

12.00.09
Я492

На правах рукописи

Якубов

ЯКУБОВ Ренат Саидович

**Вопросы использования специальных
экономических знаний при расследовании
налоговых преступлений**

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

АВТОРЕФЕРАТ

**Диссертации на соискание учёной степени
кандидата юридических наук**

Челябинск – 2004

Диссертация выполнена на кафедре уголовного процесса и криминалистики Южно-Уральского государственного университета

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Виницкий Лев Витальевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Карагодин Валерий Николаевич

кандидат юридических наук, доцент
Тишин Дмитрий Викторович

Ведущая организация: Байкальский государственный университет
экономики и права

Защита состоится 25 июня 2004 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета К.212.298.01 при Южно-Уральском государственном университете по адресу 454080, г. Челябинск, пр. Ленина, 87, ауд. 118 (2-й корпус).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Южно-Уральского государственного университета.

Автореферат разослан 25 мая 2004 г.

Учёный секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук

С.М. Даровских

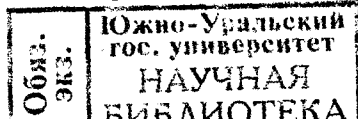
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

В начале 90-х годов прошлого века Россия встала на сложный и труднопредсказуемый путь демократических реформ. Наше государство приняло на вооружение новые, ранее не использовавшиеся, правовые институты регулирования взаимоотношений с гражданами. Глобальным изменениям подверглась экономика нашей страны: вместо планового распределения средств, в жизнь активно внедряется рыночная модель государства, основным действующим механизмом которой является взимание налогов.

Актуальность темы исследования объясняется исключительной сложностью государственной фискальной политики, призванной решать противоречивые задачи: с одной стороны, необходимо максимизировать поступления в государственную казну, а с другой - минимизировать налоговое бремя, по возможности справедливо распределив его между различными категориями налогоплательщиков.

Вместе с введением налоговых правоотношений возникло множество возможностей укрывать свои доходы от налогообложения, увеличивая тем самым свое личное состояние и сокращая размер «общественного блага». Количество налоговых преступлений неуклонно растёт из года в год. Так, в 2002 году УФСНП РФ по Челябинской области было возбуждено 345 уголовных дел, тогда как в 1999 году таких было всего 202. А за первые три месяца 2003 года было возбуждено 52 уголовных дела по фактам уклонения от уплаты налогов. Однако, несмотря на увеличивающееся количество возбужденных уголовных дел, в суд в 2002 году передано только 78 уголовных дел, что составляет около 25% от общего числа. Данные показатели свидетельствуют о низкой эффективности расследования налоговых преступлений.

Изменениями в УК РФ, вступившими в силу 11 декабря 2003 года, законодатель значительно изменил диспозиции статей 199, 198. А так же выделил в отдельные статьи способы уклонения от уплаты налогов: ст. 199¹ – Неисполнение обязанности налогового агента; и ст. 199² – Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и сборам. Следует отметить, что данное новшество не повлияло на решение проблемы налоговой



преступности. Так, по данным УВД Челябинской области, на 1 апреля 2004 года по нововведённым статьям возбуждено 1 уголовное дело, по ст. 199² УК РФ.

В современных условиях создалась ситуация, при которой преступники длительное время совершают общественно опасные посягательства, направленные на сокрытие и присвоение денежных средств путём уклонения от уплаты налогов, нанося огромный ущерб бюджету нашей страны. В определенной степени этому способствует то, что правоохранительные органы допускают серьезные ошибки при анализе имеющейся информации, планировании первоначальных следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий, выдвижении версий, организации взаимодействия и т.д. Данные факторы негативно влияют на уровень раскрываемости и качество предварительного следствия. В значительной мере эти недостатки объясняются отсутствием эффективных рекомендаций, учитывающих особенности выявления обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговым преступлениям, а так же объём и формы применения специальных знаний на разных этапах расследования. Попытки законодателя внести усовершенствования в деятельность по расследованию преступлений в данной области сопровождаются изданием большого количества новых нормативных актов. Например, приказ МВД РФ № 76 от 22 января 2004 г., приказ МВД РФ № 107 от 20 февраля 2004 г., приказ МВД РФ № 177 от 16 марта 2004 г. Указанные нормативные акты в основном направлены на регламентацию проведения документальных проверок, что свидетельствует о их исключительной важности при выявлении и расследовании налоговых преступлений. Однако, основное требование к проведению документальных проверок специальными подразделениями МВД – срок их проведения, так и остался без изменений. 4 июля 2003 года ч.3 ст. 144 УПК РФ, дополнена положением, согласно которому «...при необходимости проведения документальных проверок или ревизий, прокурор в праве по ходатайству следователя или дознавателя продлить этот срок до 30 суток». По нашим данным, за исследуемый период с 1999 по 2003 годы на этапе проверки материалов документальные проверки проводились органами УФСНП РФ по Челябинской области в срок до 3-х суток в 12,7%, 3-10 суток в 23,15%, 10-30 суток в 30% и 30-90 суток в 34,15% исследованных материалов. Таким образом, более

одной трети материалов при документальных проверках исследовались в течение одного месяца и более. В соответствии с требованиями Закона РФ от 24 июня 1993 г. № 5238 «О федеральных органах налоговой полиции», сотрудникам ФСНП РФ разрешалось «пользоваться при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов...» и проводить данные проверки в срок до трёх месяцев. В связи с упразднением ФСНП РФ, это положение следует внести в УПК РФ.

В процессе расследования налоговых преступлений органами УФСНП РФ по Челябинской области проводились различные виды судебных экспертиз, основное место среди которых занимали судебно-экономические. Нами установлено, что финансово-экономические экспертизы более востребованы и эффективны при расследовании налоговых преступлений, нежели судебно-бухгалтерские. Это можно объяснить тем, что некоторые способы уклонения от уплаты налогов (например, сокрытие денежных средств и имущества) можно выявить только при изучении всей финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, а не только регистров бухгалтерского учёта. Так, судебно-бухгалтерские экспертизы проводились при расследовании 8,84% уголовных дел, финансово-экономические в 22,65% уголовных дел, почерковедческие в 7,73% уголовных дел, иные в 8,28%.

В настоящее время почти у 100% хозяйствующих субъектов бухгалтерский учёт ведётся с использованием компьютеров. В тех случаях, когда изучение предоставленных бухгалтерских документов не позволяет ответить на все стоящие перед правоохранительными органами вопросы, целесообразно исследовать данные, находящиеся в машинных носителях предприятия (организации). Однако, за указанный период не проводилось ни одной компьютерно-технической экспертизы. Как нам представляется, это является серьёзной недоработкой правоохранительных органов.

Из проведённых исследований видно, что чаще всего к уголовной ответственности за налоговые преступления привлекаются лица в возрасте 25-40 лет (63,8%) с высшим образованием (84,6%), занимающие должность директора (91,7%), что в целом соответствует показателям по всей стране. Более половины всех лиц, привлечённых к уголовной ответственности за совершение указанных преступлений, уклонялись от уплаты налогов в период до одного года (56,36%). А в

течение 1-3 лет совершали данные преступления 40,98% субъектов налоговых преступлений. И совсем не многим удавалось уклоняться от уплаты налогов свыше трёх лет - всего 2,66%. Данные показатели свидетельствуют о высокой латентности налоговых преступлений, а так же о существенной специфике определения времени совершения налогового преступления.

Исследуя обстоятельства, подлежащие доказыванию по налоговым преступлениям, мы отмечаем их существенное отличие и специфику по сравнению с другими преступлениями, и делаем вывод о том, что время, место, способ и обстановка совершения налогового преступления выявляются преимущественно путем применения специальных экономических знаний.

По нашему мнению, особенности обстоятельств совершения налоговых преступлений позволяют выявить специфические черты, характеризующие не только способы посягательства, но и обстановку их совершения, а также личностные качества преступников, что, в свою очередь, должно учитываться при разработке соответствующих методик расследования.

Вопросы расследования налоговых преступлений рассматривались в работах И.В.Александрова, Ю.Ф.Кваши, И.И.Кучерова, В.Д.Ларичева, Н.С.Решетняка, А.П.Бембетова, Р.А.Сабитова, И.Н.Соловьева, Н.М.Сологуба, О.В.Челышевой, М.В.Феськова, Л.Г.Шапиро, и других учёных. Предложенные ими методические выводы и рекомендации, безусловно, способствуют успешному расследованию данных преступлений. В указанных работах рассматриваются общие положения методики расследования налоговых преступлений. Следует отметить, что в научной литературе практически не исследованы криминальные банкротства как способы совершения налоговых преступлений, возможности использования экономических методов исследования для выявления признаков налоговых преступлений, ведомственные нормативные акты, касающиеся особенностей выявления и расследования данных видов преступлений, а так же изменения в УПК РФ. Изложенные обстоятельства предопределяют актуальность выбранной темы.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель исследования заключается в выявлении специфики использования специальных знаний при расследовании налоговых преступлений и

установления с их помощью обстоятельств, подлежащих доказыванию по данной категории уголовных дел.

Цель исследования обусловила постановку конкретных задач. В частности:

1. Осуществить анализ и конкретизацию понятия «специальные знания», используемые при расследовании налоговых преступлений.

2. Исследовать эффективность применения различных форм специальных знаний в зависимости от этапа расследования и стоящих перед следователем задач.

3. Обосновать актуальность и специфику проведения налоговых экспертиз.

4. Классифицировать способы совершения налоговых преступлений и разработать основные направления рационального применения этих сведений при расследовании.

5. Выявить корреляционные зависимости между обстоятельствами, подлежащими доказыванию, для оптимизации процесса расследования.

6. Исследовать типологические свойства субъектов, совершающих налоговые преступления и установить факторы, влияющие на их поведение в процессе совершения преступлений и противодействия предварительному следствию.

7. Разработать рекомендации по повышению эффективности расследования исследуемой классификационной группы преступлений.

Объектом исследования выступают нормы уголовно-процессуального, уголовного, гражданского и налогового права, а так же теория и практика расследования налоговых преступлений.

Предметом настоящего исследования является деятельность правоохранительных органов, осуществляющих выявление и расследование налоговых преступлений и формы их взаимодействия с другими государственными органами, уполномоченными осуществлять налоговый контроль.

Методологическую базу диссертации составляют фундаментальные положения материалистической диалектики. При проведении исследования автором применялись различные методы: - выдвижение и проверка научных гипотез, ситуационный и системно-структурный анализ, обобщения, построения и сопоставления моделей изучаемых объектов, анкетирование, интервьюирование. Подготовка диссертационного исследования осуществлялась на основе действующего законо-

дательства Российской Федерации, современных достижений криминалистики, криминологии, уголовного права, уголовного процесса, судебной бухгалтерии, налогового и финансового права, судебной экспертологии, судебной психологии, статистики и других наук.

Теоретическую базу диссертации составили научные труды видных ученых в области криминалистики и уголовного процесса. Так, большое значение для проведенного диссертационного исследования имели теоретические положения и результаты научного анализа, изложенные в работах, Т.В.Аверьяновой, Р.С.Белкина, Л.В.Виницкого, В.К.Гавло, И.Ф.Герасимова, А.П.Гуськовой, Л.Я.Драпкина, Л.Л.Каневского, В.Н.Карагодина, Ю.Г.Корухова, А.В.Кудрявцевой, Ю.Д.Лившица, И.М.Лузгина, З.В.Макаровой, В.Н.Махова, Ю.К.Орлова, А.Р.Ратинова, Е.Р.Россинской, Р.А.Сабитова, Н.А.Селиванова, Е.В.Селиной, А.Б.Сергеева, Л.А.Соя-Серко, В.Г.Танасевича, А.Д.Трубачёва, С.А.Шейфера, В.И.Шиканова и других учёных.

Эмпирическую базу диссертации составили результаты анализа 181 уголовного дела по налоговым преступлениям, проведенного по специально разработанной анкете, а также 32 дел, где налоговые преступления проходят в совокупности с другими преступлениями, что позволило провести репрезентативный сравнительный анализ и прийти к полезным теоретическим выводам и практическим рекомендациям. Все изученные уголовные дела были возбуждены правоохранительными органами Курганской и Челябинской областей в период с 1999 по 2003 годы. Так же при написании работы использовались результаты интервьюирования 50 сотрудников экспертного центра, отдела документальных проверок и следственных работников УВД РФ по Челябинской области.

Научная новизна диссертации состоит в том, что впервые с учётом нового УПК РФ, а так же последних изменений УК РФ, НК РФ, Федерального закона от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции», и других нормативных актов, на основе комплексного подхода к изучению норм уголовно-процессуального права, криминалистики, судебной экспертизы автором исследованы вопросы применения специальных экономических знаний при расследовании налоговых преступлений. Впервые обосновано понятие «заключение специалиста» и предложена классификация заключений специалистов по налоговым преступлениям. Аргументирована и обозначена теоретическая и прак-

тическая значимость налоговых экспертиз. Специальные экономические знания рассмотрены как инструментарий при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговым преступлениям. Предложена оригинальная классификация способов совершения налоговых преступлений, способствующая выявлению путей уклонения от уплаты налогов. Предложено закрепить в УПК РФ ответственность специалиста, а так же исключить термин «познания» из ч. 4 ст. 80 УПК РФ. В налоговое законодательство и в Закон «О милиции» предложено внести изменения, расширяющие права сотрудников ФСЭНП МВД РФ, при установлении обстоятельств совершения налоговых преступлений, до уровня полномочий сотрудников налоговых органов.

Положения, выносимые на защиту:

1. Предлагается создание федерального правоохранительного органа по расследованию преступлений, объединенных экономической спецификой - Финансовой полиции.

2. Обосновывается положение, согласно которому, предметом исследования налоговой экспертизы являются противоречия в данных налогового и бухгалтерского учёта, обоснованность применения норм налогового права, правильность ведения налоговой политики. Объектом исследования налоговой экспертизы являются регистры налогового и бухгалтерского учёта.

3. При выявлении и расследовании налоговых преступлений следует выделять два вида заключений специалиста. Первый вид - это заключение специалиста, составленное на этапе проверки материалов, направленное на выявление признаков налоговых преступлений и используемое для обоснования необходимости возбуждения уголовного дела; второй вид - заключение, составленное на основе вопросов следователя и являющееся по существу письменной консультацией в рамках проводимого расследования. Предложено процессуально закрепить ответственность специалиста за дачу заведомо ложного заключения.

4. Предлагается новая методика по выявлению признаков налогового преступления, заключающаяся в адаптации методов экономической теории к задачам выявления и расследования данных видов преступлений.

5. Обосновано, что применение специальных экономических знаний является необходимым инструментарием при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по налоговым преступлениям.

Аргументируется положение о том, что по налоговым преступлениям способ совершения всегда является полноструктурным, в него входят приготовление, совершение и сокрытие преступления. При этом одни и те же действия направлены одновременно и на подготовку, и на сокрытие преступления.

6. Приведена разработанная автором классификация способов совершения налоговых преступлений, основанная на анализе этапов формирования денежных средств предприятий (организаций). С точки зрения практики выявления и расследования налоговых преступлений целесообразно ввести такую классификацию способов совершения налоговых преступлений, которая основывается на тех же принципах, что и формирование основных средств предприятий (организаций).

По нашему мнению, следует разграничивать действия, направленные на уклонение от уплаты каких-то конкретных налогов (сборов) и действия (бездействия) по неуплате всех видов налогов.

7. При расследовании преступлений, предусмотренных ст. 195 «Неправомерные действия при банкротстве», ст. 196 «Преднамеренное банкротство», ст. 197 «Фиктивное банкротство» УК РФ, предлагается исследовать признаки уклонения от уплаты налогов (при идеальной совокупности со ст. ст. 199, 199¹, 199² УК РФ).

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что автором разработаны конкретные рекомендации по использованию специальных экономических знаний при расследовании налоговых преступлений, позволяющие повысить эффективность деятельности правоохранительных органов. Обобщенные сведения, составляющие содержание обстоятельств, подлежащих доказыванию, особенности структурных связей их элементов должны найти широкое применение в практической деятельности как важный источник дополнительной информации при выдвижении типовых и специфических следственных версий. Оптимизация и расширение использования различных форм специальных знаний позволит повысить эффективность расследования не только на первоначальном, но и на последующих этапах. Предложенные изменения в нормативные акты (УПК РФ, Закон «О милиции» №1026-1-ФЗ, НК РФ) направлены на более рациональное и успешное расследование налоговых преступлений.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические выводы и практические рекомендации нашли свое отражение в шести

опубликованных научных статьях.

Результаты исследования используются в учебном процессе при проведении занятий со студентами Южно-Уральского государственного университета, Челябинского государственного университета. Результаты диссертационного исследования так же докладывались на семинарах следственной службы и отдела документальных проверок УФСНП РФ по Челябинской области, СБЭНП УВД РФ по Челябинской области, обсуждались на совещаниях сотрудников этих организаций в 2002-2004гг.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих 12 параграфов, заключения, списка литературы и приложения. Объем диссертационного исследования соответствует общепринятым критериям.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, определён объект, предмет, цели и задачи исследования, раскрывается научная новизна и сформулированы предложения, выносимые на защиту, характеризуются теоретическая и практическая значимость проведённого исследования.

Первая глава «Специальные экономические знания и их роль в расследовании налоговых преступлений». В ней описываются формы и процессуальные особенности применения специальных экономических знаний при расследовании налоговых преступлений.

В первом параграфе «Понятие специальных экономических знаний и формы их использования» проанализированы значения терминов «знания» и «познания». В результате данного анализа автор пришёл к выводу, что термин «познания» следует исключить из УПК РФ.

Исследуется понятие специальных знаний, а так же формы применения специальных знаний и их классификация в современном уголовно-процессуальном законодательстве. Проанализированы формы применения субъектом доказывания специальных экономических знаний, некоторые наиболее часто встречающиеся методы работы с применением специальных экономических знаний.

Законодатель поправкой к УПК РФ от 4 июля 2003г. в п. 2.3.1 ст.74. указывает, что в качестве доказательств по уголовному делу может выступать заключение специалиста. Данная поправка, мы полагаем,

является важным новшеством в законодательстве с точки зрения процесса доказывания. Теперь, при необходимости, все суждения специалистов в различных областях знаний, могут официально являться частью доказательственной базы – заключением специалиста.

При расследовании налоговых преступлений следует выделить два вида заключений специалиста. Первый вид - это заключение специалиста, составленное на стадии проверки материалов и направленное на выявление признаков налоговых преступлений и используемое для обоснования необходимости возбуждения уголовного дела; второй вид – заключение, составленное на основе вопросов следователя и являющееся по существу письменной консультацией в рамках проводимого расследования.

В первом случае специалистом оцениваются выявленные признаки налогового преступления, либо указывается на отсутствие таких признаков. В таком заключении должны содержаться: поставленные вопросы, ответы на вопросы, выводы, к которым пришёл специалист.

Получение такого заключения возможно, на наш взгляд, на любой стадии расследования налоговых преступлений. Вместе с тем на этапе проверки материалов, имея на руках такое заключение, следователь, опираясь на него, принимает решение о возбуждении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела. Такую позицию можно объяснить тем, что следователю достаточно сложно без помощи специалиста установить степень противоправности деяния по налоговым правонарушениям (административное или уголовное), если таковая вообще имела место. Поэтому всю ответственность за указанные в заключении данные несёт подписавший его специалист. На наш взгляд, необходимо процессуально закрепить уголовную ответственность специалиста за дачу им заведомо ложного заключения.

Во втором случае в ходе предварительного расследования следователь, при возникновении необходимости в получении квалифицированной консультации специалиста, обращается к нему в письменной форме, указывая, какие конкретно вопросы для него следует осветить. В дальнейшем следователь не только обращается к заключению для осмысления тех или иных фактов, но и опираясь на него, принимает те или иные решения.

Заключение специалиста может быть получено до возбуждения уголовного дела. Это освобождает следователя от необходимости

знакомить с содержанием и объёмом заданий, данных специалисту, лиц, заподозренных в совершении налоговых преступлений. В этом случае, указанные лица будут лишены возможности противодействовать исследованию специалиста, ибо они не посвящены в содержание конкретных задач, сформулированных следователем. Кроме того, что специалист в этом случае не стеснён рамками предоставленных ему объектов исследования. Он имеет возможность сам подбирать необходимые ему документы.

Во втором параграфе «Особенности использования специальных экономических знаний на этапе доследственной проверки материалов с признаками налоговых преступлений правоохранительными органами», исследуются процессуальные и организационные особенности выявления налоговых преступлений в свете требований нового законодательства и ведомственных нормативных актов.

Выделено несколько особенностей, возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. В результате поведённого исследования установлено, что в связи с упразднением Федеральной Службы Налоговой Полиции и передачи её полномочий в ФСЭНП МВД РФ, значительно ухудшились качественные и количественные показатели расследования налоговых преступлений. И в первую очередь это связано с непригодностью нормативной базы МВД РФ к расследованию данных специфических видов преступлений.

Проведён ретроспективный сравнительный анализ механизма выявления и проверки фактов совершения налоговых преступлений органами ФСНП и МВД Российской Федерации. Обоснована необходимость создания единого органа по выявлению, раскрытию и расследованию преступлений, объединённых экономической спецификой - Финансовой полиции, с предоставлением всех необходимых процессуальных полномочий.

Третий параграф «Участие специалиста при установлении обстоятельств совершения налоговых преступлений», в котором анализируются принципы и формы участия специалиста в процессе расследования налоговых преступлений.

Проанализированы процессуальные различия полномочий специалиста и эксперта с учётом всех последних изменений в законодательстве.

Предложено проведение документальных проверок определить как

самостоятельную форму использования специальных экономических знаний, а акт документальной проверки считать заключением специалиста.

Заключение специалиста, может быть дано на этапе предварительной проверки и в ходе самого предварительного следствия, а так же в суде. Применительно к расследованию налоговых преступлений, на стадии возбуждения уголовного дела и предварительного расследования, назначение и проведение экспертиз может быть в значительной мере дополнено заключениями специалистов.

В четвёртом параграфе «Использование судебных экспертиз при установлении обстоятельств совершения налоговых преступлений» исследуется классификация судебных экспертиз в целом и судебно-экономических экспертиз в частности, а так же их значение при расследовании налоговых преступлений.

Впервые на монографическом уровне анализируются обоснованность, предмет, объект и методы налоговой экспертизы.

Предметом налоговой экспертизы является соответствие данных налогового учёта данным бухгалтерского учёта, обоснованность применения норм налогового права к тем или иным областям финансово-экономической деятельности хозяйствующих субъектов. Например, обоснованность применения налоговых льгот, правильность выбора учётной политики предприятия, необходимость применения упрощённой формы налоговой отчётности, вопросы соблюдения авторских прав при производстве и реализации продукции, обоснованность использования оффшорных зон, а так же методики исчисления налогов и сборов и др.

Налоговая декларация и документы налогового учёта, как обязательные для представления налоговой отчётности, согласно главе 25 НК РФ, являются основным объектом исследования налоговых экспертиз.

Субъектом проведения данной экспертизы может быть лицо, владеющее специальными знаниями в области налогообложения, налоговой документации и налогового права.

Методы исследования: 1.Нормативная проверка – соответствует ли законодательным требованиям налоговая декларация и другие документы. 2.Формальная проверка - наличие неоговоренных исправлений, внутренних противоречий, имеющих в документах налоговой отчётности. 3.Сравнительное исследование отчётных бухгалтерских регистров (балансы, отчёты и др.), на основании которых

исчислялись налоги, и данных в налоговой декларации и других документах налоговой отчётности. 4. Метод моделирования баланса. 5. При выявлении противоречий в бухгалтерском учёте возможно проведение более глубокого исследования с привлечением специалистов-бухгалтеров.

В качестве одного из методов налоговой экспертизы предложено использовать специальную проверяющую компьютерную программу. Нами теоретически разработан алгоритм такой компьютерной программы, которая в показателях бухгалтерской отчётности сможет выявлять противоречивые показатели.

Принцип действия данной компьютерной программы схож с принципом действия различных антивирусных программ (например, «Dr. Web») и может быть построен на аналогичной алгоритмической основе с той лишь разницей, что будут изменены операционные задачи.

Пятый параграф «Специфика использования специальных знаний в сфере экономики при расследовании налоговых преступлений» посвящён частной методике применения специальных знаний на этапе выявления и предварительного расследования налоговых преступлений.

Как показывает практика, а также анализ деятельности хозяйствующих субъектов с годовым оборотом 1 млн. руб. и более, в 95% случаев у них возникает потребность в получении заемных средств как через банковскую систему, так и путем получения различных денежных субсидий у разного рода инвесторов. Данные заемные средства используются для осуществления инвестиционной деятельности или финансирования проектов.

В связи с этим хозяйствующие субъекты в процессе своей финансово-экономической деятельности подвергаются различного рода проверкам со стороны потенциальных кредиторов. Цель такой проверки – выявить состоятельность (несостоятельность) возможного дебитора.

Сущность предлагаемого новшества заключается в адаптации экономических проверочных приёмов и методов, не имеющих аналогов в криминалистических методиках расследования, к задачам выявления признаков экономических преступлений, в том числе и налоговых.

Во второй главе «Установление отдельных обстоятельств совершения налоговых преступлений путём применения специальных экономических знаний», рассмотрены обстоятель-

ства подлежащие доказыванию, выведены их корреляционные связи. Обосновывается вывод, что время, место, способ, обстановка совершения преступления и личность преступника в налоговых преступлениях в достаточной мере взаимообусловлены. Общим в их исследовании является применение специальных экономических знаний, т.к. следы данных преступлений связаны с регистрами бухгалтерского и налогового учёта, финансовой деятельностью хозяйствующего субъекта.

В первом параграфе «Обстоятельства, подлежащие установлению при расследовании налоговых преступлений», делается вывод о том, что из всех обстоятельств, подлежащих доказыванию, время, место, способ совершения налогового преступления и обстановка его совершения, а так же некоторые характеристики личности подозреваемого, могут быть установлены в большинстве случаев путём применения специальных экономических знаний. Особенностью рассматриваемых преступлений является отражение доказательственной информации в бухгалтерских, налоговых, финансовых документах, поэтому выявление признаков преступления, его следовой картины, возможно в основном используя помощь специалиста (эксперта), сведущего в бухгалтерском и налоговом учёте, финансовом документообороте.

Второй параграф «Определение предмета посягательства по налоговым преступлениям», содержит анализ различных точек зрения на понятия «предмет посягательства налогового преступления», обосновывается его существенная специфика. Обосновано, что в конечном итоге предметом налоговых преступлений являются денежные средства, подлежащие уплате в определенные бюджеты и внебюджетные фонды.

С позиций криминалистики, при исследовании предмета налогового преступления, возникает необходимость определения времени и плательщика, т.е. субъекта налогового преступления. Предмет налогового преступления, определяется через время его совершения и субъекта налогового преступления т.к. данные криминалистические понятия взаимосвязаны и взаимообусловлены. Это обстоятельство является характерной чертой данного вида преступлений.

В третьем параграфе «Установление времени совершения налогового преступления», проанализированы нормативные акты, (с учётом последних изменений), и мнения учёных-криминалистов об

определении времени совершения и момента окончания налогового преступления.

Мы разделяем мнение, что налоговые преступления, предусмотренные ст. ст. 198, 199, 199¹ УК РФ относятся к одноактным. Преступления, предусмотренные ст. 199² УК РФ являются длящимися, так как преступный процесс сокрытия имущества длится во времени до момента его пресечения. То есть, в определённых случаях, возникает идеальная совокупность преступлений по ст. ст. 199, (199¹) и 199² УК РФ: на следующий день после срока уплаты налога считается совершённым одноактное преступление по ст. 199, 199¹ УК РФ, и начинается длящееся преступление по ст. 199² УК РФ.

В четвёртом параграфе «Установление места совершения налогового преступления», с разных позиций рассмотрена такая криминалистическая категория, как место совершения преступления, анализируется соотношение понятий «места регистрации предприятия» и «место его хозяйственной деятельности». Исследованы проблемы расследования налоговых преступлений при условии регистрации предприятия в оффшорной зоне.

Под местом совершения налогового преступления следует понимать не конкретную координату места, где совершены были непосредственно действия, повлекшие уголовную ответственность (как бывает, например, по делам об убийствах), а определенное структурное подразделение, определённый хозяйствующий субъект. Такой подход позволяет обнаружить источники доказательств, следы преступления, установить обстоятельства, подлежащие доказыванию.

Анализ эмпирического материала по месту совершения преступления показывает, что чаще всего уклонялись от уплаты налогов ОАО – 22,6%, далее ООО – 20,1%, частные предприниматели – 19,3%, ЗАО – 18,9%, производственных кооперативов – 9,6%, на долю государственных, муниципальных предприятий приходится всего 4,97%. Меньше всего привлечено к уголовной ответственности незарегистрированных предприятий – 4,42%. Это объясняется тем, что они тщательно скрывают свою предпринимательскую деятельность и не уплачивают налоги, так как не регистрируются в органах налогового контроля.

«Применение специальных знаний при определении способа совершения налогового преступления» изложено в пятом параграфе.

В качестве специфики отмечается, способ приготовления к совершению налогового преступления и способ его сокрытия по существу совпадают, и не только по умыслу, но и по времени их совершения. Налогоплательщик, уклоняющийся от уплаты налогов, заранее предвидит преступные результаты своей деятельности, и, внося в бухгалтерский учёт искажённые данные, он не только совершает приготовление к преступлению (неуплате налога), но и одновременно маскирует результаты преступной деятельности, чтобы снизить вероятность обнаружения следов преступления.

С позиции практики расследования налоговых преступлений предложена классификация способов совершения налоговых преступлений, которая основывается на тех же принципах, что и формирование основных средств предприятия, т.е. классификация способов совершения налоговых преступлений в зависимости от стадий формирования налогооблагаемой базы:

1. Налоги, уплачиваемые с финансово-хозяйственных оборотов предприятия не зависящие от прибыли (НДС, и др.):

Способы совершения:

- занижение оборотов по товарно-денежным операциям внутри РФ с целью избежания уплаты НДС;
- завышение оборотов по товарно-денежным операциям из давальческого сырья с целью незаконного возмещения НДС из бюджета, либо лжеэкспорт.

2. Налоги, зависящие от прибыли предприятия (Налог на прибыль и др.).

Способы совершения:

- завышение затрат на производство;
- занижение прибыли

3. Налоги и сборы, не зависящие от оборотов и прибыли (Налог на вменённый доход, земельный налог, ЕСН и др.).

Способы совершения:

- полное сокрытие деятельности;
- игнорирование требований налоговых органов;
- преднамеренное банкротство с целью уклонения от уплаты задолженности в бюджет и др.

Мы предлагаем разграничить:

- действия, направленные на уклонения от уплаты каких-то

отдельных налогов (сборов), например НДС или прибыль, но маскируемые под нормальную деятельность предприятия;

- действия (бездействия) по неуплате всех видов налогов, то есть не маскировка каких-то отдельных регистров бухгалтерского учёта под видом экономического благополучия предприятия, а маскировка всей деятельности предприятия. К таким ситуациям можно отнести, деятельность без регистрации предприятия, неподача налоговой декларации, криминальные банкротства, торговля через интернет без регистрации и уплаты всех соответствующих налогов.

Такая классификация позволяет более чётко определить направления деятельности работников соответствующих правоохранительных органов при выявлении и расследовании налоговых преступлений. Эффективность следственной деятельности повышается, если известно, что конкретно нужно исследовать: либо детали финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, либо внешние связи хозяйствующего субъекта, выявляя с их помощью признаки преступной деятельности в целом.

Криминальные банкротства, в определённых случаях, следует рассматривать как один из способов уклонения от уплаты налогов. В зависимости от целей, которые ставят перед собой преступники при совершении криминальных банкротств, а так же учитывая способ их совершения и форму причиненного ущерба, их уголовно-правовую квалификацию, данные деяния следует классифицировать следующим образом:

- криминальные банкротства с целью уклонения от уплаты кредиторской задолженности (ст. 177 УК РФ);

- криминальные банкротства, направленные на смену собственника предприятия (ст. 196 УК РФ);

- действия, направленные на присвоение средств корпоративной собственности (ст. 195 УК РФ);

- действия, направленные на получение незаконной отсрочки по выплатам кредиторской задолженности и связанное с этим уклонение от уплаты неустоек, штрафов и пени (ст. 197 УК РФ);

- криминальные банкротства, направленные на уклонение от уплаты налогов и сборов (Ст. ст. 198, 199, 199¹, 199² УК РФ).

В рамках диссертации исследован последний пункт представленной классификации.

Способ совершения криминальных банкротств, направленных на уклонение от уплаты налогов и сборов, включает в себя три этапа: начальный (подготовительный), основной и заключительный.

Подготовке преступления в данном случае отводится главная роль, так как на этом этапе создаются необходимые условия для достижения преступного результата и сокрытия следов, то есть, как и во всех налоговых преступлениях, способ подготовки может совпасть со способом сокрытия преступления. Подготовительный этап занимает значительно больше времени, чем этап реализации преступного замысла.

В процессе подготовки участники преступной группы осуществляют различными способами вывод имущества из-под юрисдикции должника. Например, сокрытие с целью уменьшения конкурсной массы имущества путем невключения его в баланс или конкурсную массу, умышленного исключения из общей массы, несмотря на его фактическое наличие, необоснованного снятия с учета или списания, перемещение из мест обычного хранения в иные, в том числе труднодоступные, и множество других действий, подробно рассмотренных в диссертации.

Основной этап механизма преступления включает в себя обращение в арбитражный суд с заявлением должника о признании банкротом либо объявление себя банкротом с целью введения в заблуждение кредиторов. В процессе конкурсного производства выполняются действия, направленные на удовлетворение требований кредиторов, которые зачастую являются фирмами-однодневками, собственники которых – подставные лица. Основная цель данного этапа - направить движение денежных средств в «нужное русло».

На заключительном этапе поступившие на счёт должника денежные средства перечисляются по фиктивным контрактам на счета зарегистрированных на подставных лиц фирм, обналичиваются и обращаются в пользу участников преступной группы. Кроме того, принимаются меры к уничтожению фиктивных документов, использованных на предыдущих этапах.

В данном параграфе так же исследовано содержание понятия способа совершения налоговых преступлений в связи с изменениями в УК РФ вступившими в силу 11 декабря 2003г.

Шестой параграф «Выявление обстоятельств, характеризующих личность налогового преступника», в котором на основе проведённых автором исследований составлен психологический и

социальный портрет налогового преступника. Так же выявлены его взаимосвязи с другими элементами доказывания по налоговым преступлениям.

Проведённые нами исследования позволяют составить характеристику личности налогового преступника. В подавляющем большинстве случаев обвиняемый (подозреваемый) в совершении налогового преступления являлся директором предприятия – 91,7%, почти в три раза реже были привлечены главные бухгалтера – 32,75%. За весь исследуемый период не было привлечено ни одного учредителя отдельно. Иные служащие и заместители привлекаются крайне редко – 3,9%. Субъект налогового преступления имеет, как правило, высшее образование – 84,6%, гораздо реже средне-специальное – 15,5%. Количество лиц в возрасте до 20 лет составляет всего 1,6%, в возрасте 20-30 лет – 34,8%, наибольшее количество преступников было выявлено в возрасте 30-40 лет – 39,2%. Число лиц старше 40 лет, привлеченных к ответственности не велико: 40-50 лет – 20,1%, 50-60 лет – 4,3%. Лица старше 60 лет к уголовной ответственности за налоговые преступления в исследуемом массиве уголовных дел не привлекались.

Седьмой параграф посвящён исследованию обстановки совершения налоговых преступлений.

Обстановка совершения налоговых преступлений исследована путём проведения криминалистического анализа. Данный метод криминалистического исследования позволяет сделать вывод о том, что субъекты преступления могут выбрать время, место, способ совершения преступления, но в то же время они ограничены обстановкой, которая либо создает объективную возможность для совершения налогового преступления, либо затрудняет его или даже делает невозможным.

Согласно нашим исследованиям наиболее благоприятная обстановка для совершения налоговых преступлений сложилась в сфере оказания услуг – 61,88%, значительно меньше – 27,1% в торгово-закупочной деятельности; в финансово-кредитной сфере – 11,6% и всего 5,52% преступлений выявлено в посреднической деятельности.

В **Заключении** диссертационного исследования сформулированы выводы по всему кругу проблем, рассмотренных в работе.

В **Приложении** приведена анкета изучения уголовных дел, анкета интервьюирования практических работников, материалы, иллюстри-

рующие показатели практики по налоговым преступлениям.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Якубов, Р.С. Проблемы применения компьютерных и бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений / Р.С. Якубов // Защита безопасности личности, общества, государства: Материалы науч.-практ. конф., 25-26 апр. 2002 г. / Под ред. Е.В. Кунц. - Челябинск: изд. ЧелГУ, 2002. - С.227-231. - 0,2 п.л.

2. Якубов, Р.С. Проблемы использования банковской информации при выявлении налоговых преступлений / Р.С. Якубов, // Проблемы раскрытия преступлений в свете современного уголовного процессуального законодательства: Материалы Всеросс. науч.-практ. конф., посвящ. памяти проф. И.Ф. Герасимова, 6-7 февр. 2003 г. - Екатеринбург: изд. УрГЮА, 2003. - С. 537-540. - 0,21 п.л.

3. Якубов, Р.С. Электронно-вычислительные машины как средства совершения налоговых преступлений / Р.С. Якубов // Вестник Челябинского государственного университета. - Челябинск: изд. ЧелГУ, 2003. - №2. - С. 164-166. - 0,13 п.л.

4. Якубов, Р.С. К вопросу о налоговых экспертизах / Р.С. Якубов // Реализация положений конституции РФ в законодательстве: Материалы Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 10-летию Конституции РФ, 28-29 нояб. 2003 г. - Челябинск: изд. ЮУрГУ, 2003. - Ч. II. - С. 530-531. - 0,2 п.л.

5. Якубов, Р.С. Процессуальные особенности расследования налоговых преступлений в свете нового законодательства РФ / Р.С. Якубов // Вопросы совершенствования законодательства и правоприменительной деятельности: сб. науч. трудов. - Челябинск: изд. ЧелГУ, 2003. - С.115-120. - 0,21 п.л.

6. Якубов, Р.С. К вопросу о правовых экспертизах / Р.С. Якубов // Актуальные проблемы права России и стран СНГ: Материалы VI Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. памяти проф. Ю.Д. Лившица, 1-2 апр. 2004 г., - Челябинск: изд. ЮУрГУ, 2004. - Ч. I. - С. 347-349. - 0,22 п.л.