

На правах рукописи

**Воронин Михаил Ильич**

**ОСОБЕННОСТИ ДОКАЗЫВАНИЯ ПО УГОЛОВНЫМ ДЕЛАМ О  
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ**

12.00.09 - уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза;  
оперативно-розыскная деятельность

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва - 2008

Работа выполнена на кафедре уголовно-процессуального права  
Московской государственной юридической академии

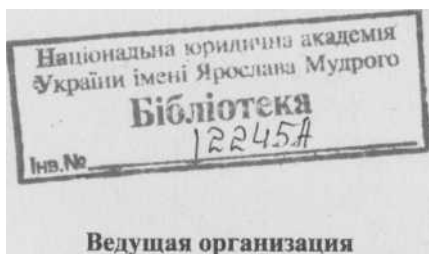
**Научный руководитель**

доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РСФСР  
**Лупинская Полина Абрамовна**

**Официальные оппоненты:**

доктор юридических наук  
**Дорошков Владимир Васильевич**

доктор юридических наук, профессор  
**Халиулин Александр Германович**



**Казанский государственный  
университет**

Защита диссертации состоится 19 июня 2008 года в на заседании  
диссертационного совета Д 212.123.01 при Московской государственной  
юридической академии, г. Москва, 123995, ул. Садовая-Кудринская, д. 9, зал  
заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московской  
государственной юридической академии.

Автореферат разослан мая 2008 года.

Ученый секретарь диссертационного совета  
доктор юридических наук, профессор

**Л. А. Воскобитова**

## Общая характеристика работы

Актуальность темы диссертационного исследования. В условиях укрепления и развития рыночных отношений, значительной активизации экономического роста, финансовой стабилизации, особую актуальность приобретают вопросы правовой охраны отношений экономической сферы.

Упорядочению экономических, в том числе финансовых, отношений, должно способствовать адекватное, научно обоснованное правовое регулирование отношений в сфере налогообложения, в том числе уголовно-правовая охрана фискальных интересов государства и общества и уголовно-процессуальных отношений, возникающих в связи с возбуждением, расследованием и рассмотрением уголовных дел о налоговых преступлениях.

Развитие в последнее время всего комплекса правовых отраслей и институтов, так или иначе связанных с регулированием финансовых отношений, обусловлено, во многом, изменением статуса и роли государства в системе экономических отношений современной России, повышением его социальной ответственности. Конституционные социально-политические приоритеты государственного развития, обусловили увеличение объема расходов бюджетов всех уровней, что диктует необходимость обеспечения своевременного и полного исполнения их доходной части. Как известно, значительную долю поступлений в федеральный бюджет составляют налоговые доходы. Так, в 2007 г. доля налоговых доходов федерального бюджета составила 62.81 %[\[1\]](#), в 2006 г. - около 56%[\[2\]](#), в 2005 г. - более 55%[\[3\]](#).

В этой связи важной методологической особенностью изучения проблем налоговых преступлений и процесса их расследования является соотнесение уголовно-правовых и уголовно-процессуальных норм с нормами

конституционного, гражданского, административного и налогового права, выводами и достижениями финансово-правовой науки и теории налогообложения. Подобный подход актуализируется тем, что юридические механизмы уголовной ответственности не обеспечивают напрямую компенсации материальных потерь государства от уголовно-наказуемых деяний. Поэтому даже предлагаемое законодательное установление конфискации имущества в качестве меры ответственности, применяемой к виновным в совершении налоговых преступлений, не будет действенным способом обеспечения компенсации материальных потерь государства, причиненных преступной неуплатой налоговых платежей. Между тем, использование наряду с уголовно-правовыми санкциями широкого круга иных мер государственного принуждения налогово-правового характера, в том числе мер так называемой налоговой ответственности, несмотря на сомнения ряда авторов в их правосстановительной природе<sup>[4]</sup>, будет не только отвечать защите фискальных интересов государства, но и способствовать достижению целей уголовного наказания.

Очевидно, что эффективность уголовно - правовой защиты финансовых интересов государства напрямую зависит от качества расследования и рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях, количество которых с каждым годом возрастает. Так, если за 2004 год органами внутренних дел было выявлено 7812 налоговых преступлений, за 2005 год - 11351, за 2006 год - 13549, то за 2007 год - 14424<sup>[5]</sup>.

Анализ правоприменительной практики по расследованию и рассмотрению уголовных дел о налоговых преступлениях позволил выявить ряд недостатков в работе следственных и судебных органов. Принимаемые процессуальные решения зачастую не учитывают специфики механизма исполнения налоговых обязанностей налогоплательщиками и плательщиками сборов, порядок исчисления и уплаты конкретного налога (сбора).

Существенную роль в обеспечении единообразия практики применения статей Уголовного кодекса РФ, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления, сыграло принятое Пленумом Верховного Суда РФ Постановление № 64 от 28 декабря 2006 года «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», в котором содержатся разъяснения по наиболее острым проблемам правоприменения. В то же время отдельные вопросы применения «налоговых» норм УК РФ требуют дополнительного разъяснения.

Реализация уголовно-процессуальных норм при возбуждении, расследовании и рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях требует более глубокого научного осмысления общетеоретических вопросов уголовно-процессуального права в целом (поводы и основания возбуждения уголовных дел, предмет и пределы доказывания, особенности отдельных видов доказательств, их собирание, проверка и оценка, преюдиция и другие).

Степень разработанности темы исследования. Проблемы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях неоднократно являлись предметом научного исследования. Различным аспектам этих проблем посвящены работы И.В. Александрова, Р.В. Бобринева, А.Н. Борисова, В.П. Васильева, С.Н. Гладких, А.В. Горбачева, В.В. Дорошкова, П.С. Ефимичева, Д.Б. Игнатьева, В.В. Карякина, В.М. Катревича, И.И. Кучерова, И.Н. Пастухова, В.Г. Сидоренко, И.Н. Соловьева, и других ученых.

Однако комплексного исследования процесса доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях во взаимосвязи с положениями налогового законодательства применительно к возбуждению, расследованию и рассмотрению данной категории уголовных дел в науке проведено не было. Многие вопросы, связанные с проверкой и оценкой отдельных видов доказательств, изучены недостаточно.

Не подвергая сомнению научную ценность работ названных авторов, необходимо отметить, что большинство исследований не учли внесенные в

течение 2006-2008 гг. изменения в некоторые нормы УПК РФ, а также сформировавшуюся в этот период практику высших судебных инстанций как в части применения уголовного закона о налоговых преступлениях, так и законодательства о налогах и сборах.

Кроме того, новации налогово-правового регулирования, пересмотр отдельных положений налогового законодательства, меняющаяся судебная практика применения налогово-правовых предписаний, требуют их адекватного учета в отраслевом регулировании отношений реализации уголовно-правовых предписаний.

При этом очевидно, что научно разработанные механизмы применения уголовно-правовых норм, регламентирующих уголовную ответственность за налоговые преступления, в уголовно-процессуальной и контрольной деятельности правоохранительных органов, должны обеспечивать эффективность реализации уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью данного исследования является дальнейшее совершенствование доказывания и использования отдельных видов доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях, а также следственной деятельности органов внутренних дел, теоретическое обоснование значимости налогово-правового регулирования при возбуждении, расследовании и рассмотрении указанной категории уголовных дел.

Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

проанализировать процессуально значимые признаки составов налоговых преступлений, закрепленных в УК РФ, что влияет на определение обстоятельств, подлежащих доказыванию по данной категории уголовных дел;

- выявить процессуальные и функционально-компетенционные особенности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в сфере правовой охраны отношений налоговой сферы;
  - рассмотреть проблемные вопросы выявления и расследования налоговых преступлений, в том числе исследовать наиболее типичные поводы к возбуждению уголовных дел данной категории и выявить специфику определения достаточности оснований для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях;
  - дать научное обоснование круга обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании уголовных дел о налоговых преступлениях, и определить совокупность необходимых следственных действий в процессе расследования преступного уклонения от уплаты отдельных видов налоговых платежей;
  - выявить специфику документов в качестве доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях;
  - исследовать особенности порядка использования специальных знаний при возбуждении и расследовании налоговых преступлений, специфику процесса назначения и производства судебно-налоговых, судебно-бухгалтерских и финансово-экономических экспертиз и выработать предложения по оптимизации процесса использования специальных знаний в ходе расследования налоговых преступлений;
  - выявить и проанализировать проблемные вопросы проверки и оценки доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях, обусловленные особенностями предмета доказывания и видами доказательств, наиболее часто встречающихся, по уголовным делам этой категории;
- дать правовую оценку возможности использования сведений, полученных оперативным путем, в качестве доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях;

- рассмотреть процессуальное значение в уголовном процессе судебных актов судов общей юрисдикции и арбитражных судов, постановленных по результатам рассмотрения судебных дел с участием налогоплательщиков.

Объект и предмет диссертационного исследования. Объектом исследования является широкий круг правовых отношений, складывающихся в процессе возбуждения, расследования и рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях, отдельные вопросы правового регулирования компетенции правоохранительных органов в области уголовного процесса и оперативно-розыскной деятельности.

Предметом исследования явились положения Конституции РФ, уголовно-процессуальное и налоговое законодательство, постановления и определения Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, касающиеся вопросов применения налогового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, законодательства об оперативно-розыскной деятельности и милиции, акты подзаконного нормотворчества, материалы уголовных и арбитражных судебных дел.

Методологическую основу исследования составили следующие общенаучные методы познания: сравнение, моделирование, анализ, синтез, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод;

принципы диалектики, как всеобщего метода познания: всесторонность рассмотрения объекта, историзм, принцип противоречия;

а также философские категории, как ступени и формы познания: целое и часть, элемент, система, структура, содержание и форма, причина и следствие.

Кроме того, были применены частные методы исследования правовой науки, такие как толкование, сравнительно-правовой, формально-юридический.

Теоретическая основа работы. Теоретической основой настоящего диссертационного исследования явились работы отечественных ученых в



области общей теории права и государства, а также уголовного, уголовно-процессуального и административного, налогового права, гражданско-процессуального права, криминалистики и судебной экспертизы: И.В. Александрова, А.Е. Анохина, Р.С. Белкина, А.Н. Борисова, С.В. Бородина, В.П. Васильева, Л.А. Воскобитовой, А.В. Горбачева, К.К. Горяинова, М.С. Гурвича, Е.А. Доли, В.М. Зарипова, А. М. Зинина, Е.П. Ищенко, В.В. Карякина, Ю.Н. Кореневского, Н.М. Кипниса, И.И. Кучерова, А.М. Ларина, Н.А. Лопашенко, П.А. Лупинской, И.Б. Михайловской, С.Г. Пепеляева, М.П. Полякова, И.М. Середа, В.Г. Сидоренко, А.Б. Соловьева, И.С. Соловьева, М.С. Строговича, Ю.К. Орлова, Е.Р. Российской, А.Г. Халиулина, С.А. Шейфера, П.С. Элькинд, П.С. Яни и других ученых.

Эмпирической основой исследования являются результаты проведенного автором изучения практики рассмотрения уголовных дел о налоговых преступлениях Савеловским районным судом г. Москвы за 2004-2007 г.г.; материалы опубликованной практики Московского городского суда и Верховного Суда РФ за 2004-2007 г.г. Также были изучены приговоры некоторых районных судов Московской области за 2004-2007 г.г. Значительный объем эмпирических данных собран и обобщен в ходе профессиональной деятельности автора как адвоката - защитника по уголовным делам о налоговых преступлениях с 2002 года по настоящее время.

Научная новизна исследования. Научная новизна диссертации обусловлена тем, что автором впервые проведено комплексное исследование взаимосвязи уголовных, уголовно-процессуальных и налоговых правовых норм при возбуждении, расследовании и рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях. Избранная цель исследования обусловила последовательную аргументацию необходимости учета при организации и осуществлении расследования рассматриваемой категории уголовных дел специфики материальных и процессуальных налоговых правоотношений. Анализ подзаконных нормативных актов во взаимосвязи с нормами

уголовно-процессуального закона, позволил сформулировать предложения, направленные на правовое решение анализируемых в диссертационном исследовании проблем.

Обстоятельством, объективно обуславливающим новизну настоящей работы, является исследование положений уголовно-процессуального, уголовного и налогового законодательства, принятого в последние годы, а также актов высших судебных инстанций Российской Федерации, как одной из первых попыток их научного осмысления в контексте темы диссертационного исследования.

Новизна работы выражена в выводах автора, сделанных им на основе анализа теоретических вопросов, изучении практики возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях. При этом подчеркивается тесная взаимообусловленность принимаемых процессуальных решений и регламентированных налоговым законодательством прав и обязанностей налогоплательщика, элементов налогообложения и порядка исчисления и уплаты налогов (сборов). Элементы научной новизны содержатся в выводах автора по вопросу о преюдициальном значении в уголовном процессе решений судов общей юрисдикции и арбитражных судов, постановленных в порядке гражданского (арбитражного) судопроизводства.

Основные положения, выносимые на защиту.

1. В предмет доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях включаются обстоятельства, связанные с определением порядка исполнения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате конкретного налога или сбора. При этом необходимо руководствоваться не только частью первой, но и частью второй Налогового кодекса РФ, а также правовыми нормами законодательства о налогах и сборах, определяющими основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате конкретного налога (сбора), права и обязанности

налогоплательщика и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Оценивая собранные по уголовному делу о налоговом преступлении доказательства, суд, следователь, дознаватель должны соотносить полученные сведения с законодательно регламентированными правами и обязанностями налогоплательщика, элементами налогообложения и другими положениями налогового законодательства, регулирующими порядок исчисления и уплаты конкретного налога (сбора).

2. Предоставление органам внутренних дел права проводить проверки налогоплательщиков в связи с поступившим сообщением о налоговом преступлении, наряду с закреплением права органов внутренних дел осуществлять оперативно-розыскные мероприятия и права проводить документальные проверки налогоплательщиков (п. 5 ст. 6, ст. 13 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности», п.п. 16, 35 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции»), является излишним, по сути дублирующим контрольные функции налоговых органов.

Для предотвращения возможности необоснованного возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях достаточно сохранения за органами внутренних дел права проведения документальных проверок налогоплательщиков и права осуществления оперативно-розыскных мероприятий. В связи с этим в п. 35 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции» необходимо внести изменение, добавив только слово «документальные» и изложив его в следующей редакции: «при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить документальные проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации». Соответствующие изменения должны быть внесены и в нормативные акты МВД РФ.

3. С целью предотвращения случаев необоснованного возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях на уровне ведомственного

нормативно-правового регулирования следует закрепить перечень документов и информации, которые органы внутренних дел обязаны запросить у налогового органа при решении вопроса о возбуждении уголовного дела.

4. Действующее законодательство не содержит требований к порядку документального оформления проводимых органами внутренних дел обследования (осмотра) помещений, зданий, сооружений, транспортных средств и изъятию документов, материалов, предметов, осуществляемых при проверке сообщений о налоговых преступлениях. Регламентация указанных мероприятий содержится в п. 25 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции», который не распространяется на случаи выявления нарушений налогового законодательства.

Указанный пробел правового регулирования предлагается устранить, изложив норму п. 16 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции» в следующей редакции: «осуществлять оперативно-розыскную деятельность в соответствии с федеральным законом. Обследование (осмотр) помещений, зданий, сооружений, транспортных средств, а также изъятие предметов, материалов (документов) и сообщений в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий должны производиться в порядке, предусмотренном п. 25 ч. 1 настоящей статьи, с обязательным составлением протоколов проведенных мероприятий и описи изымаемых документов либо их копий».

5. Следует отказаться от чрезмерного широкого толкования понятия «иной документ» путем введения в уголовно-процессуальный закон двух самостоятельных видов доказательств - документ и иной материальный носитель информации.

В связи с этим предлагается исключить из п. 6 ч. 2 ст. 74 УПК РФ, а также из названия и ч. 1 ст. 84 УПК РФ слово «иные», включив в ч. 1 ст. 84 УПК РФ определение следующего содержания: «документ -

зафиксированная на материальном носителе информация с обязательными реквизитами, позволяющими эту информацию идентифицировать.», а ч. 2 ст.

84 УПК РФ - исключить. Одновременно с этим ч. 2 ст. 74 УПК РФ дополнить пунктом 7, указав в нем в качестве видов доказательств «иные материальные носители информации», правовой регламентации статуса которых в УПК РФ посвятить отдельную статью - 84.1 «Иные материальные носители информации».

6. Судебно-налоговую экспертизу, назначаемую по уголовному делу о налоговом преступлении, следует рассматривать как самостоятельный род экспертиз, входящий в класс судебно-экономических экспертиз. Обоснование самостоятельности судебно-налоговой экспертизы приводится посредством определения предмета, объекта, задач и методов судебно-налоговой экспертизы.

Данный род экспертизы имеет черты правовой (юридической) экспертизы, поскольку требуется исследование правовых аспектов налогообложения, которые включаются в предмет судебно-налоговой экспертизы.

7. Документы и иные доказательства, полученные органами внутренних дел с нарушением законодательства, регламентирующего их деятельность, а также полученные налоговыми органами с нарушением процессуальных норм Налогового кодекса РФ, и впоследствии приобщенные к материалам уголовного дела, должны признаваться недопустимыми доказательствами.

8. Вступившим в законную силу судебным актам арбитражного суда и суда общей юрисдикции, постановленным в порядке гражданского (арбитражного) судопроизводства, следует придать преюдициальное значение при возбуждении, расследовании и разрешении уголовного дела. Необходимо комплексное изменение правовой регламентации преюдиции как в УПК РФ, так и в других отраслевых процессуальных законах.

Практическая значимость результатов исследования во многом predeterminedена актуальностью и новизной исследованных в диссертации проблем, а также выдвинутых и обоснованных автором предложений,

ориентированностью исследования на повышение эффективности правоприменительной деятельности в ходе возбуждения и расследования уголовных дел о налоговых преступлениях. Полученные результаты могут быть использованы в правоприменительной практике правоохранительных и налоговых органов, в деятельности законодательных органов при правотворческой работе по совершенствованию уголовно-процессуального законодательства и законодательства об оперативно-розыскной деятельности и о милиции, а также в работе исполнительных органов государственной власти при организации подзаконного регулирования отношений рассматриваемой сферы.

Кроме того, сформулированные выводы и положения могут быть полезны для дальнейших исследований проблем уголовно-процессуального права, криминалистики и судебной экспертизы, для преподавания курсов «уголовный процесс», «криминалистика», «судебная экспертиза», а также при подготовке учебной и методической литературы.

Апробация результатов исследования. Результаты научных исследований докладывались автором на заседаниях кафедры уголовно-процессуального права МГЮА, семинарах, проводимых Правовым центром АКДИ «Экономика и жизнь», а также на круглом столе по теме: «Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям», организованном юридической компанией «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» в апреле 2008 года.

Структура диссертации. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и научной литературы.

## Содержание работы

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются его цель и задачи, методологическая основа, эмпирическая база, научная новизна, теоретическая и практическая значимость, формулируются основные положения, выносимые на защиту.

Глава первая «Возбуждение уголовного дела о налоговом преступлении» содержит два параграфа.

Первый параграф «Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений и их, виды» посвящен определению видов налоговых преступлений и их уголовно-правовой характеристике. Анализируя различные точки зрения ученых относительно вида и объекта налоговых преступлений (О.В. Бочков, В.П. Васильев, А.В. Горбачев, Г.А. Есаков, А.В. Козлов, И.И. Кучеров, Н.А. Лопашенко, Н.Н. Полянский, И.М. Середа), автор считает необходимым в целях диссертационного исследования придерживаться узкого подхода к определению видов налоговых преступлений, составы которых регламентированы статьями 198 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»), 199 («Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»), 199.1 («Неисполнение обязанностей налогового агента»), 199.2 («Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов») Уголовного кодекса РФ.

Основываясь на правовых позициях Конституционного Суда РФ, касающихся социального и экономического назначения налоговых платежей, автор исходит из того, что объектом налоговых преступлений является совокупность охраняемых уголовным законом общественных отношений по уплате и взиманию законно установленных налогов и сборов, являющихся необходимой экономической основой существования и деятельности государства, обеспечивающих выполнение им публичных функций, а также необходимых для покрытия публичных расходов.

Диссертант подчеркивает, что поскольку правовые нормы статей Уголовного кодекса РФ, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления носят бланкетный характер, т.е. содержат отсылку к налоговому законодательству, следственные органы при возбуждении и расследовании рассматриваемой категории уголовных дел обязаны также руководствоваться правовыми нормами законодательства о налогах и сборах.

Налоговые преступления могут совершаться как путем действия, так и путем бездействия. Так, обоими способами может совершаться уклонение от уплаты налогов по статьям 198, 199 УК РФ, преступное бездействие составляет объективную сторону преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, и только в форме преступного действия можно совершить преступление, указанное в ст. 199.2 УК РФ. Диссертант не разделяет встречающееся в литературе мнение, что уклонение от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ) может совершаться только в форме бездействия либо «смешанного» бездействия (П.С. Яни, Г.А. Есаков).

Наличие недоимки, т.е. не уплаченной в установленный законом срок суммы налога или сбора (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ), характеризует все составы налоговых преступлений, которые по своей юридической конструкции являются материальными.

Во втором параграфе «Поводы и основания к возбуждению уголовного дела о налоговом преступлении» исследуются особенности поводов и проблемы достаточности оснований для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении.

Анализ частоты использования различных поводов к возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях показывает, что самым распространенным поводом является сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное «из иных источников» и оформленное надлежащим образом, т.е. на основании рапорта об обнаружении признаков налогового преступления, составленного по итогам



проведенных органами внутренних дел проверок налогоплательщиков либо документальных проверок (п. 3 ч. 1 ст. 140 и ст. 143 УПК РФ).

В работе отмечается, что существующее правовое регулирование дает возможность органам внутренних дел при проверке сообщения о налоговом преступлении: осуществлять оперативно-розыскные мероприятия; проводить документальные проверки налогоплательщиков; проводить проверки самих налогоплательщиков. Кроме того усматривается определенная конкуренция норм Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» и Закона РФ «О милиции» в части реализации властных полномочий органами внутренних дел при проверке сообщения о совершенном или готовящемся преступлении. Производимые милицией в ходе проверочных действий изъятие документов и осмотр (обследование) помещений не находят надлежащего документального оформления, поскольку закон об ОРД не содержит каких-либо требований к порядку производства и оформления данных мероприятий. В законе о милиции действие норм, обязывающих органы внутренних дел при осмотре помещений и изъятии документов составлять протоколы и описи изымаемых документов, не распространяется на случаи проведения контрольных мероприятий при наличии данных о влекущем уголовную ответственность нарушении налогового законодательства.

Диссертант приходит к выводу о необходимости внесения изменений в Закон РФ «О милиции», направленных на лишение органов внутренних дел права проводить полномасштабные проверки налогоплательщиков (сохранив за ними право проведения документальных проверок наряду с осуществлением оперативно-розыскных мероприятий), а также на формализацию (с обязательным составлением протоколов и описей) проведения таких оперативно-розыскных мероприятий как обследование (осмотр) помещений, зданий, сооружений, транспортных средств, а также изъятие предметов, материалов (документов) и сообщений.

Соответствующие изменения должны быть внесены и в подзаконные нормативные акты МВД РФ.

В диссертационном исследовании обращается внимание на все еще существующую практику возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях только по фактам наличия у налогоплательщика налоговой недоимки. По мнению автора при решении вопроса о возбуждении уголовного дела по факту налоговой недоимки необходимо выяснять причины ее возникновения, поскольку невозможность уплаты налога не образует уклонение от его уплаты. С целью предотвращения возможности необоснованного возбуждения уголовного дела на нормативно-правовом уровне необходимо закрепить перечень документов и информации, которые следователь, дознаватель обязаны запросить у налогового органа. Такими документами, в частности, являются карточка лицевого счета налогоплательщика, копии налоговых деклараций и иных документов налоговой отчетности, заявления и письменные объяснения налогоплательщика, акты налоговой проверки, возражения

налогоплательщиков на эти акты и решения налогового органа по итогам проведения контрольных мероприятий, судебные акты по спорам между налогоплательщиком и налоговым органом и другие документы, имеющие отношение к данному налогоплательщику. Затребованная информация может быть представлена в форме справки, отражающей объем исполненных (неисполненных) налоговых обязанностей на конкретную отчетную дату, размер задолженности по налогам (сборам) по итогам налогового периода, сведения о налоговых льготах, информацию о проведенных налоговым органом мероприятиях налогового контроля, сведения о текущих судебных разбирательствах по спорам между налоговым органом и налогоплательщиком и другую информацию, касающуюся исполнения налогоплательщиком возложенных на него налоговым законодательством обязанностей.

В результате рассмотрения вопроса о поводах и основаниях возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении автор отмечает, что на момент принятия решения о возбуждении уголовного дела, по сути, предварительно должна быть дана двойная правовая квалификация деяния налогоплательщика: с позиций налогового и уголовного законов. При этом если применение уголовно-правовых норм находится в исключительной компетенции лица, принимающего решение о возбуждении или об отказе в возбуждении уголовного дела, то в части квалификации действий (бездействия) налогоплательщика на основании норм налогового законодательства допустимо привлечение специалиста в области налогового права, что в полной мере корреспондирует с ч. 1 ст. 144 УПК РФ, допускающей привлечение специалиста к участию при производстве документальных проверок.

Глава вторая «Проблемные вопросы доказывания по уголовным делам о налоговых преступлениях» состоит из четырех параграфов.

Первый параграф «Обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовным делам о налоговых преступлениях» посвящен предмету доказывания по рассматриваемой категории уголовных дел.

Поскольку предмет доказывания и состав преступления тесным образом взаимосвязаны автор исследует подлежащие установлению обстоятельства, обусловленные диспозициями норм уголовного закона, регламентирующих составы налоговых преступлений; анализирует способы совершения данных преступлений.

Диссертант вводит понятие «схемы формального прикрытия», под которым понимает способ ведения налогоплательщиком хозяйственной, предпринимательской деятельности без какой-либо деловой цели, в том числе путем заключения мнимых и притворных сделок, а исключительно с намерением получить налоговую выгоду. При доказывании наличия в действиях налогоплательщика признаков схемы формального прикрытия следователю необходимо исходить из правовых позиций Конституционного

Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, касающихся законной налоговой оптимизации и критериев обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды. Выработанные высшими судебными инстанциями подходы, содержащие критерии оценки поведения налогоплательщика, помогут следственным органам правильно определить круг обстоятельств, подлежащих доказыванию и в дальнейшем - обоснованно предъявить обвинение и составить обвинительное заключение.

В параграфе также анализируются проблемные вопросы, связанные с доказыванием крупного (особо крупного) размера неуплаченных налогов.

Основываясь на разъяснении Пленума Верховного Суда РФ, содержащемся в п. 25 Постановления от 28 декабря 2006 года № 64, о том, что в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении должны содержаться данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора, автор обосновывает необходимость при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу о налоговом преступлении, руководствоваться нормами налогового законодательства, исследовать фактическое исполнение налогоплательщиком своих обязанностей в разрезе элементов налогообложения, установленных законом в отношении определенного вида налога (сбора) и с учетом этих элементов рассчитывать крупный (особо крупный) размер неуплаченного налога (сбора). При этом в указанных процессуальных актах следователь должен сделать ссылку не только на общие нормы Налогового кодекса РФ, но и установить какие нормы законодательства о налогах (сборах), регулирующие порядок исчисления и уплаты конкретного налога (сбора), нарушены обвиняемым.

Во втором параграфе «Криминалистические версии и особенности расследования уголовных дел о налоговых преступлениях» исследуется специфика организации и осуществления процесса предварительного расследования уголовных дел рассматриваемой категории.

В работе анализируются общие, типичные и частные версии совершения налоговых преступлений, приводится возможная классификация частных версий, основанная на виде налога (сбора).

По мнению диссертанта, повышению уровня и качества предварительного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях может способствовать разработка и внедрение в практику информационно-компьютерной базы данных (с условным названием «Налог»), которая бы содержала исчерпывающую информацию о: - налоговом законодательстве (включая нормативные и ненормативные акты государственных органов по вопросам применения налогового законодательства); - судебной практике применения налогового законодательства (акты Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, а также акты нижестоящих арбитражных судов и судов общей юрисдикции по спорам между налоговыми органами и налогоплательщиками); - судебной практике применения уголовного закона о налоговых преступлениях; - типичных способах совершения и сокрытия налоговых преступлений применительно к видам налогов (сборов); - существующих публикациях и научных разработках в области методики расследования налоговых преступлений; - перечне и форме документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах РФ является обязательным.

Третий параграф «Документы как доказательства по уголовным делам о налоговых преступлениях» посвящен анализу основного вида доказательств по рассматриваемой категории уголовных дел - документам.

В работе сделан вывод о том, что понятие «документ» должно использоваться в теории и на практике в узком значении этого слова. Не всякие письменные материалы и иные материальные носители информации должны признаваться документами. В документе важна, прежде всего, форма, утвержденная в установленном порядке уполномоченным на то государственным органом. И в этом смысле документ обладает свойством публичности или официальности. Реквизиты - часть формы документа.

На основе анализа различных нормативно-правовых актов автор предлагает в УПК РФ закрепить понятие «документ» следующего содержания: «документ - зафиксированная на материальном носителе информация с обязательными реквизитами, позволяющими эту информацию идентифицировать». В развитие этого положения в работе содержатся предложения по внесению изменений в соответствующие статьи УПК РФ и выделению в связи с этим следующих видов доказательств (помимо указанных в п.п. 1-4 ч. 2 ст. 74 УПК РФ):

- протоколы следственных действий и судебных заседаний (ст. 83 УПК РФ);

- документы (ст. 84 УПК РФ);

- иные материальные носители информации (ст. 84.1 УПК РФ).  
Диссертант приводит классификацию документов по следующим критериям: отраслевому, субъектному, виду неуплаченного налога (сбора). Также выделяются критерии отнесения документов к вещественным доказательствам.

Четвертый параграф «Использование специальных знаний по уголовным делам о налоговых преступлениях» посвящен исследованию содержания и процессуальных форм использования специальных знаний при расследовании и рассмотрении уголовных дел указанной категории.

Автор работы исходит из того, что расследование и рассмотрение уголовных дел о налоговых преступлениях невозможно без использования специальных знаний как в форме привлечения специалиста, так и в форме назначения и производства судебно-налоговой экспертизы. Диссертант разделяет подход тех ученых (И.И. Кучеров, А.Н. Борисов), которые обосновывают самостоятельность судебно-налоговой экспертизы. В качестве дополнительного обоснования этого тезиса автор определяет предмет, дает классификацию объектов, формулирует задачи и обозначает методы судебно-налоговой экспертизы.

По мнению автора, исследования предметом судебно-налоговой экспертизы в широком смысле являются обстоятельства (фактические данные) исполнения налогоплательщиком конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. Предметом данного рода экспертизы в узком понимании является установление фактических и юридических оснований возникновения, изменения, прекращения прав и обязанностей налогоплательщика, определение и исследование применительно к конкретному налогоплательщику всех предусмотренных налоговым законодательством элементов налогообложения при регламентации определенного налога (сбора), а также фактические данные об исполнении налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налога (сбора), причинах неисполнения или ненадлежащего исполнения им своих обязанностей.

Судебно-налоговая экспертиза имеет все черты юридической (правовой) экспертизы, поскольку в ходе экспертного исследования юридические знания, правовые вопросы имеют преобладающее значение ввиду того, что совершение налоговых преступлений всегда является следствием нарушения норм налогового законодательства. В работе отмечается, что до создания института судебно-налоговых экспертиз проведение исследований в рамках судебно-налоговой экспертизы может быть возложено на аудиторов как специалистов, обладающих необходимыми знаниями в области экономики, финансов, права и бухгалтерского учета.

Глава третья «Проверка и оценка доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Применение правил проверки и оценки доказательств по уголовным делам о налоговых преступлениях. Оценка допустимости результатов оперативно-розыскной деятельности в доказывании по уголовным делам о налоговых преступлениях» исследуется специфика применения общих правил проверки и оценки доказательств, собранных в ходе расследования налоговых преступлений. Данная

специфика обуславливается очерченным в настоящей работе кругом обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании налогового преступления, а также особенностями криминалистической характеристики типичного налогового преступления как преступления тщательно подготовленного и сокрытого, документального.

Автор подчеркивает, что правоприменитель, проверяя относимость и достоверность доказательства, должен соотнести полученные сведения с законодательно регламентированными правами и обязанностями налогоплательщика, а именно - проверить соответствие данных, полученных из проверяемого доказательства, объему налоговых обязанностей налогоплательщика, с учетом имеющихся у него прав, в том числе на налоговые льготы.

Рассматривая вопрос о допустимости доказательств, диссертант исходит из того, что нормативной основой правил допустимости доказательств являются положения ст. 50 Конституции РФ, не допускающей использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона, а также ч. 1 ст. 75 УПК РФ. Значительная часть документов, которые впоследствии становятся доказательствами, собирается органами внутренних дел в ходе проведения доследственной проверки сообщения о совершенном или готовящемся преступлении, а также налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля. На основании вышеуказанных правовых норм и с учетом судебной практики их применения в отношении результатов оперативно-розыскной деятельности, автор приходит к выводу, что документы и иные доказательства, полученные органами внутренних дел с нарушением законодательства, регламентирующего их деятельность, а также полученные налоговыми органами с нарушением налогового законодательства, регулирующего проведение мероприятий налогового контроля, и приобщенные впоследствии к материалам уголовного дела, должны признаваться недопустимыми доказательствами.



Второй параграф «Значение судебных актов арбитражных судов и судов общей юрисдикции, постановленных в порядке гражданского (арбитражного) судопроизводства, при возбуждении, расследовании и разрешении уголовных дел о налоговых преступлениях» посвящен исследованию проблем преюдиции в уголовном процессе.

Диссертант критически относится к ст. 90 УПК РФ в существующей редакции, которая не придает преюдициального значения судебным актам арбитражных судов и судов общей юрисдикции, вынесенным в рамках гражданского (арбитражного) судопроизводства. Согласно разъяснению Пленума Верховного Суда РФ указанные судебные акты подлежат оценке в совокупности с иными собранными доказательствами по правилам ст. 88 УПК РФ.

Исследуя вопросы преюдиции и преюдициальности судебных актов, а также качественные характеристики законной силы судебного акта автор диссертации заключает, что правовая природа судебного акта, особая форма его принятия - в рамках осуществления правосудия, специфические юридические свойства и правовые последствия вступления такого акта в законную силу дают основания для вывода о необходимости придания преюдициального значения решениям арбитражных судов, судов общей юрисдикции, постановленным в порядке гражданского (арбитражного) судопроизводства и, как следствие, о невозможности руководствоваться общими правилами об оценке данных судебных решений в ряду прочих доказательств.

Рассматривая вопрос об объективных и субъективных пределах преюдиции диссертант придерживается широкого понимания указанных пределов. В работе обосновывается вывод о том, что объективные пределы преюдиции не должны ограничиваться только кругом фактов, установленных судебными актами, в них включаются и правоотношения; субъективные пределы также не могут быть ограничены только кругом лиц, в отношении которых постановлен судебный акт; преюдиция должна распространяться и

на выводы правового характера, связанные с юридической квалификацией обстоятельств и применением закона. При этом диссертант исходит из того, что разрешение судом правового конфликта немыслимо без приложения заданного правовой нормой масштаба поведения к конкретным фактическим обстоятельствам, что является частью процесса правоприменения, осуществляемого судом. В этом проявляется социальная ценность судопроизводства, итогом которого является внесение правовой определенности в спорные правоотношения. Придание качеств преюдициальности только некоторым этапам правоприменения, связанным с установлением фактических обстоятельств, не учитывает значения и признаков правосудия, особые свойства судебной власти, одним из которых является нормативность.

В результате проведенного анализа проблем преюдиции, автор приходит к выводу о необходимости комплексного изменения правовой регламентации преюдиции во всех отраслевых процессуальных кодексах. Изменение правового регулирования преюдиции в отраслевых процессуальных законах должно исключить ситуации, когда судебный акт, вступивший в законную силу, фактически теряет такие качественные характеристики как неопровержимость, исключительность и обязательность.

В заключении подводятся основные итоги исследования.

**Основные научные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора:**

Статьи, опубликованные в изданиях («ведущий рецензируемый научный журнал или издание»), указанных в перечне ВАК Минобрнауки России:

1. Воронин М.И., Евсеев П.И. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях по сообщениям инспекций ФНС // Законность. -2007. -№11. -0,3 п.л.
2. Воронин М.И. Доказывание крупного (особо крупного) размера по уголовным делам о налоговых преступлениях // Налоговая политика и практика. - 2008. - № 5. - 0,4 и.л.
3. Воронин М.И. Судебно-налоговая экспертиза как самостоятельный род судебно-экономической экспертизы, назначаемой по уголовным делам о налоговых преступлениях // Актуальные проблемы российского права. - 2008. - № 3 (8). - 0,4 п.л. (в печати)

Иные публикации:

4. Воронин М.И. Налоговый рецепт спокойного сна // Консультант. - 2008.-№ 1.-0,3 п.л.
5. Воронин М.И. О проблемах преюдиции в уголовном процессе // Экономика и жизнь. - 2008. - № 15. - 0,4 п.л.

---

[1] О Федеральном бюджете на 2007 год. Федеральный закон от 19 декабря 2006 г. № 238-ФЗ // СЗ РФ. 2006. № 52(ч.II). Ст.5504.

[2] О Федеральном бюджете на 2006 год. Федеральный закон от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 52 (ч. II). Ст. 5602.

[3] О Федеральном бюджете на 2005 год. Федеральный закон от 23 декабря 2004 г. № 173-ФЗ // СЗ РФ. 2004. № 52(ч.I). Ст. 5277.

[4] Анохин А.Е. Проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений. Автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. М., 2004. С.14.

[5] Статистика взята с официального сайта Министерства внутренних дел РФ в сети Интернет: [www.mvdinform.ru](http://www.mvdinform.ru).