

Прошин Владимир Михайлович

кандидат юридических наук, доцент,
декан юридического факультета,
Международный славянский институт.

advokat.proshin.v.m@gmail.com

Vladimir M. Proshin

Candidate of Legal Sciences, Associate
Professor, Dean of the
Faculty of Law International Slavic Institute.

advokat.proshin.v.m@gmail.com

**Характерные особенности, условия и направления
эффективного использования родовой методики расследования
налоговых преступлений**

**Characteristic features, conditions and directions for effective use
of the generic methodology for investigating tax crimes**

Аннотация. Автор полагает, что методические рекомендации, вытекающие из содержания родовой методики расследования как условие для создания обстановки эффективного расследования и проведения тактики отдельных следственных действий должны учитывать характерные особенности, которые обуславливают направления эффективного использования родовой методики расследования налоговых преступлений. Данные характерные особенности сопрягаются с необходимостью учесть всю криминалистически значимую информацию, содержащуюся в документах налогового органа, в судебных актах, в документах, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, деятельность соответствующих акционеров (учредителей) хозяйствующих субъектов и ответственных лиц, осуществляющих текущее руководство деятельностью налогоплательщика.

Ключевые слова: родовой методика расследования преступлений, налоговое преступление, орган следствия, орган дознания, налоговый орган, законодательство о налогах и сборах, налоги, тактика следственного действия, налоговая ответственность, уголовное преследование.

Annotation. The author believes that the methodological recommendations stemming from the content of the generic investigation methodology, as a condition for creating an environment for effective investigation and conducting tactics for individual investigative actions, must take into account the specific features that determine the directions for the effective use of the generic methodology for investigating tax crimes. These

characteristics are associated with the need to take into account all the forensic information contained in the documents of the tax authority, in judicial acts, in documents regulating the financial and economic activities of the taxpayer, the activities of the respective shareholders (founders) of economic entities and responsible persons in charge of the current management of the taxpayer.

Key words: *generic method of investigation of crimes, tax crime, investigative agency, inquiry agency, tax authority, legislation on taxes and fees, taxes, tactics of investigative actions, tax liability, criminal prosecution.*

Содержательным ядром прикладного значения любой родовой методики расследования преступлений является возможность эффективного применения научно разработанного сбалансированного сочетания приёмов, способов и методов, предлагаемых к применению в ходе расследования преступлений в рамках масштаба заданной систематизации [1;2;3].

Методические рекомендации, вытекающие из содержания родовой методики расследования налоговых преступлений как условие для создания обстановки эффективного расследования и проведения тактики отдельных следственных действий, на наш взгляд, должны учитывать следующие характерные особенности:

1) необходим тщательный анализ и изучение сообщения о преступлении из органа дознания и материалов, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела; результатом изучения должна стать систематизация сведений:

- каковы факты, установленные налоговым органом, легли в основание для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;

- лицо привлечено к налоговой ответственности по итогу налоговой проверки в порядке ст.ст.100-101 НК РФ либо в порядке осуществления производства по делу при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах в соответствии со ст.101-4 НК РФ [4];

- какой налоговый орган, когда, за какой период и по какому налогу (наименование налога) провёл налоговую проверку;

- какие мероприятия налогового контроля налоговым органом осуществлены;

- какие доказательства документально подтверждают факт нарушения законодательства о налогах и сборах;

- обстоятельства совершения налогового правонарушения согласно акту и решению налогового органа о привлечении лица к ответственности за его совершение;

2) изучение актов судебных органов (решение суда о рассмотрении дела по существу по первой инстанции, постановления апелляционной и кассационной судебных инстанций, судебный акт надзорной судебной

инстанции) при условии передачи рассмотрения налогового спора на разрешение суда; в результате изучения должны быть приняты во внимание следующие факты:

- в соответствии с решением суда все ли документы и в полном ли объёме представлены налогоплательщиком в налоговый орган согласно законодательству о налогах и сборах;

- в соответствии с установленными в решении суда фактами, как сведения, содержащиеся в представленных в налоговый орган документах, соответствуют требованиям полноты, достоверности и непротиворечивости;

- в чём состоит суть материально-правовой позиции каждой из спорящих сторон и какие обстоятельства и факты в качестве доказательства каждой из сторон приводятся в её подтверждение, как основание своих требований и возражений;

- обстоятельства, установленные решением суда, и подтверждающие необоснованность получения налоговой выгоды налогоплательщиком;

- совокупность каких действий (бездействий) налогоплательщика находится в причинно-следственной связи с результатом нарушения конкретной нормы законодательства о налогах и сборах и какие обстоятельства, установленные судом, описывают механизм совершения налогового правонарушения;

- какие обстоятельства, установленные судом, указывают на проявление гражданско-правовой формы вины в элементах механизма налогового правонарушения;

- какие обстоятельства, установленные решением суда, дают оценку характера хозяйственно-экономических отношений налогоплательщика с контрагентами, включая отношения взаимозависимости и аффилированности;

3) необходимо установить организационно-правовую форму налогоплательщика (если поступившие от налогового органа материалы касаются деятельности юридического лица) и изучить структурное строение организации, включая местонахождение и наличие головной организации, филиалов, представительств, дочерних и зависимых обществ. Необходимо также изучить:

- когда и кем организация учреждена;

- когда, как и в каком объёме образовано имущество организации, кто и как им управляет;

- кто и в каких долях является собственником организации на текущий момент;

- структуру органов управления организации и полномочия каждого из них;

- были ли гражданско-правовые споры между владельцами организации, разрешаемые судом, по вопросам управления организацией и порядку распоряжения её имуществом;

- акт проверки и заключение аудитора за проверяемый налоговым органом период;

- протоколы и решения совета директоров, общего собрания акционеров (участников), ревизионной комиссии за проверяемый налоговым органом период;

- установленный в организации порядок работы с документами и их хранения, касающихся бухгалтерского учёта и финансовой отчётности, а также связанных с внутренней деятельностью организации;

4) необходимо установить предмет деятельности налогоплательщика согласно его уставу и изучить всю совокупность реальных хозяйственно-экономических операций за проверенный налоговым органом период на соответствие законодательству и декларируемым целям и задачам уставной деятельности; все сомнительные операции и сделки необходимо соотнести с установленным порядком принятия по ним решений и полномочием органов управления и конкретных лиц, принимаемых по ним решение, а так же проверить отражение этих операций и сделок в бухгалтерской и необходимой финансовой отчётности;

5) необходимо в процессе проведения следственных действий исследовать диктуемый интересами следствия период деятельности соответствующих акционеров (учредителей) хозяйствующих субъектов и ответственных лиц, осуществляющих текущее руководство деятельностью проверяемых организаций. Результатом данного исследования должно стать получение сведений о следующих фактах и обстоятельствах:

- сведения о возможной прошлой судимости проверяемых лиц;

- характер связи и взаимозависимости собственников организации и ответственных лиц, осуществляющих текущее её руководство;

- когда и в связи с чем проверяемые лица попадали в сферу интересов правоохранительных органов;

- помимо деятельности налогоплательщика, где, когда и в каких формах, сферах и направлениях проявлялся предпринимательский и иной имущественный интерес проверяемых лиц;

- наиболее крупные сделки, осуществлённые данными лицами за проверяемый период, как лично, так и через организации, с которыми эти лица связаны;

- валютные операции, как связанные с движением капитала, так и не связанные с движением капитала, осуществлённые проверяемыми лицами и организациями, в деятельности которых присутствуют интересы этих лиц;

- все сведения о проверяемых лицах из Федеральной службы по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг) и таможенной службы, согласно предмета деятельности данных служб;

- сведения из пограничной службы о заграничных поездках проверяемых лиц; анализ периодичности посещения стран, отнесённых к оффшорным зонам, и соотнесение с этими заграничными поездками

адресов и направлений осуществлённых проверяемыми лицами валютных операций;

б) при определении видов и очерёдности проведения следственных действий и их участников с целью установления и доказывания обстоятельств согласно ст.73 УПК РФ[5] необходимо тщательно проанализировать основания, которыми руководствовался налоговый орган, направляя материалы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. В данном случае во внимание необходимо принять следующее:

- в распоряжении следствия имеются такие документы, как акт налогового органа, решение налогового органа о привлечении к ответственности, требование налогового органа о погашении образовавшейся задолженности, и, в большинстве случаев, решение суда по налоговому спору, которыми установлены факт и обстоятельства совершённого налогового правонарушения, конкретная норма нарушенного законодательства о налогах и сборах, причинённый ущерб, причинно-следственная связь между действиями нарушителя и причинённым ущербом и фактом нарушения нормы права, в чём состояла вина нарушителя и в каких фактах и обстоятельствах она проявилась;

- именно в обстоятельствах совершённого налогового правонарушения содержатся признаки возможно совершённого налогового преступления;

- процесс доказывания состава налогового преступления будет протекать в направлении установления всей совокупности элементов механизма совершения преступления, частью которого является уже установленный механизм налогового правонарушения, а также установления наличия уголовно-правовой вины преступника (преступников) и её проявление в фактах и обстоятельствах механизма совершения преступления;

- движение доказательственного процесса от положения, связанного с установленным в рамках налоговых правоотношений фактом механизма налогового правонарушения, к установлению обстоятельств и всех элементов механизма налогового преступления – есть объективно заданный и нормативно обусловленный ход следствия;

- установление уголовно-правовой вины будет являться результатом трансформации установленной гражданско-правовой вины в рамках налоговых правоотношений в уголовно-правовую вину в ходе доказательственного процесса установления обстоятельств её проявления в механизме совершения налогового преступления;

- между датой вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности и датой возможного возбуждения уголовного дела имеется достаточный период времени для противоправной работы потенциальных подозреваемых и обвиняемых по уголовному делу с источниками и носителями доказательственной информации, учитывая, что фактор внезапности утрачен и ход развития событий в отношении них

им известен, а также следует иметь в виду, что по уголовным делам данной категории мера пресечения в виде заключения под стражу практически не применяется;

- при противоречивости либо недостаточности сведений, восстанавливающих доказательственную картину совершения состава налогового преступления, недостающие звенья и фрагменты могут восполнить источники и носители доказательственной информации, содержащиеся в системе отчётности контрагентов, проверяемого лица;

7) физические лица-участники процесса расследования налоговых преступлений (свидетели, подозреваемые, обвиняемые и др. лица) в большинстве случаев находятся в определённой степени зависимости между собой. В целях эффективного собирания и закрепления доказательств по расследуемому делу необходимо принять меры для устранения или сведения к минимуму факторов зависимости путём проведения оперативно-следственных действий и тактических приёмов, обеспечив законными средствами защиты и охраны нуждающееся в этом лицо;

8) иногда при проведении следственных действий «нити» расследования (хозяйственно-экономические и иные связи) выводят на признаки совершения преступлений со стороны участников (акционеров) и руководителей экономически могущественных в масштабах страны, а иногда и в мировом масштабе, хозяйствующих субъектов, и их покровителей в государственно-властных структурах и правоохранительных органах. В данном случае успех расследования конкретного уголовного дела и возможное расширение масштаба расследования зависят от правильно выбранных очередности и тактики следственных действий. Кроме того, на успех расследования оказывают влияние оптимальный объём привлечённых сил и средств к расследованию, правильно организованное взаимодействие с другими правоохранительными органами и силовыми ведомствами, и правильно поставленная работа со средствами массовой информации;

9) эффективное производство по налоговому преступлению невозможно, если лица, осуществляющие расследование, не обладают объёмом знаний в области налогового права, минимально необходимым при работе по расследованию, в частности им следует знать:

- объект налогообложения по каждому виду налога, установленному законодательством о налогах и сборах;

- порядок определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения;

- порядок формирования и принципы определения доходов в денежной и натуральной формах для целей налогообложения;

- порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов;

- установленные законодательством о налогах и сборах налоговые ставки и размеры сборов;

- по каждому установленному налогу и порядок исчисления налога и порядок исчисления налоговой базы.

Таким образом, изложенное выше позволяет предложить следующие условия и направления эффективного использования родовой методики расследования налоговых преступлений:

1) учёт информационных моделей особенностей налоговых правоотношений, формирующих правовую природу и качества обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании налоговых преступлений;

2) учёт родовой криминалистической характеристики налоговых преступлений;

3) определение нарушенной нормы законодательства о налогах и сборах и установление факта совершения налогового правонарушения, что является необходимой доследственной стадией выявления признаков совершённого налогового преступления;

4) изучение и анализ материалов налоговых органов (включая судебные решения по налоговым спорам), направленные для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, что представляет собой исходное положение формирования круга версий и очередности их отработки. Помимо этого, необходимо определение источников и носителей доказательственной информации и необходимых следственных действий для работы с ними, формирование тактического замысла по отдельным следственным действиям и в рамках общего хода расследования;

5) учёт особенностей проведения первоначальных следственных действий во взаимодействии с оперативно-розыскными, контролирующими и иными органами и организациями, как оптимально-необходимая совокупность шагов наиболее быстрого решения вопросов и задач, логически вытекающих из анализа поступивших от налогового органа материалов;

6) учёт особенностей следственных ситуаций и корректировка выдвинутых версий по итогам изучения материалов налоговых органов, результатов их проверки и данных, полученных по результатам проведения первоначальных следственных действий; планирование хода расследования налоговых преступлений;

7) учёт особенностей взаимодействия следователя с оперативно-розыскными, правоохранными, контролирующими органами и средствами массовой информации в процессе расследования налоговых преступлений;

8) учёт особенностей применения криминалистической тактики при проведении следственных и процессуальных действий;

9) учёт особенностей выявления противодействия предварительному расследованию и меры преодоления данного противодействия;

10) принятие мер профилактики и предупреждения совершения налоговых преступлений.

Литература:

1. Возгрин И.А. Введение в криминалистику: История, основы теории, библиография. С. 240.
2. Яблоков Н.П. Криминалистика: учебник для вузов и юридических факультетов. М.: Юрист, 2005. С. 267.
3. Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы, тенденции, перспективы. От теории – к практике. М.: Юридическая литература, 1988. С. 169.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 31.07.1998г. №146-ФЗ.
5. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, от 18.12.2001г. №174-ФЗ, ст.73.

References:

1. Vozgrin I. A. Introduction to criminology: History, the theory, bibliography. P. 240.
2. Yablokov N. P. Criminology: a textbook for universities and law faculties. M.: Jurist, 2005. P. 267.
3. Belkin R. S. Criminalistics: problems, trends, perspectives. From theory to practice. M.: Juridical literature, 1988. P. 169.
4. The Tax Code of the Russian Federation. 31.07.1998. №146-ФЗ.
5. The Code of Criminal Procedure of the Russian Federation, of 18.12.2001. №174-FZ, art. 73.