

ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ЭТАП РАССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ НЕИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА

О.П. Грибунов,
начальник кафедры криминалистики
ФГОУ ВПО «ВСИ МВД РФ»
кандидат юридических наук, доцент

Л.А. Волошина,
старший следователь СУ при УВД
по Первореченскому району
г. Владивостока

Субъект данного вида налоговых преступлений – лицо, которое перечисляет налог о налоговом предьявителе и его передаче в бюджет государства.

Успех в расследовании налоговых преступлений зависит от начальной стадии, а также от качества исследовательских действий. При расследовании уголовного дела особое внимание уделено планированию, включая планирование действий. Планирование исследования преступлений делает логическое основание своей организации.

The subject of the given kind of tax crimes is the person who carries out deduction of the tax about the tax bearer and its transfer in the budget of the state.

The success in investigation of tax crimes depends on an initial stage of investigation, and also from quality of performance of investigatory actions. At criminal case investigation the special attention is given to planning, including to planning of investigatory actions. Planning of investigation of crimes makes a logic basis of its organization¹.

Расследование уголовного дела зависит от многих факторов, но бесспорно от того, что достигнуто на первоначальном этапе.

Судебно-следственная практика применения ст. 199.1 УК РФ ещё крайне незначительна и противоречива. Анализ выявления и расследования преступлений данной категории свидетельствует о том, что следователи испытывают серьёзные затруднения при определении признаков состава анализируемого преступления¹.

Деятельность следователя при расследовании уголовных дел может быть эффективной лишь в том случае, когда она соответствующим образом спланирована, а все действия органов расследования приведены в определенную систему. Планирование расследования преступлений составляет логическую основу его организации. Сущность планирования заключается в определении задач, которые предстоит решать, в логической разработке алгоритма действий, обеспечивающих успешное решение этих задач при минимальных затратах времени, сил и средств. Разработка системы действий, которые необходимо провести – это определение способов и средств решения сформулированных задач.

¹ Gribunov O.P., Voloshina L.A., Initial stage of investigation of tax crimes in sphere of default of duties of the tax agent.

Организация расследования преступлений включает организацию труда следователя в ходе расследования уголовного дела, организацию работы группы следователей с оперативными подразделениями и другими службами правоохранительных органов, а также некоторые иные вопросы деятельности органов расследования.

Принято различать два вида планирования: планирование расследования по уголовному делу и планирование отдельных следственных действий и оперативно-розыскных мероприятий.

В первом случае выявляются способы и средства решения следственных задач по уголовному делу в целом. Планирование отдельных следственных и розыскных действий преследует цель определения способов и средств эффективного решения задач, решаемых с их помощью

Определение необходимой совокупности следственных действий и розыскных мероприятий происходит с учетом расследуемого уголовного дела. При этом необходимо учитывать следующие рекомендации:

а) план расследования по делу надлежит составлять с таким расчетом, чтобы намеченные процессуальные действия и оперативные мероприятия гарантировали правильную проверку всех выдвинутых следственных версий, решение всех предстоящих задач;

б) в план следует включать только те действия, которые гарантируют достижение объективного результата;

в) запланированные следственные действия должны обеспечивать достоверное установление всех обстоятельств, составляющих предмет доказывания по расследуемому уголовному делу.

Установление последовательности, сроков и исполнителей намечаемых следственных действий и оперативных мероприятий должно обеспечить параллельную отработку выдвинутых версий и окончание расследования в установленные сроки. Необходимо своевременно учитывать характер и значение планируемых действий по обнаружению и укреплению вещественных доказательств, которые могут быстро измениться или исчезнуть, чтобы помешать подозреваемому или обвиняемому скрыться от следствия и суда, а тем более совершить новые преступления. Расследование по срокам должно вписываться в установленное для следствия время².

Статья 199.1 УК РФ предусматривает уголовную ответственность не просто за умышленное неисполнение обязанностей налогового агента. В качестве обязательного признака указано наличие личных интересов в неисполнении обязанностей налогового агента. Личные интересы – категория оценочная, и установление их наличия или отсутствия зависит от конкретных обстоятельств неисполнения обязанностей налогового агента. Например, в случае неперечисления в бюджет удержанных средств они могут быть обращены в личную собственность. Однако при совершении данного преступления не исключается и иная личная заинтересованность.

К личным интересам относятся прежде всего корыстные – получение имущественных или неимущественных выгод, а также иные личные интересы, спектр которых может быть очень широк. В силу этого на первоначальном этапе следует установить и выявить, на что конкретно расходованы средства, подлежащие уплате в качестве налоговых выплат,

чтобы лицо, в отношении которого осуществляется уголовное преследование, не успело уничтожить или израсходовать материальные ценности.

Наиболее неблагоприятной ситуацией начала расследования неисполнения обязанностей налогового агента является обнаружение признаков налогового правонарушения спустя длительное время после окончания налогового периода. Как правило, при этом отсутствует ориентирующая оперативная информация о криминальной схеме уклонения от уплаты или сокрытия денежных средств или имущества. Если обнаружение признаков налогового преступления происходит в процессе ведомственной проверки, проводимой налоговым органом без участия работников ОВД, то очень высока вероятность сокрытия следов налогового правонарушения, а также подготовки свидетелей к опросу и последующим допросам в ОВД. Такое положение дел негативно влияет на судебную перспективу уголовного дела. Доказательственная база оказывается крайне суженной. Обстоятельства известные по документам нередко невозможно подкрепить свидетельскими показаниями. Окончательный вывод о сумме ущерба можно сделать по результатам анализа всей необходимой документации, но она зачастую отсутствует.

Одной из особенностей первоначального этапа расследования является тот факт, что официально зафиксировать налоговое преступление и возбудить уголовное дело по признакам совершения преступления налоговым агентом можно лишь после истечения налогового периода. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый агент самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных собственного бухгалтерского учета, а также на основе иных документально подтвержденных данных об объектах налогообложения.

Документальные фальсификации, действия, направленные на уменьшение налогооблагаемой базы, создание условий для необоснованного уменьшения налоговой ставки или получения налоговых льгот, совершаются до окончания налогового периода. И если данные действия остались незамечены со стороны правоохранительных органов, то у недобросовестного налогоплательщика появляется возможность представить данное искажение как ошибку. С этой целью он может фальсифицировать, утаить или уничтожить подложные документы.

Наилучшей ситуацией для начала расследования является окончание налогового периода. Условием успешности является документирование, в том числе путем проведения оперативно-розыскных мероприятий в течение всего налогового периода.

Когда инициатором проверки является налоговый орган, а в ОВД имеются оперативные материалы о налоговых правонарушениях, имеет смысл включить в состав группы проверяющих оперативного работника,

который ранее получил первичную информацию о действиях недобросовестного налогоплательщика и являлся инициатором оперативно-розыскных мероприятий. Данная проверка с точки зрения предупреждения противодействия заинтересованных лиц не должна выглядеть как подготовка к возбуждению уголовного дела. При этом сотрудникам ОВД следует учитывать, что именно в процессе данной проверки будет происходить обнаружение, фиксация и изъятие документальных источников, которые значимы для последующих специальных исследований, экспертиз и всего процесса расследования.

При отработке версий на начальном этапе расследования неисполнения обязанностей налогового агента следует обратить внимание на следующие аспекты: на соучастников налогового преступления и характер их взаимоотношений; на способы сокрытия налогооблагаемой базы; на источники получения сырья и полуфабрикатов; на пути реализации выпущенной продукции; на способы получения налоговых льгот; на криминальные связи подозреваемого, места хранения средств, нажитых преступным путем и т.д.

На первоначальном этапе следует, прежде всего установить реквизиты и сроки деятельности юридического лица, суммы его налоговых отчислений. Такую информацию можно получить путем проведения таких мероприятий и действий, как выемка правоустанавливающих документов в организации, запросы в налоговые органы. При проведении обыска следует сконцентрировать внимание на поиске документов, в том числе «черновых записей» двойной бухгалтерии.

В качестве основного следственного действия следует признать допрос. Допрос, пожалуй, единственное следственное действие, без проведения которого не осуществляется расследование ни одного уголовного дела, в том числе на первоначальном этапе расследования. Согласно п. 17 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 28.12.2006 г. к субъектам рассматриваемого преступления могут быть отнесены две категории лиц. Во-первых, физическое лицо, достигшее возраста 16 лет и имеющее статус индивидуального предпринимателя. Во-вторых, лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов: руководитель или главный (старший) бухгалтер организации; иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий; лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера. Следовательно, на первоначальном этапе расследования необходимо провести допросы руководителя, его заместителей, главного бухгалтера и иных работников на предмет установления времени деятельности организации, характера его деятельности, определения сумм выплачиваемых налогов. В целях установления информации о количестве работников, их заработной плате, налоговых отчислений налогоплательщиков необходимо также провести выемку документов, в которых могут содержаться сведения о реализации товара. После определения экономических связей организации следует провести допросы работников предприятий-покупателей продукции, а также физических лиц-покупателей данной продукции на предмет объемов и сумм

товарно-денежных операций. Для подтверждения показаний данных лиц следует провести выемку документации для установления объемов соответствующих операций и сумм.

Для определения балансовой стабильности организации необходимо осуществить выемку бухгалтерской и налоговой документации. Известно, что в настоящее время основной массив информации находится на электронных носителях, в том числе флеш-карты, ПЭВМ, поэтому следует провести обнаружение и изъятие средств хранения электронной информации, при этом эффективность тактики производства отдельных следственных действий, направленных на обнаружение информации в пользовательском оборудовании, при расследовании преступлений предполагает: подбор и участие специалиста по эксплуатации компьютерного оборудования, соблюдение всеми участниками следственно-оперативной группы (СОГ) общих правил обращения со средствами вычислительной техники и носителями информации, привлечение понятых лиц, обладающих соответствующими специальными знаниями³.

Привлечение необходимых специалистов следует применять и при осмотре изъятых предметов и документации.

В целях анализа и изучения информации, находящейся в документах, назначаются судебно-бухгалтерские и судебно-экономические экспертизы.

Высокий уровень латентности налоговых преступлений диктует необходимость оптимизации способов их выявления, среди которых одним из основных стал анализ бухгалтерской документации. Перед проверкой достоверности отчетных данных, представляемых организациями и гражданами, нужно тщательно изучить всю информацию о налогоплательщике, имеющуюся в правоохранительных и налоговых органах: учредительные документы, отчеты, декларации, материалы предыдущих проверок. Важные данные могут содержаться в письмах и заявлениях граждан, в данных, полученных из органов управления (например, о выдаче лицензии на конкретный вид предпринимательской деятельности) и почерпнутых из средств массовой информации (рекламные объявления).

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ См.: Рагозина И.Г. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ) // Следователь. 2005. № 8. С. 8.

² См.: Исчисление сроков при определении преступности деяния, предусмотренного ст. 198 и 199 УК РФ / Р.С. Аскербий, Д.А. Черепков, Н.А. Лопашенко // Уголовный процесс. 2005. № 2. С. 16.

³ См.: Козинкин В.А. Использование в расследовании преступлений информации, обнаруживаемой в средствах сотовых систем подвижной связи: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2009. С. 11.