

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПОЗНАНИЙ СПЕЦИАЛИСТА ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Раскрываются вопросы использования специальных познаний специалиста при налоговедческом исследовании.

Ключевые слова: специалист; налог; расследование.

Практика расследования налоговых преступлений показывает, что лица, назначающие экспертизы, нередко затрудняются в определении того, какую экспертизу назначить – бухгалтерскую или экономическую. Возникают сложности и с формулировкой вопросов специалистам и экспертам. В ходе производства разных по названию экспертиз эксперты в основном отвечают на одни и те же вопросы, в основном, устанавливают размер вреда. На уровне межличностных отношений часто возникают разногласия между участниками оперативно-следственной группы в том, какие вопросы разрешаются в ходе производства той или иной экспертизы. Как правило, в состав группы входят следователь, оперативник и специалист-экономист. Получается, что вопрос, связанный, например, с правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов, может быть разрешен в ходе производства экономического или бухгалтерского исследования. Этого недостаточно; необходимо провести налоговедческое исследование, при этом комплексно учитывать всех возможных носителей криминалистической информации, начиная от возникновения налоговой обязанности у налогоплательщика до поступления налога в соответствующий бюджет. Естественно, оно отличается от технико-криминалистического исследования своим предметом исследования.

Основной задачей налоговедческого исследования является установление заведомо ложных сведений в структуре процесса налогообложения при выявлении налоговых преступлений.

На практике при расследовании налоговых преступлений учитываются результаты экспертизы и выводы специалиста в соответствии со ст. 95 НК РФ. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. По результатам экспертизы составляется заключение. Статья 96 НК РФ закрепляет право налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля специалистов, но не указывает, как оформлять выводы специалиста. Естественно, они отличаются от проведения экспертизы и использования специалиста, указанных в ст. 57 и 58 УПК РФ.

Под «специалистом» понимается лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях согласно ст. 58 УПК РФ. В отличие от эксперта, специалист не составляет заключения, являющегося доказательством по уголовному делу. Задача специалиста в том, чтобы на основе специальных знаний содействовать обнаружению, закреплению и изъятию предметов и документов, применению технических средств в исследовании материалов уголовного дела, необходимых для поведения экспертизы, а также для разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Учитывая это обстоятельство, для установления искажения структурных элементов процесса налогообложения

целесообразно проводить налоговедческо-криминалистическое исследование, а в перспективе – назначать судебно-налоговедческую экспертизу. В юридической и экономической литературе уже имеется определение налогового ведения как науки о природе, принципах и правовой практике организации и функционирования системы налоговых отношений [1. С. 9]. Налоговедение развивается в рамках единой системы юридических наук, а криминалистическое налоговое ведение как наука преимущественно должно развиваться в рамках криминалистики.

В научной литературе термин «налоговедческая экспертиза» впервые применен в 2001 г. Д.Б. Игнатьевым, который данную экспертизу рассматривает как самостоятельный вид судебно-экономической экспертизы [2. С. 192–194]. В числе методов судебно-налоговой экспертизы, например, М.И. Воронин предлагает следующие: метод сопоставления данных бухгалтерского и налогового учета; метод качественного определения объектов налогообложения; метод качественного определения подлежащих уплате сумм налогов; метод комплексного применения гражданского, земельного, налогового и других отраслей законодательства [3. С. 466–471].

При расследовании налоговых преступлений нами предлагается криминалистический метод налогового анализа, который основан на исторически сложившихся закономерностях налогообложения и обладает простотой, надежностью и экономичностью (сокращаются сроки расследования и пополнения бюджета), его применение должно обеспечивать достижение поставленной цели.

Выводы специалиста должны основываться, в частности, на материалах акта налоговой проверки, составленного государственным налоговым инспектором, который уполномочен давать правовую оценку по вопросу правильности соблюдения законодательства о налогах и сборах. Акт налоговой проверки, содержащий в себе такие фактические данные, которые указывают на признаки налогового преступления, является законным основанием для возбуждения уголовного дела (ч. 2 ст. 140 УПК РФ). Такой акт относится к категории иных документов (ст. 84 УПК РФ) и допускается в качестве доказательства по уголовному делу как содержащий в себе сведения о времени, месте и способе совершения налогового преступления, размере суммы подлежащих к уплате налогов и других обстоятельствах, подлежащих доказыванию (ст. 73 УПК РФ) [4. С. 8].

Объектом *налоговедческого исследования* будут учтенные (или неучтенные) документы налогового учета, где отражены учетно-налоговые показатели и налоговая отчетность финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Предметом *налоговедческого исследования* будут являться элементы налогообложения. При его проведении следователь преследует цель: *выявить заведомо ложные сведения в структурных элементах налогообложения:*

объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговые льготы, порядок исчисления налога, порядок и срок уплаты налогов. Эту задачу следователь должен решать с помощью знаний специалиста в области налогообложения. Выводы специалиста должны раскрывать сущность искажения в структурных элементах налогообложения. Структурные элементы налогообложения являются условными ориентирами в деятельности субъекта доказывания и специалиста на различных этапах предварительного расследования, а также помогают в формулировании вопросов перед специалистом и их разрешении особенно в сложных преступных и следственных ситуациях. Именно такой подход отражает специфику взаимодействия субъекта доказывания и специалиста при предварительном расследовании налоговых преступлений.

Далее под термином «специалист» понимается лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях согласно ст. 58 УПК РФ. В отличие от эксперта, специалист не составляет заключение, являющееся доказательством по уголовному делу. Общая задача специалиста состоит в том, чтобы на основе своих специальных знаний содействовать в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств в исследовании материалов уголовного дела, необходимых для поведения экспертизы, а также для разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Например, на первоначальном и дальнейшем этапах расследования характерно использование криминалистического метода налогового анализа; исходя из нормативных положений структурных элементов процесса налогообложения НК РФ перед специалистом ставятся два блока вопросов:

Первый блок вопросов по «структурным элементам налогообложения расследуемого налога».

1. Кто допускал искажение данных в налоговом учете и налоговой отчетности от нормы НК РФ?
2. Какие объекты налогообложения не отражены в документах налогового учета и отчетности?
3. Занижение налоговой базы произошло в результате нарушения нормы каких статей налогового законодательства?
4. В какой налоговый период должны были быть исчислены налогоплательщиком виды налогов и в каком объеме?
5. Правильно ли применены налоговые ставки?
6. Обоснованно ли применены положенные налоговые льготы?
7. Какие нарушения допущены при исчислении суммы налога?
8. Нарушены ли порядок и сроки уплаты налога, установленные законами федерации или субъектами федерации?

Второй блок вопросов «влияние одного налога на другой вид налога». На этом этапе можно исследовать влияние криминалистически значимых структурных элементов одного налога на структурные элементы налогообложения другого вида, т.е. устанавливается криминальная взаимосвязь между различными видами налогов. Например, занижение суммы налога НДС влияет на налог на прибыль организаций. При исчислении крупного или особо крупного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов надлежит складывать как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд.

Естественно, приведенный перечень вопросов не является полным. Указанные блоки вопросов необходимы для выяснения механизма преступного поведения неисполнителя налоговой обязанности (налогоплательщика, налогового агента, должника по налогам).

Специалист в области налогового законодательства расчет производит письменно, а в уголовно-процессуальном и налоговом законодательствах не понятно, как оформляются выводы специалиста. Поэтому целесообразно внести соответствующие изменения в ст. 58 УПК РФ и 96 НК РФ, предусмотреть оформление выводов специалистов письменно.

На заключительном этапе предварительного расследования при составлении обвинительного заключения должны быть указаны данные о том, какие конкретно нормы структурных элементов налогообложения законодательства о налогах и сборах, действовавших на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора.

Таким образом, особенности взаимодействия субъекта доказывания и специалиста заключаются в поиске криминалистически значимой информации с целью выявления заведомо ложных сведений, указанных в диспозиции ст. 198–199.2 УК РФ. Перед специалистом, обладающим налоговыми знаниями, ставятся задачи по выявлению искажений структурных элементов налогообложения неуплаченного (или занижение суммы) налога от нормы федерального, регионального и местного налогов.

Результаты налогового исследования должны являться общими необходимыми звеньями в цепи доказательств, в числе иных доказательств, по уголовным делам о налоговых преступлениях. Исходя из положений гл. 34 УПК РФ по поступившим уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, необходимо оценивать, содержатся ли в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах нарушены обвиняемым, а именно: *нормы объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой льготы, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и срока уплаты налога.*

ЛИТЕРАТУРА

1. Парыгина В.А., Телеев А.А., Чуркин А.В. Налоговое право. М.: Инфра, 2003. 433 с.
2. Игнатьев Д.Б. Документы как доказательства по делам о налоговых преступлениях: Дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2001. 200 с.
3. Воронин М.И. Судебно-налоговая экспертиза как самостоятельный род судебно-экономической экспертизы, назначаемой по уголовным делам о налоговых преступлениях // Актуальные проблемы российского права. 2008. № 3(8). С. 466–471.
4. Гладких С.Н. Проблемы расследования налоговых преступлений: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. 210 с.

Статья представлена научной редакцией «Право» 1 октября 2009 г.