

М.П. Малютин
кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры криминалистики и правовой информатики
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Г.А. Маркосян
кандидат экономических наук,
доцент кафедры криминалистики и правовой информатики
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Ж.К. Папазян
магистрант юридического факультета
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Некоторые особенности расследования налоговых преступлений

В структуре экономической преступности происходят не только количественные, но и качественные изменения. Современной российской действительности присущи криминальный профессионализм, возрастание доли квалифицированных по исполнению преступлений. Криминалистическая методика расследования подобных преступлений вынуждена адаптироваться и оперативно реагировать на совершенствование процесса и форм их исполнения. Налоговые преступления являются наиболее часто встречающимися среди общей массы экономических преступлений.

In the structure of economic crime there are not only quantitative, but also qualitative changes. Modern Russian reality is characterized by an increase in criminal professionalism, an increase in the proportion of daring and skilled in the execution of crimes. Forensic methods of investigation of such crimes are forced to adapt and respond quickly to the improvement of the process and forms of their implementation. Tax crimes are the most common among the general mass of economic crimes.

Ключевые слова: методика расследования, экономические познания, тип преступника, допрос, налоговые преступления, уголовная ответственность.

Keywords: investigation methodology, economic knowledge, criminal type, interrogation, tax crimes, criminal liability.

С развитием информационного общества, сопровождающего переход к рыночной многоукладной экономике, который, в свою очередь, предполагает совершенствование организационных структур хозяйствующих субъектов, активный рост предпринимательства, неизбежно совершенствуется налоговое законодательство, что приводит к формированию новых налоговых правоотношений. С разрушением командно-административной экономической системы в России произошло значительное увеличение налоговой нагрузки, в результате чего активизировалась деятельность российских налогоплательщиков по уменьшению налоговых платежей.

Правовое содержание налога изложено в ст. 8 Налогового Кодекса РФ, налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. При этом «налоговое преступление» в понимании налогового кодекса - это такой вид посягательства, как уклонение организаций и граждан от уплаты налогов в государственный бюджет, а в некоторых

случаях сопрягающееся с незаконным возмещением из бюджета ранее «уплаченных» налогов, и с незаконным предпринимательством, которые получили особенно широкое распространение в начале двухтысячных. Такой вид преступления наносит ущерб не только государственному бюджету, но и экономическим отношениям, - ведет к нарушению баланса интересов государства и общества (в более выгодном положении оказываются те, кто скрывает налоги). Причиняемый ущерб в денежном выражении превышает ущерб, что наносят все иные экономические преступления в совокупности.

Следует отметить, что в 2017г. были внесены изменения в уголовный кодекс, связанные с наделением дополнительными полномочиями по контролю за уплатой страховых взносов налоговые органы, в частности, добавлены 2 новые статьи в Главу 22 - 199.3 «Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд», 199.4 «Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный

внебюджетный фонд).

По мнению С.В. Бажанова «складывающаяся на сегодняшний день практика предполагает необходимость максимально возможного удостоверения на этапе процессуальной проверки состава любого относящегося к рассматриваемой группе преступления. В то же время документируют указанные факты не правоохранительные, а контролирурующие (налоговые) органы, не являющиеся вследствие ликвидации налоговой полиции (2003 г.) органами дознания, а стало быть, профессионально не ориентированные на обнаружение признаков налоговых преступлений».

Доказывание по делам о налоговых преступлениях имеет целый ряд особенностей, что приводит к повышенной сложности самого процесса. Еще больше данный процесс осложнен необходимостью одновременного сбора доказательств неуплаты страховых взносов, так как неуплата одного вида обязательных платежей коррелирует с неуплатой других видов обязательных платежей и взносов.

Эти особенности в основном определяются уголовно-правовой и криминалистической характеристикой данных преступлений. Последнее представляет собой систему криминалистически значимой информации об исходных обстоятельствах, субъекте совершения рассматриваемых деяний, их способах, обстоятельствах, подлежащих изучению в целях определения эффективной методики расследования, сопровождающейся материальным и мысленным моделированием.

Для организации эффективного расследования преступлений, прежде всего, необходимы знания о наиболее распространенных источниках, содержании и условиях получения исходной информации о событиях преступлений. Успех расследования, а также достижение поставленной цели зависит от правильно выбранного тактического средства доказывания. Тактические средства эффективны для достижения целей конкретных следственных действий, поскольку соответствуют конкретной ситуации. Деятельность по доказыванию есть функция непрерывного взаимодействия между субъектом доказывания и сменяющимися друг друга следственными ситуациями, в которые он включен. В этом процессе субъект доказывания активен, так как оценивает ситуацию, определяет цели, ставит перед собой конкретные задачи, выбирает и использует тактические средства доказывания. Таким образом, на следователя как на субъекта доказывания ложится большая нагрузка по своевременному определению верной тактики ведения предварительного следствия, гибкому реагированию на динамичные смены следственных

ситуаций¹.

Именно поэтому субъект доказывания уголовного налогового правонарушения сталкивается с необходимостью обладания знаниями в бухгалтерском учете и налогообложении на уровне «продвинутого пользователя», а с недавних пор требуются знания в кадровом учете, социальном и пенсионном страховании. В этом случае, соотнося данные материальной модели преступления и с грамотно выстроенной мысленной моделью, субъект доказывания в уголовном производстве способен выбрать наиболее эффективную методику расследования. Считается, что ведущий метод обнаружения и расследования налоговых преступлений – криминалистический анализ документов. По этой причине материальная модель формируется на основе документов, представленных налоговыми органами, а также добытых в результате работы органов дознания и проведения оперативно-розыскных мероприятий. Ими могут быть акты налоговых проверок, обнаруженные и изъятые документы первичного бухгалтерского учета, магнитные носители электронной информации. Важно признать, что с повсеместным распространением электронной формы документов, уже попавших в сферу правового регулирования, повышенную актуальность приобретают вопросы практики совершенствования доказывания с использованием электронных документов.

К вопросу об уголовно-правовой характеристике рассматриваемых деяний, в Уголовный кодекс включены следующие положения: статья 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица», статья 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», статья 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента», статья 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» и ранее упомянутые статьи 199.3 и 199.4, связанные с неуплатой страховых взносов.

Под уклонением от уплаты налогов в уголовном праве понимается неисполнение обязательства по подаче декларации (или иной формы налоговой отчетности) или включение в декларацию (или в иную форму налоговой отчетности) заведомо ложных сведений, искажающих реальные факты в пользу налогоплательщика. В то же время мера

¹ Малютин М. П. Тактические средства доказывания: проблемы применения при производстве следственных действий // Актуальные проблемы использования ситуационного подхода в юридической науке и правоприменительной деятельности. Калининград; 2012. С. 178.

ответственности за уклонение от уплаты налога физическим лицом и лицом – работником организации, в чьи полномочия входит подача налоговой отчетности, различна. При этом состав уголовного преступления возникает в случае, если неуплата была зафиксирована в крупном размере.

Отличительной особенностью в процессе установления обстоятельств совершения преступления является сложность установления даты совершения преступления как значимого элемента его информационной модели, а также подтверждения «крупности» размера недополученных бюджетном денежных средств. Связано это с тем, что состав уголовного преступления зависит от размера неуплаты налогов и сборов и определение момента достижения этого размера, то есть необходимо установить юридический момент окончания уклонения, влекущий ответственность по УК. Немаловажную роль в таком определении играет коррупционная составляющая во взаимодействии налогоплательщика и проверяющих его лиц – налоговых инспекторов.

Основными носителями материальной информации о преступлениях в сфере налогообложения являются поданная (или не поданная) в ФНС декларация физического лица и соответственно имеющиеся или отсутствующие документы бухгалтерской и налоговой отчетности организаций. Таким образом, отличительной чертой налоговых преступлений является средство их совершения – это исключительно документы.

Еще одно отличие элемента криминалистической характеристики налоговых преступлений – это субъекты их совершения. Для криминалистического анализа выделяют следующие личностные характеристики налоговых преступников:

- относительно высокий социальный статус. Руководители крупных объединений нередко пользуются «уважением» в обществе за умение удачно обходить налоги;

- наличие разветвленных социальных связей в различных сферах, в том числе и в преступном мире, правоохранительных органах. Данные отношения могут иметь различный характер и структуру построения;

- высокий образовательный уровень. Более 70 % налоговых правонарушителей имеют высшее образование, преобладают знания, полученные в экономических и юридических вузах.

- прочная установка на достижение поставленной цели.

По этой причине среди налоговых преступников редко встречаются ранее судимые.

В научной литературе также встречается деление субъектов совершения налогового преступления по целям уклонения на 2 типа:

- Первый тип – высокоинтеллектуальный, обладающий большими знаниями экономики и налогообложения. Мотив – увеличение доходности. Они нередко весьма состоятельны и оказывают

давление на следствие путем подкупа.

- Второй тип – средний уровень развития и познаний в области экономики. Основной мотив – стремление избежать административных процедур взимания налога (ведение отчетности, постановка на учет). Они менее опасны, не сопротивляются следствию, отдают отчет о противоправности, у них нет линии защиты. Это, как правило, малый бизнес.

Интересно отметить, что среди руководителей организаций абсолютное большинство составляют мужчины. Женщины же в подавляющем большинстве занимают должности главных и старших бухгалтеров, и относятся непосредственно к исполнителям преступного деяния. Зачастую инициаторами совершения преступления выступают руководители предприятий, часто одновременно являющиеся их бенефициарами.

Среди обстоятельств, способствующих налоговому злодеянию, следует отметить нравственно-психологическое восприятие существующей налоговой системы как средства несправедливого перераспределения доходов в пользу государства. Определяющим фактором в этом аспекте является корыстная мотивация, характеризующаяся выражением «государство не обеднеет».

Чаще уголовные дела по налоговым преступлениям возбуждаются в результате документальных проверок, проводимых органами федеральной налоговой службы. При получении материалов налоговой проверки, содержащих достаточно данных, следователь возбуждает уголовное дело. Следует отметить, что порядок возбуждения уголовных дел изменен с 22 октября 2014г., ранее основанием для возбуждения являлось сообщение налогового органа, что прямо повлияло на источник получения доказательств на стадии предварительного следствия. После внесения изменений в ст. 140 УПК РФ поводами для возбуждения таких дел могут служить, в том числе заявление о преступлении, явка с повинной, сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников.

После получения документов – оснований возбуждения уголовного дела, субъект расследования анализирует исходную информацию применительно к обстоятельствам подлежащим установлению (ст.73 УПК РФ), в том числе какими способами совершено уклонение от уплаты налогов, место совершения преступления, время совершения противоправных действий, в каком размере совершена неуплата налогов и сборов, является ли в данном случае неуплата налогов уголовно наказуемым, другие преступления, сопутствовавшие уклонению от уплаты налогов.

В целях повышения эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения, подготовлены методические рекомендации для территориальных

налоговых и следственных органов Следственного комитета по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов).

Так в п.1 рекомендаций отмечено, что обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа - это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа - это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных².

В тоже время необходимо отметить, что следственные органы не обязаны принимать материалы налоговых проверок в качестве доказательств совершения уголовного преступления. Что касается материалов, предоставленных органами МВД, вспоминаем Определение КС РФ от 04.02.1999г. №18-О, где четко и недвусмысленно сказано, что «результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые будучи полученными с соблюдением требований ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности», могут стать доказательствами после закрепления их надлежащим процессуальным путем, т.е. как это предписывает часть 1 статьи 49 и часть 2 статьи 50 Конституции РФ».

При расследовании налоговых преступлений первоначальными следственными действиями являются: выемка бухгалтерских и иных

² <Письмо> ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России)// справочная система «КонсультантПлюс» <http://www.consultant.ru/> Дата обращения: 19.04.2018

документов, носителей компьютерной информации, обыск, осмотр документов, помещений и участков местности, наложение ареста на имущество, допрос свидетелей, допрос подозреваемых.

Во время выемки для следователя доказательственное значение имеют те документы, которые содержат следы преступления:

- со следами информации о проведённых расчётно-кассовых операциях;

- со следами информации о количестве, выработке и движении товарно-материальных ценностей, а также сведений о выплате заработной платы за оказанные работы и услуги;

- со следами информации о контрагентах, заключённых договорах и сделках;

- документы, в которых содержатся итоговые сведения о финансово - хозяйственной деятельности предприятия на определённое время;

Перейдя на электронный документооборот, во многих коммерческих организациях сведения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия хранятся в памяти компьютеров или на магнитных носителях. Для их обнаружения и выемки может потребоваться помощь компьютерного инженера-программиста.

В ходе осмотра, как правило, изучают не все изъятые документы, а те из них, о которых имеется информация в первичных материалах (акте документальной проверки) об их использовании при совершении уклонений от уплаты налогов.

Осмотр бухгалтерских документов, как правило, проводится с участием специалиста - бухгалтера, который помогает следователю отыскать несоответствия в документах, объяснить содержание операций, выявить подложные записи.

Немаловажное значение для расследования имеет допрос свидетелей. Обычно круг свидетелей подразделяют условно на

1. Исполнители. Это обслуживающий персонал, в том числе секретари, продавцы, водители, и т.д.).

2. Сотрудники или иные лица, составляющие бухгалтерские документы, документы по финансово-хозяйственной деятельности организации (кассиры, бухгалтеры, внутренние ревизоры, аудиторы, работники налоговой инспекции и т.д.).

3. Контрагенты (покупатели, партнеры и т.д.).

4. заинтересованные лица, состоящие в родственных отношениях с подозреваемым.

В Приложениях 1 и 2 к Методическим рекомендациям, утвержденным СК России и ФНС России, приведен перечень вопросов, необходимых для выяснения у допрашиваемых, с целью определения преступного умысла при совершении налогового правонарушения. Целью допроса является выявление сведений и фактов, не нашедших свое прямое отражение в изъятых документах, но указывающих и описывающих реальные обстоятельства деятельности

организации-налогоплательщика и подозреваемых.

Допрос подозреваемого отличается тем, что в большинстве случаев преступники данной категории дел экономически и юридически образованны, способны правильно оценивать доказательственную силу предъявленных на допросе документов, имеют финансовую возможность нанять грамотного адвоката, который подготовит к допросу. По этой причине тактически целесообразно предъявление документов проводится после допроса подозреваемого по всем обстоятельствам дела.

При расследовании налоговых преступлений чаще возникает необходимость назначения экспертизы с целью выяснения истинного содержания бухгалтерской документации. На деле невозможно доказать вину налогового преступника без квалифицированного анализа выявленных в документах обстоятельств и фактов. В случаях, когда изложенные в акте налоговой проверки выводы вызывают у следователя сомнения или для их анализа необходимы специальные познания, по уголовным делам проводится судебно-бухгалтерская или судебно-экономическая экспертиза.

Следует отметить, что и процесс назначения такого вида экспертиз отличается остальных – и количеством объектов исследования, и алгоритмом работы ними. Поэтому целесообразно перед назначением экспертизы представить эксперту вопросы для согласования, а также документы для оценки их достаточности³.

С учетом специфики предмета исследования по делам данной категории целесообразнее назначать комплексную судебно-бухгалтерскую и судебно-экономическую экспертизу. На разрешение такой экспертизы ставятся следующие вопросы⁴:

1) правильно ли налогоплательщик определял ожидаемую прибыль и выручку от реализации продукции (работ, услуг) при исчислении сумм промежуточных платежей в бюджет, и если допустил отклонения, то как они повлияли на налогооблагаемую базу и сумму налога;

2) достоверны ли данные, указанные в расчете налога;

3) правильны ли данные налогоплательщика об уплаченных суммах НДС и расчеты при его перечислении в бюджет;

³ М.П. Малютин, Федяев С.М. Взаимодействие следователей органов предварительного следствия и экспертов экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел по назначению и проведению судебных экономических экспертиз // Юридический вестник КубГУ. 2009. №1. С.58.

⁴ Борисов А.Н., Зернов С.И. Пределы специальных познаний судебного эксперта-экономиста // Журнал российского права. 2003. №2. С. 33.

4) верно ли налогоплательщик отразил в расчете налога и бухгалтерских документах фактическую прибыль (убытки) от реализации продукции (работ, услуг);

5) достоверны ли данные по учету фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и др.

Также при расследовании налоговых преступлений имеет место назначение криминалистической экспертизы документов, которая исследует рукописные тексты, подписи, факсимиле, машинописные и принтерные тексты, оттиски печатей и штампов. Комплексные исследования помогают проверить компьютерные программы, установить их соответствие (несоответствие) действующим правилам организации бухгалтерского учета и отчетности. В последние годы особую актуальность обрела проблема криминалистического исследования документов, изготовленных с помощью копировальных аппаратов⁵.

Как сообщает следственный комитет, причинами, по которым следователями отказывается в возбуждении уголовного дела, являются: отсутствие достаточных доказательств совершения инкриминируемого преступления, умысла на совершение преступления, истечение срока давности уголовного преследования, так как налоговые проверки хозяйствующих субъектов занимают длительное время, и вызывают определенные трудности в истребовании в рамках процессуальной проверки ряда необходимых документов (например: движение денежных средств на счетах проверяемых лиц и организаций в банках и других кредитных учреждениях), предоставление материалов, в которых налоговой проверкой охватываются прошлые периоды, отсутствие крупного размера неуплаты налогов, предусмотренного примечаниями к ст. 198, 199 УК РФ, а также обжалование решений налоговых органов в судебные органы. Основной причиной отмены постановлений об отказе в возбуждении уголовных дел явилась неполнота проведенных проверочных мероприятий, в том числе отсутствие в материалах проверок заключений специалистов, результатов ревизий, истребование судебных решений, необходимость в приобщении иных документов.

Следует отметить и такие причины, как длительное проведение исследований, проведение большого объема проверочных мероприятий, вызывают определенные трудности в сборе и истребовании в рамках процессуальной проверки необходимых документов (например, движение денежных средств на счетах проверяемых лиц и организаций в банках и других кредитных учреждениях) и др.

⁵ Гаджиев Н.Г. Документальный контроль по выявлению правонарушений в сфере экономики // Законность. 1995. №7. С. 30.

В уголовно-процессуальном законодательстве не урегулирован вопрос о порядке принятия законного и обоснованного решения в случае, если по объективным причинам истек предельный срок доследственной проверки, а назначенное исследование, ревизия и др., без которых невозможно принять законное и обоснованное процессуальное решение, не завершены. В результате возникает необходимость в продлении сроков проверки и вынесении постановления об отказе в возбуждении уголовного дела в связи с истечением срока, установленного УПК РФ для принятия процессуального решения.

В заключение обращаю внимание на то, что отличительные признаки налоговых преступлений связаны с сокрытием информации о фактических обстоятельствах, о которых нарушитель как налогоплательщик обязан сообщать в налоговые органы.

Интеграция сил следственных и налоговых органов совершенствует процесс сбора доказательств, приводит к процессуальной экономии времени, а в последнее время и к сокращению неэффективного времени расследования преступлений. Особенности сбора доказательств, процесс слепообразования налоговых преступлений все больше завязывается на электронном документообороте. Такие тенденции неизбежно приводят к качественно новому уровню познания сотрудниками госслужб.

А. Ю. Мигачева
кандидат юридических наук,
доцент кафедры гражданского права
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

О некоторых проблемах института недостойных наследников в свете реформы гражданского законодательства

В статье анализируются положения Гражданского кодекса РФ, закрепляющие критерии отстранения от наследования в связи с недостойностью наследников. Автором обращено внимание на трудности толкования и применения ст. 1117 ГК РФ в действующей редакции и предложены некоторые направления совершенствования института недостойных наследников.

The article analyzes the provisions of the Civil Code of the Russian Federation, fixing the criteria for exclusion from inheritance due to the unworthiness of heirs. The author drew attention to the difficulties of interpretation and application of Art. 1117 Civil Code in the current version and proposed some directions for improving the institution of unworthy heirs.

Ключевые слова: наследственное право, призвание к наследованию, недостойные наследники.

Keywords: hereditary right, vocation for inheritance, not-worthy heirs.

Одним из первостепенных вопросов, требующих разрешения в связи с открытием наследства, является определение тех лиц, которые могут быть призваны к наследованию. Правильное установление круга наследников является залогом справедливого распределения имущества умершего, а, кроме того, необходимым условием защиты интересов участников наследственных правоотношений. Гражданский кодекс РФ (далее – ГК РФ) предусматривает специальные правовые средства, направленные на решение вышеназванных задач. К числу таковых относится и институт недостойных наследников.

С момента своего легального закрепления в Гражданском кодексе 1964 г.¹ и по настоящее время данный институт является предметом научного обсуждения. Даже несмотря на то, что в части третьей Гражданского кодекса РФ² он получил более детальную регламентацию, применение некоторых положений ст. 1117 продолжает вызывать трудности. В отсутствие прозрачных законодательных предписаний повысилось значение разъяснений, данных высшими судебными инстанциями, но и их наличие

¹ Гражданский кодекс РСФСР (утв. ВС РСФСР 11.06.1964) // Ведомости ВС РСФСР. 1964. № 24. Ст. 407.

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26.11.2001 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2001. № 49. Ст. 4552.