбранной стороной защиты тактики, связанной с убеждением следователя в допущении ответственными лицами всего лишь ошибок в ведении бухгалтерского и налогового учета и отчетности, отсутствии соответствующего умысла. Практика показывает, что данный «трюк» - весьма распространен в практике борьбы с налоговой преступностью, однако далеко не всегда субъектам расследования удается его аргументировано разоблачить. С точки зрения учения о способе преступления, разработанного Г.Г. Зуйковым и его последователями, исследование именно точного способа совершения преступления есть гарантия установления всех обстоятельств данного деяния. В этой связи приобретает актуальность изменение подходов к исследованию криминалистических аспектов борьбы с налоговыми преступлениями, направленное на систематизацию и совершенствование существующих частных криминалистических методик расследования указанных преступлений.

Поэтому полагаем, что в современных условиях не исчерпывается потребность в дальнейшем комплексном и разностороннем исследовании, призванном воплотить новый подход к формированию частной методики расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций, чем внести определенный вклад в совершенствование действующих криминалистических методик.

Степень научной разработанности проблемы. Проблемы повышения эффективности расследования налоговых преступлений периодически попадали в орбиту научного анализа российских юристов. В частности, различным проблемам расследования налоговых преступлений

² Александров И.В. Налоговые преступления: криминалистические проблемы расследования. СПб.: Изд-во Юридический центр Пресс, 2002. – с. 11.

посвящены диссертационные работы И.В. Александрова, Н.В. Башировой, З.Р. Бебия, И.И. Белозеровой, Н.В. Боровика, В.П. Васильева, А.В. Горбачева, Г.М. Дашковской, П.В. Донцова, Д.Б. Игнатъева, В.В. Карякина, В.А. Козлова, Н.В. Матушкиной, И.В. Пальцевой, К.А. Пирцхалава, И.Н. Соловьева, Шапиро Л.Г., Р.С. Якубова. Не умаляя значимости данных трудов для разработки криминалистической методики расследования уклонения от уплаты налогов или сборов, отметим, что в большинстве из них не получило освещения существенно обновленное налоговое законодательство последних лет. Кроме того, многие работы названных авторов посвящены исследованию лишь отдельных проблем, связанных с расследованием уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций. В частности, диссертация Пирцхалава К.А., защищенная в 1999 г., посвящена преимущественно выявлению и первоначальному этапу расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды». Диссертация Карякина В.В. (2004 г.) посвящена непосредственно возбуждению уголовного дела о налоговых преступлениях, диссертации Бебия З.Р., Хаванского С.Н. изучают роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций (2004, 2006 г.г.); диссертации Башировой Н.В., Якубова Р.С. исследуют проблемы использования специальных познаний при расследовании указанной категории преступлений (2000, 2004 г.) и т.п. Помимо обновления налогового законодательства, в последние годы был внесен ряд изменений в нормы уголовного и уголовно-процессуального законов, влияющих как на эволюцию криминалистически значимых признаков рассматриваемого преступления, так и на его организацию и расследование. Уголовно-процессуальный кодекс РФ, отражая приоритетные направления внутренней политики нашего государства, был дополнен рядом позиций, обуславливающих новеллы в расследовании налоговой преступности. Данные новеллы касаются и изменений правил о подследственности (что обуславливает существенные изменения в организации расследования), и вводят по сути новое специфическое основание для прекращения уголовного преследования применительно к уголовным делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах. Указанные обстоятельства побудили соискателя сделать новый шаг в направлении исследований указанной проблематики, выбрав данную тему диссертационного исследования.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке на основе системного анализа закономерностей борьбы с налоговой преступностью комплекса предложений и рекомендаций, обуславливающих совершенствование методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций.

Задачи диссертационного исследования, в своей совокупности обуславливающие достижение указанной цели, следующие:

- изучение и систематизация научной и нормативной литературы, посвященной преступлениям в сфере налогообложения и процессуальным и криминалистическим аспектам борьбы с данной разновидностью преступности;

- формирование эмпирической базы исследования в виде изучения особенностей практической деятельности правоохранительных органов в сфере раскрытия и расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций;
- рассмотрение общих положений уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций в структуре экономической преступности;
- разработка структуры криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций;
- уточнение содержания элементов криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций;
- разработка рекомендаций, направленных на совершенствование уголовного преследования по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций;
- выявление проблем, типичных для этапа проверки и возбуждения уголовных дел о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций;
- на основе положений криминалистической ситуалогии разработка комплекса типичных следственных ситуаций применительно к расследованию уголовных дел о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций;
- применительно к каждой выявленной типичной следственной ситуации формирование программ производства следственных и иных процессуальных действий, а также оперативно-розыскных мероприятий, призванных оптимизировать и рационализировать расследование по уголовным делам указанной категории;
- разработка предложений и рекомендаций, направленных на повышение результативности отдельных следственных действий, типичных для расследования уголовных дел о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций, на первоначальном и последующем этапах.

Объект диссертационного исследования – противоправная деятельность, связанная с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, а также деятельность правоохранительных органов в сфере раскрытия, расследования указанной категории преступлений.

Предмет диссертационного исследования – закономерности противоправной деятельности виновных лиц в сфере уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, а также выступающие диалектическим отражением указанных закономерностей - особенности раскрытия и расследования указанных преступлений.

Методологическую основу диссертационного исследования образует система общих и частных методов научного познания: системно-структурного, сравнительно-правового, статистического, логико-юридического методов, обобщения следственной и судебной практики. При выполнении диссертационного исследования соискатель обращался к положениям ряда юридиче-

ских и иных наук: философии, науковедения, логики, психологии, уголовного права, криминологии, уголовного процесса, криминалистики.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили доктринальные положения криминалистики и смежных наук, отраженные в трудах ряда отечественных ученых: Т.В. Аверьяновой, О.Я. Баева, В.П. Бахина, Р.С. Белкина, В.М. Быкова, И.Е. Быховского, А.В. Варданяна, А.Н. Васильева, А.И. Винберга, И.А. Возгина, Б.В. Волженкина, А.Ф. Волынского, А.Я. Гинзбурга, Ф.В. Глазырина, А.Ю. Головина, В.Н. Григорьева, Е.А. Доля, Л.Я. Драпкина, А.В. Дулова, О.А. Зайцева, А.А. Закатова, Е.Н. Зуева, Г.Г. Зуйкова, Е.П. Ищенко, В.Н. Карагодина, Л.М. Карнеевой, В.Я. Колдина, А.Н. Колесниченко, В.Е. Коноваловой, С.И. Коновалова, И.Ф. Крылова, Н.И. Кулагина, Ю.Г. Корухова, В.П. Лаврова, А.М. Ларина, А.А. Леви, И.М. Лузгина, Н.А. Лопашенко, П.А. Lupинской, Ю.А. Ляхова, Г.М. Меретукова, В.А. Образцова, А.С. Подшибякина, Н.И. Порубова, А.Р. Ратинова, Е.Р. Россинской, Н.А. Селиванова, Б.П. Смагоринского, А.Б. Соловьева, М.С. Строговича, В.Г. Танасевича, В.Т. Томина, А.Г. Филиппова, А.А. Чувилева, С.А. Шейфера, А.Р. Шляхова, М.А. Шматова, Н.Г. Шурухнова, С.П. Щербы, П.С. Элькинд, Н.П. Яблокова, И.Н. Якимова, Н.А. Якубович, П.С. Яни и др. ученых.

Нормативно-правовую базу диссертационного исследования представляет система нормативных актов, связанных с заявленной проблематикой: Конституция РФ, УК РФ, УПК РФ, Налоговый кодекс РФ, постановления Пленума Верховного Суда РФ, приказы и иные нормативные акты, прямо или опосредованно регулирующие полномочия правоохранительных органов в сфере обеспечения соблюдения налогового законодательства, а также детализирующие их деятельность в области раскрытия и расследования преступлений в сфере налогообложения.

Эмпирическая база диссертационного исследования предусматривает результаты изучения 202 уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ, результаты интервьюирования 147 сотрудников оперативных и следственных органов, специализирующихся на выявлении, раскрытии и расследовании преступлений в сфере налогообложения, а также 48 сотрудников подразделений федеральной налоговой службы. При выполнении диссертационного исследования соискатель применял собственный продолжительный опыт выявления и раскрытия преступлений указанной категории. В качестве источников эмпирической информации использовались также статистические сведения, материалы опубликованной судебной практики, а также эмпирические данные, полученные другими авторами.

Научная новизна исследования заключается в следующем. С учетом представленных ранее частных криминалистических методик расследования преступлений в сфере налогообложения, а также с учетом неоднократно подвергавшегося существенным изменениям современного налогового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, отражающего приоритетные тенденции внутренней политики в сфере налогообложения, а также нынешних особенностей налоговой преступности, автором разработан ряд новых или содержащих элементы научной новизны положений, позволяющих оптимизировать методику расследования преступлений, свя-

занных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций и, опосредованно, - способствующих повышению качества расследования указанной категории преступлений.

На защиту выносятся следующие основные положения диссертационного исследования.

1. Совокупность единых закономерностей, обуславливающих кодификацию правоотношений в сфере налогообложения, объединяющую специфические особенности режима правового регулирования каждого налога, формируют общность черт механизма преступлений в сфере налогообложения. Правовая конструкция юридического лица как участника общественных отношений, обладающего автономной правосубъектностью, позволяет все налоговые преступления разделить на две основные группы: а) связанные с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, установленных для налогоплательщиков – физических лиц; б) связанные с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, установленных для налогоплательщиков юридических лиц (организаций). С точки зрения диалектического подхода, названные различия обуславливают наличие ряда криминалистически значимых особенностей в структуре и содержании деятельности по расследованию указанных групп преступлений.

2. Криминалистическая характеристика преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, включает следующие структурные элементы: - способ совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций; - типичные последствия совершения указанных преступлений; - данные о типичной обстановке совершения преступлений; - криминалистически значимые особенности личности виновного; - особенности предмета преступного посягательства.

2.1. Разработанная система способов преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, предусматривающая этапы приготовления, совершения и сокрытия данного преступления, а также противодействия расследованию.

2.2. Обобщенные типичные категории субъектов, виновных в совершении преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: - директора (генеральные директора) ООО – 18,8 %; - директора ОАО – 12,7 %; - директора ЗАО – 7,2 %; - директора муниципальных предприятий – 6,3 %; - конкурсный управляющий – 6,2 %; - председатель сельскохозяйственного производственного кооператива – 12,5 %; - директора и учредители ООО в одном лице – 6,2 %; - главные (старшие) бухгалтеры – 6,3 %; - лица, фактически выполнявшие полномочия директоров (иных руководителей), в т.ч. при подставных директорах – 12,6 %; - лица, фактически выполнявшие полномочия главных бухгалтеров – 6,2 %; - иные лица – 5 %. Выявлены и иные закономерности демографического, социального и психологического характера, формирующие психолого-криминалистический портрет виновных.

2.3. Основным местом анализируемой группы преступлений, концентрирующем в себе криминалистически значимую информацию об их признаках, выступает организация – налогоплательщик. Но ограничение при исследовании места совершения налоговых преступлений исключительно рабочим местом руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, привлекаемых к

уголовной ответственности по ст.ст. 199 – 199.2 УК РФ, обедняет доказательственную базу. Криминалистически значимыми являются также места осуществления соответствующей организацией производственной или иной деятельности, облагаемой налогами и (или) сборами.

2.4. Выявленное соотношение типичных налогов, уклонение от уплаты которых пытались осуществить виновные, а также типичные группы и категории следов данного преступления, отражающие, в том числе и этапы совершения данных преступлений: следы интеллектуального подлога, в свою очередь, содержатся в документах, создающихся на определенном этапе преступного деяния, а именно: - в документах, отражающих создание объекта налогообложения – 41,5 %; - в документах, отражающих учет объектов налогообложения – 46,2 %; - в документах расчета налогов, подлежащих уплате – 9,2 %; - в документах перечисления налогов – 3,1 %.

3. Современная внутренняя политика государства в сфере борьбы с экономической преступностью предопределила формирование комплекса особенностей, в том числе в виде изъятий из общего порядка осуществления уголовного преследования, что подтверждается императивами, касающимися начала, осуществления и (или) прекращения уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях. Вместе с тем, редакция ст. 28.1 нуждается с совершенствованием с учетом следующих направлений: исключить слово «подозреваемый»; порядку прекращения уголовного преследования на основании ст. 28.1 УПК РФ придать дискреционный характер.

4. Для первоначального этапа расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, характерны следующие типичные исходные следственные ситуации: 1. Преступление выявлено в результате материалов выездной налоговой проверки, представленных налоговыми органами в подразделения Следственного комитета РФ. 2. Преступление выявлено в результате совместной деятельности оперативных подразделений правоохранительных органов (МВД, ФСБ и т.д.) и подразделений налоговых органов. 3. Преступление выявлено в процессе производства расследования иного смежного преступления, по признакам которого ранее было возбуждено уголовное дело. Дифференциация вышеуказанных следственных ситуаций позволила разработать последовательность действий следователей и иных взаимодействующих с ним сотрудников правоохранительных органов в сфере расследования указанных преступлений с учетом ситуационного подхода.

5. Специфичность расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций по отношению к целому ряду иных деяний проявляется в первоочередном характере таких следственных действий, как выемка и обыск.

6. Необходимо дополнить перечень процессуальных действий, осуществление которых возможно в порядке ч. 5 ст. 165 УПК РФ, выемки документов, содержащих государственную или иную охраняемую законом тайну.

7. Склонность и психологическая готовность подозреваемых или иных действующих в их интересах лиц на сокрытие и (или) фальсификацию учетно-отчетной документации, в том числе

путем должностного подлога, должна являться одним из определяющих факторов для предпочтительного выбора обыска по отношению к выемке.

8. Разработанные рекомендации, направленные на повышение эффективности производства по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов следующих следственных действий: обыска, выемки, осмотра, допроса свидетелей и подозреваемых, а также следственных действий, осуществляемых на последующем этапе расследования данного преступления.

9. Вывод о том, что судебно-налоговая экспертиза имеет право быть признанной в качестве самостоятельного вида экспертиз, структурно образующих класс судебно-экономических экспертиз.

Теоретическая и практическая значимость исследования предопределена следующим. Обобщая результаты предыдущих исследований и предусматривая изменения законодательства в области регламентации преступлений в сфере налогообложения, а также особенностей их раскрытия и расследования, соискатель разрешает ряд ранее неисследованных теоретических и практических аспектов. Результаты диссертационного исследования будут востребованы в дальнейших научных трудах по данной проблематике, при выполнении монографий, учебных пособий, научных статей и т.д. Практическая направленность исследования актуализирует значимость данной диссертационной работы в деятельности правоохранительных органов в сфере раскрытия и расследования преступлений в сфере налогообложения. Результаты диссертационного исследования явятся необходимым подспорьем для повышения уровня преподавания дисциплины криминалистики и смежных спецкурсов в учебных заведениях юридического профиля.

Апробация результатов исследования. Материалы диссертационного исследования подвергались обсуждению на заседаниях кафедры уголовного права и уголовного процесса ДЮИ, где выполнялось диссертационное исследование. Соискатель докладывал основные положения диссертационного исследования на различных научно-практических конференциях, «круглых столах», в т.ч. всероссийского и международного уровня («Криминалистика в системе уголовно-правовых наук: актуальные направления развития теории и практики», «Антиобщественный образ жизни и преступность молодежи» - Ростов-на-Дону, 2010, 2011 и др.). Достигнутые выводы и рекомендации легли в основу опубликованных 7 научных статей автора. Материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе НОУ ВПО ДЮИ и в практической деятельности органов расследования, специализирующихся на раскрытии и расследовании преступлений в сфере налогообложения.

Структура диссертационного исследования. Настоящая диссертация предусматривает введение, три главы, объединяющие 12 параграфов, заключение, список использованных литературных источников, приложение.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность проблематики диссертационного исследования, степень научной разработанности проблемы, цель и задачи исследования, объект и предмет, излагается методологическая основа, нормативная, теоретическая и эмпирическая базы, научная новизна, детально проявляющаяся в характеристике основных положений, выносимых на защиту, указывается теоретическая и практическая значимость результатов расследования, приводятся данные об апробации результатов исследования.

Первая глава «**Криминалистическая характеристика преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций**», включая четыре параграфа, посвящена исследованию криминалистически значимых признаков указанного преступления. В первом параграфе **уклонение от уплаты налогов или сборов с организаций** рассматривается как **объект научного анализа**. Кодификация налогового права, апофеозом которой явилось принятие и последующее вступление в силу Налогового кодекса РФ, во многом способствовала стабилизации и систематизации сферы налогообложения. Однако на сегодняшний момент следует констатировать о незавершенности данных процессов. Существующая в России система налогообложения предопределяет, что каждый из видов налогов имеет свой режим правового регулирования, сроки и порядок его начисления, уплаты, а иногда – специфического налогоплательщика. Ряд общих закономерностей, присущих всем видам налогов, обуславливающих общность черт механизма данных преступлений. Вместе с тем, существенно различается механизм уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических или с юридических лиц (организаций), что обусловлено правовой конструкцией юридического лица, обладающего автономной правосубъектностью, имеющего в своем штате сотрудников, наделенных различными служебными обязанностями. Автор солидарен с исследователями, полагающими, что все налоговые преступления возможно разделить на две основные группы: а) уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, установленных для налогоплательщиков – физических лиц; б) уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, установленных для налогоплательщиков юридических лиц (организаций). С точки зрения диалектического подхода, названные различия обуславливают наличие ряда криминалистически значимых особенностей в структуре и содержании деятельности по расследованию указанных групп преступлений.

Второй параграф представляет собой **общие положения криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций**. Соискатель анализирует положение криминалистической характеристики преступлений в структуре частной криминалистической методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, анализируя различные существующие в научной литературе позиции исследователей, в том числе связанные с соотношением понятий «криминалистическая характеристика преступлений» с понятиями «обстоятельства,

подлежащие доказыванию», «механизм преступлений». При этом автор солидаризируется с позицией А.Ю. Головина о том, что механизм преступления может выступать объектом научного исследования. Но результатом данного исследования является формирование именно криминалистической характеристики преступлений.

Далее автор анализирует структуру криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организации, в том числе представленную в различных источниках научной криминалистической литературы. В результате автор приходит к выводу о том, что криминалистическая характеристика преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, включает следующие структурные элементы: - способ совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций; - типичные последствия совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций; - данные о типичной обстановке совершения преступлений; - криминалистически значимые особенности личности виновного; - особенности предмета преступного посягательства.

В третьем параграфе **способы уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций** рассматриваются как **криминалистическая категория и как системообразующий элемент криминалистической характеристики данной категории преступлений**. Соискатель анализирует междисциплинарный характер категории «способ преступления», которое имеет статус криминалистического учения и считает его методологической предпосылкой для разработки классификации типичных способов анализируемой категории преступлений. Типичными действиями виновных на этапе приготовления к совершению преступлений анализируемой категории, как показало обобщение эмпирических материалов, явились: - создание организации-фикции; - формальное назначение на должность руководителя подставного лица; - сокрытие или занижение налоговой базы путем внесения заведомо ложных сведений в первичные документы; - изготовление деклараций, содержащих заведомо ложные сведения по налоговой базе.

В ст. 199 УК РФ представлено две основные группы способов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: - непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным; - включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений. Законодатель отказался от существовавшей в первоначальной редакции ст. 199 УК РФ свободной трактовки уклонения от уплаты налогов, совершенного «иным способом», вызывающей критику в специальной научной литературе. Действующая редакция этой нормы свидетельствует о тенденции конкретизации способов совершения данных деяний.

Анализируя эмпирические источники, автор счел целесообразным следующим образом дифференцировать способы совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, подпадающих под действие норм ст.ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ: - непредставление налоговой декларации – 25,0 %; - занижение в налоговой декларации на-

логовой базы – 12,6 %; - ложное указание в налоговой декларации об отсутствии налоговой базы по какому-либо виду налогов – 21,83 %; - не исчисление, не удержание, не перечисление налоговым агентом налогов и (или) сборов у налогоплательщика – 9,32 %; - исчисление и удержание налоговым агентом налогов и (или) сборов у налогоплательщика, но без перечисления в налоговые органы, сопровождающееся использованием удержанных денежных средств на иные нужды – 12,6 %; - израсходование материальных ценностей, за счет которых должна была удерживаться недоимка, на различные нужды, не являющиеся первоочередными – 12,5 %; - формальная передача материальных ценностей в собственность другому юридическому лицу при фактическом осуществлении виновным руководящих полномочий с последующей реализацией данных материальных ценностей – 6,15 %.

Автор не вполне соглашается с точкой зрения о том, что способы совершения и сокрытия деяний указанной категории, как правило, совпадают. Скорее всего, взаимопроникновение противоправных приемов наблюдается не то схеме «совершение + сокрытие», а по схеме «приготовление + сокрытие». То есть на этапе приготовления к совершению преступления одновременно осуществляется ряд действий, обеспечивающих, либо хотя бы существенно облегчающих, по мнению виновных лиц, реализацию их противоправного замысла. Данную тенденцию можно признать в качестве общей современной тенденции преступности, поскольку она присуща не только анализируемым, но и иным категориям преступлений, совершенных в групповых или организованных формах, а равно преступлений экономической, коррупционной и служебной направленности. Анализ специальной юридической литературы, сочетающийся с анализом эмпирических источников, позволил выделить следующие типичные приемы, осуществляемые виновными в рамках сокрытия преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: - искажение фактического состояния финансовой ситуации в организации путем интеллектуального подлога документов, отражающих финансово-хозяйственную деятельность; - искажение фактического состояния в сфере управления организацией (выдача фиктивных доверенностей и иных документов, формально наделяющих подставных лиц рядом управленческих функций; составление подложных протоколов общего собрания учредителей и т.п.); - оформление доверенностей и иных документов, имитирующих производственную или финансово-хозяйственную деятельность организации, «задним числом»; - искажение фактического состояния неправомерно отчуждаемого имущества, являющегося источником для взыскания налогов и (или) сборов; - незачисление денежных средств на расчетные счета при осуществлении операций с партнерами в форме взаимозачетов в целях снижения контроля со стороны ИФНС за движением денежных средств; - использование третьих лиц (организаций) для перечисления денежных средств безналичным путем, если счета данной организации арестованы; - использование консультаций третьих лиц, высококвалифицированных специалистов (либо специальных организаций), разрабатывающих схемы противоправного снижения налоговых платежей, а также собственно уклонений от уплаты налогов.

Характеризуя типичные действия виновных в рамках противодействия расследованию со стороны организаций - субъектов налогообложения и иных лиц, действующих в их интересах, соискатель выделяет: - заявление неправомερных ходатайств подозреваемых, обвиняемых и (или) их защитников о незаконных и (или) необоснованных фактах производства следственных и иных процессуальных действий, нарушений порядка производства следственных действий и т.п.; - создание препятствий физического характера для доступа к имуществу, за счет которого должна взыскиваться недоимка; - изготовление и предоставление фиктивных документов о состоявшемся факте правомерной передачи имущества, за счет которого должна была быть взыскана недоимка; - неявка в суд и дальнейшее уклонение от участия в производстве расследования вопреки ранее выраженному волеизъявлению о рассмотрении уголовного дела в особом порядке судопроизводства при согласии обвиняемого с обвинением.

В четвертом параграфе анализируются **иные элементы криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций**. Автор считает одним из высокоинформативных элементов криминалистической характеристики уклонения от уплаты налогов и сборов с организации характеристику личности субъекта данного деяния. Ответственность за неуплату налогов и сборов возлагается на организацию в целом, однако отечественная модель уголовного законодательства не предусматривает уголовную ответственность юридических лиц; дав краткий анализ дискуссии относительно введения уголовной ответственности юридических лиц, соискатель высказал критические замечания по поводу этой идеи. Криминалистический аспект изучения личности налогоплательщика, воплощаемый в формулировании криминалистически значимых качеств данного субъекта как элемента криминалистической характеристики, предполагает обращение к демографическим, социальным, психологическим, профессиональным составляющим личности виновных. Обобщение эмпирических источников позволило выделить следующие типичные категории лиц, виновных в совершении преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: - директора (генеральные директора) ООО – 18,8 %; - директора ОАО – 12,7 %; - директора ЗАО – 7,2 %; - директора муниципальных предприятий – 6,3 %; - конкурсный управляющий – 6,2 %; - председатель сельскохозяйственного производственного кооператива – 12,5 %; - директора и учредители ООО в одном лице – 6,2 %; - главные (старшие) бухгалтеры – 6,3 %; - лица, фактически выполнявшие полномочия директоров (иных руководителей), в т.ч. при подставных директорах – 12,6 %; - лица, фактически выполнявшие полномочия главных бухгалтеров – 6,2 %; - иные лица – 5 %. Как показывают результаты эмпирического обобщения, типичным криминально активным возрастом субъектов преступлений, предусмотренных ст.ст. 199, 199.1, 199.2, является диапазон 25-62 лет. Среди них наиболее распространенный среднестатистический возраст лиц, совершивших указанную разновидность налоговых преступлений, равнялся 43 - 50 годам (53,86 %). Лица, которые на момент совершения преступления были моложе 35 лет, состави-

ли сравнительно небольшой показатель – 15,38 %. Лица старше 51 года, становились виновными в совершении указанной категории преступлений в 25,57 %, что весьма высокий показатель.

Данному возрастному диапазону нередко присущ т.н. кризис среднего возраста, обусловленный очередной переоценкой ценностей, переосмыслением достигнутых результатов в аспекте карьерного роста и материальной состоятельности, потребностью в более высоком уровне комфорта. В сочетании с деструктивной направленностью корыстно-стяжательного характера и низким уровнем правосознания, эти лица нередко неадекватно воспринимают существующую ситуацию, что является побуждающим фактором для совершения ими преступлений в сфере налогообложения. Хотя традиционно чаще всего к уголовной ответственности привлекались мужчины, доля женщин также является весьма существенной – 26,57 %. Привлекаемые к ответственности женщины в большинстве случаев занимали должности главных бухгалтеров. Вместе с тем статус обвиняемых по данной категории преступлений женщин не ограничивался бухгалтерией. В числе обвиняемых женщин встречались директора муниципальных, в т.ч. градообразующих предприятий, директора коммерческих и некоммерческих организаций, что свидетельствует о продолжающейся тенденции феминизации экономической преступности, как частного проявления повышения социальной активности женщин.

Для преступных групп, совершающих данные деяния, характерен немногочисленный характер ее участников, являющихся, как правило, сотрудниками данной организации. Наибольшую распространенность получил преступный тандем, образованный, например, в результате сотрудничества директора (генерального директора) и главного бухгалтера; директора и заместителя коммерческого директора и т.п. Длительный характер криминального сотрудничества при наличии между ними доверительных и конфиденциальных взаимоотношений актуализирует возможность реализовывать ими различные схемы способов совершения и сокрытия преступных уклонений от уплаты налогов и сборов. Наличие высокого образовательного уровня в сочетании с опытом осуществления управленческих полномочий, одним из элементов которого является и осведомленность о характере и формах обязательств и ответственности (в том числе налоговой) юридического лица, отличает характеристику данной категории виновных в преступлениях в сфере налогообложения по отношению к налогоплательщикам – физическим лицам.

Анализируя мотивы совершения преступлений в сфере налогообложения применительно к сотрудникам юридических лиц, следует отметить распространенность корыстных мотивов – 43,2 %. Однако распространены такие альтернативные мотивы, как: - стремление обеспечить интересы других лиц в нарушение порядка, установленного налоговым законодательством – 42,6 %; - стремление произвести благоприятное впечатление на сотрудников организации как грамотного и компетентного руководителя – 14,2 %. Указанные альтернативные мотивы в большей степени присущи лицам, привлекаемым к уголовной ответственности по ст. 199.1 – неисполнение обязанностей налогового агента.

Основным местом анализируемой группы преступлений, концентрирующем в себе криминалистически значимую информацию об их признаках, выступает организация – налогоплательщик. Но неправильным будет сводить место совершения налоговых преступлений исключительно к рабочему месту руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, привлекаемых к уголовной ответственности по ст.ст. 199 – 199.2 УК РФ. Помимо вопросов о составлении, ненадлежащем составлении либо несоставлении и (или) непредставлении налоговой декларации или иных документов, криминалистически значимым, на наш взгляд, является сами по себе места осуществления соответствующей организацией производственной или иной деятельности, облагаемой налогом. Реальный объем подлежащих налогообложению выполненных работ или оказанных услуг также позволяет правильно установить степень уклонения данной организацией от уплаты налогов и (или) сборов. Ведь криминалистически значимыми признаками места преступления являются все этапы реализации преступной деятельности, а также место, где можно обнаружить следы преступной деятельности.

Время совершения налоговых преступлений во-первых, обусловлено видом конкретного налога или сбора, для которых законодательно установлен срок и порядок декларирования, начисления и перечисления. Во-вторых, для характеристики времени совершения данных деяний используются заимствованные из налогового законодательства термины: налоговый период, финансовый год. В-третьих, время совершения данного преступления взаимосвязано с определением понятия крупного либо особо крупного размера, являющегося необходимым условием для привлечения виновного именно к уголовной ответственности.

Анализ эмпирических данных позволил выявить следующие типичные налоги и (или) сборы, уклонение от уплаты которых пытаются совершить виновные лица: - налог на добавленную стоимость – 35,29 %; - налог на прибыль организаций – 11,96 %; - НДФЛ (по ст. 199.1 УК РФ) – 29,41 %; - страховые взносы в пенсионный фонд – 11,56 %; - единый социальный налог (в течение периода действия данного налога вплоть до его отмены)– 5,90 %; - иное – 5,86 %. Что касается скрытого виновными имущества, за счет которого предполагалось взыскать недоимку, то, как показали результаты изучения эмпирических источников, таковым имуществом явились следующие типичные виды материальных ценностей: - денежные средства – 46,45 %; - промышленная продукция (товар) – 23,2 %; - сельскохозяйственная и животноводческая продукция – 15,5 %; - незавершенное сельскохозяйственное производство – 6,2 %; - иное – 8,65 %.

Специфика механизма совершения преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов с организаций, обуславливает то обстоятельство, что следы преступной деятельности в обязательном порядке отражаются в документах, как отражающих производственную, финансово-хозяйственную деятельность данной организации (документы первичного и аналитического учетов), так и отражающих статус данной организации и ее отдельных сотрудников. Разумеется, о признаках преступлений в сфере налогообложения организаций свидетельствуют также налоговые декларации и иные документы, отражающие расчет налогов и бухгалтерскую отчетность.

Соглашаясь с авторами, разделяющими типичные следы анализируемой категории преступления на явные и неявные, автор отмечает, что документы, хотя и отражают значительную часть информации о совершении преступления в сфере налогообложения, тем не менее, ограничение расследования исключительно исследованием документов и получением показаний, что зачастую происходит на практике, значительно обедняет доказательственную базу по уголовному делу. Документы соответствующих видов учета зачастую фиксируют различные операции в сфере производственной деятельности, поэтому следами преступления также будет являться объективная обстановка на месте производства тех или иных финансово-хозяйственных операций, в том числе и произведенная продукция. Многоэтапный характер данных преступлений обуславливает то обстоятельство, что следы интеллектуального подлога, в свою очередь, содержатся в документах, создающихся на определенном этапе преступного деяния, а именно: - в документах, отражающих создание объекта налогообложения – 41,5 %; - в документах, отражающих учет объектов налогообложения – 46,2 %; - в документах расчета налогов, подлежащих уплате – 9,2 %; - в документах перечисления налогов – 3,1 %.

Вторая глава **«Совершенствование первоначального этапа расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций: процессуальные и организационно-тактические аспекты»**, состоящая из четырех параграфов, соответственно посвящена вопросам оптимизации расследования указанного преступления.

В первом параграфе **«Уголовное преследование по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, в контексте приоритетных тенденций современной государственной политики в сфере налогообложения»** освещаются вопросы, связанные с реализацией современной государственной политики в сфере борьбы с налоговой преступностью. Анализ правового регулирования расследования преступлений в сфере налогообложения на современном этапе развития нашего государства свидетельствует о том, что изначально, с момента криминализации данных деяний в отечественном уголовном праве, возбуждение уголовных дел об указанных преступлениях, их расследование, а также прекращение осуществлялось по общим правилам, регламентированным УПК РФ. Однако постепенно, все более явно в современных условиях стала проявляться тенденция формирования комплекса особенностей, в том числе и в виде изъятий из общих правил расследования преступлений независимо от их категорий. Взятый нашим государством решительный курс на борьбу с преступлениями коррупционной направленности на всех уровнях власти и управления, в том числе и в негосударственном секторе экономики, а также на стабилизацию государственного бюджета, предотвращению его дефицита, обусловил и внесение ряда кардинальных изменений в сфере борьбы с налоговой преступностью. В последние годы в уголовное и уголовно-процессуальное законодательство именно применительно к расследованию преступлений в сфере налогообложения были внесены массовые изменения, касающиеся особенностей: - повода для возбуждения уголовных дел; - предметной подследственности; - избрания меры пресечения, связанной с изоляци-

ей от общества; - оснований и условий для освобождения от уголовной ответственности и прекращения уголовного преследования. Внутренняя политика нашего государства в сфере борьбы с коррупционной и экономической преступностью повлияла на формирование комплекса особенностей, изъятий из общего порядка осуществления уголовного преследования. О наличии этой тенденции свидетельствует глобализация нормативных предписаний, касающихся начала, осуществления и (или) прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности и (или) налоговых преступлениях. Признаки указанной глобализации проявляется во внесении изменений в виде изъятий применительно к анализируемой категории преступлений в нормах, регулирующих общие положения (условия) и (или) основные уголовно-правовые и уголовно-процессуальные институты.

В структуре борьбы с налоговыми преступлениями государством постоянно предпринимается комплекс разноплановых мер, носящих не только изобличительный либо карательный, но и профилактический, и даже реабилитационный характер. К категории последних можно отнести специальные основания для прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере налогообложения. В соответствии с примечанием 2 к ст. 199 УК РФ, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст.ст. 199 и 199.1, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа, в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Федеральным законом от 07.12.2011 г. № 420-ФЗ в главу 11 УК РФ «Освобождение от уголовной ответственности», была введена новелла - ст. 76.1 «Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности». Данная статья дифференцированно раскрывает основания и условия освобождения от уголовной ответственности по преступлениям в сфере налогообложения (ст.ст. 198 – 199.1 УК РФ) – в ч.1, и по иным преступлениям в сфере экономической деятельности – в ч. 2. Общим основанием освобождения от уголовной ответственности по упоминаемым в данной норме преступлениям является факт совершения соответствующего преступления впервые. Согласно ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, по правилам освобождения от уголовной ответственности за иные преступления в сфере экономической деятельности возможно освобождение от уголовной ответственности за преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК РФ. Для преступлений, предусмотренных ст.ст. 199 и 199.1 УК РФ, названы такие основания, как возмещение в полном объеме ущерба, причиненного бюджетной системе.

Порядок прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности детально регламентирован в УПК РФ в статье 28.1, по своей сути также являющейся новеллой. Признание значимости специальной регламентации порядка прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере налогообложения олицетворяет размещение данной нормы в первом разделе УПК РФ «Основные положения». Конструкция ст. 28.1. УПК РФ по своей природе представляет собой особую разновидность прекращения

уголовного преследования в связи с деятельным раскаянием, относящуюся к категории нереабилитирующих оснований для прекращения уголовного преследования. Помимо решения должностного лица органа расследования и согласия субъекта, осуществляющего контрольно-надзорные полномочия над данным должностным лицом, для прекращения уголовного преследования в соответствии со ст. 28.1 УПК РФ достаточно соблюдения следующих условий: - возмещение в полном объеме вреда, причиненного бюджетной системе страны в результате совершения налогового преступления; - согласие либо хотя бы отсутствие возражений со стороны лица, в отношении которого решается вопрос о возможности прекращения уголовного преследования. Редакция примечания к ст. 199 УК РФ, ст. 76.1 и ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ сформулирована таким образом, что факт полного возмещения причиненного бюджетной системе ущерба самим виновным или организацией, в которой он работает, трактуется как данность, обуславливающая для следователя обязанность, а не право, прекратить уголовное преследование. В ст. 28.1 УПК РФ определяется срок возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе, который совпадает с моментом завершения предварительного расследования и принятия решения о назначении судебного заседания. С другой стороны законодатель допускает возможность прекращения уголовного преследования не только в отношении обвиняемого, но и в отношении подозреваемого. В то же время сам по себе термин «уголовное преследование», особенно в аспекте определения начального момента его реализации, а также соотношения с понятием «обвинение», в уголовно-процессуальной научной литературе до сих пор подвергается активной научной полемике. Одни авторы допускают возможность момента реализации уголовного преследования в отношении подозреваемого, иные активно возражают против данной позиции. Данное отсутствие в единообразии толкования может повлечь рассогласованность действий профессиональных участников уголовного процесса на практике, в т.ч., при определении момента принятия решения о прекращении уголовного преследования за совершение преступлений, предусмотренных ст.ст. 199, 199.1 УК РФ. Но даже если абстрагироваться от данного дискуссионного вопроса общего терминологического характера, полагаем, что прекращение уголовного преследования в отношении подозреваемого в преступлениях, предусмотренных ст.ст. 199, 199.1 УК РФ, есть весьма преждевременная мера, свидетельствующая о крайней лояльности государства по отношению к недобросовестным налогоплательщикам, «спохватившимся» лишь после реального возбуждения в отношении них уголовного дела. До привлечения лица в качестве обвиняемого, как правило, в уголовном деле отсутствуют основания для формулирования и предъявления обвинения, недостаточно доказательственной информации, позволяющей сделать хотя бы предварительный вывод о причастности конкретного лица к совершению преступления профессиональными представителями со стороны обвинения. Если в этот момент прекратить уголовное преследование, то получается, что предварительное следствие даже не установило ряд важных для доказывания обстоятельств, например, указывающих на наличие у определенного лица признаков виновности. А ведь привлечение к уголовной ответственности по признакам ст.ст. 199, 199.1 УК РФ возможно

только при наличии прямого умысла. Законодатель не требует обязательного наличия таких условий, которые присущи нереабилитирующим основаниям для прекращения уголовного преследования, как, например, добровольная явка с повинной, способствование раскрытию и расследованию преступлений, согласие с содержанием подозрения, дача признательных показаний и т.п. На подозреваемого и обвиняемого по данной категории дел полностью распространяется право отказаться от дачи показаний. Проведенный анализ позволил выявить ситуации, когда виновный формально не занимал должность руководителя, однако фактически осуществлял руководство организацией. В иных случаях уклонение от уплаты налогов и (или) сборов проявлялось не в простом непредставлении налоговой декларации либо искажении содержащихся в ней данных в виде занижения налоговой базы и т.п., а в сложных и завуалированных схемах.

Поэтому мы считаем, что, во-первых, в статье 28.1 УПК РФ следует исключить слово «подозреваемый». Во-вторых, порядку прекращения уголовного преследования на основании ст. 28.1 УПК РФ следует придать дискреционный характер, допускающий возможность для следователя принимать решение по своему внутреннему убеждению, согласованному с позицией должностного лица, осуществляющего контрольно-надзорные полномочия. Он должен предусматривать для следователя возможность, а не обязанность принять процессуальное решение о прекращении уголовного преследования по делам о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 199 – 199.2 УК РФ, разумеется, при условии выполнения обвиняемым всех условий, связанных с возмещением причиненного бюджетной системе ущерба, оплате всех пеней, штрафов и иных установленных платежей.

Во втором параграфе **«Обстоятельства, подлежащие доказыванию при расследовании преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций»** предлагается конкретизированный перечень обстоятельств, выступающий ориентиром для уголовно-процессуальной деятельности в сфере доказывания обстоятельств указанной категории преступлений. Статья 73 УПК РФ, определяя общий, независимо от категории преступлений, перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию (предмет доказывания), является предпосылкой для разработки соответствующего элемента частной криминалистической методики расследования отдельных видов и групп преступлений. Предмет доказывания, имея междисциплинарный характер, является специфическим «мостиком» не только между уголовным и уголовно-процессуальным правом, но и имеет важное значение для формирования частных криминалистических методик, являясь одним из основополагающих составляющих для формирования соответствующего элемента частной криминалистической методики. Соискатель солидарен с позицией о соответствии перечня обстоятельств, подлежащих доказыванию, признакам системности. Действительно, все подлежащие доказыванию обстоятельства, в своей совокупности обеспечивают установление всех признаков соответствующего деяния, а, следовательно, исчерпывающе обосновывают виновность или невиновность подвергаемого уголовному преследованию лица. В условиях действия принципа презумпции невиновности значимость системного подхода к

установлению обстоятельств преступного деяния невозможно переоценить. Автор критически анализирует различные суждения и предложения исследователей, связанных с формулированием перечня обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании уклонений от уплаты налогов с организаций, в результате чего осуществляет собственную попытку разработать уточненный перечень данных обстоятельств.

Третий параграф посвящен исследованию проблем, связанных с **возбуждением уголовного дела о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций**. Вплоть до принятия ФЗ РФ № 407-ФЗ от 06.12.2011 г., внесшего существенные коррективы, по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198 – 199.2 УК РФ, юридически значимыми являлись поводы для возбуждения уголовного дела, указанные в ч. 1 ст. 140 УПК РФ. Как показывала практика, анализ которой был осуществлен автором с 2007 по начало 2012 г.г., информация о совершении преступлений анализируемой категории в период, предшествующий вступлению в силу изменениям в ст. 140 УПК РФ 2011 г., поступала из следующих источников первичных сведений: - результаты налоговых проверок; - результаты оперативно-розыскной деятельности специализированных подразделений МВД России по борьбе с преступлениями в сфере налогообложения; - заявления о преступлениях; - материалы о совершении преступлений в сфере налогообложения, полученные в процессе расследования уголовных дел о преступлениях в сфере экономики. Наиболее распространенным поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях в сфере налогообложения являлось сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников (п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ). На порядок реже встречался такой повод, как заявление о преступлении, поступающее во многих случаях от лиц, уволенных с работы, по их мнению, незаконно, либо по не соответствующим действительности основаниям, а равно без выплаты полного объема денежного содержания. Практически не встречался повод явка с повинной. Хотя на этапе завершения расследования большинство обвиняемых были склонны признать свою виновность в совершении преступления, согласиться содержанием обвинения, а также с проведением судебного разбирательства в особом порядке. Широкий смысл понятия «иные источники», охватываемого поводом, указанным в п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ, позволял включать сюда как результаты реализации материалов оперативно-розыскной деятельности в отношении неплательщиков налогов и (или) сборов, так и результаты служебной деятельности должностных лиц правоохранительных органов, имеющей административную природу, в том числе – проверку, проводимую сотрудниками налоговых органов. Формально один и тот же повод по УПК РФ (п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ) фактически предполагал неодинаковую природу действий по проверке информации, содержащейся в данном источнике.

Законодатель внес существенные коррективы в ст. 140 УПК РФ, введя новую часть 1.1, устанавливающую единственным поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198 – 199.2 УК РФ, только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о

возбуждении уголовного дела. Указанное изменение, касающееся конкретизации поводов для возбуждения уголовного дела о преступлениях в сфере налогообложения, в совокупности с вопросами изменения подследственности по делам об указанной категории преступлений, повлекло внесение массовых изменений в практическую деятельность. Анализируется изменившийся порядок проведения проверки информации о преступлениях в сфере налогообложения, обращая внимание на положительные и отрицательные стороны данного нововведения. Не оправдывая негативные ситуации, связанные с необоснованным возбуждением уголовных дел сотрудниками правоохранительных органов на основании поводов, действовавших до принятия ФЗ РФ от 06.12.2011 г. № 407-ФЗ, тем не менее, автор считает, что законодатель чрезмерно сузил полномочия сотрудников органов внутренних дел, введя единственный повод для возбуждения уголовного дела указанной категории. По мнению проинтервьюированных практических сотрудников подразделений, уполномоченных на выявление экономических преступлений, результаты оперативно-розыскной деятельности являются наиболее достоверным источником информации, в том числе и о преступлениях в сфере налогообложения. Кроме того, повод для возбуждения уголовного дела является лишь первичным источником, сигналом, инициирующим последующую деятельность, само по себе решение о возбуждении уголовного дела принимается следователями Следственного комитета РФ, а не оперативными подразделениями органов внутренних дел.

В четвертом параграфе представлены **исходные следственные ситуации по делам о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций как основа для алгоритмизации предварительного расследования**. Применение ситуационного подхода обуславливает повышение результативности организации и планирования расследования, применения специальных знаний и т.д. Реализуя принцип преемственности в научной криминалистической литературе, автор проанализировал перечни исходных следственных ситуаций, ранее предложенных исследователями данной проблематики. Автор считает, что представленные в специальной криминалистической литературе перечни следственных ситуаций, во-первых, не являются общепризнанными и единообразными в толковании. Во-вторых, в связи с изменением законодательной регламентации в сфере возбуждения и расследования преступлений в сфере налогообложения, они отчасти устарели. В частности, в современных условиях кардинально изменилась роль налоговых органов в поступлении первичных сведений о признаках преступления в сфере налогообложения, как и претерпели изменения поводы для возбуждения уголовного дела данной категории. Обобщая данные, представленные в специальной юридической литературе, а также изученные эмпирические источники, соискателем сделан вывод о том, что для первоначального этапа расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, характерны следующие типичные исходные следственные ситуации: 1. Преступление выявлено в результате материалов выездной налоговой проверки, представленных налоговыми органами в подразделения Следственного комитета РФ. 2. Преступление выявлено в результате совместной деятельности оперативных подразделений правоохранительных органов

(МВД, ФСБ и т.д.) и подразделений налоговых органов. 3. Преступление выявлено в процессе производства расследования иного смежного преступления, по признакам которого ранее было возбуждено уголовное дело. Далее была представлена последовательность действий следователей и иных взаимодействующих с ним сотрудников правоохранительных органов в сфере расследования преступлений с учетом ситуационного подхода.

Третья глава «**Совершенствование тактико-криминалистических приемов производства отдельных следственных действий по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций**» соответственно посвящена тактическим особенностям производства отдельных следственных действий по делам о преступлениях указанной категории. В первом параграфе раскрыты **тактико-криминалистические особенности различных видов следственного осмотра, обыска и выемки по делам о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций**. Типичным первоочередным следственным действием по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов с организаций, является выемка. Эта тенденция подчеркивает специфичность расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций по отношению к целому ряду иных деяний, в процессе которых первоочередным следственным действием чаще всего выступает все же осмотр. Автор солидарен с точкой зрения о том, что первоочередное производство выемки позволяет своевременно предотвратить возможное уничтожение потенциальных вещественных доказательств. Как показывает продолжительный опыт работы автора в сфере раскрытия преступлений данной категории, во многих случаях является типичным не только и не столько физическое уничтожение документов, подтверждающих факт уклонения от уплаты налогов, сколько фальсификация данных документов, т.е. изменение их первоначального содержания путем интеллектуального подлога. Соискатель анализирует тактические условия подготовки и проведения выемки по делам о преступлениях анализируемой категории, учитывая точки зрения различных авторов и результаты эмпирического познания. Автор останавливается на особенностях выемки предметов и документов, содержащих государственную или иную охраняемую законом тайну, предметов и документов, содержащих информацию о вкладах и счетах граждан в банках и иных кредитных организациях. В процессе расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов с организаций, нередко возникают ситуации, требующие изъятия путем выемки документов, содержащих государственную или иную охраняемую законом тайну, информацию о вкладах и счетах граждан в банках и иных кредитных организациях. Ч. 5 ст. 165 УПК РФ, предусматривающая возможность осуществления следственных действий, предусматривающих согласно ч. 2 ст. 29 УПК РФ, по общему правилу судебную процедуру рассмотрения ходатайств об их производстве, в исключительных случаях, не терпящих отлагательства, допускает производство некоторых из них без судебного разрешения. Но данный перечень не предусматривает выемку предметов и документов, содержащих государственную или иную охраняемую федеральным законом тайну. Не оспаривая значимость самой по себе судеб-

ной процедуры получения разрешения на выемку указанных документов, отметим, что, очевидно, следует предусмотреть возможность внезапной и безотлагательной формы изъятия указанных документов в рамках ч. 5 ст. 165 УПК РФ. Ведь изначально исключительный характер ч. 5 ст. 165 УПК РФ в виде ограничений конституционных гарантий неприкосновенности, касался лишь личности и жилища. Однако впоследствии стала проявляться тенденция на расширение перечня процессуальных действий, допускающих неотложный режим их производства, в виде отсроченного судебного рассмотрения законности и обоснованности проведения соответствующих следственных действий. Об этом свидетельствует постепенное дополнение ч. 5 ст. 165 УПК РФ следующими процессуальными действиями: выемки заложенной или сданной в ломбард вещи, наложение ареста на имущество, подлежащее конфискации. Далее соискатель анализирует типичные места производства выемки и типичный перечень предметов и документов, изымаемых путем выемки.

Анализируя тактические особенности производства более сложного по своей природе следственного действия – обыска, автор излагает типичные ситуации, требующие выбора обыска, а не выемки или иного следственного действия в качестве процессуальной формы изъятия определенных предметов или документов. Склонность и психологическая готовность подозреваемых или иных действующих в их интересах лиц на сокрытие и (или) фальсификацию учетно-отчетной документации, в том числе путем должностного подлога, должна являться одним из определяющих факторов для предпочтительного выбора обыска по отношению к выемке. Автор уточняет типичные для уголовных дел анализируемой категории места производства обыска и изымаемые путем обыска объекты, а также анализирует некоторые проблемы, возникающие в процессе производства данного следственного действия.

На основе анализа эмпирических данных, соискатель делает вывод о том, что субъекты расследования не в полной мере используют высокий доказательственный потенциал следственных действий, ориентированных на материально-фиксированное отображение доказательственной информации, и прежде всего, осмотра места происшествия, помещений. Автор также анализирует особенности производства осмотра предметов и документов, солидаризируется с рекомендациями о проведении в рамках данного осмотра документов элементов криминалистического анализа. Целью осмотра помещения, в котором осуществляется непосредственный технологический процесс по производству продукции, является отражение информации о характере производимой продукции, количестве сотрудников, трудящихся в одну рабочую смену. В сочетании с последующим осмотром документации, характеризующей учет труда и заработной платы, эта комбинация следственных действий позволит сформировать доказательства уклонения от уплаты налогов. Иными целями осмотра помещений организации является выявление фактов наличия оборудования, не находящегося на балансе данной организации, оборудования, не имеющего технического паспорта, а потому не соответствующего требованиям безопасности труда сотрудников. Одновременно данное обстоятельство позволяет установить признаки эксплуатации обо-

рудования и выпуска на нем продукции, скрытой от учета в документации. Адресатам представленных рекомендаций – субъектам расследования преступлений в сфере налогообложения целесообразно более активно обращаться к данному следственному действию. Это позволит обогатить доказательственную базу по уголовному делу рядом ценных и неопровержимых фактов, что в целом позволит сделать достойный вклад в общую и глобальную проблему борьбы с указанной высоко латентной и трудно раскрываемой категорией преступлений.

Второй параграф содержит анализ **тактических особенностей допроса свидетелей и подозреваемых по делам о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций**. Несмотря на то, что в структуре доказательственной базы по делам о преступлениях в сфере налогообложения организаций значительный удельный вес имеют различные документы, традиционно и показания различных участников процесса имеют статус высокоинформативных доказательств. Они весьма важны для ситуаций, когда имеет место несовпадение официального объема полномочий сотрудника с его фактическим объемом полномочий. Немаловажную роль играют показания при разоблачении такого способа уклонения от уплаты налога и (или) материальных ценностей, за счет которых должна быть взыскана недоимка, как создание фиктивных дочерних организаций, фирм-однодневок и т.п.

Автором уточнены категории лиц, подлежащих допросу по делам о преступлениях в сфере налогообложения организаций: - руководители (заместители руководителей) организации, в которой выявлено нарушение налогового законодательства; - руководители отдельных подразделений (отделов, отделений, филиалов и т.д.) организации, в которой выявлено нарушение налогового законодательства; - главные (старшие) бухгалтеры организации, в которой выявлено нарушение налогового законодательства; - рядовые бухгалтеры организации, в которой выявлено нарушение налогового законодательства; - сотрудники организации, непосредственно выполняющие те или иные направления производственной или хозяйственной деятельности в организации, в которой выявлено нарушение налогового законодательства (продавцы, кассиры, экспедиторы, водители, кладовщики, рабочие в цеху, бригаде и пр.); - руководители (заместители руководителей, главные бухгалтера) организации, находящейся в гражданско-правовых отношениях с организацией, в которой выявлено нарушение налогового законодательства; - представители организации, находящейся в гражданско-правовых отношениях с организацией, в которой выявлено нарушение налогового законодательства, непосредственно заключавшие сделки с данной организацией; - лица, выявившие нарушение налогового законодательства в данной организации вследствие осуществления ими возложенных на них контрольно-надзорных полномочий, полномочий в сфере инспектирования и т.п. (сотрудники налоговых органов, ревизоры); - лица, участвующие в качестве понятых или иных незаинтересованных участников процесса при производстве следственных действий на территории организации, в которой было выявлено нарушение налогового законодательства.

Поскольку возбуждению уголовного дела о преступлении, связанном с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организации, предшествовали различного рода проверки, то подозреваемые зачастую осведомлены о принятом решении по делу. Поэтому допрос для них не является внезапным следственным действием. Они психологически и морально стараются быть к нему готовым, создать впечатление о своей невинности, отсутствии умысла на совершение данного преступления. С другой стороны, на результативность допроса данных лиц, особенно, если они заняли позицию на отрицание своей вины, влияет степень подготовки следователя, прежде всего – в виде владения им информации об обстоятельствах данного преступления, полученной из иных (помимо показаний подозреваемых или обвиняемых) источников. Поэтому допросу подозреваемых должно предшествовать производство следственных действий, направленных на получение материально-фиксированной информации об обстоятельствах совершения преступления в сфере налогообложения, анализ полученной таким путем информации, а также допрос иных осведомленных лиц. Допрос подозреваемого по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 199, 199.1, 199.2 УК РФ, по общему правилу, не носит безотлагательного характера, ни в соответствии с уголовно-процессуальными положениями, ни в соответствии с тактическими условиями следственной ситуации. Далее автор раскрывает тактические особенности допроса различных категорий лиц.

В третьем параграфе рассматриваются **особенности производства последующих следственных действий по делам о преступлениях в сфере уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций**, процессуальные и тактические особенности производства которых predeterminedены общей сущностью последующего этапа расследования. Соглашаясь с выводами иных авторов о том, что типичными следственными действиями, осуществляемыми на последующем этапе расследования преступлений в сфере налогообложения, являются: очные ставки, производство судебных экспертиз, повторные допросы, соискатель, вместе с тем, считает данный перечень неполным, поскольку в нем не указаны такие высоко информативные следственные действия, как следственные эксперименты, проверки показаний на месте и т.д. Анализ эмпирических данных показывает, что правоприменители редко обращаются к производству указанных следственных действий, что несколько обедняет доказательственную базу по уголовному делу. Автор анализирует особенности производства допроса обвиняемого, очных ставок, проверки показаний на месте и следственного эксперимента по делам указанной категории преступлений.

В четвертом параграфе раскрываются **особенности использования специальных знаний по делам об уклонении от уплаты налогов или сборов с организаций**. Сложная система товарооборота, совокупность различных финансово-хозяйственных операций, длящийся характер преступления в сфере налогообложения требуют тщательного установления размера недоимки. Указанные обстоятельства актуализируют потребность производства судебных экспертиз, относящихся к классу экономических, а равно обращения к иным альтернативным формам специальных знаний. Соискатель анализирует особенности назначения ряда судебных экспертиз, в

первую очередь, отнесенных к классу судебно-экономических. В структуре данного класса судебных экспертиз автор обращает внимание на дискуссию, развернувшуюся по поводу самостоятельности судебно-налоговой экспертизы как вида экспертного исследования. Проанализировав точки зрения различных исследователей, выражающие порой противоположные позиции по поводу данного вида исследовательской деятельности, автор присоединился к сторонникам позиции о самостоятельности указанного вида судебной экспертизы. В работе получили освещение особенности назначения и иных видов судебных экспертиз, а также иные формы использования специальных знаний по делам об указанной категории преступлений.

Заключение содержит выводы, предложения и рекомендации, в целом способствующие совершенствованию методики расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций.

В приложениях содержатся программы анкетирования должностных лиц правоохранительных органов, имеющих профессиональный опыт раскрытия и расследования преступлений в сфере налогообложения, для формирования эмпирической базы исследования.

Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в следующих научных публикациях автора:

В рецензируемых научных журналах, включенных в перечень, утвержденный Высшей аттестационной комиссией:

1. Вельможко Д.Ю. Уголовное преследование по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций: современное состояние и тенденции совершенствования // Теория и практика общественного развития. 2012. № 1. – 0,5 п.л.

В иных научных журналах и изданиях:

2. Вельможко Д.Ю. К проблеме совершенствования методики расследования уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций // Криминалистика в системе уголовно-правовых наук: актуальные направления развития теории и практики. Материалы 2-го Всерос. «круглого стола». Ростов н/Д: ДЮИ, 2010. – 0,3 п.л.

3. Вельможко Д.Ю. Личность виновного в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организаций как объект криминалистического познания // Криминалистика в системе уголовно-правовых наук: актуальные направления развития теории и практики. Материалы 3-го Всерос. «круглого стола». Ростов н/Д: ДЮИ, 2011. – 0,45 п.л.

4. Вельможко Д.Ю. Тактико-криминалистические особенности производства различных видов осмотра при расследовании уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций // Антиобщественный образ жизни и преступность молодежи: Материалы Всерос. «круглого стола». Ростов н/Д: ДЮИ, 2011. - 0,4 п.л.

5. Вельможко Д.Ю. Общие положения криминалистической характеристики преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов или сборов с организаций // Донской юридический институт: Ученые записки. Т. 38. Ростов н/Д: Изд-во ДЮИ. - 0,4 п.л.

6. Вельможко Д.Ю. Структура и содержание способов уклонения от уплаты налогов и сборов с организаций как элемента криминалистической характеристики данной категории преступлений // Донской юридический институт: Ученые записки. Т. 38. Ростов н/Д: ДЮИ. – 0,7 п.л.

7. Вельможко Д.Ю. Особенности использования специальных знаний по делам об уклонении от уплаты налогов или сборов с организаций // Актуальные проблемы современной юридической науки и практики: Материалы Междунар. научно-практ. конф. Ростов н/Д: ДЮИ, 2012. - 0,6 п.л.

Вельможко Дмитрий Юрьевич

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ, СВЯ-
ЗАННЫХ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ С ОРГАНИ-
ЗАЦИЙ**

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Подписано в печать «01» апреля 2012 г. Формат 60x84¹/₁₆
Бумага офсетная. Печать цифровая. Усл.-печ. л. 1,0
Тираж 150 экз. Заказ № 45. Гарнитура Times

Отпечатано с оригинал-макета заказчика
в КМЦ «КОПИЦЕНТР»
344006, г. Ростов-на-Дону, ул. Суворова, 19, тел. 247-34-88