

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)
АКАДЕМИИ ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Е. В. БАРКАЛОВА, Т. Г. ВАЛЛАСК

КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ
АСПЕКТЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ

Учебное пособие

Санкт-Петербург
2013

УДК 343.98(075)
ББК 67.52я73
Б25

Рецензенты

Е. В. СИДОРЕНКО, начальник уголовно-судебного управления прокуратуры г. Санкт-Петербурга, кандидат юридических наук.

С. А. РОГАНОВ, профессор кафедры уголовного права и уголовного процесса факультета права и экономической безопасности Института управления Санкт-Петербургского государственного экономического университета, доктор юридических наук, доцент.

Баркалова, Е. В.

Б25

Криминалистические аспекты противодействия налоговым преступлениям : учебное пособие / Е. В. Баркалова, Т. Г. Валласк. — Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский юридический институт (филиал) Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 2013. — 100 с.

В пособии дана краткая характеристика правового регулирования налогообложения в Российской Федерации, рассматриваются актуальные вопросы проведения предварительной проверки сообщения о налоговом преступлении, анализа и оценки прокурором ее полноты и законности.

Предназначено для использования в учебном процессе подготовки, профессиональной переподготовки и повышения квалификации прокурорских кадров.

УДК 343.98(075)
ББК 67.52я73

© Санкт-Петербургский
юридический институт (филиал)
Академии Генеральной
прокуратуры Российской
Федерации, 2013

ВВЕДЕНИЕ

Налоговые отчисления составляют основную доходную часть бюджета большинства государств. Неуплата налогов и сборов является общественно опасным деянием, посягающим на налоговую систему Российской Федерации, которое может повлечь за собой дестабилизацию экономики страны. Высока латентность налоговых преступлений¹ в связи с использованием виновными лицами

¹ Вопрос о латентности налоговых преступлений исследован в монографии под редакцией С. М. Иншакова. По данным, приведенным в монографии, в 2009 году количество зарегистрированных преступлений по ст. 198 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица) составило 5116 преступлений, а количество латентных преступлений, предусмотренных ст. 198 УК РФ, составило 46 100 преступлений. Из числа латентного уклонения от уплаты налогов с физического лица за 2009 год 73% преступлений составили невыявленные, 27% — укрытые. По сравнению с 2002 годом прирост зарегистрированных преступлений по ст. 198 УК РФ составил 2900, а латентных — 35 600.

В 2009 году по ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации) было зарегистрировано 6628 преступлений, а количество латентных преступлений, предусмотренных ст. 199 УК РФ, составило 133 400 преступлений. Из числа латентного уклонения от уплаты налогов с организации за 2009 год 80% преступлений составили невыявленные, 20% — укрытые. По сравнению с 2002 годом прирост латентных преступлений по ст. 199 УК РФ составил 26 900, а количество зарегистрированных преступлений снизилось на 15 700.

По ст. 199¹ УК РФ (неисполнение обязанностей налогового агента) в 2009 году было зарегистрировано 1692 преступления, количество латентных преступлений составило 27 100, количество фактических преступлений составило 28 800. Из числа латентных преступлений по ст. 199¹ УК РФ за 2009 год 80% преступлений составили невыявленные, 20% преступлений было укрыто. По сравнению с 2005 годом прирост латентных преступлений по ст. 199¹ УК РФ составил 145 200, а количество зарегистрированных преступлений увеличилось на 17 800. Таким образом, прирост фактических преступлений по ст. 199¹ УК РФ в 2009 году по отношению к 2004 году составил 25 200 преступлений.

По ст. 199² УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов) в 2009 году было зарегистрировано 1206 преступлений, количество латентных преступлений составило 12 100, количество фактических преступлений составило 13 300. Из числа латентных преступлений по ст. 199² УК РФ за 2009 год 80% преступлений составили невыявленные, 20% преступлений было укрыто. По сравнению с 2005 годом прирост латентных преступлений по ст. 199² УК РФ составил 10 000, а количество заре-

пробелов и коллизий в законодательстве, появлением новых схем уклонения от уплаты налогов, нарушениями при проведении мероприятий налогового контроля, при обжаловании которых в судебном порядке действия и решения о привлечении к налоговой ответственности признаются незаконными, и по другим причинам.

Согласно статистическим сведениям вместе с теми делами, расследование по которым не было завершено в 2010 году, всего в 2011 году в производстве находилось 5012 уголовных дел о налоговых преступлениях (– 42,3% к 2010 году). Из них по ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ) (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица) — 1151 (– 46,1%), по ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации) — 2895 (– 43,6%), по ст. 199¹ УК РФ (неисполнение обязанностей налогового агента) — 432 (– 38,1%), по ст. 199² УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов) — 534 (– 41,4%).

При этом согласно статистическим данным в 2011 году было зарегистрировано 3367 налоговых преступлений (– 47,2% к 2010 году). Из них по ст. 198 УК РФ — 856 преступлений (– 51,3%), по ст. 199 УК РФ — 1832 преступления (– 52,4%), по ст. 199¹ УК РФ — 324 преступления (– 37,3%), а по ст. 199² УК РФ — 355 преступлений (– 47,6%)².

Понятие «налоговые преступления» можно рассматривать в узком и широком значении. В узком значении налоговые преступления — уголовно наказуемые деяния, ответственность за которые предусмотрена ст.ст. 198—199² УК РФ. В широком смысле — общественно опасные противоправные деяния, посягающие на налоговую систему Российской Федерации и экономику страны в целом, уголовная ответственность за которые

гистрированных преступлений снизилось на 34 000. Таким образом, прирост фактических преступлений по ст. 199² УК РФ в 2009 году по отношению к 2005 году составил 20 900 преступлений (Теоретические основы исследования и анализа латентной преступности : монография / под ред. С. М. Иншакова. М., 2011. 839 с.).

² Соловьев И. Налоговая преступность ушла в пике. URL: <http://pravo.ru/review/face/view/67917/> (дата обращения: 20.05.2013).

предусмотрена различными статьями УК РФ, включая ст. 159 — незаконное возмещение налога на добавленную стоимость (НДС).

В настоящем пособии рассмотрены актуальные вопросы правового регулирования налогообложения в Российской Федерации, знание которых необходимо надзирающему прокурору для принятия законного и обоснованного решения по материалу проверки в порядке ст.ст. 144, 145 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (УПК РФ) о совершении налогового преступления. В рамках правового регулирования налогообложения освещены вопросы законности взимания налогов и сборов в Российской Федерации, дана классификация налогов и сборов, исследованы юридический состав налога, включая налогоплательщиков и налоговых агентов, а также элементы налогообложения.

Во втором параграфе пособия, посвященном анализу и оценке прокурором материалов проверки сообщения о налоговом преступлении (ст.ст. 198—199² УК РФ), проанализированы повод и основание для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, приведен перечень обстоятельств, которые должны быть установлены на момент решения вопроса о возбуждении уголовного дела или о вынесении иного процессуального решения по материалу проверки сообщения налогового органа о преступлении, исследован комплекс проверочных мероприятий по поступившему в следственные органы материалу проверки, проведенной налоговым органом, о налоговом преступлении, сформулированы криминалистические признаки налоговых преступлений, прежде всего совершенных с использованием «фирм-однодневок», рассмотрены типичные ошибки следователя при проведении предварительной проверки о налоговом преступлении.

Авторами пособия учтены изменения, внесенные в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации Федеральным законом от 26 апреля 2013 г. № 64-ФЗ.

1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Прокурору при анализе материалов предварительной проверки сообщения о совершении налогового преступления необходимо установить законность взимания налога (сбора), юридический состав налога, включая налогоплательщика и налогового ангела, элементы налогообложения, а также законность и обоснованность принятого решения по результатам проведения проверки. В связи с этим он должен обладать специальными знаниями в области налогообложения и знаниями основ ведения бухгалтерского учета.

Законодательство о налогах и сборах согласно ст. 1 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) состоит из: НК РФ и федеральных законов о налогах и сборах, принятых в соответствии с ним (законодательство Российской Федерации о налогах и сборах) (п. 1 ст. 1 НК РФ), законов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации (законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах) (п. 4 ст. 1 НК РФ), нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах (п. 5 ст. 1 НК РФ).

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени (ст. 5 НК РФ) связано с двумя моментами: вступлением в силу вновь принимаемых актов и применением норм принятых актов к ранее возникшим правоотношениям.

Для следственных органов относительно декриминализации деяния имеют значение положения ст. 5 НК РФ об *обратной силе актов законодательства о налогах и сборах*. Проблема, в частности, возникла при решении вопроса о возможности привлечения к ответственности налогоплательщиков за уклонение от уплаты единого социального налога, исключенного из НК РФ. Правоприменительная практика пошла по тому пути, что бланкетная норма уголовного закона утрачивает силу в случае отмены нормы материального права, регулирующей спорное правоотношение. Таким образом, налоги за прошлые периоды деятельности подлежат взысканию, а лица, совершившие налоговые правонарушения, в том числе преступного характера, не могут быть привлечены к уголовной ответственности. Аналогичное правило дей-

ствует в отношении операций, облагаемых налогами (сборами), размеров налоговых ставок (размеров сборов) и других элементов налогообложения.

Сторона обвинения полагала, что И., являясь генеральным директором общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Т.», вступил в преступный сговор с главным бухгалтером ООО «Т.» С. Действуя совместно и по предварительному сговору, реализуя свой преступный умысел на уклонение от уплаты налогов с организации, И. и С. исчислили и не предъявили к оплате покупателями соответствующие суммы акциза, а также умышленно включили в налоговые декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением нефтепродуктов и табачных изделий, заведомо ложные сведения, выразившиеся в неотражении фактов реализации произведенных ООО «Т.» подакцизных товаров, сокрытии ими от бухгалтерского учета и налогообложения, и суммы акциза, подлежащей уплате ООО «Т.» в бюджет, в размере 7 184 664 р.

Однако в результате допроса свидетелей и проведения судебной финансово-экономической экспертизы в процессе судебного разбирательства по уголовному делу было установлено, что индивидуальный предприниматель (ИП) А. приобрел у ООО «Т.» 45 780 бутылок средства защитного «Максимка» емкостью 5 л, которые находились на ответственном хранении у ИП А., а в следующем квартале в связи с ухудшением экономического состояния ИП А. продал их обратно ООО «Т.». Не был установлен факт самостоятельного изготовления ООО «Т.» из указанного средства спиртосодержащей продукции. Реализация продукции ООО «Т.» в проверяемые налоговые периоды производилась из собственного остатка продукции. Все поставки продукции ИП и организациям со стороны ООО «Т.» производились не из продукции, реализованной ИП А., а из имевшейся в организации. В судебных заседаниях была установлена легальность совершенных сделок (передача продукции, перечисление денежных средств).

Согласно письменным разъяснениям Управления Федеральной налоговой службы (ФНС России) по Новгородской области (3 2.10—14 / 5268 от 10.06.2008) торговые операции, продажа, приобретение спиртосодержащей продукции, в том числе и собственного производства, акцизами не облагается вне зависимости от времени приобретения таковой.

Подсудимые И. и С., обвинявшиеся в совершении преступлений, предусмотренных пп. «а», «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, были оправданы за отсутствием события преступления³.

Не имеют обратной силы акты законодательства о налогах и сборах:

- устанавливающие новые налоги и (или) сборы;*
- повышающие налоговые ставки, размеры сборов;*
- устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;*
- устанавливающие новые обязанности;*

³ Приговор Окуловского районного суда Новгородской области от 30 марта 2009 г. по уголовному делу № 1-2/2009.

иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 2 ст. 5 НК РФ).

Имеют обратную силу следующие акты законодательства о налогах и сборах:

устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;

устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей (п. 3 ст. 5 НК РФ).

Могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это, акты законодательства о налогах и сборах:

отменяющие налоги и (или) сборы;

снижающие размеры ставок налогов (сборов);

устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;

иным образом улучшающие их положение (п. 4 ст. 5 НК РФ)⁴.

При поступлении материалов из налоговых органов необходимо проверить законность взимания налогов и (или) сборов, которая определяется основными началами законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ), включая следующие:

законность установления налогов и сборов (ст. 57 Конституции Российской Федерации, п.1 ст. 3, ст. 5, ст. 6, подп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ);

не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;

не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации;

ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ (п. 5 ст. 3 НК РФ);

при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

⁴ Положения, предусмотренные ст. 5 НК РФ, распространяются на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить (п. 6 ст. 3 НК РФ).

В *систему налогов и сборов* в Российской Федерации входят восемь федеральных налогов и сборов⁵, три региональных⁶ и два местных⁷ налога.

⁵ Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. К федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость (НДС); акцизы; налог на доходы физических лиц (НДФЛ); налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (сбор); государственная пошлина (сбор) (ст. 13 НК РФ).

⁶ Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог (ст. 14 НК РФ).

Законами субъектов Российской Федерации региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Этими законами определяются в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ, следующие элементы налогообложения по конкретным региональным налогам: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Законами субъектов Российской Федерации могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются в соответствующем разделе ч. 2 НК РФ, регулирующем соответствующий налог.

⁷ К местным налогам относятся: земельный налог; налог на имущество физических лиц (ст. 15 НК РФ).

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных

Вид налога — федеральный, региональный или местный — определяет: территорию, на которой взимается этот налог, и орган власти, в компетенцию которого входит введение в действие и прекращение действия нормативного акта о налоге и сборе.

Налоговым кодексом Российской Федерации устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.

К **специальным налоговым режимам** (ст. 18 НК РФ) относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (ЕСН) (ст.ст. 346.1—346.10 НК РФ);

упрощенная система налогообложения (УСН) (ст.ст. 346.11—346.25 НК РФ);

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) (ст.ст. 346.26—346.33 НК РФ);

система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (ст.ст. 346.34—346.42 НК РФ);

патентная система налогообложения (ст.ст. 346.43—346.53 НК РФ).

Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных,

органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в соответствии с законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст.ст. 13—15 НК РФ (п. 7 ст. 12 НК РФ).

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога (п. 1 ст. 17 НК РФ).

При установлении сборов определяются их плательщики и шесть основных элементов обложения применительно к конкретным сборам, так называемый юридический состав сбора.

В качестве факультативных условий налогообложения при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком (п. 2 ст. 17 НК РФ).

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (абз. 1 п. 1 ст. 56 НК РФ). Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера (абз. 2 п. 1 ст. 56 НК РФ).

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Согласно ст. 11 НК РФ под организациями понимаются:

российские организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

иностранные организации — иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций⁸ исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и (или) сборов.

К физическим лицам относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (ст. 11 НК РФ).

К индивидуальным предпринимателям относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

Налогоплательщик, плательщик сбора, налоговый агент вправе представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя. Участие представителя не лишает налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента права на личное участие в налоговых правоотношениях (п. 2 ст. 26 НК РФ).

Необходимо иметь в виду, что ответственность за совершаемые представителем в налоговых правоотношениях действия всегда несет представляемое лицо.

Согласно ст. 27 НК РФ законными представителями налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов; законными представителями налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

В силу п. 3 ст. 29 НК РФ уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Уполномоченный представитель налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица осуществляет свои полномочия на осно-

⁸ Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца (ст. 11 НК РФ).

вании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Форма доверенности — произвольная, унифицированные формы разработаны только для доверенностей на получение материальных ценностей. В случае неуказания на доверенности даты ее выдачи она согласно ст. 186 ГК РФ считается ничтожной. На доверенности, выданной организацией, должна стоять подпись руководителя или другого уполномоченного на это лица и печать.

Объект налогообложения (ст.ст. 38—43 НК РФ) — обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, в том числе: реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство (ст. 38 НК РФ).

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с ч. 2 НК РФ и с учетом положений ст. 38 НК РФ.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (ст. 53 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате, равна произведению налоговой базы на налоговую ставку.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ).

Налогоплательщики-организации (налоговые агенты) исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (п. 1 ст. 54 НК РФ).

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (налогоплательщики и налоговые агенты), исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, опре-

деляемом Министерством финансов Российской Федерации (Минфин России).

Остальные налогоплательщики — физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

В случаях, предусмотренных п. 2 ст. 52 НК РФ, налоговые органы исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных.

Под **налоговым периодом** (ст. 55 НК РФ) понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации с 1 декабря по 31 декабря первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Порядок исчисления налога (ст. 52 НК РФ) является обязательным элементом налогообложения. В большинстве случаев налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено НК РФ.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В качестве примера приведем два разных порядка исчисления налогов.

1. Согласно ст. 362 НК РФ по транспортному налогу налоговые органы исчисляют сумму налога, подлежащую уплате нало-

гоплательщиками — физическими лицами, на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации; налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

2. Статьей 226 НК РФ устанавливаются особенности исчисления налога на доходы физических лиц (НДФЛ) налоговыми агентами.

Российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в п. 2 ст. 226 НК РФ, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных ст. 226 НК РФ. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Порядок и сроки уплаты налога и сбора (ст. 58 НК РФ). Уплата налога и (или) сбора производится разовой уплатой всей суммы налога и (или) сбора либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Подлежащая уплате сумма налога и (или) сбора уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом в установленные по данному налогу и (или) сбору сроки. Конкретный порядок уплаты налога и (или) сбора устанавливается в соответствии со ст. 58 НК РФ применительно к каждому налогу и (или) сбору.

В соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу — авансовых платежей. Обязанность по уплате авансовых платежей исполняется в порядке, аналогичном для уплаты налога.

В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени в порядке, предусмотренном ст. 75 НК РФ.

Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Уплата налогов и сборов всеми субъектами производится в рублях. Организации уплачивают налоги и сборы в безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщика (плательщика сборов, налоговые агенты), являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги и сборы через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

Налогоплательщик, плательщик сбора обязан уплатить налог и (или) сбор в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога и (или) сбора не указан в этом налоговом уведомлении.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 44 НК РФ). Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора (п. 2 ст. 44 НК РФ).

Изменение установленного срока уплаты налога и (или) сбора (перенос установленного срока уплаты налога и (или) сбора на более поздний срок) допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ (ст.ст. 57, 61—68) НК РФ. Отсрочка или рассрочка по уплате налога и (или) сбора может быть предоставлена по одному или нескольким налогам. В отношении налога на прибыль организаций, уплачиваемого по консолидированной группе налогоплательщиков, изменение срока уплаты налога не производится (п. 3 ст. 62 НК РФ).

Налоговым агентам не изменяется срок исполнения обязанности по перечислению налога в бюджет.

Срок уплаты налога и (или) сбора может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога и (или) сбора либо

ее части (сумма задолженности) с начислением процентов на сумму задолженности, если иное не предусмотрено гл. 9 НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и (или) сбора осуществляется в следующих формах: отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита. Изменение срока уплаты налога и (или) сбора, а также пени и штрафа осуществляется налоговыми органами, уполномоченными принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов (ст. 63 НК РФ), в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов — Федеральной налоговой службой Российской Федерации (ФНС России).

Решение об изменении срока уплаты налога и (или) сбора не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене при наличии следующих обстоятельств:

возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза;

имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство;

в течение трех лет, предшествующих дню подачи лицом заявления об изменении срока уплаты налога и (или) сбора, уполномоченным органом было вынесено решение о прекращении действия ранее предоставленной отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита в связи с нарушением условий их предоставления (ст. 62 НК РФ).

Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и (или) сбора регулируются ст. 64 НК РФ. Надзирающему прокурору следует проверить законность ее предоставления по наличию оснований ее предоставления и отсутствие обстоятельств, препятствующих ее предоставлению.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога и (или) сбора представляет собой изменение срока уплаты налога и (или) сбора при наличии оснований, предусмотренных гл. 9 НК РФ, на срок, не

превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

При наличии оснований, указанных в подп. 1, 3—6 п. 2 ст. 64 НК РФ, отсрочка или рассрочка по уплате налога и (или) сбора может быть предоставлена: организации — на сумму, не превышающую стоимость ее чистых активов; физическому лицу — на сумму, не превышающую стоимость его имущества, за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не может быть обращено взыскание (п. 2.1 ст. 64 НК РФ).

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога и (или) сбора или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица (п. 10 ст. 64 НК РФ).

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога и (или) сбора, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение срока от одного года до пяти лет (в случаях, предусмотренных в подп. 6 п. 1 ст. 67 НК РФ, — на срок до десяти лет) и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу и (или) сбору с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов (ст. 66 НК РФ).

Изменение срока уплаты налога и (или) сбора может быть по решению уполномоченных органов, указанных в ст. 63 НК РФ, обеспечено залогом имущества в соответствии со ст. 73 НК РФ либо поручительством в соответствии со ст. 74 НК РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога и (или) сбора предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ.

Дискуссионным вопросом относительно прекращения обязанности налогоплательщика (плательщика сбора) по уплате налога (сбора) является требование о его личной уплате суммы налога (сбора) и за счет собственных средств.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора) обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (сбора), если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплатель-

щиков исполняется ответственным участником этой группы, если иное не предусмотрено НК РФ⁹.

В случае если налогоплательщик (плательщик сбора) не имеет возможности самостоятельно уплатить налог (сбор), то на основании ст. 26 НК РФ он может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ. Полномочия представителя должны быть документально подтверждены в соответствии с НК РФ и иными федеральными законами.

Например, в 2009 году физическое лицо уплатило земельный налог за 2008 и 2009 годы за свою мать со своего счета в банке. После этого на имя матери физического лица пришли повторные квитанции с требованием оплатить задолженность. Физическое лицо обратилось в налоговый орган, где ему было разъяснено, что оно не вправе заплатить налог за другое физическое лицо со своего счета¹⁰.

Конституционный Суд Российской Федерации в своем Определении от 22 января 2004 г. № 41-О указал, что представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика — представляемого лица, следовательно, платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т. е. за счет его собственных средств.

Судебная практика по вопросам правомерности применения вычета по налогу на добавленную стоимость (НДС), если оплата произведена заемными (кредитными) средствами (п. 1 ст. 172 НК РФ), свидетельствует о том, что оплата товаров, включая НДС, может производиться за счет заемных средств со ссылкой на п. 1 ст. 807 ГК РФ, так как заемные средства предоставляются заемщику в собственность¹¹.

⁹ Правовое положение консолидированной группы налогоплательщиков урегулировано в ст.ст. 25.1—25.6 НК РФ.

¹⁰ Письмо Минфина России от 12 янв. 2010 г. № 03-05-06-02/02.

¹¹ В то же время есть судебные решения, согласно которым отсутствие возможности погасить заем является признаком получения необоснованной налоговой выгоды (недобросовестности).

Обязанность по уплате налога и (или) сбора считается исполненной налогоплательщиком, плательщиком сбора либо в случаях, установленных НК РФ, участником консолидированной группы налогоплательщиков, если иное не предусмотрено п. 4 ст. 45 НК РФ:

с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика, плательщика сбора в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

со дня вынесения налоговым органом в соответствии с ст.ст. 78, 79 НК РФ решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм

В Постановлении Федерального арбитражного суда (ФАС) Волго-Вятского округа от 23 января 2006 г. № А39-106/2005-81/11 суд отметил, что согласно разъяснению Конституционного Суда Российской Федерации, данному в Определении от 4 ноября 2004 г. № 324-О, право на вычет сумм налога, предъявленных налогоплательщику и уплаченных им при приобретении товаров (работ, услуг), не может быть предоставлено в том случае, если имущество, которое приобретено по возмездной сделке, к моменту передачи поставщику на счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем. Поэтому отсутствие возможности погасить заем на момент применения вычета, по мнению суда, свидетельствует о недобросовестном поведении плательщика.

Аналогичные выводы содержат Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 11 октября 2006 г. по делу № А29-8385/2005а, ФАС Московского округа от 26 июня 2007 г., 2 июля 2007 г. № КА-А40/5535-07 по делу № А40-70395/06-111-393.

Противоположную позицию по данному вопросу занял Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, который отверг доводы инспекции, утверждавшей, что отсутствие средств на погашение займа свидетельствует о недобросовестности плательщика. По мнению суда, инспекция должна представить реальные доказательства того, что заем не будет погашен (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 апр. 2006 г. по делу № А56-8761/2005).

излишне взысканных налогов, сборов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога (сбора);

со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента (ст. 24 НК РФ);

со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога и (или) сбора является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику (плательщику сбора, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) требования об уплате налога и (или) сбора (ст.ст. 69—71 НК РФ).

В случае неуплаты или неполной уплаты налога и (или) сбора в установленный срок производится взыскание налога и (или) сбора в порядке, предусмотренном ст.ст. 46—51 НК РФ. Взыскание налога и (или) сбора с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст.ст. 46 и 47 НК РФ. Взыскание налога и (или) сбора с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ.

Взыскание налога и (или) сбора в судебном порядке производится:

с организации, которой открыт лицевой счет;

в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями);

с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога и (или) сбора основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога и (или) сбора возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов и сборов в связи с со-

вершением сделок между взаимозависимыми лицами (абз. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Неисполнение обязанности по уплате налога и (или) сбора является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога и (или) сбора, предусмотренных НК РФ (п. 6 ст. 45 НК РФ).

По предложению налогового органа или налогоплательщика (плательщика сбора) может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком (плательщиком сбора) налогов (сборов). Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком (плательщиком сбора) и уполномоченным должностным лицом налогового органа (пп. 5 п. 1 ст. 21, подп. 11 п. 1 ст. 32, п. 7 ст. 45 НК РФ).

Изменение суммы налога, подлежащего уплате, допускается при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде путем перерасчета налоговой базы и суммы налога (абз. 2 п. 1 ст. 54 НК РФ).

Исполнение обязанности по уплате налогов и (или) сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества (ст. 73 НК РФ); поручительством (ст. 74 НК РФ); пеней (ст. 75 НК РФ); приостановлением операций по счетам в банке (ст. 76 НК РФ) и наложением ареста на имущество налогоплательщика (плательщика сбора) (ст. 77 НК РФ)¹².

Особое место в налоговых правоотношениях занимают налоговые агенты, т. е. лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ч. 1 ст. 24 НК РФ).

В качестве налоговых агентов выступают:

российские организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах Российской Федерации, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации, — выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на добавленную стоимость (ст. 161 НК РФ);

¹² Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются гл. 11 НК РФ.

организации и физические лица, выступающие в качестве работодателей, — обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджетную систему Российской Федерации налог на доходы физических лиц (ст. 226 НК РФ);

российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, являющиеся партнерами иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств и получающих доходы на территории Российской Федерации, — выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль (п. 4 ст. 286 и ст. 310 НК РФ);

российские организации, выплачивающие дивиденды владельцам акций или долей в уставных капиталах, — выступают в качестве налоговых агентов по уплате налога на прибыль (п. 5 ст. 286 НК РФ).

Обязанности налоговых агентов перечислены в п. 3 ст. 24 НК РФ:

правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налога;

в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Таким образом, при анализе предоставленных материалов налоговой проверки в порядке ст.ст. 144—145 УПК РФ необходимо установить наличие всех элементов юридического состава налога (сбора), а также отсутствие нарушений принципов налогообложения участниками налоговых правоотношений, как налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, так и сотрудниками органов налогового контроля.

2. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ПРОКУРОРОМ МАТЕРИАЛОВ ПРОВЕРКИ СООБЩЕНИЯ О НАЛОГОВОМ ПРЕСТУПЛЕНИИ

Осуществляя анализ материалов проверки сообщения о налоговом преступлении, если по ее результатам было принято решение о возбуждении уголовного дела, надзирающий прокурор должен проверить:

законность и обоснованность возбуждения уголовного дела, т. е. насколько полно проведена проверка сообщения о противоправном событии и установлены признаки преступлений, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, установлены повод и основание для возбуждения уголовного дела;

относимость, допустимость, достоверность каждого имеющегося в уголовном деле доказательства в отдельности и всех в совокупности, а также отсутствие противоречий между ними;

достаточность имеющихся в уголовном деле доказательств для предъявления лицу обвинения в совершении налогового преступления;

обоснованность сформулированных в постановлении о возбуждении уголовного дела выводов о событии преступления, виновности лица и уголовно-правовой квалификации инкриминируемого ему противоправного деяния;

соблюдение процессуальных прав и интересов участников досудебного производства по уголовному делу¹³.

В статье 144 УПК РФ приведен перечень поводов для возбуждения уголовного дела, однако по делам о налоговых преступлениях законодатель предусмотрел особый порядок возбуждения уголовного дела. Согласно п. 1.1 ст. 140 УПК РФ поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

При анализе повода для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении должны быть установлены следующие обстоятельства:

¹³ Указанные критерии были сформулированы Н. А. Даниловой. См.: Данилова Н. А. Анализ и оценка прокурором материалов уголовного дела о невыплате заработной платы : конспект лекции. СПб., 2013. С. 3.

законность проведенных мероприятий налогового контроля;
соблюдение процедуры привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности и направления материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела;

факт обжалования в суде решения налогового органа о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности;

неистечение сроков давности уголовного преследования;

оформление мероприятий налогового контроля надлежащими документами.

Законность проведенных мероприятий налогового контроля. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу (пп. 3, 4 ст. 108 НК РФ).

Факт совершения налогового правонарушения может быть выявлен при проведении как плановых, так и внеплановых мероприятий налогового контроля.

Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок (ст.ст. 87—89 НК РФ), получения объяснений налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и проверки данных учета и отчетности (ст. 93 НК РФ), осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) (ст.ст. 91, 92 НК РФ), истребования документов (информации) (ст.ст. 93, 93.1 НК РФ), выемки документов и предметов (подп. 3 п. 1 ст. 31, ст. 94 НК РФ), инвентаризации (подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

При осуществлении мероприятий налогового контроля налоговые органы взаимодействуют со следственными органами и органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность. Органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют вместе с ними в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (п. 1 ст. 36 НК РФ).

Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и следственные органы в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач (п. 3 ст. 82 НК РФ).

Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов: камеральные¹⁴, выездные¹⁵, повторные¹⁶ и так называемые

¹⁴ Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами по месту нахождения налогового органа без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). Проверке подлежат налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (ст. 81 НК РФ).

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган: выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

По результатам рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика в случае установления факта совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах должностные лица налогового органа обязаны составить акт налоговой проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ. Процедура проведения камеральных проверок налоговыми органами регламентируется Рекомендациями по проведению камеральных налоговых проверок, содержа-

мые встречные (проверки контрагентов по сделкам) (ст.ст. 87—89 НК РФ).

Налоговые органы вправе провести повторную выездную налоговую проверку налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) независимо от времени проведения предыдущей проверки по тому же налогу (сбору) и за тот же период.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой провер-

щимися в Письме ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705.

¹⁵ Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, а в случае если у него отсутствует возможность предоставить помещение для ее проведения — по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (без учета самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств).

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев проведения повторных проверок. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Процедура проведения выездных проверок налоговыми органами регламентируется Рекомендациями по проведению выездных налоговых проверок, содержащимися в Письме ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622.

При применении положений НК РФ о налоговых проверках необходимо также учитывать Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1.

¹⁶ Повторные налоговые проверки будут проводиться вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку; а также налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) — в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

ки явилось результатом сговора между налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) и должностным лицом налогового органа.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию) (ст. 93.1 НК РФ) и провести «встречную» проверку. Проведение «встречных» проверок налоговыми органами направлено на выявление фиктивных сделок с недобросовестными контрагентами, в первую очередь с «фирмами-однодневками».

Как правило, «фирма-однодневка» искусственно включается в цепочку хозяйственных связей с целью фальсификации уплаты налога, совершения хозяйственной операции (поставки товара, выполнения работы, оказания услуги, оплаты товара и др.), что позволяет основному участнику, негласно связанному с «фирмой-однодневкой», получить необоснованную налоговую выгоду. При этом противоправная цель достигается в результате согласованных противоправных действий налогоплательщика и подконтрольной ему «фирмы-однодневки», которая является формально обособленной от налогоплательщика, что часто, как показывает практика, фактически не соответствует действительности¹⁷.

В случае, если налоговым органом установлено, что налогоплательщиком производится преднамеренное перенесение налогового бремени на организацию, уклоняющуюся от налогообложения, наряду с доказательством согласованности таких действий подлежит исследованию и доказыванию то, что контрагентом налогоплательщика является организация, не осуществляющая реальной предпринимательской деятельности и не исполняющая вследствие этого налоговых обязанностей по сделкам, оформленным от ее имени; имеет место несоответствие заключения и исполнения сделок (операций) обычаям делового оборота¹⁸.

К компетенции налоговых органов отнесено право проведения осмотра помещений и территорий налогоплательщика, а также принадлежащего ему имущества (подп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ). Порядок проведения инвентаризации имущества, принадлежащего

¹⁷ О рассмотрении обращения : письмо ФНС России от 11 февр. 2010 г. № 3-7-07/84.

¹⁸ О доказывании необоснованной налоговой выгоды : письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250.

налогоплательщику, при проведении налоговой проверки установлен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Согласно п. 1.4 Методических указаний основными целями инвентаризации являются выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, проверка полноты отражения в учете обязательств.

Мерами, принимаемыми налоговыми органами и направленными на обеспечение возможности исполнения решения налогового органа, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении, могут быть (ст. 101 НК РФ):

1) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) без согласия налогового органа. Запрет на отчуждение (передачу в залог) производится последовательно в отношении:

недвижимого имущества, в том числе не участвующего в производстве продукции (работ, услуг);

транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;

иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;

готовой продукции, сырья и материалов;

2) приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 НК РФ.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер может применяться только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества.

Нарушение должностными лицами налоговых органов существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспе-

чение возможности налогоплательщика представить объяснения (п. 14 ст. 101 НК РФ).

Соблюдение процедуры привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности и направления материалов в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Если признаки налогового преступления (обстоятельства, требующие совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов) будут выявлены в ходе проведения оперативно-розыскных мероприятий или расследования других преступлений, в том числе экономической направленности, то органы внутренних дел, следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (п. 2 ст. 36 НК РФ).

Установив у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) наличие задолженности по уплате налога или сбора, пеней, штрафов и процентов, налоговый орган обязан направить ему соответствующее требование об уплате налога (сбора), содержащее сведения, предусмотренные п. 4 ст. 69 НК РФ, независимо от привлечения его к налоговой ответственности по факту указанного правонарушения.

Требование об уплате налога (сбора) должно быть направлено налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков):

не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки (если сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящейся к этой недоимке, составляет менее 500 рублей, требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня ее выявления);

в течение 20 дней с даты вступления в силу соответствующего решения по результатам налоговой проверки (ст. 70 НК РФ).

Если размер недоимки, выявленной в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в направляемом требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (абз. 3 п. 4 ст. 69 НК РФ).

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты его получения, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом требовании (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение десяти дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ).

Согласно Письму Минфина России от 17 июля 2013 г. № 03-02-08/27864 пропуск налоговыми органами десятидневного срока направления в следственные органы материалов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, исчисляемого с установленной в требовании об уплате налога даты, не влечет никаких юридических последствий. Установленный законом срок в рассматриваемом случае не является пресекательным.

В статье 11 НК РФ недоимка определяется как сумма, включающая только налог или сбор, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Таким образом, согласно п. 3 ст. 32 НК РФ факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, предполагается исходя из размера *недоимки*. Пени и штрафы указываются в налоговом требовании и в материалах, направляемых в следственные органы, отдельно.

Законодатель при указании повода для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении употребил формулировку «только те материалы, которые направлены налоговыми органами». Статья 140 УПК РФ, содержащая сведения об указанном поводе для возбуждения уголовного дела, не регламентирует дальнейшие действия налоговых органов, связанные с оформлением выявленного налогового преступления, будет ли выявление данного факта сопровождаться 1) направлением материалов, со-

бренных налоговыми органами, в следственные органы с заявлением о совершенном преступлении, подлежащим регистрации в книге учета сообщений о преступлениях, или же 2) направлением материалов, собранных налоговыми органами, с сопроводительным письмом, последующей оценкой собранных материалов следователем и составлением им рапорта о наличии признаков преступления в порядке ст. 143 УПК РФ.

На практике налоговые и следственные органы действуют в соответствии со вторым вариантом, исходя из того, что не утратили юридической силы инструкции, регламентирующие деятельность налоговых органов, а также из отдельных положений НК РФ, главным образом из положения, приведенного в п. 3 ст. 32 НК РФ, согласно которому, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора), направленного налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) не уплатил (не перечислил) в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

По результатам оценки поступивших в следственные органы материалов о нарушениях налогового законодательства составляется рапорт об обнаружении признаков преступления в порядке ст. 143 УПК РФ при наличии данных, указывающих на совершение преступления, предусмотренного ст.ст. 198—199² УК РФ.

Обжалование в суде решения налогового органа о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц регламентируется гл. 19 и 20 НК РФ. Федеральными законами от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ и от 23 июля 2013 г. № 248-ФЗ в Налоговый кодекс Российской Федерации были внесены существенные изменения, касающиеся порядка и сроков подачи и рассмотрения жалоб на акты, действия и бездействие налоговых органов.

Согласно п. 2 ст. 138 НК РФ акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, действий или бездействия его должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном НК РФ. Таким образом, законодатель расширил перечень случаев, по которым предусмотрен обязательный досудебный порядок обжалования актов и действий налоговых органов.

Во исполнение внесенных изменений в НК РФ были приняты акты, регламентирующие порядок работы налоговых органов по вопросам обжалования их актов, действий или бездействия, в частности Письмо ФНС России о сроке подачи возражений от 31 июля 2013 г. № СА-4-7/13912.

На практике нередко возникает неоднозначная ситуация, связанная с необходимостью направления налоговыми органами материалов о налоговом правонарушении в следственные органы, принятия следователем решения о возбуждении уголовного дела или отказе в его возбуждении, в то время как налогоплательщиком обжаловано решение налогового органа и арбитражным судом или судом общей юрисдикции вынесено решение об отмене решения налогового органа или о взыскании суммы налога, отличающейся от указанной в решении налогового органа, при этом налогоплательщиком не было заявлено требование о приостановлении исполнения решения налогового органа (или в этом ему судом было отказано). Причиной образования недоимки по налогам послужило различное толкование норм налогового законодательства и положений бухгалтерского учета налогоплательщиком и налоговым органом, однако сами действия налогового органа, послужившие основанием для начисления налогов, налогоплательщиком не оспариваются. Поскольку ст. 90 УПК РФ устанавливает преюдициальный характер судебных постановлений, вступивших в законную силу, следственные органы должны руководствоваться решением арбитражного суда или суда общей юрисдикции, в котором определен правильный вариант толкования и применения спорных норм и решен вопрос о размере недоимки, т. е. о наличии или отсутствии события преступления (крупного или особо крупного размера). В этом случае постанов-

ление следователя о возбуждении уголовного дела, не соответствующее обстоятельствам, установленным решением арбитражного суда или суда общей юрисдикции, вступившим в законную силу, будет подлежать отмене как незаконное и необоснованное.

Законодатель не предусмотрел возможность приостановления проведения проверки в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ о налоговом преступлении в связи с обжалованием решения налогового органа в судебном порядке. Установленные законом сроки проверки сообщения о преступлении — трое суток, а также продленный срок проверки до 10 или 30 дней зачастую не совпадают с предоставленным налогоплательщику сроком на обжалование решения налогового органа и сроком рассмотрения жалобы в суде. Однако следователь не наделен правом определять в такой ситуации, есть ли в материалах налоговых органов сведения о признаках состава преступления, требующие незамедлительной реакции следственных органов, или до рассмотрения материалов в уголовно-процессуальном порядке арбитражный суд или суд общей юрисдикции должен определить размер доначисленных налогов. Это как раз и возможно в том случае, когда следователь принимает решение о наличии или отсутствии основания для составления рапорта об обнаружении признаков преступления.

Сроки давности привлечения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности за налоговое преступление. Налоговые органы не решают вопрос об истечении сроков давности уголовного преследования, в связи с чем прокурору необходимо проверить, установлено ли это обстоятельство следователем.

Согласно п. 1 ст. 113 НК РФ при выявлении налогового правонарушения налоговые органы вправе привлечь к ответственности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к ответственности за неуплату налогов и (или) сборов за трехлетний период, предшествовавший выявлению нарушения. Однако данное ограничение не распространяется на случаи противодействия налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) налоговым органам при проведении проверки соблюдения налогового законодательства. В качестве такого противодействия можно рассматривать фальсификацию документов, а также их сокрытие. В подобном случае течение срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового преступления приостанавливается.

Оформление мероприятий налогового контроля подлежа-

щими документами. Виды документов, которые должны оформлять налоговые органы, можно установить на основании Перечня документов, образующихся в деятельности Федеральной налоговой службы, ее территориальных органов и подведомственных организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного Приказом Минфина России и ФНС России от 15 февраля 2012 г. № ММВ-7-10/88@ (Перечень).

Раздел первый Перечня включает документацию, отражающую нормативное обеспечение деятельности, организационные и распорядительные функции управления, функции правового обеспечения деятельности налоговых органов и их взаимодействия с правоохранительными и контролирующими органами, функции организации внутриведомственного контроля за деятельностью налоговых органов, а также функции документационного обеспечения управления и архивного хранения документов.

Налоговый кодекс не содержит перечня документов, которые должны быть представлены в следственные органы, так как их виды зависят от характера правонарушения и обстоятельств его совершения. В случае недостаточности материалов следственные органы не только вправе, но и обязаны обратиться в налоговые органы с требованием о представлении необходимых документов согласно п. 2 ст. 36 НК РФ.

В связи с тем что налоговый орган вправе направить материалы в следственные органы только на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), не исполнившего требование налогового органа, можно определить перечень таких документов следующим образом:

1) вступившее в силу решение налогового органа о привлечении нарушителя к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 3 ст. 32 НК РФ);

2) документы, подтверждающие факт совершения налогового правонарушения, установленный решением налогового органа, вступившим в силу, являющийся основанием привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (п. 3 ст. 108 НК РФ);

3) документы, подтверждающие соблюдение порядка привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности (пп. 7, 8 ст. 101 НК РФ): копия требования об уплате налогов и (или) сборов, а также документы, подтверждающие своевременное вручение налогоплательщику (плательщику сбора) данного требования

(конверт со штемпелем почтового отделения, опись заказных писем, заверенная на почтовом отделении, др.);

4) документы, содержащие полную информацию по неуплаченным обязательным платежам (п. 4 ст. 69 НК РФ): справка, подготовленная налоговым органом, о сумме недоимки отдельно по каждому виду налога и (или) сбора и по всем вместе, а также о доле неуплаченных налогов и (или) сборов в общей сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за конкретные налоговые периоды;

5) документы, подтверждающие факт соблюдения налоговыми органами процедуры предъявления требования об уплате налога и неисполнения этого требования налогоплательщиком (п. 3 ст. 32, ст.ст. 69, 70 НК РФ).

В материалах налоговых органов, направляемых в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица или организации (ст.ст. 198, 199 УК РФ), кроме того должны содержаться следующие документы:

1) копии налоговых деклараций¹⁹, бухгалтерской отчетности и иных документов²⁰, подтверждающих исчисленные налоги и (или) сборы;

2) копия акта налоговой проверки;

3) копии письменных возражений по акту налоговой проверки или копии объяснений физического лица (руководителя юридиче-

¹⁹ Налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, в установленной форме, в порядке и в сроки, установленные этим законодательством (пп. 2, 6 и 7 ст. 80 НК РФ).

²⁰ Под иными документами, указанными в ст.ст. 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов.

К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст.ст. 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

ского лица) и лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности, ее представление в налоговые органы;

4) копии документов, свидетельствующих о включении физическим (юридическим) лицом в налоговую декларацию заведомо ложных сведений (например, первичные учетные документы организации);

5) копия жалобы и судебных постановлений по ней при обжаловании в арбитражный суд (суд общей юрисдикции) вступившего в законную силу решения налогового органа;

6) справки из кредитных организаций об имеющихся банковских счетах налогоплательщика (плательщика сбора) с момента возникновения задолженности и выписки с расчетных счетов, справки о движении денежных средств по счетам налогоплательщика (плательщика сбора);

7) акты сверки взаиморасчетов с налогоплательщиком (плательщиком сбора);

8) копии приказов о назначении на должность лиц, выполняющих управленческие функции в организации и ответственных за ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности, ее представление в налоговые органы;

9) документы из налогового органа о применении мер принудительного взыскания (приостановление операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора) в кредитных организациях, др.).

Если налоговый орган, вынесший решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, направил в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ материалы в следственные органы, то не позднее дня, следующего за днем направления материалов, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа.

При этом течение сроков взыскания, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, приостанавливается на период приостановления исполнения решения о взыскании соответствующего налога (сбора), пеней, штрафа (п. 15.1 ст. 101 НК РФ).

В направляемых в следственные органы материалах налоговых органов по факту неисполнения обязанностей налогового агента (ст. 199¹ УК РФ) должны содержаться аналогичные выше-

перечисленным документы, свидетельствующие о неправомерном неисчислении, неудержании и неперечислении либо неправильном исчислении, удержании и неполном перечислении налогов (сборов) налоговым агентом.

В материалах налоговых органов, направляемых в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по факту сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199² УК РФ), должны содержаться те же документы, как и в материалах проверки по факту уклонения от уплаты налогов (сборов) с физического лица или организации, а также:

1) копии документов, подтверждающих факты сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов;

2) справка налогового органа о выявленных фактах сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, размере денежных средств и стоимости имущества, а также об отчетных периодах, в которых было произведено сокрытие денежных средств или имущества;

3) копии документов, свидетельствующих о фиктивной передаче полномочий по владению, пользованию, распоряжению объектами собственности, сокрытии имущества у третьих лиц, переоформлении имущества на третьих лиц, неотражении данных об имуществе в бухгалтерских документах организации, сокрытии сведений об имуществе или неправильном указании его местонахождения, других способах совершения указанного преступления.

Все копии документов, поступившие из налогового органа, должны быть в обязательном порядке заверены подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа и гербовой печатью, выполнены на бланке налогового органа с указанием исходящего номера, даты и других обязательных реквизитов, предусмотренных для официальных документов.

Документы, поступившие из налогового органа, должны соответствовать описи, быть надлежащим образом оформлены и достаточными для проведения доследственной проверки. Все документы должны быть оценены с точки зрения арифметической, нормативной и формально-логической проверки. Имеющиеся в них цифровые данные не должны противоречить друг другу, документы должны быть составлены с соблюдением действующих норм зако-

нодательства, с соблюдением установленной формы, содержание документов должно соответствовать установленным правилам.

Анализ поступивших материалов не должен проводиться формально. Недопустимо как автоматически возбуждать дела по каждому такому материалу, так и отказывать в возбуждении уголовного дела только на том основании, что налогоплательщик не согласен с выводами налогового органа, — это являлось бы прямым нарушением требований ст. 144 УПК РФ.

Материалы, предоставленные налоговыми органами, далеко не во всех случаях могут указывать на все признаки преступления и тем более раскрывать все его обстоятельства (ст.ст. 24 и 73 УПК РФ). Например, налоговые органы обладают правом определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (п. 7 ст. 31 НК РФ). Однако такие расчеты в силу положений ст. 5 УК РФ не могут быть положены следователем в основу выводов о наличии достаточных данных для возбуждения уголовного дела, не говоря уже о предъявлении обвинения.

При рассмотрении вопроса о законности возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении прокурору необходимо выяснить, имеется ли **основание для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении**. В соответствии с ч. 2 ст. 140 УПК РФ основанием для возбуждения уголовного дела является наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

В материалах предварительной проверки должны содержаться следующие сведения:

- 1) повод и основание для возбуждения уголовного дела;
- 2) пункт, часть, статья УК РФ, на основании которых возбуждается уголовное дело;
- 3) наименование налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), его местонахождение (юридический и фактический адрес); идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Если налогоплательщиком является организация, то устанавливается также время ее постановки на налоговый учет, время регистрации, организационно-правовая форма, виды деятельности согласно учредительным документам и осуществляемые фактически, принятая система налогообложения, сведения об учре-

дителей, руководителе организации, главном бухгалтере (иных лицах, ответственных за ведение бухгалтерского учета).

Наименование налогового агента, место жительства налогового агента — физического лица (индивидуального предпринимателя) или юридический адрес и фактический адрес местонахождения налогового агента — организации; дата и место государственной регистрации налогового агента и его постановки на налоговый учет, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

4) способ совершения налогового преступления;

5) размер и вид неуплаченных налогов и (или) сборов;

6) в какие документы финансовой отчетности, бухгалтерские документы, включая первичные учетные документы, договоры, иные документы организации-налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), а также организаций-контрагентов была внесена заведомо ложная информация, кем именно (сотрудником организации или иным лицом), в рамках предоставленных полномочий по ведению документов бухгалтерского учета или нет;

7) предпринимались ли налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) меры по возмещению ущерба, причиненного налоговым преступлением;

8) виновное лицо в совершении налогового преступления (в отношении уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц должно быть определено обязательно);

9) обстоятельства, исключающие преступность деяния.

Способ совершения налогового преступления. В соответствии с описанием в диспозициях *ст.ст. 198 и 199 УК РФ*, способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации являются:

непредставление налоговой декларации, представление которой в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;

непредставление иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным;

включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений;

включение в документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую

декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, об объектах налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при исчислении единого налога на вмененный доход и т. п.

На основании материалов судебно-следственной практики выделяют следующие наиболее распространенные способы уклонения от уплаты налогов с организации.

1. Генеральный директор организации, имеющей задолженность по уплате налогов и (или) сборов, просит контрагентов — поставщиков или приобретателей товаров (услуг) рассчитываться с ним по другим банковским счетам, нежели имеются у организации, поскольку на расчетные счета фирмы наложен арест как мера налогового контроля или обеспечительная мера следователем.

2. В налогооблагаемую базу не включаются суммы проведенных операций при использовании взаимозачета как способа оплаты реализованной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

3. Отражение в документах бухгалтерского учета недостоверных данных, уменьшающих налоговую базу.

4. Представление налоговой отчетности в налоговые органы с недостоверными данными, уменьшающими налоговую базу, например, по налогу на прибыль организаций о сумме расходов.

5. Полное или частичное неотражение в бухгалтерском учете данных, увеличивающих налоговую базу, например, по налогу на прибыль организаций о размере полученной прибыли.

6. Соккрытие данных о прибыли организации вследствие фальсификации или уничтожения первичных документов после исполнения договорных обязательств.

7. Полное или частичное неотражение в документах внутреннего учета объектов налогообложения.

8. Искажение документов бухгалтерского учета и налоговой отчетности, являющихся основанием для исчисления налогов и (или) сборов, подлежащих уплате.

9. Уклонение от ведения бухгалтерского учета в надлежащем виде, фиксирование совершенных операций в «черной» бухгалтерии, непредставление документов налоговой отчетности в налоговые органы.

10. Указание в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности заниженной цены продукции, нежели цена ее реализации.

11. Включение в себестоимость товаров (работ, услуг) расходов на их реализацию, выполнение работ или оказание услуг.

12. Завышение цены приобретенного товара, оказанных организацией услуг, выполненных по ее заказу работ.

13. Занижение количества приобретенного товара и создание неучтенного товара в организации²¹.

В практике налогообложения широкое распространение получили откровенно фиктивные схемы уклонения от уплаты налогов, направленные исключительно на избежание налоговой обязанности или уменьшение ее размера, основанные на мнимых и притворных сделках, фиктивных реорганизациях и использовании организаций с ненадлежащей юридической личностью²².

Противоправная цель, финансовая сущность которой состоит в получении незаконной налоговой выгоды, достигается различными способами в результате скрытых согласованных противо-

²¹ Более подробно см.: Данилова Н. А., Евдокимов С. Г., Сологуб Н. М. Хищения в сфере экономической деятельности: механизм преступления, его выявление, организация расследования : научно-методическое пособие. М., 2002. 256 с.

²² Бастрыкин А. Не уклоняйтесь // Российская газета. 2012. 10 дек.

правных действий налогоплательщика и подконтрольных ему «фирм-однодневок»²³, включая следующие²⁴:

1. Создание фиктивных расходов и получение вычетов по косвенным налогам (НДС) без соответствующего движения товаров (работ, услуг).

Организация, желающая получить необоснованную налоговую выгоду, заключает хозяйственный договор с прямо или косвенно подконтрольной «фирмой-однодневкой», которая не исполняет условия договора и свои налоговые обязательства, представляя только необходимые первичные документы, подтверждающие совершение операций.

Завышение налоговых вычетов происходит по причине неправомерного принятия к зачету налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, полученным от «фирмы-однодневки» (п. 1 ст. 172 НК РФ). При этом, как правило, первичные документы подписаны неустановленными лицами, содержат недостоверные сведения; реальность сделок не подтверждена.

Таким образом, соблюдаются формальные требования к документальному подтверждению произведенных расходов и принятию к вычету сумм косвенных налогов (п. 2 ст. 169, пп. 1, 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

2. Реализация товара «фирмой-однодневкой» по завышенной цене с целью увеличения добавленной стоимости товара, как следствие, уменьшение налоговой нагрузки на производителя (импортера) или последнего продавца товара.

Данный способ преступления применяется при реализации товаров, имеющих низкую себестоимость. Занижение налоговой базы по НДС происходит в связи с тем, что производитель (импортер) реализует продукцию по цене, близкой к себестоимости, «фирме-однодневке», не исполняющей свои налоговые обязательства. Далее «фирма-однодневка» реализует тот же товар с существенной наценкой лицу, осуществляющему сбыт конечным потребителям (п. 1 ст. 154, ст. 160 НК РФ).

²³ О рассмотрении обращения : письмо ФНС России от 11 февр. 2010 г. № 3-7-07/84.

²⁴ Валласк Т. Г. К вопросу о криминалистических признаках уклонения от уплаты налогов с использованием «фирм-однодневок» и способах его осуществления // Криминалистика и судебная экспертиза: наука, обучение, практика. 8-я (внеочередная) международная научно-практическая конференция : материалы. СПб., 2012. С. 481—487.

Суть преступной схемы состоит в том, что основная налоговая нагрузка приходится на «фирму-однодневку», в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную налоговую нагрузку. При этом получателем необоснованной налоговой выгоды может выступать, в зависимости от фактически сложившихся экономических условий, как производитель, так и последний продавец²⁵.

3. Получение необоснованной налоговой выгоды при реализации недвижимого имущества.

В схеме участвует группа лиц, осуществляющих деятельность на рынке недвижимости, в состав которой входит агентство недвижимости, а также взаимозависимые организации, ряд которых являются «фирмами-однодневками».

Агентство недвижимости, одно из основных подразделений группы, может выступать как инвестор, продавец, а также эмитент ценных бумаг, используемых для расчетов при приобретении недвижимости.

Взаимозависимые для целей налогообложения организации, формально являющиеся инвесторами строительства или эмитентами векселей, — как правило, «фирмы-однодневки», не исполняющие свои налоговые обязательства.

То обстоятельство, что налоговые обязательства исполняются не в полном объеме организациями, являющимися взаимозависимыми по отношению к агентству недвижимости и одновременно «фирмами-однодневками», позволяет группе в целом незаконно минимизировать подлежащие уплате налоги.

4. Получение необоснованной налоговой выгоды с привлечением недобросовестных страховых организаций при реализации недвижимого имущества (а также аренде, лизинге).

В данном случае стоимость объекта недвижимого имущества (квартиры) делится на две части, первая — стоимость инвестиционного взноса, вторая — сумма страховой премии. Лицо, желающее приобрести определенный объект недвижимости, принуждается его продавцом застраховать инвестиционные риски в страховой организации.

Инвестиционная составляющая в договорах на приобретение недвижимого имущества, как правило, близка к его себестоимости, а экономически необоснованная страховая премия не вклю-

²⁵ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ с изм. и доп.

чается в базу по налогу на прибыль агентства недвижимости, т. е. агентство недвижимости занижает стоимость объекта недвижимости (квартиры) для целей налогообложения на сумму страховой премии (ст.ст. 274, 293 НК РФ).

Существенными особенностями отличаются способы получения необоснованной налоговой выгоды индивидуальными предпринимателями и организациями, *применяющими специальные режимы налогообложения*²⁶.

Специальные налоговые режимы связаны с уменьшением налогового бремени налогоплательщика — они освобождают его от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст.ст. 13—15 НК РФ, и вводят режим налогообложения с пониженными ставками и специальными льготами.

Для получения необоснованной налоговой выгоды недобросовестные налогоплательщики используют в преступных схемах «фирмы-однодневки», что позволяет применять специальные налоговые режимы лицам, не отвечающим установленным НК РФ требованиям, не ведущим раздельный учет имущества и операций, осуществляемых в общем и специальных налоговых режимах, и др.

5. Получение необоснованной налоговой выгоды путем фактического осуществления оптовой торговли под видом розничной с целью формального соблюдения условия, дающего право применять специальный режим налогообложения.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) может применяться в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

Налогоплательщики «фирмы-однодневки» применяют ЕНВД, предусмотренный по виду деятельности «розничная торговля, осуществляемая через магазины, павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м», при этом нередко осуществляют наряду с розничной оптовую торговлю, которая не предусмотрена в соответствующем списке.

Доказательства необоснованного применения специального режима налогообложения были получены налоговыми органами в результате осуществления правового анализа договоров и иной

²⁶ Обзор судебной практики 2010—2011 гг. по вопросам использования налогоплательщиками схем ухода от уплаты налогов при применении специальных режимов налогообложения // Федеральная налоговая служба : офиц. сайт. URL: http://nalog.ru/html/docs/sudebn/obzor_10_11.doc (дата обращения: 20.05.2013).

документации налогоплательщика и его контрагентов, как правило, «фирм-однодневок», на предмет квалификации их деятельности в качестве оптовой торговли, а также допросов свидетелей (сотрудников налогоплательщика, сотрудников организаций-контрагентов).

6. Получение необоснованной налоговой выгоды путем сдачи по минимальным ценам принадлежащих организации-налогоплательщику нежилых помещений в аренду «фирмам-однодневкам», применяющим упрощенную систему налогообложения (УСН), которые затем сдают эти помещения в субаренду по более высоким ценам.

Реальный доход по договорам субаренды получает организация-налогоплательщик, а организации-арендаторы («фирмы-однодневки») являются дополнительным звеном, не имеют отношения к фактической деятельности по сдаче помещений в аренду и необходимы организации-налогоплательщику для юридического оформления схемы по минимизации налогов.

Вся документация «фирм-однодневок» (арендаторов) находится у организации-налогоплательщика. Бухгалтерские, юридические, планово-экономические услуги, ведение делопроизводства, в том числе ведение учета доходов и расходов, составление и представление отчетности, учет движения денежных средств у «фирм-однодневок» за минимальное вознаграждение осуществляет организация-налогоплательщик на основании договоров на оказание возмездных услуг.

Денежные средства, поступающие на счета «фирм-однодневок» (арендаторов), расходуются исключительно на платежи по аренде, налоговые платежи, уплату комиссии банку, платежи за обслуживание электронной отчетности и за обслуживание контрольно-кассовой техники.

Остаток денежных средств снимает работник организации-налогоплательщика по кассовым чекам, выписанным на его имя.

Из допросов субарендаторов получены сведения, согласно которым все вопросы, касающиеся субаренды, решаются не с фирмами-арендаторами, а с организацией-налогоплательщиком.

7. Получение необоснованной налоговой выгоды организацией-налогоплательщиком, применяющей упрощенную систему налогообложения, путем сдачи в аренду «фирмам-однодневкам» (посредникам) с последующей передачей ими в субаренду собственного имущества (земельных участков). Суммы арендной платы, взимаемые посредниками с субарендаторов, в разы пре-

вышают суммы арендной платы, уплачиваемые ими арендодателю — организации-налогоплательщику.

Арендодатель и субарендодатели (посредники) применяют упрощенную систему налогообложения (УСН). При достижении размера выручки, превышающего установленные НК РФ ограничения, субарендодатель (посредник) прекращает свою деятельность, его сотрудники перемещаются в штат другой организации, которая начинает осуществлять деятельность на том же земельном участке.

Учредители организации-налогоплательщика являются учредителями и руководителями большого количества других организаций (посредников), установлены их родственные связи с учредителями и руководителями субарендаторов. Одни и те же лица состоят в штате разных организаций в течение проверяемого периода. Все организации-посредники зарегистрированы по юридическим адресам, соответствующим адресам нахождения имущества организации-налогоплательщика.

Арбитражным судом установлено, что хозяйственные операции организации-налогоплательщика с субарендодателями (посредниками) произведены без намерения заниматься реальной экономической деятельностью, и их основной целью являлось достижение возможности применения упрощенной системы налогообложения. В результате неуплаты налогов по общей системе налогообложения был причинен значительный ущерб государственным и общественным интересам.

8. Использование схемы «дробление бизнеса» с целью минимизации налогов путем сохранения индивидуальным предпринимателем права применения упрощенной системы налогообложения.

Незадолго до момента превышения предельного размера дохода, что исключает право применения упрощенной системы налогообложения, индивидуальный предприниматель создает общество с ограниченной ответственностью с одноименным наименованием, в котором является единственным учредителем и руководителем. И индивидуальный предприниматель, и общество регистрируются по одному адресу.

Выручка по сделкам поступает и на счет предпринимателя, и на счет созданного им общества.

Налоговыми органами установлено, что работы, выполняемые обществом, производятся с использованием арендованных у индивидуального предпринимателя основных средств.

Также установлено, что часть работников индивидуального предпринимателя работают в обществе по совместительству либо откомандированы в общество по приказу.

По факту совершения предпринимателем согласованных со взаимозависимым лицом действий по корректировке выручки, направленных на сохранение права применения упрощенной системы налогообложения, налоговым органом был произведен расчет налогов по общему режиму налогообложения.

9. «Дробление бизнеса» организацией-налогоплательщиком с использованием «организованной торговой сети»²⁷ с целью занижения размера занимаемой торговой площади в пределах установленного норматива, дающего право применения специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход.

Организация-налогоплательщик образует на занимаемой торговой площади «организованную торговую сеть», в деятельности которой принимают участие несколько десятков взаимозависимых лиц, часть из которых зарегистрированы. Использование такой схемы, когда налогоплательщик формально арендует небольшую площадь (в пределах установленных законом 150 кв. м), позволяет ему применять единый налог на вмененный доход. Фактически же налогоплательщиком используется для торговли площадь, формально числящаяся в аренде у взаимозависимого лица.

Каждая из организаций — взаимозависимых лиц осуществляет реализацию конкретной группы товаров, при этом оформляет договор аренды торговой площади менее 150 кв. м, что позволяет использовать специальный режим налогообложения.

Торговые площади не обособлены друг от друга, имеется возможность свободного перемещения покупателей по общему торговому залу с отбором товаров в одну корзину, расчетом за товар в одной кассе, с получением на руки одного чека. Кассиры работают по совместительству в разных организациях, на одной полке магазина находятся товары разных юридических лиц «торговой сети».

10. Формальный перевод работников организации-налогоплательщика, применяющей упрощенную систему налогообложения, в «фирмы-однодневки», также применяющие упрощенную систему налогообложения, или использование организацией-налогоплательщиком для выполнения работ, оказания услуг вза-

²⁷ «Организованная торговая сеть» — понятие, неофициально используемое в деловом обороте, применяется для обозначения группы взаимозависимых организаций, осуществляющих формально автономную, а фактически организационно единую предпринимательскую деятельность.

имозависимых лиц, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Суть схемы состоит в том, что все общества создаются в одно время одним учредителем.

Организация-налогоплательщик и «фирмы-однодневки» имеют единую бухгалтерию и кадровую службу. Трудовые книжки работников хранятся у организации-налогоплательщика, как и личные карточки работников, которые не переоформляются при смене работодателя.

Переход работников носит формальный характер, так как все работники после смены работодателя работают в тех же должностях, выполняют те же трудовые функции, на том же оборудовании, не изменяются распорядок дня, технология производства.

При этом численность работников распределяется между участниками схемы таким образом, что их число в каждом из обществ не превышает 100 человек, что позволяет необоснованно применять упрощенную систему налогообложения вместо расчета налогов по общему режиму налогообложения.

Ответственность за преступление, предусмотренное *ст. 199¹ УК РФ*, наступает при совершении налоговым агентом хотя бы одного из указанных в диспозиции данной статьи УК РФ деяний: неисполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

П., являясь директором ООО «П.», нарушил свои обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет государства. Действуя в личных интересах, преследуя цель использовать денежные средства в интересах руководимой им организации для решения ее финансовых проблем, зная, что при начислении заработной платы сотрудникам организации с них должен быть удержан налог на доходы физических лиц и перечислен в бюджет Российской Федерации, ежемесячно давал указания главному бухгалтеру организации не перечислять налог на доходы физических лиц в бюджет, что привело к образованию задолженности ООО «П.» по указанному налогу в размере 3 567 402 р., что являлось особо крупным размером ущерба. П. имел реальную возможность возместить задолженность перед бюджетом, так как в распоряжении ООО «П.» находились собственные средства в размере 60 018 964 р. 37 к. Однако указанные денежные средства расходовались на другие нужды — общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы с поставщиками и подрядчиками и др.²⁸

Налоговый агент занимает пассивную позицию, не выполняя возложенные на него обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в бюджетную си-

²⁸ Приговор Пензенского районного суда Пензенской области от 5 июня 2009 г. по делу № 1-57/09. П. был осужден по ч. 1 ст. 199¹ УК РФ.

стему Российской Федерации, но в то же время может выполнять активные действия, фальсифицируя отчетность, данные бухгалтерского учета.

С., выполняя управленческие функции в ООО «М.», являясь в силу своих служебных полномочий лицом, выполняющим обязанности налогового агента, умышленно не исполнил обязанность налогового агента ООО «М.», преследуя личный интерес, выразившийся в стремлении извлечь выгоду имущественного и неимущественного характера, обусловленный желанием приукрасить действительное положение организации, а также улучшить ее финансовое состояние и обеспечить дальнейшее существование. При этом он решал материальные проблемы организации за счет денежных средств, сохраненных от перечисления удержанного с работников налога на доходы физических лиц, направляя их на выплаты стимулирующего характера работникам для поддержания своего авторитета и престижа²⁹.

Если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство, по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, данные действия рассматриваются также как хищение чужого имущества³⁰.

Преступление, предусмотренное *ст. 199² УК РФ*, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере³¹.

В результате анализа материалов судебно-следственной практики можно выделить следующие наиболее распространенные способы совершения преступления, предусмотренного *ст. 199² УК РФ*:

1. Осуществление расчетов с контрагентами с использованием счетов других организаций при наличии задолженности по нало-

²⁹ Приговор Кузнецкого городского суда Пензенской области от 4 июня 2009 г. по делу № 1-117/09. С. был осужден по ч. 1 ст. 199¹ УК РФ.

³⁰ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 28 дек. 2006 г. № 64. П. 17, абз. 4.

³¹ Там же. П. 20, абз. 3.

гам и (или) сборам и выставленных инкассовых поручений на списание денежных средств со счетов организации (индивидуального предпринимателя) — должника.

Так, К., являясь единственным учредителем и директором ООО «Р.», а также одновременно лицом, ответственным за ведение бухгалтерского учета, не погасил задолженность по налогам и сборам в сумме около 400 000 р., несмотря на направленные налоговыми органами требования и инкассовые поручения, выставленные по расчетным счетам организации, принимал решения о направлении писем в адрес ООО «ХХХ», являвшегося генеральным подрядчиком при строительстве жилищных домов, с просьбой о перечислении денежных средств на расчетные счета организаций-кредиторов, при этом лично подписывал эти письма и давал указания техническому директору Г. подписать их. На расчетные счета ООО «ХХХ» были перечислены организациями — кредиторами ООО «Р.» в качестве взаиморасчетов за период с 15 августа 2006 г. по 27 декабря 2006 г. по платежным поручениям денежные средства в размере 744 152 р. 84 к., минуя расчетный счет и кассу ООО «Р.»³².

2. Осуществление взаимозачета долговых требований с контрагентами без перечисления денежных средств при наличии задолженности по налогам и (или) сборам и выставленных инкассовых поручений на списание денежных средств со счетов организации (индивидуального предпринимателя) — должника.

Генеральный директор ОАО «А.» Д., достоверно зная о наличии у возглавляемого им предприятия задолженности по налогам (сборам) и другим обязательным платежам в бюджеты различных уровней, а также о том, что Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы России № 9 по Владимирской области на расчетный счет ОАО «А.» выставлены инкассовые поручения (банковский счет ОАО «А.» заблокирован картотекой «Документы, не оплаченные в срок») и в случае поступления на расчетный счет ОАО «А.» денежных средств они незамедлительно были бы списаны в соответствии со ст. 855 ГК РФ в счет погашения имевшейся у общества задолженности по налогам (сборам), действуя умышленно, при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности ОАО «А.» с целью сокрытия денежных средств предприятия, за счет которых должно производиться погашение имевшейся у ОАО «А.» недоимки по налогам (сборам), минуя заблокированные налоговым органом расчетные счета в банках, в период с 5 октября 2009 г. по 1 мая 2010 г. умышленно направлял в адрес своих контрагентов (дебиторов) ООО «Х.» и других трех юридических лиц письма с просьбами перечислить за ОАО «А.» в счет дальнейших взаимозачетов по заключенным между ними договорам аренды денежные средства на счета третьих лиц³³.

³² Приговор Дзержинского районного суда г. Волгограда от 23 янв. 2008 г. по делу № 1-60/08.

³³ Приговор Александровского городского суда Владимирской области от 16 апр. 2013 г. по делу № 1-123/2013.

3. Заключение с третьими лицами сделок об отчуждении имущества, принадлежащего организации (индивидуальному предпринимателю).

В г. Белая Калитва Ростовской области на предприятии ОАО «К.» на автомобили КАМАЗ были установлены новые двигатели стоимостью 150 000 р. каждый и новые кабины стоимостью 144 000 р. и 125 000 р. Исполняющая обязанности генерального директора А., используя свое служебное положение, вопреки интересам этой организации, с целью извлечения имущественной выгоды для себя и своего сына в нарушение положений устава ОАО «К.» не создала комиссию по вопросу удорожания балансовой стоимости указанных автомобилей, не издала приказ и реализовала своему сыну единственные и необходимые в технологии производства автомобили КАМАЗ по общей стоимости 20 000 р. с учетом налога на добавленную стоимость и налога с продаж. Согласно заключению экспертизы рыночная стоимость автомобиля КАМАЗ составляла сумму в 15 раз выше указанной в договоре. В дальнейшем А. заключила между ОАО «К.» и своим сыном договор об эксплуатации указанных автомобилей. ОАО «К.» имело задолженность перед бюджетом по налогам и сборам в сумме 497 908 р. и находилось на стадии банкротства. Будучи ознакомлена с определением арбитражного суда о расторжении мирового соглашения с кредиторами и введении вновь внешнего управления, А. продолжала совершать действия по отчуждению имущества организации, реализовала помимо указанных автомобилей также автокран стоимостью 661 172 р. 40 к., числившийся на балансе ОАО «К.», причинив ущерб другим кредиторам организации³⁴.

4. Перевод на счета третьих лиц денежных средств, числившихся на расчетных счетах организации (индивидуального предпринимателя).

5. Расчеты с третьими лицами наличными денежными средствами в нарушение правил осуществления расчетов между юридическими лицами и неоформление в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности факта поступления денежных средств с последующим их использованием по собственному усмотрению.

Предмет преступления. Размер и вид неуплаченных налогов и (или) сборов, соотношение с общей суммой налогов и (или) сборов, подлежащих уплате (исчислению, перечислению) за конкретный налоговый период. Предметом преступлений, предусмотренных ст.ст. 198, 199, 199¹ УК РФ, выступает сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (недоимка) (ст. 11 НК РФ). Для решения вопроса о законности возбуждения уголовного дела после проведения проверки в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ необ-

³⁴ Приговор Белокалитвинского районного суда Ростовской области от 27 янв. 2005 г. А. была осуждена по ст. 201, ч. 1 ст. 199², ч. 2 ст. 195 УК РФ.

ходимо наличие сведений о совершении уклонения от уплаты налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере.

Крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) определен в примечании к ст. 198 УК РФ и в примечании к ст. 199 УК РФ.

Крупным размером уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица признается сумма недоимки по одному или нескольким налогам и (или) сборам, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей, особо крупным — составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая девять миллионов рублей.

Крупным размером в ст.ст. 199 и 199¹ УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, особо крупным — составляющая более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

Сумма неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за три финансовых года подряд, в течение которых физическое лицо должно было уплатить налог (сбор), а точкой отсчета этого периода является время проведения налоговой проверки, в ходе которой был выявлен факт неуплаты налога и (или) сбора. Этот период может быть перенесен и на более ранние сроки, если налогоплательщик (плательщик сбора) оказывает противодействие налоговым органам, под которым можно понимать фальсификацию документации (документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, первичных учетных документов и др.)³⁵. В этом

³⁵ Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса

случае сроки давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений не распространяются на выявленные факты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов.

Исчисляя долю неуплаченных налогов и (или) сборов (свыше 10% или свыше 20%), необходимо исходить из суммы всех налогов и (или) сборов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Порядок определения доли неуплаченных налогов (сборов) не относится к случаям, когда сумма неуплаченных налогов (сборов) превышает один миллион восемьсот тысяч рублей или девять миллионов рублей для соответствующих частей ст. 198 УК РФ, шесть миллионов и тридцать миллионов рублей для соответствующих частей ст.ст. 199, 199¹ УК РФ.

Неоднозначно решается вопрос об исчислении крупного, особо крупного размера (примечание к ст. 199 УК РФ) для целей ст. 199¹ УК РФ. Исчисляется 10% (20%) от суммы налогов, подлежащих исчислению, удержанию и перечислению физическим или юридическим лицом как налоговым агентом, или от суммы

Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» от 14 июля 2005 г. № 9-П положения ст. 113 НК РФ были признаны не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта — с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Федеральный законодатель — исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных на их основе в настоящем Постановлении, — правомочен внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Впредь до внесения таких дополнений и изменений суд — в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки — может признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

всех налогов, в том числе уплачиваемых физическим лицом или организацией как налогоплательщиком? Представляется, что необходимо исчислять долю неуплаченных налогов и (или) сборов только от суммы налогов и сборов, по отношению к которым физическое или юридическое лицо является налоговым агентом.

При расчете размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов необходимо принимать во внимание только те налоги, сборы, налоговые ставки и их размеры, которые были установлены законодательством для конкретного налогового периода. В случаях, когда актом законодательства были отменены налоги или сборы либо снижены размеры ставок налогов (сборов), расчет должен производиться с учетом этого нового обстоятельства, если соответствующему акту придана обратная сила (п. 4 ст. 5 НК РФ).

В обязательном порядке должны быть установлены виды налогов (сборов), от уплаты которых физическое или юридическое лицо уклонилось, а также определены элементы налогообложения по каждому налогу: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Эти данные найдут отражение в развернутой справке, которую составляют налоговые органы перед направлением материалов в следственные органы, а также в решении налогового органа о привлечении к ответственности физического лица за неуплату налогов.

**Справка
о суммах неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам
и финансовым годам**

Вид налога (сбора)	Налоговый период	Срок уплаты	Неуплачен- ная сумма налога (сбора)	Уплачен- ная сумма налога (сбора)*	Соотноше- ние неупла- ченной сум- мы налога (сбора) и общей суммы, подлежащей уплате, %
1	2	3	4	5	6

* Указывается сумма налога, подлежащая уплате согласно поданной декларации, а также сумма доначисленного налога в ходе проверки.

Справка налогового органа содержит все сведения, необходимые для исчисления доли неуплаченных налогов (сборов) за любой налоговый период. Налоговые органы рассчитывают общую сумму неуплаченных (доначисленных в ходе налоговой проверки) налогов (сборов) и при наличии признаков крупного (особо крупного) размера направляют материалы в следственные органы. Однако на практике распространена ситуация, когда следственные органы усматривают умышленные действия лица в отношении только части суммы неуплаченных налогов (сборов) (например, по сокрытой крупной сделке), а часть признают начисленной в результате ошибочного применения налогоплательщиком законодательства или правил бухгалтерского учета (например, налогоплательщик фактически имеет право на вычет по акцизам, но применил его не в том налоговом периоде, когда имел на это право), что исключает уголовную ответственность в этой части и требует перерасчета суммы, начисленной налоговыми органами, для установления наличия или отсутствия крупного размера, а следовательно, и состава преступления.

Актуальным является вопрос о том, следует включать в объем неуплаченных налогов и (или) сборов один налог или несколько. Если организацией за отчетный период несколько видов налогов (сборов) не были уплачены, в постановлении о возбуждении уголовного дела указываются все неуплаченные налоги и (или) сборы. Однако технически сложно выявить недоимку по нескольким налогам (сборам), так как налоговые органы, как правило, проводят проверку по одному из налогов (сборов).

Предметом преступления, предусмотренного *ст. 199² УК РФ*, являются денежные средства на счетах в банках, наличные денежные средства либо имущество, перечисленное в ст.ст. 47 и 48 НК РФ, организации или индивидуального предпринимателя — налогоплательщика (плательщика сборов), за счет которых в порядке, предусмотренном НК РФ и Федеральным законом «Об исполнительном производстве» от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Исходя из примечания к ст. 169 УК РФ под крупным размером в ст. 199² УК РФ следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей, особо крупным — превышающей шесть миллионов рублей. Состав преступ-

ления, предусмотренный ст. 199² УК РФ, наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки.

При решении вопроса о возбуждении уголовного дела по ст. 199² УК РФ должны быть установлены размер недоимки по налогу (сбору) на момент совершения виновным лицом действий, направленных на сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов или сборов в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, стоимость сокрытого имущества, размер сокрытых денежных средств с разбивкой по видам имущества, сделкам с имуществом, операциям, совершенным с денежными средствами.

При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в крупном размере, судам следует иметь в виду, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются³⁶.

Предпринимались ли налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) меры по возмещению ущерба, причиненного налоговым преступлением. Законодатель предпринял меры к либерализации законодательства в части привлечения налогоплательщиков к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, повысив сумму неуплаченных налогов и (или) сборов, признаваемую крупным и особо крупным размером, а также введя в уголовное и уголовно-процессуальное законодательство нормы, предусматривающие освобождение налогоплательщика от ответственности в случае погашения им недоимки по налогам — ст. 28¹ УПК РФ, ч. 1 ст. 76¹ УК РФ

Уголовное преследование за совершение налогового преступления подлежит прекращению при наличии обстоятельств, указанных в ч. 1 ст. 28¹ УПК РФ и в примечаниях к ст. ст. 198 и 199 УК РФ, если нет особых обстоятельств, препятствующих прекращению дела (например, если в действиях обвиняемого нет еще иного состава преступления), и если соблюдены процессуальные условия, перечисленные в чч. 2, 3 ст. 28 УПК РФ. Если

³⁶О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 28 дек. 2006 г. № 64. П. 21, абз. 1.

совершение того или иного преступления из перечисленных в ч. 1 ст. 28¹ УПК РФ сопровождалось совершением других преступлений, то уголовное преследование в отношении обвиняемого может быть прекращено по основаниям, предусмотренным ст.ст. 24 и 27 УПК РФ.

Согласно ст. 76¹ УК РФ лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст.ст. 198—199¹ УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Исходя из взаимосвязанных положений ч. 1 ст. 76¹, примечания 2 к ст. 198, примечания 2 к ст. 199 УК РФ и ч. 2 ст. 28¹ УПК РФ под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, предусмотренного ст.ст. 198—199¹ УК РФ, следует понимать уплату в полном объеме до назначения судом первой инстанции судебного заседания: 1) недоимки в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; 2) соответствующих пеней; 3) штрафов в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Частичное возмещение ущерба, равно как и полное возмещение ущерба, произведенное после назначения судом первой инстанции судебного заседания, может быть учтено в качестве обстоятельства, смягчающего наказание³⁷.

Виновное лицо в совершении налогового преступления. При наличии достаточных данных о причастности к совершению преступления, предусмотренного ст.ст. 199, 199¹ или 199² УК РФ, кого-либо из должностных лиц организации-налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) уголовное дело возбуждается в отношении конкретного лица, при отсутствии таких данных дело возбуждается по факту совершения преступления, при этом в постановлении о возбуждении уголовного дела не указывается, что уклонение совершено руководителями организации.

Уголовное дело при совершении уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ) должно быть возбуждено только в отношении конкретного лица. В этом случае

³⁷ О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 27 июня 2013 г. № 19. П. 14.

установление субъекта преступления обязательно при возбуждении уголовного дела и, соответственно, привлечение его в качестве обвиняемого по уголовному делу.

Субъектом уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица являются:

физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (абз. 3 п. 2 ст. 11 НК РФ);

индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ);

нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой (подп. 2 п. 1 ст. 227 НК РФ).

Виновными лицами в совершении преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, могут быть физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, а также лица, фактически осуществляющие свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, лицо без определенного места жительства и постоянного места работы, которое формально было зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя).

К первой группе можно отнести следующих лиц, которые не имеют статус индивидуального предпринимателя, но осуществляют предпринимательскую деятельность:

осуществляют предпринимательскую деятельность, не подавая документы в налоговые органы для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;

подали документы в налоговые органы для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и, не дождавшись положительного решения, занялись осуществлением предпринимательской деятельности;

подали документы в налоговые органы для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и получили отказ в регистрации.

Ко второй группе относятся лица, в отношении которых была специально установлена уголовная ответственность по ч. 1

ст. 173¹ УК РФ за использование документов другого лица в преступных целях, а именно за образование (создание, реорганизацию) юридического лица через подставных лиц в целях совершения одного или нескольких преступлений, связанных с финансовыми операциями либо сделками с денежными средствами или иным имуществом, а также по ч. 2 ст. 173² УК РФ — за приобретение документа, удостоверяющего личность, или использование персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния совершены с вышеуказанными целями. В настоящее время судебная практика пока отсутствует по данной статье УК РФ в связи с не столь значительным промежутком времени после ее введения в действие. Налоги не подлежат взысканию с преступной деятельности, однако, как правило, деятельность «фирм-однодневок» прикрывается законной деятельностью, которая приносит значительный доход. Согласно п. 16 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем» от 18 ноября 2004 г. № 23 действия лица, признанного виновным в занятии незаконной предпринимательской деятельностью и не уплачивающего налоги и (или) сборы с доходов, полученных в результате такой деятельности, полностью охватывается составом преступления, предусмотренного ст. 171 УК РФ.

Обстоятельства, исключаящие преступность деяния. Если налогоплательщик, не представивший налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным (ст. 23 НК РФ), либо включивший в налоговую декларацию или в эти документы заведомо ложные сведения, в том числе в случаях подачи в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации после истечения срока ее подачи, но до истечения срока уплаты налога и (или) сбора, уплатил сумму обязательного взноса (п. 4 ст. 81 НК РФ), добровольно и окончательно отказавшись от доведения преступления до конца (ч. 2 ст. 31 УК РФ), то в его действиях отсутствует состав преступления, предусмотренный ст. 198 или ст. 199 УК РФ.

К числу обстоятельств, исключаящих преступность деяния, можно отнести также ситуации, когда налогоплательщик имел

право на налоговые льготы, но не оформил их применение надлежащим образом.

При проведении предварительной проверки сообщения о налоговом преступлении в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ в каждом конкретном случае исходя из сложившейся ситуации должен быть определен комплекс необходимых следственных действий и проверочных мероприятий, который поможет в сжатые сроки установить максимально полно обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу, позволит предотвратить утрату доказательств в связи с возможным противодействием налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), иных лиц органам предварительного расследования, принять законное и обоснованное решение по материалу проверки.

В рамках предварительной проверки сообщения о совершении налогового преступления могут быть проведены следственные действия и иные мероприятия.

1. Проверочные мероприятия, проводимые налоговыми органами совместно с органами внутренних дел.

При получении материалов из налоговых органов следователь в случае необходимости проведения дополнительных контрольных мероприятий, относящихся к компетенции налоговых органов, обязан в десятидневный срок обратиться в налоговый орган. Такая ситуация может возникнуть, например, в случае выявления фактов неуплаты иных налогов или необходимости уточнения размера недоимки по налогам (сборам) и порядка ее исчисления.

По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках (п. 1 ст. 36 НК РФ, подп. 28 п. 1 ст. 13 Федерального закона «О полиции» от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ).

Приказом МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. утверждены Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок и Инструкция о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения³⁸.

³⁸ Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых право-

В связи с тем что расследование уголовных дел о налоговых преступлениях, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, было отнесено к подследственности Следственного комитета Российской Федерации³⁹, Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, утвержденная вышеназванным Приказом, признана утратившей силу⁴⁰.

С целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах налоговыми органами проводятся выездные налоговые проверки с участием органов внутренних дел.

Основанием для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении, оформленное в соответствии со ст. 89 НК РФ.

Если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о внесении изменений в принятое решение о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в порядке, предусмотренном п. 8 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок.

Мотивированный запрос налогового органа об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке может быть направлен в орган внут-

нарушений и преступлений : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. с изм. и доп.

³⁹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон Рос. Федерации от 29 дек. 2009 г. № 383-ФЗ.

⁴⁰ О внесении изменений в Приказ МВД России и ФНС России от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 : приказ МВД России № 1144, ФНС России № ММВ-7-2/774@ от 14 нояб. 2011 г.

ренных дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Основаниями для направления мотивированного запроса могут являться:

а) наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах и необходимости проверки указанных данных с участием сотрудников органов внутренних дел;

б) назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

в) необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (выемка документов, проведение исследования, опроса, осмотра помещений и т. д.);

г) необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа должен содержать:

полное наименование организации (ИНН/КПП), фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН — при наличии), адрес местонахождения организации (места жительства физического лица); предмет проверки (налоги и сборы, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке); период, за который проводится проверка;

изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке: описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, основанное на имеющейся у налогового органа информации;

обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

В случае если проверка назначена по материалам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленным органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных

приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы;

предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в выездной (повторной выездной) налоговой проверке;

дата (предполагаемая дата) начала проведения проверки (п. 8 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок).

Случаи, когда органы внутренних дел в обязательном порядке должны привлекаться к участию в проведении выездной проверки, указаны в Письме ФНС России от 24 августа 2012 г. № АС-4-2/14007@):

а) при обнаружении:

обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении НДС, акциза, а также о зачете или возврате иного налога;

признаков необоснованного предъявления НДС, акциза к возмещению;

б) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки налоговых преступлений, предусмотренных ст.ст. 198—199² УК РФ, в том числе:

если налогоплательщик препятствует проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена ее учредителей и (или) руководителей, реорганизация, ликвидация организации и т. д.);

если в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) участвуют «фирмы-однодневки», используемые в целях уклонения от уплаты налогов (фирмы, зарегистрированные на номинальных учредителей, по утерянным паспортам и т. п.);

в) при обнаружении признаков преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика, а также иных неправомерных действий при банкротстве.

В целях обеспечения координации действий участников выездной (повторной выездной) налоговой проверки непосредственно перед ее началом либо перед принятием решения о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, назначенными для участия в ее проведении, проводится рабочее совещание, на котором вырабатываются и согласуются основные направления проведения предстоящей (проводимой) проверки, составляется аналитическая

схема выявления нарушений налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах, по которым имеется соответствующая информация, а также вопросы организации и тактики осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

При проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки проверяющие действуют в пределах прав и обязанностей, предоставленных им законодательством Российской Федерации.

Должностные лица налоговых органов при проведении проверки совершают действия по осуществлению налогового контроля, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путем осуществления полномочий, предоставленных Федеральным законом «О полиции» от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ, Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установленном порядке производится истребование у проверяемого лица необходимых документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, истребование документов (информации) у контрагентов и иных лиц, располагающих сведениями о деятельности лица, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, допросы свидетелей и другие мероприятия налогового контроля, предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

К материалам налоговой проверки могут быть приобщены документы, информация, а также иные материалы, представленные органами внутренних дел.

Решение по итогам совместной выездной налоговой проверки принимается и обжалуется в порядке ст.ст. 100, 101, 139.1—139.3 НК РФ.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй — в установленном порядке вручается лицу (его представителю), в отношении которого проводилась налоговая проверка, третий передается (направляется) органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки, а также документы, указанные в пп. 18, 19, 21 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (возражения по акту проверки, документы, подтверждающие обоснованность возражений, решение о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, копия постановления по делу об административном правонарушении⁴¹), *в орган внутренних дел не направляются.*

Особую актуальность в настоящее время приобрел вопрос, могут ли органы внутренних дел проводить самостоятельную проверку материалов, содержащих сведения о налоговых преступлениях.

Следует иметь в виду, что полномочия органов внутренних дел, предусмотренные п. 35 ст. 12 Закона Российской Федерации «О милиции», при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации не были включены в состав полномочий, предусмотренных ст. 13 Федерального закона «О полиции».

⁴¹ При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел (в пределах компетенции соответствующих органов или должностных лиц) возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (п. 20 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок).

Полиция не наделена правом запрашивать и получать от кредитных организаций справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, при выявлении и пресечении налоговых преступлений (п. 4 ч. 1 ст. 13 Федерального закона «О полиции», ч. 3 ст. 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» от 2 декабря 1990 г. № 395-1)⁴².

В соответствии с пп. 28 и 29 ч. 1 ст. 13 Федерального закона «О полиции» полиция вправе участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов Российской Федерации, а также получать в целях предупреждения, выявления и раскрытия преступлений в соответствии с законодательством Российской Федерации сведения, составляющие налоговую тайну.

При осуществлении мероприятий налогового контроля совместно с налоговыми органами полиция может выполнять как функции специалиста, так и функции по обеспечению мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих, а также осуществлять оперативно-розыскную деятельность⁴³.

В связи с вступлением в силу Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части исключения внепроцессуальных прав органов внутренних дел Российской Федерации, касающихся проверок субъектов предпринимательской деятельности» от 26 декабря 2008 г. № 293-ФЗ признаны утратившими силу Инструкция о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утвержденная Приказом МВД России от 16 марта 2004 г. № 177, и Инструкция о порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности, утвержденная Приказом МВД России от 2 августа 2005 г. № 636⁴⁴.

⁴² О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям : федер. закон Рос. Федерации от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ.

⁴³ Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предотвращению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений : приказ МВД России № 495 и ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г.

⁴⁴ О признании утратившими силу отдельных нормативных правовых актов

В настоящее время органы внутренних дел практически лишены права самостоятельно проводить проверки по налоговым вопросам в составе гласных оперативно-розыскных мероприятий на основании полномочий, предусмотренных Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности».

2. Назначение ревизии и документальной проверки. Часть 1 ст. 144 УПК РФ устанавливает право следственных органов при проведении проверки сообщения о преступлении в порядке ст.ст. 144, 145 УПК РФ требовать производства документальных проверок, ревизий.

Ранее ревизии проводились контрольно-ревизионными органами Минфина России. В связи с включением их в структуру Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзора)⁴⁵ их полномочия по проведению ревизии были ограничены финансово-бюджетной сферой⁴⁶.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора имеет право проверять в организациях, получающих средства федерального бюджета, средства государственных внебюджетных фондов, в организациях, использующих материальные ценности, находящиеся в федеральной собственности, в организациях — получателях финансовой помощи из федерального бюджета, гарантий Правительства Российской Федерации, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций денежные документы, регистры бухгалтерского учета, отчеты, планы, сметы и иные документы, фактическое наличие, сохранность и правильность использования денежных средств, ценных бумаг, материальных ценностей, а также получать необходимые письменные объяснения должностных, материально ответственных и иных лиц, справки и сведения по вопросам, возникающим в ходе ревизий и проверок, и заверенные копии документов, необходимых для проведения контрольных и надзорных мероприятий.

Согласно подп. 1 п. 4 постановления Правительства Российской Федерации «Вопросы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» от 8 апреля 2004 г. № 198 к числу основных функций Федеральной службы финансово-бюджетного надзора относится проведение ревизий и проверок правомерности и эффективности использования средств федерального бюд-

МВД России : приказ МВД России от 8 янв. 2009 г. № 12.

⁴⁵ Распоряжение Правительства Рос. Федерации от 30 июля 2004 г. № 1024-р.

⁴⁶ Положение о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора : утв. постановлением Правительства Рос. Федерации от 15 июня 2004 г. № 278.

жета, средств государственных внебюджетных фондов и материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, на территории Российской Федерации и за рубежом, а также осуществление ревизий и проверок по мотивированному обращению руководителей правоохранительных органов федерального уровня и руководителей правоохранительных органов субъектов Российской Федерации.

Соответственно Положение о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок), утвержденное Приказом Минфина России, МВД России, ФСБ России от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717, фактически утратило юридическую силу в связи с отменой полномочий, взаимодействие по реализации которых им координируются.

Порядок проведения ревизии органами Росфиннадзора финансово-бюджетных средств регламентируется приказом Минфина России «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности» от 4 сентября 2007 г. № 75-н.

Согласно п. 4 указанного Приказа целью ревизии является определение правомерности, в том числе целевого характера, эффективности и экономности использования средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности.

Соответственно вопрос о необходимости проведения ревизии финансово-бюджетных средств возникает, как правило, при расследования хищений, нецелевого расходования бюджетных средств, а также налоговых преступлений, совершаемых в организациях, финансируемых за счет финансово-бюджетных средств.

При оценке акта ревизии необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства:

наличие в акте ревизии необходимых реквизитов: дата и место составления акта; сведения о лицах, проводивших ревизию; про-

веряемый период и сроки проведения ревизии; вопросы, поставленные перед ревизором;

наличие в акте ревизии сведений о проверяемом налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте): ИНН, виды осуществляемой деятельности, наличие лицензии на определенные виды деятельности в соответствии с федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 4 мая 2011 г. № 44-ФЗ;

наличие подписей ревизора, руководителя и главного бухгалтера проверяемой организации;

наличие в акте ревизии ответов на поставленные перед ревизором вопросы;

наличие сведений о примененных ревизором методах проверки; факт приобщения к акту ревизии письменных возражений (замечаний, объяснений) руководителя и главного бухгалтера организации, документов, на которые сделаны ссылки в акте ревизии; какие из выявленных нарушений в акте ревизии требуют дополнительной проверки и путем производства каких мероприятий и др.

3. Получение объяснений от руководителя организации-налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), ее главного бухгалтера, налогоплательщика — физического лица. Налоговые органы в рамках проведения мероприятий налогового контроля не всегда получают объяснения от виновных лиц (или возражения по акту налоговой проверки), в ряде случаев налогоплательщики (плательщики сборов, налоговые агенты) отказываются давать объяснения, в дальнейшем обжалуют решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и представляют в арбитражный суд или суд общей юрисдикции доказательства, свидетельствующие о неправильном исчислении сумм неуплаченных налогов (сборов) в связи с неприменением налоговых льгот, предоставленных данным налогоплательщикам.

В настоящее время объяснениям придан особый статус⁴⁷, в то время как ранее некоторые суды исключали их из числа доказа-

⁴⁷ УПК РФ, в отличие от УПК РСФСР (ч. 2 ст. 109), не предусматривает право следователя получать объяснения. Однако Федеральным законом «О внесении изменений в статьи 62 и 303 Уголовного кодекса Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» от 4 марта 2013 г. № 23-ФЗ была уточнена процедура проведения доследственной проверки, в том числе указано на право следователя, дознавателя брать объяснения в ходе ее проведения.

тельств по делу, мотивируя тем, что они не указаны в ст. 74 УПК РФ, а также тем, что не легитимизирована процедура их получения (присутствие защитника, а также других участников этого мероприятия, разъяснение заподозренному лицу права, предусмотренного ст. 51 Конституции Российской Федерации, продолжительность получения объяснений, соблюдение других прав заподозренного лица).

При проведении предварительной проверки следует в обязательном порядке получить объяснения от налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица или руководителя организации, лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности, лиц, занимавшихся составлением первичных учетных документов, сотрудников организаций-контрагентов. В объяснениях должны быть максимально полно отражены сведения о порядке и условиях взимания конкретного налога и (или) сбора, действиях (бездействии) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в чем они выразились и чем руководствовался налогоплательщик (плательщик сбора, налоговый агент) — физическое лицо или руководитель организации, главный бухгалтер (лицо, его заменяющее).

4. Истребование документов⁴⁸ и предметов у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

⁴⁸ Законодатель определил документ как зафиксированную на материальном носителе идентифицируемую информацию, созданную, полученную и сохраняемую организацией или физическим лицом в качестве доказательства при подтверждении правовых обязательств или деловой деятельности (ГОСТ Р ИСО 15489-1-2007. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Управление документами. Общие требования : утв. приказом Ростехрегулирования от 12 марта 2007 г. № 28-ст).

Понятие документа раскрывается в законодательстве также через термин «документированная информация» — зафиксированная на материальном носителе путем документирования информация с реквизитами, позволяющими определить такую информацию, или в установленных законодательством Российской Федерации случаях ее материальный носитель (п. 11 ст. 2 Федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ).

В криминалистическом смысле в качестве документа может пониматься любая информация, зафиксированная на материальном носителе в предусмотренной законом форме. В этом смысле раскрывается понятие электронного документа, который определяется как документированная информация, представленная в электронной форме, т. е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информаци-

Федеральным законом от 4 марта 2013 г. № 23-ФЗ ст. 144 УПК РФ была дополнена ч. 1.1, и помимо возможности получения объяснений при проверке сообщения о преступлении дознаватель, орган дознания, следователь, руководитель следственного органа наделены правом истребовать документы и предметы.

5. Следственный осмотр с изъятием документов и предметов. До возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении может быть проведен осмотр, прежде всего по месту нахождения налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) с целью изъятия необходимых документов, предметов (ч. 2 ст. 176 УПК РФ). Согласно ч. 1.1 ст. 144 УПК РФ при проверке сообщения о преступлении уполномоченный субъект вправе изымать документы и предметы в порядке, установленном УПК РФ. Целесообразно в этом случае привлечь к осмотру специалиста в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности или компьютерной техники.

Анализ прокурором протокола осмотра места происшествия предполагает выяснение следующего:

проводился ли осмотр места происшествия или фактически имели место действия поискового характера, т. е. проводился обыск. Протокол осмотра места происшествия должен соответствовать установленной процессуальной форме, в его описательной части также должна содержаться информация об обстановке, расположении отдельных криминалистически значимых документов и предметов;

соблюден ли установленный порядок проведения осмотра места происшествия — получено судебное постановление в необходимых случаях или, при неотложном характере следственного действия, имело место последующее обращение в суд за признанием законности проведенного осмотра;

соблюдены ли права участников осмотра места происшествия — разъяснены права и обязанности, предупреждены о при-

онных системах (п. 11.1 ст. 2 Федерального закона «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»).

В теории доказательств понятие «документ» определяется как «материальный объект, на котором официальное лицо или гражданин общепринятым (общепонятным) или принятым для документа специального вида способом зафиксировал сведения об обстоятельствах, имеющих значение для правильного разрешения уголовного дела» (Елагина Е. В. О понятии документа в криминалистике // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. 2008. № 2(4). С. 48—51).

менении технических средств фото- и видеофиксации следственного действия;

присутствовали ли понятые при осмотре места происшествия, за исключением случаев, установленных ч. 3 ст. 170 УПК РФ; есть ли на каждой странице протокола осмотра места происшествия и в необходимых частях протокола подписи понятых; имеются ли отметки о предъявлении понятым всех изъятых объектов, сделанных ими замечаниях;

содержится ли в описательной части протокола осмотра места происшествия описание всех изъятых объектов с указанием места их изъятия с привязкой к двум неподвижным ориентирам; отражены ли данные объекты в описи изъятых документов и предметов в ходе осмотра с указанием места их направления. При описании изымаемых документов и предметов следует указывать не только их наименования, но и вид изымаемых документов, объем (например, распечатка реестра на 100 листах или протоколы общих собраний участников ООО «XXX» на 103 листах: с 1 марта 2010 г. № 1 по 31 декабря 2010 г. № 17), количество, цвет, размеры предметов;

указаны ли в протоколе средства упаковки изымаемых документов и предметов;

имеются ли пояснения по поводу изымаемых объектов со стороны налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — физического лица (индивидуального предпринимателя) или представителей административного аппарата организации.

Следует заметить, что наличие в протоколе осмотра места происшествия чрезмерных комментариев со стороны участвующих в осмотре лиц, в том числе сотрудников организации-налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может повлечь за собой признание такого протокола недопустимым доказательством, так как в данном случае осмотр места происшествия будет в значительной степени имитировать проверку показаний на месте.

6. Осмотр документов и предметов. По многим уголовным делам о налоговых преступлениях до возбуждения уголовного дела проводится осмотр изъятых документов налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в ходе которого решается вопрос о назначении их предварительного исследования или о проведении документальной проверки. К осмотру изъятых документов привлекается специалист в области бухгалтерского уче-

та⁴⁹, а также криминалист для оказания помощи в подборе необходимых документов, постановке вопросов лицам, обладающим специальными знаниями, выявления следов преступления.

⁴⁹ В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных указанным Федеральным законом, в соответствии с установленными требованиями, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1).

К объектам бухгалтерского учета экономического субъекта относятся: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ст. 5).

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации организации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации (ч. 3 ст. 6). Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя (ч. 3 ст. 7).

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются (ч. 1 ст. 9):

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных п. 6 ч. 1 ст. 9, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (чч. 1—5 ст. 9).

При проверке законности осмотра документов и предметов необходимо оценить полноту проведенного осмотра, правильность анализа и фиксирования отдельных признаков, имеющих криминалистическое значение.

Осмотр документов включает в себя как внешний осмотр, так и ознакомление с содержательной частью. При внешнем осмотре в протоколе должна быть зафиксирована упаковка документов, прежде всего в случаях, когда при их изъятии не составлялась опись документов, они были изъяты стопками (пачками) и помещены в коробки или иной упаковочный материал и опечатаны. Далее в протоколе осмотра документов указывается количество осматриваемых документов, их наименование, внешние признаки документа (бумага, на которой он изготовлен, способ выполнения, красители), наличие следов на них (отпечатков пальцев, применения химических веществ, др.), наличие внешних повреждений документа (подчистка, дописка, наклейка, исправление, травление, др.).

При изучении содержания документа указываются формальные реквизиты документа (дата, номер⁵⁰, реквизиты организации, наличие штампа или бланка, подписи, печати, данные об исполнителе документа — его фамилия и инициалы, контактный телефон, др.), налоговый период, к которому имеет отношение документ, сфальсифицированные данные, включенные в документ, дополнительные сведения, содержащиеся в документе и имеющие значение для дела (наличие или отсутствие подписей в документе, существующих лиц или подставных, наличие отметок в соответствующих разделах документа, иные особенности). Если осматриваемый документ представлялся в налоговые органы, то указывается наличие отметки о дате его подачи и получения компетентными лицами.

В дальнейшем при производстве осмотра документов налоговой отчетности, хранящихся в организации-налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), их данные могут быть сверены с данными первичных учетных документов и с данными тех документов, которые были представлены в налоговые органы и изъяты следователем (налоговые декларации и иные документы налоговой отчетности), а также с данными материалов, полученных из налоговых органов (акты выездных или камеральных проверок налоговых органов, др.).

⁵⁰ В дальнейшем необходимо сверить исходящий номер документа в книге (журнале) учета исходящей документации организации.

К осмотру электронных документов и их носителей должен быть привлечен не только специалист в области бухгалтерского учета и финансово-аналитической деятельности, но и специалист в сфере высоких технологий для соблюдения мер безопасности с целью предотвращения уничтожения информации, содержащейся на осматриваемом носителе.

При необходимости проводится осмотр транспортных средств, зданий и сооружений, используемых для ведения предпринимательской деятельности (складские и производственные помещения, хозяйственные постройки, строительные объекты и др.), производственного оборудования (с целью получения информации о соблюдении технологических норм) готовой продукции (для получения данных о количестве готовой продукции, которая могла быть произведена, но не учтена и, соответственно, укрыта от налогообложения).

7. Назначение исследования документов, судебной экспертизы⁵¹. Если документальная проверка не может в полном объеме установить необходимые данные по представленным документам и требуется комплексное применение специальных знаний в области бухгалтерского учета и финансово-аналитической области, целесообразно назначить проведение комплексного исследования, поставив перед лицами, обладающими специальными знаниями, вопросы, отнесенные к их компетенции.

По результатам осмотра предметов и документов решается вопрос о назначении комплекса экспертиз. Одними из наиболее распространенных являются экспертизы, относящиеся к классу судебно-экономических: судебно-бухгалтерская, финансово-экономическая, налоговая.

Предметом *судебной бухгалтерской экспертизы* являются операции, отражаемые в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также иных документах. К числу основных задач рассматриваемой экспертизы относятся:

проверка соответствия фактически совершенных хозяйственных операций отраженным в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности;

⁵¹ Изменения, внесенные в УПК РФ Федеральным законом от 26 апреля 2013 г. № 64-ФЗ, позволили до возбуждения уголовного дела назначать и проводить экспертизы, что связано с издержками по проведению предварительных исследований, возмещение которых подробно не регламентируется УПК РФ, и отсутствием специалистов соответствующего профиля, которые бы занимались их проведением, а также иными обстоятельствами.

выявление несоответствия отражения в бухгалтерских документах различных операций, связанных с денежными средствами и товарно-материальными ценностями;

установление соответствия принятой в организации (индивидуальным предпринимателем) методики учета и составления отчетности действующему законодательству.

В рамках решения первой задачи в постановлении о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть сформулированы следующие вопросы:

1. Имеются ли несоответствия в учете операций о приходе и расходе имущественных ценностей?

2. Имеются ли недостача или излишки товарно-материальных ценностей и (или) денежных средств за определенный налоговый период? в каком размере?

3. Соответствуют ли данные, отраженные в финансовой отчетности организации (индивидуального предпринимателя) за определенный налоговый период, данным бухгалтерского учета?

4. По каким операциям произведено завышение или занижение расходов?

5. Соответствуют ли данные в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности за определенный налоговый период данным первичной документации?

6. По каким хозяйственным операциям данные синтетического учета не соответствуют данным аналитического учета?

В рамках второй задачи при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы решаются следующие вопросы:

1. Какой способ был применен для завышения расходов при составлении бухгалтерского баланса?

2. Какие хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерском балансе, не подтверждаются первичными учетными документами?

3. С использованием каких бухгалтерских операций была занижена сумма прибыли за определенный налоговый период?

4. Были ли оприходованы материальные ценности в полном объеме?

5. Относятся ли представленные на экспертизу записи к записям учетного характера и имеют ли они взаимосвязь с представленными на экспертизу записями в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности?

6. Какие учетные операции отражают представленные на экспертизу черновые записи?

7. К какому периоду относятся выявленные расхождения в учетных данных о приходе (расходе) материальных ценностей?

8. Имело ли место занижение (завышение) себестоимости продукции, неправильное отражение в бухгалтерском балансе конкретных расходов?

Для решения третьей задачи в постановлении о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть сформулированы следующие вопросы:

1. Правильно ли составлены записи в бухгалтерском балансе? Соответствуют ли они совершенным хозяйственным операциям?

2. Была ли применена надлежащая методика ведения бухгалтерского учета за конкретный налоговый период, принятая в организации (индивидуальным предпринимателем)?

3. Какие нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности были допущены при составлении документов бухгалтерского учета?

4. Какие нарушения норм действующего законодательства были допущены в организации (индивидуальным предпринимателем) при оформлении отчетных документов по конкретной хозяйственной операции?

5. Какие нарушения правил учета были допущены при операциях с денежными средствами, в процессе осуществления производственной деятельности, приемке и отпуске товара?

6. Ведется ли бухгалтерский учет и составляются ли документы финансовой отчетности в данной организации (индивидуальным предпринимателем) с соблюдением действующих правил?

Дача экспертом заключения с ответом на вышеперечисленные вопросы, перечень которых является открытым, поможет не только установить состояние бухгалтерского учета в организации (у индивидуального предпринимателя), но и в дальнейшем определить, вследствие каких нарушений при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности произошло занижение сумм налогов (сборов), подлежащих уплате в бюджет; какая сумма налогов (сборов) не была перечислена в бюджет.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть:

- 1) первичные учетные документы;
- 2) данные бухгалтерских регистров по синтетическому и аналитическому учету, бухгалтерский баланс, приложения к нему;
- 3) налоговые декларации и иные формы отчетности;
- 4) акты инвентаризаций, ревизий и документальных проверок;
- 5) личные записи по учету хозяйственных операций (черновая бухгалтерия);

6) локальные акты организации (индивидуального предпринимателя), в том числе приказы об учетной политике, принятой системе налогообложения, др.;

7) деловая переписка руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с контрагентами (например, письма, с просьбой перечислять денежные средства в качестве расчетов с организацией (индивидуальным предпринимателем) на другой банковский счет, с указанием его номера);

8) аудиторские заключения;

9) аналогичные вышеперечисленным документы контрагентов;

10) справки, выписки из кредитных организаций;

11) материалы проверок налоговых органов;

12) протоколы следственных действий;

13) заключения других экспертиз.

Нередки случаи полного уничтожения документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности либо их неведение вовсе, что делает невозможным проведение судебно-бухгалтерской экспертизы. Указанные нарушения влекут за собой необходимость восстановления надлежащего учета хозяйственных операций, что не относится к компетенции экспертов в рассматриваемой области.

При проведении предварительной проверки сообщения о налоговом преступлении также назначается *финансово-экономическая экспертиза*, которая позволяет определить наличие или отсутствие финансовых средств у организации (индивидуального предпринимателя), платежеспособность, соблюдение норм законодательства (с целью выявления незаконно полученных доходов от совершения финансовых операций, необоснованных перечислений денежных средств на счета третьих лиц, выявления сокрытой прибыли, невыполнения бюджетных обязательств), провести анализ расчетных операций по статьям расходов и доходов, установить причины образования дебиторской и кредиторской задолженности и др.

В постановлении о назначении финансово-экономической экспертизы могут быть сформулированы следующие вопросы:

1. Каковы результаты финансово-хозяйственной деятельности организации (индивидуального предпринимателя) в исследуемом периоде?

2. Соответствуют ли данные отчетности организации (индивидуального предпринимателя) фактическим результатам финансово-хозяйственной деятельности в исследуемом периоде?

3. Были ли допущены в организации (индивидуальным предпринимателем) нарушения при осуществлении банковских операций?

4. Какие нарушения при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении финансовой отчетности, а также совершении иных действий привели к занижению налогооблагаемой базы в организации (индивидуальным предпринимателем)?

5. Подлежит ли налогообложению определенная хозяйственная операция?

6. Какие налоги и (или) сборы, в каком размере и к какому сроку не были надлежащим образом исчислены и уплачены в бюджет за определенный период вследствие несоответствия данных первичных учетных документов, документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности фактически полученным результатам финансово-хозяйственной деятельности организации (индивидуального предпринимателя)?

7. Каково соотношение суммы неуплаченных налогов и (или) сборов и всех налогов и сборов, подлежащих уплате за определенный период?

8. Своевременно ли и в полном ли объеме было произведено исчисление, удержание, перечисление в бюджет в исследуемом периоде налогов и (или) сборов организацией (индивидуальным предпринимателем) — налоговым агентом?

9. На какие цели были израсходованы суммы, образовавшиеся в результате ненадлежащих исчисления, удержания, перечисления налогов и (или) сборов, организацией (индивидуальным предпринимателем) — налоговым агентом?

10. Соответствует ли себестоимость продукции организации (индивидуального предпринимателя), выполненных им работ, оказанных услуг фактически произведенным затратам?

11. Если имело место завышение или занижение себестоимости продукции, как это повлияло на отраженные в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации (индивидуального предпринимателя) данные о прибыли?

В качестве объектов финансово-экономической экспертизы выступают документы, аналогичные направляемым для производства судебно-бухгалтерской экспертизы, прежде всего документы, отражающие учет расходов, финансовые результаты деятельности организации, т. е. прибыли и убытки, а также источники получения финансовых средств и пути их реализации. К ним относятся бухгалтерский баланс, отчеты, являющиеся приложе-

ниями к нему, первичные учетные документы (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные), документы аналитического и синтетического учета, налоговые отчетные документы, в том числе налоговые декларации, а также иные документы, имеющие значение для производства экспертизы, включая личные учетные документы, составленные сотрудниками организации (индивидуальным предпринимателем), заключения по другим экспертизам, протоколы следственных действий, акты ревизий, инвентаризаций, документальных проверок, заключения специалиста, аудиторские заключения.

Комплексная судебно-бухгалтерская и финансово-экономическая экспертиза назначается при необходимости разрешения вопросов, относящихся к компетенции экспертов обеих областей знаний.

Налоговая экспертиза проводится в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации⁵² и представляет собой исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов, включая не только правильность исчисления и перечисления (исчисления, удержания, перечисления) налогов и (или) сборов со стороны налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), но и соответствие действий налоговых органов установленным нормам и правилам в части исчисления налогов и (или) сборов, подлежащих исчислению и перечислению.

При производстве налоговой экспертизы не решаются правовые вопросы, что подчеркивается в решении Верховного Суда Российской Федерации от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08-334, которое было принято по жалобе гражданина, оспаривавшего законность включения налоговой экспертизы в Перечень родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации. В указанном решении Верховного Суда Российской Федерации подчеркивается, что при производстве судебной налоговой экспертизы используются специальные знания в области прикладных экономических наук — бухгалтерского учета и налогообложения, при этом теоретические положения данных наук

⁵² Перечень родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержден приказом МВД России «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации» от 29 июня 2005 г. № 511.

подкрепляются знаниями норм законодательства о налогах и сборах, которыми должен был руководствоваться налогоплательщик при исчислении налогов в исследуемом периоде. Разрешение правовых вопросов при производстве налоговой экспертизы к компетенции эксперта не относится, оспариваемые положения нормативного акта такого требования также не устанавливают.

В связи с этим недопустимо при вынесении постановления о назначении налоговой экспертизы указывать в числе прочих следующие вопросы:

1. Имеются ли факты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов, а также страховых взносов во внебюджетные фонды со стороны организации (индивидуального предпринимателя) — налогоплательщика за определенный налоговый период? или
уклонялась ли организация (индивидуальный предприниматель) — налогоплательщик от уплаты налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды за определенный налоговый период?
2. Какой способ уклонения от уплаты налогов и страховых взносов был применен налогоплательщиком?

В данных вопросах использовались формулировки из области уголовного законодательства — уклонение от уплаты налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды. Эксперт, проводящий налоговую экспертизу, — лицо, обладающее специальными знаниями в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, но никак не уголовного права. Ответы на приведенные вопросы должен дать следователь, принимая то или иное процессуальное решение после заключения налоговой экспертизы.

В постановлении о назначении налоговой экспертизы могут быть приведены следующие вопросы:

1. Правильно ли выполнен расчет налога по конкретному объекту налогообложения?
2. Какие нарушения были допущены при расчете налогов и (или) сборов?
3. Какое влияние оказали данные нарушения на определение налогооблагаемой базы и суммы налога за определенный налоговый период?
4. Предпринимались ли налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) действия по сокрытию объектов налогообложения? какие именно?
5. На какую сумму были сокрыты объекты налогообложения?
6. Какая сумма налога должна быть с них уплачена?

7. Правильно ли были отражены в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, включая расчет налога, прибыль и убытки от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг?

Объектами налоговой экспертизы являются:

1) первичные документы (товарно-транспортные накладные, товарные и кассовые чеки, платежные поручения, расходные кассовые ордера, др.);

2) платежные документы, на основании которых осуществлялось движение денежных средств организации (индивидуального предпринимателя) как в наличной, так и в безналичной форме (приходные кассовые ордера, платежные поручения, др.);

3) документы бухгалтерского учета (бухгалтерский баланс и приложения к нему, регистры бухгалтерского учета по синтетическому и аналитическому учетам);

4) документы из кредитных организаций о совершении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) (справки и выписки с банковских счетов);

5) документы налоговой отчетности за определенный налоговый период (налоговые декларации, расчеты налогов, др.);

6) протоколы следственных действий;

7) иные документы, связанные с применением специальных знаний в сфере налогообложения в процессе проведения предварительной проверки сообщения о совершении налогового преступления или не связанные с этим обстоятельством (акты документальных проверок, аудиторские заключения, акты ревизий и инвентаризаций, заключения специалиста, др.).

В налоговые органы могут быть представлены сфальсифицированные документы, содержащие не только интеллектуальный подлог, но и материальный. Для выявления подлога проводятся различные документоведческие экспертизы.

При сокрытии объекта налогообложения путем внесения исправлений и изменений в соответствующие документы, для установления способа полной или частичной подделки документа и использованных для этого технических устройств, выявления особенностей материала, из которого изготовлен документ, а также средств, при помощи которых он изготовлен, назначается *судебно-техническая экспертиза документов*.

В ходе проведения судебно-технической экспертизы документов исследуются реквизиты документа, материал носителя, на котором он зафиксирован, особенности изготовления представленного документа, а также оттиски печати, штампа.

При назначении судебно-технической экспертизы документов в постановлении могут быть поставлены следующие вопросы.

По реквизитам документа:

1. Когда и каким способом изготовлен представленный на экспертизу документ (распечатан на принтере персонального компьютера, на печатной машинке, выполнен рукописным или типографским способом, составлен из других документов, др.)?

2. Были ли внесены в представленный документ какие-либо изменения техническим способом (дописка, переклейка, подчистка, травление, др.)? каким именно?

3. Что было выполнено раньше — подпись, печать, текст документа?

4. Каково первоначальное содержание документа, в который были внесены изменения?

5. Выполнена ли подпись в представленном документе с использованием технических средств?

При исследовании машинописных текстов:

6. Распечатан ли текст представленного документа на конкретном принтере?

7. Выполнен текст документа на одном или нескольких принтерах?

8. Каковы дефекты конкретного принтера при распечатывании текста (полоса, непропечатывание букв, др.)?

При исследовании печатных форм:

9. Каково содержание текста в оттиске печати (штампа)?

10. Каким способом изготовлен представленный на экспертизу бланк документа (распечатан на принтере, типографским или электрографическим способом, составлен из других документов, др.)?

11. На каком средстве оргтехники был напечатан представленный текст документа (его вид, марка, модель, др.)?

12. Каким способом изготовлена печать (штамп), оттиск которой (которого) представлен на документе?

13. Одной печатью (штампом) или несколькими нанесены оттиски в представленных документах?

При исследовании материалов документа:

14. К какому виду относится бумага документа?

15. Одной или нескольких марок использовались материалы для выполнения текста представленных документов?

16. Использовались для изготовления представленных документов конкретные материалы и орудия письма?

17. Соответствует ли время выполнения отдельных частей документа или документа в целом дате, указанной в документе?

Объектами судебно-технической экспертизы документов выступают:

- 1) машинописные, распечатанные на принтере и рукописные тексты;
- 2) полиграфически выполненные документы и оборудование, на котором они были изготовлены;
- 3) бланки документов;
- 4) оттиски печатей и штампов и непосредственно указанные предметы;
- 5) факсимиле рукописи, рисунка, чертежа, гравюры, подписи, монограммы;
- 6) материалы, из которых изготовлены документы (бумага, картон, др.);
- 7) принтеры, факсы, пишущие машинки, орудия письма;
- 8) чернила, типографская и штемпельная краска;
- 9) картриджи для принтера;
- 10) химические средства для травления текстов.

Для установления авторства текста, решения вопроса о совпадении автора и исполнителя текста проводится *автороведческая экспертиза*.

Существенное значение для решения вопроса о привлечении к уголовной ответственности за совершение налогового преступления имеет *почерковедческая экспертиза*, позволяющая установить общие и частные признаки почерка лица, составившего документ или поставившего на нем подпись.

В постановлении о назначении почерковедческой экспертизы могут быть сформулированы следующие вопросы:

1. Выполнена подпись в представленном документе гражданином П. или иным лицом?
2. Выполнен рукописный текст в представленном документе гражданином П. или другим лицом?
3. Были дописаны слова или цифры в представленном на исследование документе одним и тем же лицом, который его составлял, или разными лицами?
4. Одним лицом выполнены подписи в представленных документах (налоговой декларации, отчете о прибылях и убытках, договоре купли-продажи) или разными лицами?

5. Выполнена ли подпись на представленном на исследование документе намеренно измененным почерком с подражанием почерку гражданина П.?

6. Выполнена ли подпись в представленном на исследование документе лицом, находившимся в необычной обстановке (неблагоприятные погодные условия или стрессовое состояние, состояние наркотического или алкогольного опьянения)?

В качестве объектов почерковедческой экспертизы могут быть представлены:

- 1) подлинники или копии рукописных документов или их фрагментов, выполненные на бумаге, картоне, других носителях;
- 2) подлинники или копии записей;
- 3) подписи;
- 4) свободные, экспериментальные и условно-свободные образцы почерка и (или) подписей;
- 5) протоколы следственных действий.

В любом случае для производства экспертизы должны быть представлены подлинники документов, поскольку копии существенно сужают возможность установления идентификационных признаков почерка⁵³.

Поскольку налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) бухгалтерский учет ведется не только на бумажных носителях, но и в электронной форме на компьютерных устройствах, при изъятии документов, хранящихся на электронных носителях, требуется назначение и проведении *компьютерно-технической экспертизы*.

Выделяются четыре вида компьютерно-технической экспертизы:

- программно-компьютерная;
- информационно-компьютерная;
- аппаратно-компьютерная;
- компьютерно-сетевая.

Программно-компьютерная экспертиза исследует вопросы создания и эксплуатации средств программного обеспечения, установленных на представленных на исследование объектах. Объектами исследования программно-компьютерной экспертизы выступают средства программного обеспечения.

На разрешение программно-компьютерной экспертизы могут быть поставлены следующие вопросы:

⁵³ Более подробно см.: Россинская Е. Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 398—406.

1. Использовалось ли представленное на исследование средство программного обеспечения для решения определенной задачи?

2. Каким образом вводятся и получаются данные на представленном на исследование средстве программного обеспечения?

3. Была ли предусмотрена при разработке или эксплуатации представленного на исследование средства программного обеспечения специальная защита от несанкционированного доступа? какая именно?

4. Какие изменения вносились в представленное на исследование средство программного обеспечения?

Информационно-компьютерная экспертиза занимается вопросами поиска и анализа информации, содержащейся на представленных на исследование носителях. Ее объектами являются файлы, содержащиеся на электронных носителях (жестком диске компьютера, флэш-носителях, DVD-R, других устройствах). В постановлении о назначении информационно-компьютерной экспертизы могут содержаться следующие вопросы:

1. Какая информация по ведению бухгалтерского учета в организации (индивидуальным предпринимателем) за определенный период содержится на представленных на исследование носителях и устройствах?

2. В каком виде содержится указанная информация на представленных на исследование носителях и устройствах (открытый доступ, скрытый, в удаленном виде, заархивированная)?

3. Какие сведения о пользователе компьютерной системы имеются на представленных на исследование носителях информации (фамилия, имя, отчество, пароль, иное)?

4. Имеется ли на представленных на исследование носителях и устройствах информация, идентичная содержащейся в документах в бумажном виде, представленных на исследование?

Аппаратно-компьютерная экспертиза проводится при необходимости исследования аппаратных средств компьютерной системы; ее объектами являются компьютеры (как стационарные, так и портативные), составные части компьютеров, мобильные телефоны, другие носители компьютерной информации. В постановлении о назначении рассматриваемого вида экспертизы могут быть сформулированы следующие вопросы:

1. Доступен ли для чтения представленный носитель информации?

2. Вследствие чего неисправен представленный на исследование носитель информации?

3. Исправно ли представленное на исследование компьютерное устройство?

4. Является ли представленное на исследование устройство носителем информации?

Компьютерно-сетевая экспертиза позволяет установить свойства и характеристики компьютерных средств, иных носителей электронной информации, взаимосвязанных благодаря использованию сетевой технологии, в качестве которой может выступать как локальная сеть организации, так и Интернет. Ее объекты аналогичны объектам аппаратно-компьютерной экспертизы, а также ими выступают данные, находящиеся на серверах в различных сетях. В качестве вопросов, разрешаемых компьютерно-сетевой экспертизой, можно привести следующие:

1. Какие данные имеются на представленных на исследование носителях и устройствах о проведении электронных платежей через Интернет и использовании для этих целей кредитных карт?

2. Какие сообщения имеются на представленных на исследование носителях и устройствах об отправленных и полученных сообщениях? каковы даты их отправки и получения, содержание?

3. Работали ли представленные на исследование компьютерные устройства в единой локальной сети?

4. Какая информация сохранилась о результатах соединений представленных на исследование компьютерных устройств, об их работе в единой локальной сети⁵⁴?

При проведении проверки сообщения о налоговом преступлении могут назначаться другие виды судебных экспертиз в зависимости от конкретной ситуации, к числу которых можно отнести следующие:

инженерно-экономическая — для анализа производственного процесса организации (индивидуального предпринимателя) в целях оценки эффективности деятельности;

⁵⁴ Более подробно о компьютерно-технических экспертизах см.: Кушниренко С. П., Панфилова Е. И. Уголовно-процессуальные способы изъятия компьютерной информации по делам об экономических преступлениях: учебное пособие. 2-е изд., испр. и доп. СПб., 2001. 88 с.; Россинская Е. Р. Указ. соч. С. 472—492.

инженерно-технологическая — для выявления нарушений технологии изготовления продукции, особенностей технологического процесса, фактического объема произведенной продукции;

строительно-техническая — при необходимости установления завышения объемов и стоимости выполненных строительных и ремонтных работ;

товароведческая — с целью определения качественных и количественных характеристик произведенного, приобретенного, реализованного товара, способа и времени его изготовления, соответствия требованиям стандартов, имеющейся документации, а также требованиям к маркировке, упаковке, транспортировке и условиям хранения товара;

видеофоноскопическая — при необходимости анализа аудио- и видеозаписей переговоров подозреваемых, в отношении которых производились оперативно-розыскные мероприятия, для идентификации их по изображению, голосу и речи;

лингвистическая — для анализа значения используемых лицами терминов в конкретном контексте, речь которых зафиксирована на аудио- или видеозаписи при проведении в отношении их оперативно-розыскных мероприятий;

трасологическая, прежде всего дактилоскопическая — для идентификации подозреваемых (обвиняемых) по оставленным отпечаткам пальцев рук на документах и предметах.

Заключение эксперта оценивается по следующим критериям:

1) соблюдение закона при назначении и производстве экспертизы, наличие в заключении всех необходимых реквизитов;

2) полнота заключения: на все ли поставленные вопросы даны ответы; соответствуют ли характеру экспертизы установленные по инициативе эксперта обстоятельства;

3) научная обоснованность выводов эксперта: правильно ли избрана экспертная методика, не допущены ли ее неоправданные упрощения, корректны ли проведенные эксперименты;

4) логика исследования: соблюдена ли должная последовательность его стадий, логическая обоснованность выводов ходом и результатами исследования, их непротиворечивость;

5) относимость выводов эксперта к исследуемому событию;

6) доказательственное значение выводов эксперта и их согласуемость с другими доказательствами по делу⁵⁵.

⁵⁵ Более подробно см.: Россинская Е. Р. Указ. соч. С. 279—290.

В постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О судебной экспертизе по уголовным делам» от 28 июня 2011 г. № 11 (пп. 13, 15) раскрыты основания для назначения повторной и дополнительной экспертиз.

При проведении предварительной проверки по факту совершения налогового преступления в связи с необходимостью организации комплекса проверочных мероприятий зачастую возникает необходимость в продлении десятидневного срока рассмотрения сообщения о преступлении до 30 суток, однако и этого времени иногда бывает недостаточно для всестороннего исследования признаков состава преступления, установление которых является обязательным для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, т. е. для установления наличия основания для возбуждения уголовного дела. Кроме того, обжалование решений налоговых органов о привлечении налогоплательщиков к ответственности в суд и последующая отмена таких решений приводят к тому, что постановления о возбуждении уголовных дел подлежат отмене. На практике высказываются предложения об увеличении сроков проведения предварительной проверки по материалам о налоговых преступлениях.

Криминалистические признаки, свидетельствующие о совершении налогового преступления:

1. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ)⁵⁶ — несоблюдение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе либо ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе;

несообщение или несвоевременное сообщение организацией (индивидуальным предпринимателем) в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства):

обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок позднее одного месяца со дня начала такого участия;

обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее со-

⁵⁶ Непостановка налогоплательщика на учет в установленный срок, если такая обязанность предусмотрена п. 1 ст. 23 НК РФ (например, в связи с приобретением в собственность или сдачей в аренду физическим лицом недвижимого имущества, транспортного средства). Административная ответственность должностных лиц за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе предусмотрена ст. 15.3 КоАП РФ.

обобщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях — по истечении одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации; по истечении трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации (п. 2 ст. 23 НК РФ).

2. Непредставление налоговой декларации (расчета финансово-го результата инвестиционного товарищества) (ст. 119 НК РФ)⁵⁷.

3. Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ)⁵⁸, если оно повлекло занижение налоговой базы.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст. 120 НК РФ понимается: отсутствие первичных документов, отсутствие счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

4. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) (ст. 122 НК РФ).

5. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми (ст. 129.3 НК РФ).

Налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной ст. 129.3 НК РФ, при условии представления им федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов, документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам, в соответствии с порядком, установленным

⁵⁷ Административная ответственность должностных лиц за нарушение срока представления налоговой декларации предусмотрена ст. 15.5 КоАП РФ.

⁵⁸ Административная ответственность должностных лиц за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности предусмотрена ст. 15.11 КоАП РФ.

ст.105.15 НК РФ, или в соответствии с порядком, установленным соглашением о ценообразовании для целей налогообложения.

6. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках (ст. 129.4 НК РФ).

7. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником (ст. 122.1 НК РФ).

8. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ)⁵⁹. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями.

9. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (ст. 129.2 НК РФ). Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов влечет взыскание штрафа в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

10. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ). Выявление необоснованного получения налогоплательщиком налоговой выгоды и отграничение от обоснованного ее получения на наиболее ранних этапах осуществления налогового контроля позволяет налоговым органам своевременно передать в правоохранительные органы материалы, содержащие криминалистические признаки, присущие налоговым преступлениям, совершаемым недобросо-

⁵⁹ Административная ответственность должностных лиц за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, предусмотрена ст. 15.6 КоАП РФ.

вестными налогоплательщиками «фирмами-однодневками» или с их участием, для решения вопроса в порядке ст. 144 УПК РФ.

Среди сотрудников правоохранительных органов широко распространено ошибочное мнение, что достаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной могут служить следующие обстоятельства, без учета их взаимосвязи с другими обстоятельствами:

создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

взаимозависимость участников сделок;

неритмичный характер хозяйственных операций;

нарушение налогового законодательства в прошлом;

разовый характер операции;

осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

осуществление расчетов с использованием одного банка;

осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций⁶⁰.

Положительное решение о необоснованности налоговой выгоды, полученной «фирмой-однодневкой» или с ее использованием в преступной схеме, должно быть принято правоохранительными органами в случае обнаружения подтвержденных документами налогового органа следующих обстоятельств в совокупности и взаимосвязи с вышеперечисленными:

невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных в отчетности операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением

⁶⁰ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 окт. 2006 г. № 53.

налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Приведенные криминалистические признаки не являются основанием для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, но свидетельствуют о необходимости проведения предварительной проверки.

По результатам предварительной проверки сообщения о налоговом преступлении принимается одно из процессуальных решений, предусмотренных ст. 145 УПК РФ: о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела или о передаче дела по подследственности.

После возбуждения уголовного дела по ст.ст. 198—199² УК РФ уведомление о принятии данного решения направляется в тот налоговый орган, откуда поступили материалы.

Вопрос о критериях законности проведенных следственных действий, а также соответствие критерию допустимости доказательств исследовался как в правоприменительной практике, так и в научно-практических пособиях. Так, в постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия» от 31 октября 1995 г. № 8 указано, что доказательства должны признаваться недопустимыми, если при их собирании были нарушены гарантированные Конституцией Российской Федерации права человека и гражданина или установленный уголовно-процессуальным законодательством порядок их собирания и закрепления, а также если собирание и закрепление доказательств осуществлено ненадлежащим лицом либо в результате действий, не предусмотренных уголовно-процессуальными нормами. Наиболее развернутый комментарий к этому положению приведен В. С. Шадрин⁶¹.

При проведении предварительной проверки о налоговом преступлении следователем допускаются следующие типичные ошибки:

несвоевременность проведения следственных действий и иных мероприятий, в том числе оперативно-розыскных мероприятий,

⁶¹ Шадрин В. С. Уголовное досудебное производство : ответы на вопросы прокуроров и следователей. СПб., 2009. С. 68—69.

связанных с изъятием предметов (прежде всего компьютерной техники и носителей информации) и документов у налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), сотрудников организации — налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента), что влечет за собой уничтожение необходимой информации;

нарушение прав участников следственного действия (неразъяснение прав участникам, отсутствие необходимого количества понятых, др.);

нарушение порядка проведения следственных действий (при осмотре места происшествия — неуказание в описательной части протокола осмотра места происшествия изъятого объекта, а фигурирование его лишь в описи изъятых объектов, отсутствие привязки изъятого объекта к неподвижным ориентирам, неправильное наименование вида изъятого объекта, неточное описание его внешнего вида, цвета; использование приблизительных величин или неуказание измерительного инструмента при определении размеров объекта, его местонахождения, расстояния между объектами, неправильное указание адреса при производстве осмотра, непредъявление понятым изъятых объектов, изъятие документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности без составления описи и их идентификации, стопкой в коробку; при производстве осмотра предметов и документов — вскрытие упаковки предметов без необходимости и неотражение в протоколе осмотра сведений о ее замене; при назначении экспертизы — постановка вопросов правового характера, не относящихся к компетенции экспертов, неполная формулировка вопросов, др.);

подмена одного следственного действия другим (например, фактически проводится обыск, а составляется протокол осмотра места происшествия без соблюдения требований к его форме и содержанию);

неполучение объяснений от налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) — руководителя организации, ее главного бухгалтера (иного лица, выполняющего его функции), если объяснения уже имеются в материалах налоговых органов, или принятие формальных объяснений;

неустранение противоречий между суммой недоимки по налогам и сборам, подлежащей взысканию с налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), зафиксированной в решении налоговых органов и, при его обжаловании, в судебном поста-

новлении, и суммой недоимки, которая отражена при проведении документальной проверки, в заключении специалиста, эксперта;

осуществление анализа материалов, поступивших из налоговых органов, формально — без сверки данных в акте налоговой проверки с данными первичных учетных документов налогоплательщика, (плательщика сбора, налогового агента);

непривлечение специалиста в области налогообложения и бухгалтерского учета для оказания содействия в осмотре изъятых документов, формулировании вопросов для производства документальной проверки, экспертизы, др.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1, гл. 23 ; ч. 2, гл. 34, 45, 46.

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Ст.ст. 15.1, 15.3—15.7, 15.9, 15.11—15.13.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1, 2.

4. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации.

5. Уголовный кодекс Российской Федерации. Ст.ст. 198, 199, 199¹, 199².

6. О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ с изм. и доп.

7. О налоговых органах Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 с изм. и доп.

8. О полиции : федер. закон Рос. Федерации от 7 февр. 2011 г. № 3-ФЗ с изм. и доп.

9. Об аудиторской деятельности : федер. закон Рос. Федерации от 30 дек. 2008 г. № 307-ФЗ с изм. и доп.

10. Об информации, информационных технологиях и о защите информации : федер. закон Рос. Федерации от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ с изм. и доп.

11. Об исполнительном производстве : федер. закон Рос. Федерации от 2 окт. 2007 г. № 229-ФЗ с изм. и доп.

12. Об оперативно-розыскной деятельности : федер. закон Рос. Федерации от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ с изм. и доп.

13. Вопросы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора : постановление Правительства Рос. Федерации от 8 апр. 2004 г. № 198 с изм. и доп.

14. [О подчинении территориальных органов упраздненных, реорганизованных и иных федеральных органов исполнительной власти преобразованным и образованным федеральным органам

исполнительной власти] : распоряжение Правительства Рос. Федерации от 30 июля 2004 г. № 1024-р.

15. Положение о Федеральной налоговой службе : утв. постановлением Правительства Рос. Федерации от 30 сент. 2004 г. № 506 с изм. и доп.

16. Положение о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора : утв. постановлением Правительства Рос. Федерации от 15 июня 2004 г. № 278.

17. Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства о налогах и сборах : приказ Генерального прокурора Рос. Федерации от 9 июня 2009 г. № 193.

18. Административный регламент исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности : утв. приказом Минфина России от 4 сент. 2007 г. № 75-н с изм. и доп.

19. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России от 29 июня 2005 г. № 511 с изм. и доп.

20. Инструкция о порядке представления результатов оперативно-розыскной деятельности дознавателю, органу дознания, следователю, прокурору или в суд : утв. приказом МВД России № 368, ФСБ России № 185, ФСО России № 164, ФТС России № 481, СВР России № 32, ФСИН России № 184, ФСКН России № 97, Минобороны России № 147 от 17 апр. 2007 г.

21. Инструкция о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации : утв. приказом Минфина России от 14 апр. 2000 г. № 42н. (Утратил силу — приказ Минфина России от 2 мая 2007 г. № 39н.)

22. Инструкция о порядке проведения ревизий и проверок Федеральной службой финансово-бюджетного надзора : утв. приказом Минфина России от 2 мая 2007 г. № 39н. (Утратил силу — приказ Минфина России от 25 дек. 2007 г. № 150н.)

23. Инструкция о порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизий финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности : утв. приказом МВД России от 2 авг. 2005 г. № 636. (Утратил силу — приказ МВД России от 8 янв. 2009 г. № 12.)

24. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : утв. приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 с изм. и доп.

25. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ с изм. и доп.

26. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. с изм. и доп.

27. Положение о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок) : утв. приказом Минфина России, МВД России, ФСБ России от 7 дек. 1999 г. № 89н/1033/717.

28. О практике применения налогового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства при выявлении, раскрытии и расследовании налоговых преступлений : информ. письмо Генеральной прокуратуры Рос. Федерации от 24 мая 2012 г. № 36-49-2012.

29. [О сроке подачи возражений] : письмо ФНС России от 31 июля 2013 г. № СА-4-7/13912.

30. О доказывании необоснованной налоговой выгоды : письмо ФНС России от 24 мая 2011 г. № СА-4-9/8250.

31. О направлении материалов в органы внутренних дел : письмо ФНС России от 11 марта 2010 г. № ШТ-22-2/174@.

32. О рассмотрении обращения : письмо ФНС России от 11 февр. 2010 г. № 3-7-07/84.

33. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок : письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622.

34. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок : письмо ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705.

35. Письмо Минфина России от 17 июля 2013 г. № 03-02-08/27864.

36. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 22 янв. 2004 г. № 41-О.

37. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : постановление Конституционного Суда Рос. Федерации от 14 июля 2005 г. № 9-П.

38. О некоторых вопросах применения судами Конституции Российской Федерации при осуществлении правосудия : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 31 окт. 1995 г. № 8 с изм. и доп.

39. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 28 февр. 2001 г. № 5.

40. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 27 янв. 2003 г. № 2 с изм. и доп.

41. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 28 дек. 2006 г. № 64.

42. О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем : постановление Пленума Верховного Суда Рос. Федерации от 18 нояб. 2004 г. № 23 с изм. и доп.

43. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации от 12 окт. 2006 г. № 53.

44. Об оставлении без удовлетворения заявления о признании частично недействующим Перечня родов (видов) судебных экспертиз, производимых в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства внутренних дел Российской Федерации от 29 июня 2005 г. № 511 : решение Верховного Суда Рос. Федерации от 26 марта 2008 г. № ГКПИ08-334.

45. Обзор судебной практики 2010—2011 гг. по вопросам использования налогоплательщиками схем ухода от уплаты налогов при применении специальных режимов налогообложения // Федеральная налоговая служба : офиц. сайт. URL: www.nalog.ru/html/docs/sudebn/obzor_sud10_11.doc (дата обращения: 20.05.2013).

46. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного федерального округа от 6 апр. 2006 г. по делу № А56-8761/2005.

47. Валласк, Е. В. Использование специальных бухгалтерских знаний при выявлении признаков корпоративного мошенничества / Е. В. Валласк, В. В. Валласк // Криминалистика и судебная экспертиза. — Санкт-Петербург : Издательский Дом СПбГУ, 2012. — С. 104—110.

48. Валласк, Т. Г. Актуальные вопросы государственного противодействия созданию и незаконной деятельности фирм-однодневок // Криминалистика. — 2012. — № 1(10). — С. 115—120.

49. Валласк, Т. Г. К вопросу о криминалистических признаках уклонения от уплаты налогов с использованием «фирм-однодневок» и способах его осуществления // Криминалистика и судебная экспертиза: наука, обучение, практика : 8-я (внеочередная) международная научно-практическая конференция : материалы. — Санкт-Петербург : Издательский Дом СПбГУ, 2012. — С. 481—487.

50. Возбуждение уголовного дела: уголовно-процессуальный и криминалистический аспекты : учебное пособие / [Е. В. Валласк, М. А. Григорьева, Н. А. Данилова, Е. В. Елагина, А. А. Ларинков, Е. П. Осипова, Е. Б. Серова, В. А. Шиплюк ; отв. ред. Н. А. Данилова, В. А. Шиплюк]. — Санкт-Петербург : С.-Петербург. юрид. ин-т (филиал) Акад. Генеральной прокуратуры Рос. Федерации, 2011. — 276 с.

51. Данилова, Н. А. Анализ и оценка прокурором материалов уголовного дела о невыплате заработной платы : конспект лекции / Н. А. Данилова. — Санкт-Петербург : С.-Петербург. юрид. ин-т (филиал) Акад. Генеральной прокуратуры Рос. Федерации, 2013. — 36 с.

52. Данилова, Н. А. Хищения в сфере экономической деятельности : механизм преступления, его выявление, организация расследования : научно-методическое пособие / Н. А. Данилова, С. Г. Евдокимов, Н. М. Сологуб. — Москва : ПРИОР, 2002. — 256 с.

53. Елагина, Е. В. О понятии документа в криминалистике // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. — 2008. — № 2(4). — С. 48—51.

54. Кушниренко, С. П. Уголовно-процессуальные способы изъятия компьютерной информации по делам об экономических преступлениях : учебное пособие / С. П. Кушниренко, Е. И. Панфилова. — 2-е изд., испр. и доп. — Санкт-Петербург : С.-Петербург.

юрид. ин-т Генеральной прокуратуры Рос. Федерации, 2001. — 88 с.

55. Россинская, Е. Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. — 2-е изд., перераб. и доп. / Е. Р. Россинская. — Москва : Норма, 2009. — 687 с.

56. Соловьев, И. Налоговая преступность ушла в пике [электронный ресурс]. URL: <http://pravo.ru/review/face/view/67917/> (дата обращения: 20.05.2013).

57. Шадрин, В. С. Уголовное досудебное производство : ответы на вопросы прокуроров и следователей / В. С. Шадрин. — Санкт-Петербург : С.-Петерб. юрид. ин-т (филиал) Акад. Генеральной прокуратуры Рос. Федерации, 2009. — 128 с.

58. Шапиро, Л. Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Л. Г. Шапиро. — Краснодар, 2008. — 24 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>ВВЕДЕНИЕ</i>	3
<i>1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ</i>	6
<i>2. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ПРОКУРОРОМ МАТЕРИАЛОВ ПРО- ВЕРКИ СООБЩЕНИЯ О НАЛОГОВОМ ПРЕСТУПЛЕНИИ</i>	23
<i>ЛИТЕРАТУРА</i>	96

Учебное издание

*Елена Владимировна БАРКАЛОВА,
кандидат юридических наук*

Татьяна Геннадьевна ВАЛЛАСК

КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ
АСПЕКТЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ

Учебное пособие

Редактор *Н. Я. Ёлкина*
Компьютерная верстка *О. А. Хропиной*

Подписано в печать 06.11.2013 г. Бум. Тип. № 1.
Гарнитура “Times New Roman Cyr”. Печ. л. 6,25.
Уч.-изд. л. 6,25. Тираж 500 экз. (1-й завод 1—130). Заказ 2126.

Редакционно-издательская лаборатория
Санкт-Петербургского юридического института (филиала)
Академии Генеральной прокуратуры РФ

Отпечатано в Санкт-Петербургском юридическом институте (филиале)
Академии Генеральной прокуратуры РФ
191104, Санкт-Петербург, Литейный пр., 44