

Климович Лариса Петровна
Сибирский федеральный университет
доктор юридических наук, доцент
(Красноярск, Россия)

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ В РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

УДК 343.98.067:343.148.5

Аннотация. В статье актуализируется вопрос о расширении практики применения специальных экономических знаний в расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях. Даны криминалистические рекомендации по использованию знаний специалистов, обладающих такими знаниями, и собственных экономических знаний следователя для сбора доказательственной информации по уголовным делам данной категории.

Ключевые слова: расследование налоговых преступлений, специальные экономические знания, криминалистические рекомендации

Annotation. The article raises the question of expanding the practice of applying special economic knowledge in the investigation of criminal cases of tax crimes. Criminalistic recommendations on the use of knowledge of specialists with this knowledge and the investigator's own economic knowledge for collecting evidence on criminal cases of this category are

Keywords: investigation of tax crimes, special economic knowledge, forensic recommendations

В Российской Федерации остается актуальной проблема широкого распространения налоговых преступлений. Она переросла в крупнейшую не только экономическую, но и социально-политическую проблему, в определенной мере она создает угрозу экономической безопасности страны в части недополучения средств в бюджет Российской Федерации и государственные внебюджетные фонды. В 2017 году материальный ущерб от налоговых преступлений составил 71 569 338 тысяч рублей, что составило почти 31 процент от общей суммы материального ущерба, причиненного преступлениями экономической направленности в 2017 году.

Анализ процессов, происходящих в преступной среде, свидетельствует о том, что при планировании и осуществлении посягательств криминалитет все чаще переходит от совершения единичных преступных действий к реализации сложных масштабных схем уклонения от налогов и сборов с использованием операций, внешне – законных, но противоправных по замыслам и результатам.

Многочисленные проблемы, возникающие в ходе выявления и раскрытия данной категории преступлений в настоящее время препятствуют достижению высокой эффективности процесса расследования, в итоге в суд направляется небольшое количество уголовных дел, а обвинительные приговоры выносятся достаточно редко. Так в 2017 году из общего количества выявленных налоговых преступлений (8654), предварительно расследовано только по 3760 уголовных дела (43,4 процента от количества выявленных).

Негативная динамика последнего десятилетия недополучения налоговых платежей в бюджет и страховых взносов в государственные внебюджетные

фонды в определенной мере способствовала тому, что в 2017 году в Уголовный кодекс РФ в налоговые составы внесены изменения, касающиеся установления ответственности плательщиков страховых взносов (в части взносов, уплачиваемых в соответствии с законодательством о налогах и сборах). Также, введены новые нормы – ст.ст. 199.3, 199.4, предусматривающие специальные составы преступлений за уклонение страхователя (физического лица и юридического лица) от уплаты страховых взносов на "травматизм", администрируемых Фондом социального страхования Российской Федерации.

В связи с введением уголовной ответственности за неуплату страховых взносов внесены изменения в статью 144 УПК РФ, предусматривающие создание механизма взаимодействия между Фондом социального страхования РФ, являющимся органом контроля за уплатой страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, и органами внутренних дел, а также следственными органами в целях выявления и пресечения нарушений законодательства РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Территориальные органы Фонда социального страхования обязаны направить соответствующие материалы дела в следственные органы, если плательщик в течение 2 месяцев со дня истечения установленного срока не исполнил требование об уплате недоимки по страховым взносам, пеней и штрафов, размер которой позволяет предполагать факт совершения правонарушения, содержащего признаки преступления.

В свою очередь на органы полиции возлагается обязанность направлять материалы в налоговые органы либо органы Фонда социального страхования РФ для принятия по ним решения в случаях, отнесенных к их полномочиям, а также участвовать в проверках плательщиков страховых взносов (страхователей) по запросам налоговых органов либо территориальных органов Фонда социального страхования РФ.

Существующий механизм взаимодействия правоохранительных органов с налоговыми органами и органами социального страхования накладывает определенную ответственность на субъектов, осуществляющих проверку информации о налоговом преступлении, а также проводящих расследование, в части умения ориентироваться в больших массивах учетно-экономической информации и ее анализа на предмет наличия (или отсутствия) в ней признаков искажений и различного рода несоответствий.

В научной литературе такая информация одними авторами обозначается как судебно-бухгалтерская (С.П. Голубятников, Е.С. Леханова [1], А.Н. Мамкин [2], В.А. Тимченко [4] и др.), другими – как судебно-экономическая информация (Н.Н. Скворцова [3, с.7]). На наш взгляд, понятие Н.Н. Скворцовой точнее, так как судебно-экономическая информация является более широким понятием, чем судебно-бухгалтерская, которая затрагивает лишь отдельные уровни экономической информации и выражается в форме различного рода учетных несоответствий. В то время

как судебно-экономическая информация объективно выражается в форме документальных, учетных и экономических несоответствий.

В ходе расследования уголовных дел о налоговых преступлениях в целях получения судебно-экономической информации целесообразно привлечение субъектов, обладающих специальными знаниями в области экономики, финансов, бухгалтерского учета и налогообложения. С точки зрения процессуальной регламентации, целесообразно активнее использовать такие не только консультативную деятельность специалиста, но и такие процессуальные формы участия специалиста в расследовании как получение показаний специалиста, привлечение специалиста к участию в допросах участников процесса – свидетелей, подозреваемых, обвиняемых.

Следует также обратить внимание на то, что объективная оценка выводов специалиста (эксперта) по результатам контрольно-проверочных мероприятий, в том числе налоговых проверок, и (или) судебной экономической экспертизы, возможна только тогда, когда следователь сам владеет необходимым уровнем знаний в области учета, налогообложения, правил осуществления хозяйственной деятельности. Отсюда очевидна необходимость построения алгоритмов действий следователя по анализу судебно-экономической информации, полученной при проверке сообщения о преступлении, либо сформированной в ходе расследования уголовного дела. Попытаемся их кратко описать.

1. При поступлении из органа дознания сообщения о налоговом преступлении, в соответствии с ч. 7 ст. 144 УПК РФ следователю надлежит дать всесторонний анализ и оценку имеющихся материалов, обратив особое внимание на содержание акта налоговой проверки, его описательной и итоговой частей (требования к содержанию Акта налоговой проверки изложены в п. 3 ст. 100 НК РФ, а также Приказе ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@); исследованию и оценке на данном этапе подвергаются приложенные к акту налоговой проверки документы, подтверждающие выводы (мнения, суждения) проверяющего, изложенные в данном акте, в том числе полученные в ходе налоговой проверки объяснения налогоплательщиков;

2. Далее указанные материалы направляются следователем на исследование и оценку в налоговый орган или территориальный орган страховщика. По результатам такой оценки уполномоченный орган дает заключение о нарушении законодательства РФ о налогах и сборах и (или) законодательства Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам, сборам и (или) страховым взносам; либо информирует следователя о проводимых налоговых проверках в отношении налогоплательщика и (или) страхователя); либо информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательства Российской Федерации об

обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Таким образом, данное заключение уполномоченного налогового органа – это своего рода письменная консультация на предмет наличия или отсутствия признаков налогового преступления. Данный документ помогает следователю разобраться в том, имеют ли место признаки налогового преступления, а значит, способствует обоснованному принятию следователем процессуального решения в порядке п.9 ст.144 и ст. 145 УПК РФ.

3. Следующим этапом материалы налоговых проверок, полученные с соблюдением налогового законодательства, приобщаются в установленном УПК РФ порядке к материалам уголовного дела. В них содержатся установленные факты нарушения законодательства о налогах и (или) сборах, подлежащие доказыванию по уголовному делу.

4. Первоначальный этап расследования дела должен включать получение показаний сотрудников налогового органа, проводивших налоговые проверки, относительно обстоятельств совершения налогового нарушения. Также, целесообразно активное привлечение таких субъектов к оказанию консультативной помощи следователю.

Допросы лиц, причастных к налоговому преступлению, в том числе с привлечением к участию в таких допросах специалистов в области налогообложения, направлены на получение новой доказательственной информации, установление всех обстоятельств совершения налогового преступления. Их участие в качестве специалистов при подготовке и проведении допросов снижает вероятность дачи допрашиваемым ложных показаний в отношении событий и фактов хозяйственной деятельности. Такая форма взаимодействия со специалистом в расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях пока не получила широкого распространения в следственной практике, но эффективность ее использования в сборе доказательственной информации о налоговом преступлении очевидна.

5. В ходе расследования уголовного дела следователь проводит анализ и оценку совокупности имеющейся доказательственной информации на предмет установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, закрепленных ст.73 УПК РФ. Каждый новый объем имеющейся информации по уголовному делу формирует новую ситуацию расследования, а значит, требует решения новых тактических задач. Значимыми для квалификации содеянного по делам о налоговых преступлениях являются следующие задачи: установление размера неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) страховых взносов (ст.ст. 198, 199, 199.1, 199.3, 199.4 УК РФ), стоимости сокрытого имущества, которая необходима для погашения задолженности по недоимке (ст. 199.2 УК РФ). Решению данных задач в ходе расследования способствует проведение судебных экономических экспертиз. Соответственно, задача следователя на этапе подготовки к назначению экспертизы состоит в выборе рода назначаемой экспертизы (с учетом задачи расследования; как правило, это судебная налоговая

экспертиза), правильной постановке вопросов эксперту и определении перечня документов, направляемых на экспертное исследование. Неоценимую помощь в подготовке к назначению такой экспертизы может оказать получение консультации у специалиста или, непосредственно в экспертном учреждении, где планируется проведение такой экспертизы.

б. Оценка заключения судебного эксперта-экономиста – важнейший этап расследования. Логическое понимание следователем сущности экспертных выводов напрямую касается как объективной оценки достоверности заключения эксперта (то есть насколько вывод эксперта подтверждается проведенными им исследованиями), так и оценки экспертного заключения в совокупности с другими доказательствами. Вывод о достоверности экспертного заключения может быть сделан только на основе анализа и оценки следующих элементов: компетентности эксперта в разрешении вынесенных на экспертизу вопросов; достаточности для проведения экспертного исследования материалов, предоставленных на экспертизу, достоверности документальных данных, подлежащих экспертному исследованию; научной обоснованности экспертной методики и правомерности ее применения; соответствия алгоритма проведенного исследования данной методике; полноты и всесторонности судебно-экспертного исследования; обоснованности экспертных выводов расчетами, с учетом положений нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, финансов и налогообложения; логической обоснованности хода и результатов экспертного исследования.

Предлагаемые алгоритмы по использованию специальных экономических знаний в расследовании налоговых преступлений – это неотъемлемая часть криминалистической методики расследования данных преступлений. В свою очередь, такие методики должны постоянно совершенствоваться и наполняться новым содержанием с учетом анализа положительного опыта расследования налоговых преступлений и апробированных практикой научных рекомендаций.

Литература: 1. Леханова, Е.С. Криминалистический анализ учетного процесса в методике выявления и расследования преступлений: автореф. диссерт. канд. юрид. наук / Е.С. Леханова. – Н.Новгород, 1996. 2. Мамкин, А.Н. Применение судебно-бухгалтерских знаний в практике выявления экономических преступлений: автореф. диссерт. канд. юрид. наук / А.Н. Мамкин. – Н.Новгород, 1999. 3. Сворцова, Н.Н. Судебно-экономическая информация в методике расследования налоговых преступлений: автореф. диссерт. канд. юрид. наук / Н.Н. Сворцова. – Н.Новгород, 2006. 4. Тимченко, В.А. Концепция криминалистической диагностики преступлений на основе бухгалтерской информации: диссерт. док. юрид. наук / В.А. Тимченко. – Н.Новгород, 2001.