



АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

УДК – 343.985

ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

И.В. АЛЕКСАНДРОВ¹⁾
А.А. АСОЧАКОВ²⁾

*¹⁾ Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова
e-mail: ivai733@mail.ru*

*²⁾ Сибирский федеральный
университет
e-mail: asochakovAA@yandex.ru*

В статье рассматриваются особенности расследования уклонения от уплаты налогов, приводится специфика структуры процесса расследования этих преступлений.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, особенности расследования, структура расследования.

Расследование налоговых преступлений имеет определенные особенности, обусловленные правовой конструкцией данных деяний, спецификой предмета преступного посягательства, способом его совершения, обстановкой, элементами личности преступника, своеобразием выявления этих преступлений, спецификой возбуждения уголовных дел. Обобщение практики расследования уголовных дел об уклонении от уплаты налогов позволило выявить целый ряд таких особенностей, основными из которых являются следующие.

Во-первых, необходимость изучения, анализа и приобщения к материалам уголовного дела нормативных актов, регулирующих правовое положение налогоплательщика, его статус, права и обязанности, порядок, условия и режим уплаты им налогов, уклонение от которых вменяется ему в вину. Кроме того, необходимо изучать и приобщать к делу правовые акты, регулирующие финансовые, хозяйственные, экономические вопросы деятельности налогоплательщика, нарушение которых повлекло, по мнению следствия, уклонение от уплаты налогов или было связано с данным преступлением. То есть оценка действий налогоплательщика основывается на бланкетном законодательстве. При юридической оценке его действий, основанной на таком законодательстве, особо следует учитывать, что преступность и наказуемость деяния определяется законом, действовавшим во время совершения этого деяния. При массе меняющихся законодательных и подзаконных актов, регулирующих вопросы налогообложения, финансово-хозяйственной и экономической деятельности, — это непростая задача. Достаточно большая доля прекращенных прокурорами уголовных дел и оправдательных приговоров судов по налоговым преступлениям связана с изменениями законодательства и неосведомленностью об этом следователей. Мобильность налогового, гражданского, финансового, хозяйственно-



го законодательства существенно влияет на расследование преступлений рассматриваемой группы.

Так, в определении от 13 апреля 2011 г. № 11-1311-7 Верховный Суд РФ указал, что законодательство, действующее в спорный налоговый период (2008 г.), не позволяет включать суммы тарифов за совершение нотариальных действий, не взысканных с лиц, имеющих льготы на уплату государственной пошлины, в состав расходов налогоплательщика, учитываемых при исчислении НДФЛ и ЕСН. Ранее действовавшая норма Постановления ВС РФ от 11.02.1993 г. № 4463-1 «О порядке введения в действие Основ законодательства Российской Федерации о нотариате» (пп. «а» п. 3), предусматривавшая возможность включения в состав расходов таких сумм, утратила силу. Отсутствие механизма возмещения частным нотариусам средств, затрачиваемых на обслуживание лиц, имеющих льготы на уплату государственной пошлины при обращении за совершением нотариальных действий, не свидетельствует о нарушении прав или дискриминации в правах частных нотариусов.

При таких обстоятельствах уголовное преступление в отношении нотариуса Бычкова О.Н., привлекаемого к ответственности по ч. 1 ст. 198 УК РФ, было прекращено.¹

Во-вторых, основу доказательственной базы в расследовании налоговых преступлений составляют материалы документальной проверки, проводимой ИФНС или службами оперативных документальных проверок и ревизий. Эти материалы образуют как бы стержень расследования, который определяет его процесс. Поэтому в процессе расследования чрезвычайно важным является качественное изучение и оценка этих материалов следователем. Как показывают результаты изучения уголовных дел, эти материалы качественными являются далеко не всегда. Нередкими являются случаи, когда уголовные дела возбуждаются на основе недоброкачественных материалов налоговых проверок, что вызывает необходимость назначения и проведения в ходе следствия дополнительных документальных проверок, а затем судебно-экономических экспертиз. В результате, наряду с другими неинтенсивно проводимыми следственными действиями, это влечет неоправданную длительность и, зачастую, бесперспективность расследования таких уголовных дел.

Например, 29 февраля 2009 г. следственным управлением МФД Республики Бурятия по ч. 2 ст. 199 УК РФ было возбуждено уголовное дело в отношении руководителей ОАО «Амта». Поводом к его возбуждению послужили материалы выездной налоговой проверки, проведенной ИФНС г. Улан-Уде и выявившей неуплату ОАО налогов по акту на сумму 1 312 872 руб.

В ходе предварительного следствия установлено, что еще до налоговой проверки неуплаченный налог предприятием был перечислен в бюджет. Решением Арбитражного суда Республики Бурятия акт этой же проверки в отношении ОАО в части неуплаты налогов признан недействительным. Причиной неуплаты предприятием налога явилась ошибка, допущенная главным бухгалтером Крюковой О. Д. вследствие изменения учетной политики ОАО. За это нарушение она уволена с работы. Причиненный действиями Крюковой государству ущерб возмещен. При указанных обстоятельствах уголовное дело не имело судебной перспективы и прокурором Республики Бурятия обоснованно прекращено².

Обобщение изученных материалов доследственной проверки, закончившейся отказом в возбуждении уголовного дела показало, что в большинстве своем эта проверка прекращалась обоснованно, материалы, поступившие из ИФНС свидетельствовали о недоброкачественности проведенной сотрудниками налоговой службы выездной проверки. Типичными ошибками при проведении проверок являлись нарушение установленной процедуры проведения проверки, неправильный расчет налога, подлежащего уплате,

¹ Обзор судебной практики // Налоговый вестник. 2011. № 7.

² Уголовное дело № 71-2009-02. Архив прокуратуры Республики Бурятия за 2009 г.



ошибки в квалификации сделок, на основе которых произведен проверяющими расчет налога и другие.

Так, по материалам об отказе в возбуждении уголовного дела в отношении ООО «Русьимпекс» (г. Санкт-Петербург) налоговая инспекция при определении цены реализации товара для доначисления НДС фактически использовала метод цены последующей реализации – цены, по которой последний из перепродавцов товара реализовал его конечному покупателю, т.е. 22 тыс. руб. за тонну, в то время как в сделке, заключенной налогоплательщиком с первым покупателем, цена на тонну составила 14 тыс. рублей. При этом другие методы определения цены товара, установленные ст. 40 НК РФ, инспекция не применяла. Это неправомерно, т.к. исходя из принципа добросовестности налогоплательщика, закрепленной в Определении Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 44-О, согласно которому для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Следовательно, условные методы расчета налоговой базы, предусмотренные ст. 40 НК РФ, применяются только тогда, когда имеются основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу.

Следователь обоснованно пришел к выводу, что инспекция, формулируя свои выводы и направляя материалы проверки для привлечения налогоплательщика к уголовной ответственности, не предъявила доказательств, свидетельствующих о занижении ООО цены реализации товара, неправильно рассчитала сумму подлежащего им уплате налога и правильно в возбуждении уголовного дела отказал.³

Специфика. Расследование налоговых преступлений всегда связано с исследованием документов, отражающих процесс формирования объекта налогообложения, расчета налога, его уплаты и другой финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, связанной с этим процессом. Это специфично для нескольких групп преступлений. Особенность применительно к расследованию налоговых преступлений состоит в том, что необходимо разбираться и использовать в расследовании деяния, деликты, относящиеся в первую очередь к налоговому законодательству. В этом законодательстве, подзаконных актах и деятельности налогоплательщиков процесс формирования расчета уплаты налога достаточно формализован, урегулирован и стереотипен. Данное обстоятельство позволяет, опираясь на него, алгоритмизировать деятельность по расследованию уклонений от уплаты налогов и создать достаточно устойчивые типовые программы расследования этих преступлений. Изучение уголовных дел и опросы следователей показали, что процесс расследования уклонений от уплаты налогов по различным делам в основном очень схож, повторяется и стереотипен. Это объективно обусловливается названными выше причинами.

Содержание процесса расследования, в самых общих чертах, заключается в доказывании обстоятельств, перечисленных в ч. 1 ст. 73 УПК РФ. Достоверное и достаточное установление системы этих обстоятельств можно рассматривать как цель процесса расследования преступлений, а доказывание структурных элементов (отдельных обстоятельств) этой системы – как разрешение отдельных задач. Необходимо отметить, что разрешение этих задач в простых, непроблемных ситуациях осуществляется путем логического перехода от достоверных и достаточных исходных данных к обстоятельствам, подлежащим доказыванию, а в более сложных ситуациях надо решать несколько задач, последовательно приближающих следователя к установлению доказываемых обстоятельств.

Обычной, если так можно выразиться, технологической и трафаретной схемой процесса работы следователей по делам о налоговых преступлениях является следующая:

³ Материалы по делу № 52-1387/2010 по ООО «Русьимпекс». Архив ГУВД по г. Санкт-Петербургу за 2011 г.



Рис. Схема процесса работы следователей по делам о налоговых преступлениях

В самом общем виде эта схема отображает процесс расследования по налоговым преступлениям. Этот процесс характеризуется типичностью ситуаций. Как правило, он начинается с исследования акта налоговой проверки, представленного ИФНС, или акта проверки соблюдения налогового законодательства, составленного службой документальных проверок и экспертиз МВД. Наличие этих актов, содержащиеся в них результаты и выводы налогоплательщику известны. Его позиция в отношении выявленных в результате проверки обстоятельств уже сформировалась и следователю известна из представленных к акту объяснений налогоплательщика. Круг задач расследования также достаточно стереотипен, а круг выдвигаемых и проверяемых в ходе расследования следственных версий достаточно узкий. Основной объем доказательственной информации содержится в материалах документальной проверки и документах, приложенных к ним или дополнительно изъятых в ходе расследования. Изучение приговоров по делам о налоговых преступлениях показало, что по структуре изложения доказательств, их совокупности и последовательности, пределам доказывания приговоры между собой также схожи.

В совокупности данные обстоятельства в максимальной степени благоприятствуют разработке типовых программ расследования налоговых преступлений как основ методики расследования этих преступлений.

Разумеется такие основы методики не означают, что расследование осуществляется одинаково. Накопленный опыт расследования уклонений от уплаты налогов свидетельствует о том, что есть различия в отдельных вопросах методики выявления и расследования исследуемых преступлений применительно к видам налогов и (или) сборов, от уплаты которых преступно уклоняются налогоплательщики, сфер деятельности данных лиц. Естественно, что есть и должны быть отличия в частных методиках расследования уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, от уклонения от уплаты налога на прибыль или уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц и т.д. Безусловно,



но, должна несколько отличаться методика расследования уклонения от уплаты налога на прибыль в нефтегазовой отрасли от уклонения от уплаты налога на прибыль в торговле или других отраслях деятельности. Это определяется и правовым статусом отрасли деятельности, и статусом соответствующего налога, порядком исчисления его налоговой базы, применяемыми льготами, режимом уплаты и т.п.

Однако, несмотря на это, общие положения, касающиеся основ методики расследования рассматриваемой группы преступлений повторяются во всех частных видах и разновидностях методик расследования уклонения от уплаты тех или иных видов налогов или сборов и тех или других сферах хозяйственной деятельности.

Особенностью расследования налоговых преступлений является необходимость широкого использования специальных познаний в расследовании этих преступлений. Необходимость этого вызвана спецификой налоговых преступлений. Специальные познания специалистов, экспертов помогают следователю разобраться в хитросплетениях налоговых махинаций, их выводы существенно расширяют объем доказательственной базы, что позволяет успешно решать задачи уголовного судопроизводства. Так, например, эксперты, исследующие экономическую деятельность хозяйствующих субъектов, позволяют установить размер причиненного преступлением ущерба, способы совершения налоговых преступлений, а также выявить круг лиц, причастных к его совершению или способствовавших этому. Криминалистические экспертизы, в свою очередь, позволяют успешно расследовать «альтернативные» составы преступлений (незаконное предпринимательство, лжепредпринимательство и другие).

В последнее время в деятельности следователей, расследующих налоговые преступления, широкое распространение получили назначения ими пищевых, товароведческих, фармакологических и различных технических экспертиз в связи с массовыми подделками в производстве и реализации продукции и товаров.

Круг специальных познаний, потребность в которых возникает в ходе раскрытия и расследования уголовных дел постоянно расширяется. Обладая определенными познаниями и опытом, применяя по мере необходимости научные методы и технические средства, специалисты замечают часто то, что трудно или невозможно заметить следователю. Зачастую они обеспечивают более быстрое выявление материальных признаков преступления, осуществляют их тщательный анализ и во многих случаях помогают составить правильное представление о механизме расследуемого преступления, получить ответы на вопросы, интересующие следователя.⁴

Особенностью расследования налоговых преступлений является необходимость установления прямого умысла налогоплательщика на преступное уклонение от уплаты налога. Необходимость этого прямо вытекает из требований уголовного закона, регламентирующего ответственность за совершение налоговых преступлений и прямо подчеркнута в уже приводившемся Постановлении Пленума Верховного Суда РФ. Отсутствие умысла или недоказанность умысла на уклонение от уплаты налогов — основание к освобождению от уголовной ответственности.

Случается, что весь длительный и трудоемкий процесс расследования ведет к необходимости прекращения производства в связи с отсутствием возможности доказать направленность умысла на неуплату налога. Иногда такие уголовные дела прекращались производством уже в суде с вынесением оправдательного приговора, когда при углубленной разносторонней проверке не доказывалось наличие или доказывалось отсутствие умысла в действиях налогоплательщика на уклонение от уплаты налога. По ряду дел это обстоятельство иногда прямо вытекало из акта налоговой проверки или материалов отдела оперативного документирования полиции. Если бы данные документы были подвергнуты обстоятельной проверке следователями и работниками прокуратуры с участием квалифицированных специалистов в сфере налогообложения, многие постановления о возбуждении уголовного дела были бы отменены за отсутствием состава или события преступления в действиях привлекаемых к ответственности лиц и дела с обвинительным заключением в суд не были бы переданы. На момент возбуждения уголовного дела ино-

⁴ См. подробнее: Шапиро Л.Г. Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов. Дисс... канд. юрид. наук. Саратов. 1999.



гда отсутствует даже попытка установления умысла налогоплательщика на уклонение от уплаты налога.

Установление умысла по делам о налоговых преступлениях нередко является сложной задачей. Иногда доказывание умысла на уклонение от уплаты налога становится главной проблемой в процессе расследования. Как показал анализ практики работы судов в вынесенных ими приговорах, сейчас следствию мало доказать, что лицо знало требования налогового законодательства, знало правила ведения бухгалтерского учета и сознательно их нарушало, а внесенные налогоплательщиком искажения в налоговые и бухгалтерские документы были сделаны умышленно. Сейчас необходимо еще и доказать, что привлекаемое к ответственности лицо не было введено в заблуждение и не действовало в состоянии крайней необходимости.

Как известно, п. 6 ст. 108 НК РФ устанавливает презумпцию невиновности налогоплательщика, которая тесно связана с презумпцией его правоты. Однако эти презумпции не тождественны.

Презумпция правоты применяется в тех случаях, когда речь идет о сомнениях, противоречиях и неясностях актов законодательства о налогах и сборах, а презумпция невиновности – при установлении виновности лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. В последнем случае следователь, суд оценивают собранные налоговым органом доказательства субъективной стороны, в т.ч. учитывая презумпцию правоты налогоплательщика.

Анализ практики рассмотрения этого вопроса следователями и судами позволяет выделить ситуации, в которых возможны сомнения, противоречия и неясности. Наиболее часто ими являются:

- наличие редакционных неточностей и пробелов НК РФ. При расследовании преступления все неустранимые сомнения, противоречия и неясности акта законодательства о налогах и сборах и бухгалтерского учета истолковываются в пользу налогоплательщика. В акты законодательства часто вносятся изменения и дополнения. В таких случаях повышается риск совершения юридических и технических ошибок, и как следствие, возникают разночтения в понимании содержания налогово-правовых и иных норм, что затрудняет оценку и определение умысла;

- противоречие общей и специальной нормы, наличие двух и более законных альтернативных вариантов решения спора, каждый из которых достаточно обоснован и имеет право на существование. Наличие двух и ли нескольких противоречащих норм (коллизия норм) является проблемной не только налогового законодательства. При решении вопроса об умысле противоречие норм толкуется в пользу налогоплательщика, в случаях же коллизии норм применению подлежат нормы закона, принятого по времени позднее и над общими приоритетом обладают специальные нормы. Однако в том объеме меняющегося и противоречивого российского законодательства решить этот вопрос определяя наличие или отсутствие умысла налогоплательщика на уклонение от уплаты налога совсем непросто;

- неопределенность толкования терминов. Использование законодательством о налогах и сборах специфических терминов создает трудности для восприятия налоговых обязанностей не только налогоплательщиками, но и правоприменительными органами. На это неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ, указывая, что «формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым – к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения».⁵ Положения НК РФ создают немало

⁵ По делу о проверке конституционности закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году»: Постановление Конституционного Суда РФ № 13-П от 08 октября 1997 г. // Собрание законодательства РФ. 1997. № 42. Ст. 4901; По делу о проверке конституционности статьи 11.1 закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государст-



оснований для неопределенности в толковании терминов. Дело в том, что многие понятия налогового законодательства по содержанию схожи с соответствующими понятиями гражданского, семейного, административного и других отраслей законодательства. Однако в налоговом законодательстве они называются иначе;

- нечеткое определение круга лиц, на которых распространяется действие нормы, либо нечеткое установление какого-либо из элементов налогообложения. В соответствии со ст. 2 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Однако целый ряд актов законодательства о налогах и сборах содержат неопределенность содержания, расплывчатость и противоречивость в толковании, что влечет различное их понимание и применение. Следствием этого является сложность в установлении прямого умысла налогоплательщика на уклонение от уплаты налога;

- наличие неоднозначных либо противоречивых разъяснений ФНС России или Минфина России, а также противоречивая судебная практика (когда различные суды по одному и тому же вопросу принимают противоположные решения). Противоречивая судебная практика уже само по себе свидетельствует, что до момента применения нормы и раскрытия ее содержания в соответствующем судебном акте она не имела единообразного толкования. К примеру, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что она соответствует уровню рыночных цен. В п. 2 ст. 40 НК РФ содержатся условия, при наличии которых налоговые органы вправе проверять правильность применения цен сторонами сделки. Однако, установление одного из таких обстоятельств само по себе не свидетельствует, что цена не соответствует уровню рыночных цен. Кроме того, в этой статье приводится достаточно сложный порядок опровержения налоговыми органами цены, указанной сторонами сделки. В связи с этим судебная практика в основном складывается в пользу налогоплательщиков.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового преступления, виновности лица в его совершении возлагается на правоохранительные органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Отсутствие вины является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового преступления. Многочисленные определения судов, решения органов предварительного следствия признают установленным факт недоказанности вины налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

Изложенные обстоятельства показывают, что установление умысла и вины лица в уклонении от уплаты налогов являются для следователя очень непростой задачей и требуют значительных знаний и усилий.

В расследовании налоговых преступлений при установлении умысла виновного лица на уклонение от уплаты налогов необходимо учитывать целый комплекс различных обстоятельств, что специфично именно для расследования преступлений данной категории.

Исследование показало, что чаще всего признание налогоплательщиком своей вины автоматически влечет за собой торопливость следствия, ускоренный сбор и обзор собранных доказательств с последующим перечислением их в тексте обвинительного заключения. Более внимательное их изучение в суде приводит к установлению отсутствия прямого умысла или его недоказанности в действиях налогоплательщика и, как следствие, вынесению оправдательного приговора.

Специфической особенностью расследования налоговых преступлений является то, что расследование уголовных дел об уклонении от уплаты налогов зачастую связано с расследованием налоговых споров в арбитражном суде. По нашим исследованиям, такие ситуации складывались по 39,6 % изученных дел. Причем общим для уголовного и арбитражного дела являлась объективная сторона налогового правонарушения, отраженная в акте проверки налогоплательщика. Акт налоговой проверки служил как основанием для возбуждения уголовного дела, так и основанием для предъявления иска в арбитражном суде.



ражный суд со стороны налоговых органов о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций (65 % подобных дел одновременного рассмотрения) или иска налогоплательщиков — юридических и физических лиц (как предпринимателей) о признании недействительными решений налоговых органов о привлечении их к налоговой ответственности (27 % дел). Иногда в арбитражном суде находились одновременно оба иска (8 % дел), заявленные названными сторонами в той или иной последовательности.

Взаимосвязь уголовного и арбитражного дела появляется в значении выводов арбитражного суда для уголовного дела, а также в значении результатов расследования для рассмотрения налогового спора в арбитражном суде.

Если лицо, привлеченное к уголовной ответственности, обращается в арбитражный суд с вышеназванным иском и суд признает недействительным решение налогового органа по акту проверки, возникает вопрос о значении выводов арбитражного суда для расследования уголовного дела. Вступившее в законную силу решение по гражданскому делу обязательно для суда, прокурора, следователя и лица, производящего дознание, при производстве по уголовному делу только по вопросу: имело место событие или нет. Таким образом, в случае установления арбитражным судом отсутствия налогового правонарушения, уголовное дело, как правило, прекращалось.

Осложнение расследования дел о налоговых преступлениях, связанное с обращением привлекаемых к уголовной ответственности лиц с заявлениями в суд об обжаловании результатов налоговой проверки, проявляется в том, что в этих случаях затягивается окончание предварительного следствия, поскольку это невозможно без соответствующего судебного решения, вступившего в законную силу⁶. В подобных ситуациях объективно необходимо приостанавливать предварительное следствие. Но нередко рассмотрение гражданского дела затягивается на длительное время. Суды перегружены гражданскими делами⁷. Оспариваемые решения проходят всю процедуру гражданского судопроизводства, включая кассационное и надзорное рассмотрение поступивших жалоб налогоплательщиков. Нередкими являются случаи, когда на это уходят месяцы, а то и годы. Случается, что суд в гражданском судопроизводстве удовлетворяет иск (жалобу) налогоплательщика. Число таких удовлетворительных исков растет. Так, в 1997 г. у фискальных органов налогоплательщики выиграли 14 тыс. подобных дел, в 1998 г. — 22 тыс., в 1999 г. — 58 тыс.⁸ За последующие годы у нас тенденция сохраняется.

Данное обстоятельство объективно заставляет следователей приостанавливать предварительное следствие по делу, чтобы дожидаться вступившего в законную силу решения по гражданскому делу, на этом настаивает налогоплательщик, его адвокат и этого требует уголовно-процессуальный закон, либо следователю надо искать какие-то обходные пути выхода из процессуального тупика. Для приостановления производства по делу необходимы основания. Среди оснований для приостановления расследования ст. 208 УПК РФ не предусмотрена необходимость ожидания и получения соответствующего решения гражданского или арбитражного суда по тому факту уклонения того же налогоплательщика от уплаты налогов. Отсюда, видимо, законодателю необходимо дополнить основания приостановления производства по уголовному делу, установленные ст. 208 УПК РФ, еще одним основанием, связанным со спецификой расследования по уголовным

⁶ Подробнее этот вопрос рассматривают ряд авторов. См., например: Долгополов О.И. Доказательства и доказывание по налоговым спорам // *Налоговый вестник*. 2011. № 7. № 8; Кирилина В.Е. Привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений: основные тенденции в решениях ВАС РФ 2009 г. // *Налоги*. 2010. № 2; Пресс-релизы по налоговым уголовным делам за первое полугодие 2008 г. // *Налоговые преступления*. № 1, январь-июнь 2008 г. // Система ГАРАНТ ЭКСПЕРТ.

⁷ Здесь уместно заметить, что в последнее время в литературе и практике широко обсуждался вопрос о создании специализированных судов по рассмотрению налоговых споров. Таких исков и дел становится с каждым годом все больше. Вполне назрела необходимость решить этот вопрос положительно. Если же законодатель решил вопрос с таким рассмотрением банковских дел и дел о банкротстве, то вполне оправданным будет создание в системе судов общей юрисдикции специализированных налоговых судов. Отчасти это будет одним из путей решения коллизии между предварительным следствием по налоговым преступлениям и гражданским рассмотрением иска (жалобы) к фискальным органам [или, наоборот, фискальных органов к налогоплательщику] по тому же акту налоговой проверки.

⁸ Сергеев С. Арбитражный суд и уголовный процесс по делам о налоговых преступлениях // *Право и экономика*. 2001. № 5. — С. 51.



делам о налоговых преступлениях — «рассмотрение жалобы или иска о признании акта налоговой проверки или решения по нему не соответствующим закону или недействительным».

Проблема эта очень острая, в настоящее же время законодательного решения ее еще нет, поэтому следственные подразделения ряда управлений, чтобы избежать зависимости от арбитражных судов, пытаются решить ее сами с учетом имеющегося в их распоряжении правового инструментария.

Во многих случаях расследование налоговых преступлений затруднено в силу многоэтапности и завуалированности преступной деятельности привлекаемых к уголовной ответственности лиц, стремящихся к тому же различными способами повлиять на исход дела, уничтожить или исказить бухгалтерские документы, уклониться от явки к следователю. Необходимость проведения документальных ревизий, проверок, судебно-экономических и других экспертиз требует значительных затрат времени, влечет увеличение сроков расследования.

Наряду с этим в практической деятельности не хватает наработанных методик расследования налоговых преступлений, ощущается нехватка квалифицированных кадров. Ведь следователь, расследующий дело о налоговых преступлениях, должен знать и хорошо ориентироваться не только в уголовном и уголовно-процессуальном, но и налоговом, гражданском, гражданско-процессуальном, арбитражном законодательстве.

В совокупности изложенные особенности свидетельствуют о своеобразии и специфике расследования преступных уклонений от уплаты налогов, показывают направления в разработке основ методики расследования этих преступлений, где такие основы могут быть базой в создании более частных методик расследования отдельных видов налоговых преступлений.

Список литературы

1. Обзор судебной практики // Налоговый вестник. — 2011. — № 7.
2. Уголовное дело № 71-2009-02. Архив прокуратуры Республики Бурятия за 2009 г.
3. Материалы по делу № 52-1387/2010 по ООО «Русьимпекс». Архив ГУВД по г. Санкт-Петербургу за 2011 г.
4. Шапиро Л.Г. Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов. Дисс. ... канд. юрид. наук. — Саратов. 1999.
5. По делу о проверке конституционности закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году»: Постановления Конституционного Суда РФ № 13-П от 08 октября 1997 г. // Собрание законодательства РФ. — 1997. — № 42. — Ст. 4901.
6. По делу о проверке конституционности статьи 11.1 закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года Постановления Конституционного Суда РФ № 16-П от 11 ноября 1997 г. // Собрание законодательства РФ. — 1997. — № 46. — Ст. 5339.
7. Долгополов О.И. Доказательства и доказывание по налоговым спорам // Налоговый вестник. — 2011. — № 7. — № 8.
8. Кирилина В.Е. Привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений: основные тенденции в решениях ВАС РФ 2009 г. // Налоги. — 2010. — № 2.
9. Пресс-релизы по налоговым уголовным делам за первое полугодие 2008 г. // Налоговые преступления. — № 1. — январь-июнь. — 2008 г. // Система ГАРАНТ ЭКСПЕРТ.
10. Сергеев С. Арбитражный суд и уголовный процесс по делам о налоговых преступлениях // Право и экономика. — 2001. — № 5.

PECULIARITIES OF TAX EVASION INVESTIGATION

I. ALEKSANDROV¹⁾
A. ASOCHAKOV²⁾

¹⁾ *Lomonosov Moscow State University*
e-mail: iv1733@mail.ru

²⁾ *Siberian Federal University*
e-mail: asochakovAA@yandex.ru

The article is devoted to the peculiarities of tax evasion investigation. Specificity of structure of such investigation is also discussed here.

Key words: tax evasion, investigation's peculiarities, structure of investigation.