



# АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УГОЛОВНОГО ПРАВА И УГОЛОВНОГО ПРОЦЕССУАЛЬНОГО ПРАВА

УДК 343.985

## ВОЗМОЖНОСТИ ПРОГРАММИРОВАНИЯ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

**А.А. АСОЧАКОВ***Сибирский Федеральный  
университет**e-mail: AsochakovAA@yandex.ru*

В статье рассматриваются возможности создания программ расследования уклонения от уплаты налогов, приводятся варианты таких программ и основы их содержания.

Ключевые слова: программы расследования, уклонение от уплаты налогов, комплексы следственных действий.

Расследование преступлений представляется комплексом следственных действий, оперативно-розыскных и иных мероприятий, обусловленных существующей на определенный момент расследования ситуаций, направленных на решение задач расследования и установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, при минимальных затратах времени, сил и средств.

В этой связи особую актуальность приобретает проблема совершенствования методов и средств расследования отдельных видов преступлений. Одним из перспективных подходов к организации расследования, как показывает анализ криминалистической литературы, является программно-целевой метод расследования, который представляет специальную разработанную программу расследования какой-то группы или вида преступлений<sup>1</sup>.

Чрезвычайную важность приобретает этот метод в ситуационном аспекте, который как совершенно точно подчеркивает В.К. Гавло «пронизывает все разделы криминалистики и особенно ее тактики и методики расследования»<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См., например: Густов Г.А. Программно – целевой метод организации расследования убийств. Конспект лекций. Л., 1985; Кузьмин С.В. Программно – целевой метод организации расследования краж // Проблемы предварительного следствия и дознания. М., 1994; Бурданова В.С., Гуляева В.А. Программа раскрытия убийств, совершенных по найму // Южно-Уральские криминалистические чтения. Вып. 7. Уфа, 1999; Новик В.В., Овчинникова Г.В., Осипкин В.Н. Вымогательство (квалификация, доказывание, оперативно-розыскная деятельность): Учебное пособие. СПб., 1998; Шаталов А.С. Криминалистические алгоритмы и программы. Теория. Проблемы. Прикладные аспекты. М., 2000 и др.

<sup>2</sup> Гавло В.К. Судебно-следственные ситуации: психолого-криминалистические аспекты: Монография / Гавло В.К., Ключко В.Е., КимД.В. Под ред. проф. В.К. Гавло. Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2006, с. 67 (параграф с. 67-97 написан В.К. Гавло).



Разработка программ расследования преступлений имеет давнюю историю. В отечественной криминалистике попытки разработки программ расследования были сделаны И.Н. Якимовым, С.А. Голунским, но развития в тот период времени данная идея не получила, и вновь к ней вернулись к концу 60-х годов, а непосредственно эта идея стала объектом пристального внимания ученых в 70-80 годы, с появлением работ таких известных криминалистов, как Г.А. Густов, Н.А. Селиванов, Л.А. Соя-Серко, А.А. Эйсман и другие.

Основное назначение программ расследования состоит в том, чтобы сделать процесс расследования преступления более упорядоченным, эффективным, научно обоснованным и организованным с соответствующей экономией времени и сил, затрачиваемых на решение основных задач следствия.<sup>3</sup> Наличие принятых практикой программ расследования позволяет также контролировать правильность ведения производства следствия по делу и помогает в работе молодым и неопытным следователям.

В настоящее время в криминалистике относительно программирования расследования имеется несколько проблем, не получивших однозначного понимания и толкования.

К числу их можно отнести, во-первых, определение сущности криминалистического программирования в расследовании. Здесь сложилось два основных подхода. Один из них заключается в рассмотрении программ как заранее разработанных исследователем алгоритмов расследования для отдельных видов преступлений (В.С. Бурданова, Н.А. Селиванов, Л.А. Соя-Серко, А.А. Эйсман и др.). Другой подход заключается в рассмотрении программирования расследования для решения следственных задач через накопление опыта расследования посредством использования вычислительной техники (В.Я. Колдин, Н.С. Полевой, Л.Д. Самыгин).

Во-вторых, проблему определения размеров программирования применительно к этапам расследования преступления.

В большинстве случаев в криминалистической литературе предлагаются программы, составленные только для определенного этапа расследования преступлений какого-то вида. Чаще всего это программы первоначального этапа расследования преступления.<sup>4</sup> Третьей проблемой в разработке программ является определение содержания этих программ. Мнения и разработанные программы встречаются в литературе разные. В одних случаях производится систематизация и перечисление следственных действий, в других – дополнительно включаются оперативно-розыскные мероприятия, в третьих – добавляются тактические операции как комплексы действий по решению отдельных задач расследования. Иногда включаются дополнительные процессуальные действия в системы следственных и оперативно-розыскных мероприятий и т.д.<sup>5</sup>

Нет единого решения и в том, какие элементы включать в содержание рассматриваемых программ: следственные действия и оперативно-розыскные мероприятия; обстоятельства, подлежащие установлению; цели, задачи расследования; следственные версии; типовые следственные ситуации и т.д. Наборы элементов процесса расследования предлагаются разные.

Наконец, в литературе иногда предлагается при разработке программ расследования разрабатывать не только саму программу расследования, но и дополнительно включить в нее и программу производства отдельных следственных действий.<sup>6</sup>

Для разработки программ расследования уклонения от уплаты налогов характерным является то обстоятельство, что начальный и последующий этапы расследования резко не отличаются друг от друга ни своими целями, ни задачами, ни обстоятельствами, подлежащими установлению. Перечень обстоятельств стереотипен и устанавливается как

<sup>3</sup> Густов Г.А. Указ. Работа. – С. 6.

<sup>4</sup> Марочкин Н.А., Славгородская О.А. Программа первоначального этапа расследования вымогательства в типичных следственных ситуациях // Следователь. 2002. № 3. – С. 26-30.

<sup>5</sup> См., например, Юмашев Н.С. Некоторые вопросы организации расследования грабежей и разбойных нападений с целью завладения личным имуществом граждан // Проблемы организации работы следователя. Волгоград, 1991. – С. 130-135; Вандер М.Б. Схемы криминалистических алгоритмов. СПб., 1998.

<sup>6</sup> Гуняев В., Кузьмин С. В защиту криминалистических программ // Социалистическая законность, 1990. № 3. – С. 49; Вандер М.Б. Схемы криминалистических алгоритмов. СПб., 1998. – С. 32.



на начальном, так и на последующем этапе расследования. Это позволяет составить «сквозные» программы расследования таких преступлений.

Кроме того, круг обстоятельств, подлежащих установлению, также стереотипен, что позволяет разрабатывать «жесткие» алгоритмизированные программы производства следственных действий, где одно действие логично вытекает и обосновывается обстоятельствами и информацией, полученной из предыдущего действия, обуславливается также необходимостью и обязательностью последующего. То есть, выстраивается логическая цепочка взаимосвязанных действий, составляющих компонент методики расследования рассматриваемого круга преступлений.

Наконец, начало расследования уклонения от уплаты налогов обычно характеризуется сравнительной определенностью исходной информации, что позволяет разработать программы их расследования в целом.

Изучение уголовных дел об уклонении от уплаты налогов показало, что сложился определенный алгоритм действий по расследованию этих преступлений. В подавляющем большинстве изученных уголовных дел об уклонении от уплаты налогов (82,7%), комплексы и последовательность следственных и оперативно-розыскных действий являются типичными и могут быть основой в построении методики их расследования в виде типовых программ расследования.

В первую очередь необходимо изучить, проанализировать и приобщить к материалам уголовного дела нормативные акты, регулирующие порядок уплаты налогов, уклонение от которых вменяется в вину; правовые акты, регулирующие хозяйственные, экономические вопросы деятельности налогоплательщика, и документы, регулирующие статус последнего.

Затем последовательно осуществляется: анализ акта документальной налоговой проверки; исследование документов, подтверждающих выводы проверки; получение и анализ показаний лиц, проводивших проверку; получение и анализ показаний проверяемых лиц по результатам проверки; проверка пояснений проверяющих и проверяемых; установление факта преступления; установление размеров преступления; установление умысла на совершение преступления; обеспечение возмещения ущерба.

Для возбуждения уголовного дела обычно достаточным является наличие необходимых сведений о субъекте преступления – налогоплательщике, времени, месте, способе уклонения от уплаты налогов (сборов) и данные о сумме неуплаченного налога – ее крупном или особо крупном размере.

Комплекс первоначальных следственных действий в типовых следственных ситуациях обычно включает: осмотр документов, приложенных к акту налоговой проверки, выемку и осмотр дополнительных документов, осмотр помещений, обыск, допросы налогоплательщиков и свидетелей.

Наибольшее значение для уяснения обстоятельств дела имеет криминалистический анализ первичных документов. Анализу подлежат все представленные документы. Важно выяснить – подтверждаются ли выводы налоговой проверки, изложенные в ее акте, данными, содержащимися в документах, прилагаемых к этому акту. Если этого нет, то необходимо назначить повторную или дополнительную документальную проверку.

В ходе проводимой проверки и при расследовании рассматриваемой группы преступлений во всех случаях требуется установить:

- являлось ли лицо плательщиком тех налогов, уклонение от которых ему вменяется (если имеются обстоятельства, исключаяющие статус лица, как налогоплательщика, необходимо доказать их фиктивность);
- от каких налогов (сборов) было произведено уклонение, в каком периоде и на какую сумму;
- каким способом было осуществлено уклонение;
- кто являлся лицом, ответственным за ведение бухгалтерского и налогового учета в том периоде, когда происходило уклонение;
- каково было фактическое участие этого лица, а также руководителя и главного бухгалтера в формировании бухгалтерской и налоговой отчетности;



– как плательщик относится к неправомерному занижению налоговых обязательств (имелся ли у него умысел на совершение налогового преступления, обладает ли он познаниями в области уплаты налогов;

– смягчающие и отягчающие вину обстоятельства.

Особенностью расследования является необходимость установления прямого умысла налогоплательщика. Часто это является сложной задачей. Необходимо доказать, что привлекаемое к уголовной ответственности лицо не только знало требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета и сознательно их нарушало, но и то, что внесенные налогоплательщиком искажения налоговые и бухгалтерские документы сделаны умышленно. Необходимо также доказать, что виновный не был введен в заблуждение<sup>7</sup>.

Кроме того, проводится тщательная проверка доводов и возражений налогоплательщика. Определяется правильность исчисления налога (сбора) и его уплаты. Каждый довод или возражение должен подкрепляться или опровергаться документами.

Расследование часто связано с рассмотрением налоговых споров в арбитражном или федеральном гражданском суде. Причем общим для уголовного и арбитражного дела являются одни и те же обстоятельства, отраженные в акте налоговой проверки. Расследование в этих случаях затягивается в ожидании соответствующего гражданского судебного решения, осложняется заявлениями виновных и их адвокатов о каких-то новых обстоятельствах, имеющих значение.

Во многих случаях расследование налоговых преступлений осложняется многоэпизодностью и завуалированностью преступной деятельности; стремлением привлекаемых к ответственности лиц различными способами повлиять на исход дела, уничтожить или исказить документы; необходимостью проведения документальных ревизий, проверок и различных экспертиз.

В совокупности изложенные особенности определяют специфику расследования, формируют основные направления и задачи этой деятельности.

В ходе расследования необходимо решить задачи, входящие в предмет доказывания и установить все обстоятельства этого предмета, а также наличие сговора на совершение преступления, определить, в каких конкретно бухгалтерских, финансовых и налоговых документах отразилось преступление, подтвердить или исключить наличие других экономических преступлений, обычно связанных с налоговыми, в действиях привлекаемых к ответственности лиц.

Тщательной проверке подлежат личные расходы налогоплательщика и членов его семьи. Несложно установить крупные расходы, которые могут отразиться по кредитной карте или о них могут знать друзья, знакомые, родственники. Рекомендуется проверить и по возможности изъять телефонные счета, чтобы отследить звонки в туристические агентства, курортные местности, оффшорные зоны и т.д., а также получить информацию о его хозяйственных и финансовых интересах. Чрезвычайно полезные данные о характере и особенностях предпринимательской деятельности, личных банковских счетах, в т.ч. в зарубежных банках.

Следует составить и приобщить к материалам расследуемого дела реестр движимого и недвижимого имущества подозреваемого, членов его семьи и близких родственников, реестр общих доходов и расходов. Это поможет при расследовании фактов уклонения от уплаты подоходного налога определить сумму общего дохода, налогооблагаемого дохода и, соответственно, сумму, недоплаченную в бюджет.

Следственные действия по делам о налоговых преступлениях по своей сути аналогичны проводимым по делам об экономических преступлениях. При их проведении используются такие же тактические рекомендации.

Существенную помощь следствию по расследуемым делам оказывают специалисты в области экономического, бухгалтерского и налогового анализа. Их помощь целесообразна в выемке документов, обыске, осмотре и изучении документов, допросе привлекаемых к ответственности лиц.

<sup>7</sup> Подробно эти вопросы рассматриваются в ряде работ. См. напр. Александров И.В. Основы налоговых расследований. – СПб: «Юридический центр Пресс», 2003.



В качестве распространенных судебных экспертиз по делам о налоговых преступлениях чаще всего назначаются налоговая судебно-бухгалтерская, судебно-экономическая, судебно-почерковедческая, технико – криминалистическая экспертиза документов.

Налоговая экспертиза (иногда ее относят к числу судебно-экономических экспертиз) назначается, когда содержащиеся в акте налоговой проверки выводы вызывают у следователя сомнения или для их анализа необходимы специальные знания, касающиеся оценки методик проверки достоверности данных в расчете налога, правильности расчета его суммы, обоснованности возражений налогоплательщика по акту налоговой проверки, определению круга действий по сокрытию объектов налогообложения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза помогает в решении вопросов о недостатках ведения бухгалтерского учета, установлении количества изготовленной и реализованной продукции, обстоятельствах, касающихся выявленных недостатков или излишков, величине материального ущерба и др.

Судебно-экономическая экспертиза помогает оценить правильность планирования и отражения плановых показателей в отчетности, экономическую обоснованность заключения договоров, ценообразования, определения издержек производства и т.п.

Судебно-товароведческая экспертиза определяет количественные и качественные параметры, способ и время изготовления продукции, ее соответствие заявленным параметрам, техническим условиям, требованиям маркировки, транспортировки, упаковки и хранения.

Компьютерно – техническая экспертиза исследует документы, изготовленные с использованием компьютерных систем, технические средства и магнитные носители информации, содержание информации, имеющейся в компьютере и помогает в исследовании компьютерной информации бухгалтерской, налоговой и экономической отчетности и компьютерного оборудования.

Судебно-почерковедческая экспертиза назначается для исследования рукописных текстов, резолюций, подписей в документах для установления их исполнителя.

Криминалистическая экспертиза документов исследует факсимиле, машинописные и компьютерные тексты, оттиски печатей и штампов, выявляет наличие или отсутствие подделок.

Последующие следственные ситуации по делам о налоговых преступлениях в основном определяются отношением налогоплательщика к предъявленному обвинению. Соответственно и следственные действия проводятся в основном для проверки выдвинутых обвиняемым в свою защиту фактов.

В результате расследования налогового преступления должно быть однозначно доказано, что именно обвиняемое лицо должно было заполнить и представить в налоговую службу налоговую декларацию, но не сделало этого или искажило в ней данные, необходимые для расчета налогов и взносов с целью их уменьшения, умышленно пошло на преступление, уклонившись от уплаты причитающихся налогов (сборов) или достигло этого путем предоставления искаженных данных.

#### Список литературы

1. Густов Г.А. Программно – целевой метод организации расследования убийств. Конспект лекций. Л., 1985.
2. Кузьмин С.В. Программно – целевой метод организации расследования краж // Проблемы предварительного следствия и дознания. М., 1994.
3. Бурданова В.С., Гуляева В.А. Программа раскрытия убийств, совершенных по найму // Южно-Уральские криминалистические чтения. Вып. 7. Уфа, 1999.
4. Овчинникова Г.В., Осипкин В.Н. Вымогательство (квалификация, доказывание, оперативно-розыскная деятельность): Учебное пособие. СПб., 1998.
5. Шаталов А.С. Криминалистические алгоритмы и программы. Теория. Проблемы. Прикладные аспекты. М., 2000.
6. Гавло В.К. Судебно-следственные ситуации: психолого-криминалистические аспекты: Монография / Гавло В.К., Ключко В.Е., Ким Д.В. Под ред. проф. В.К. Гавло. Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2006.
7. Марочкин Н.А., Славгородская О.А. Программа первоначального этапа расследования вымогательства в типичных следственных ситуациях // Следователь. 2002. № 3.



8. Юмашев Н.С. Некоторые вопросы организации расследования грабежей и разбойных нападений с целью завладения личным имуществом граждан // Проблемы организации работы следователя. Волгоград, 1991.
9. Вандер М.Б. Схемы криминалистических алгоритмов. СПб., 1998.
10. Гуняев В., Кузьмин С. В защиту криминалистических программ // Социалистическая законность, 1990. № 3.
11. Александров И.В. Основы налоговых расследований. – СПб: «Юридический центр Пресс», 2003.

## **INVESTIGATION OF THE POSSIBILITY OF PROGRAMMING TAX EVASION**

**A.A. ASOCHAKOV**

*Siberian Federal University*

*e-mail: AsochakovAA@yandex.ru*

The article deals with the possibility of creating programs investigation of tax evasion, provide options such programs and the basis of their content.

Key words: Program investigation, tax evasion, complex investigation.