

12. Данная сумма имеет большое значение для установления в действиях виновного состава преступления, так как для налогового состава необходима сумма не менее 1,5 млн. рублей неуплаченных налогов. Анализ следственно-судебной практики показывает, что удачнее всего органам внутренних дел удается доказывание по делам об уклонении от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС), который составляет 18%. Таким образом, чтобы хозяйственные взаимоотношения представляли оперативный интерес, сумма их должна быть не менее 8 млн. рублей.

13. Такое важное обстоятельство, так как финансовый год, оканчивается 1 апреля следующего года, и, соответственно, налоговое преступление считается окон-

ченным в момент подачи налоговой декларации. Вследствие чего хозяйственные операции за текущий год не будут считаться преступлением до момента подачи декларации.

14. Таким образом, уже на начальной стадии оперативный сотрудник получает представление о том, что ему впоследствии предстоит опровергать, то есть доказывать фиктивность определенных хозяйственных операций.

15. Данное обстоятельство помогает максимально эффективно проводить изъятие бухгалтерских документов, так как оперативный сотрудник будет знать, какие конкретно документы его интересуют.

К.В. Диденко

Диденко Ксения Васильевна — адъюнкт кафедры уголовного процесса Нижегородской академии МВД России

E-mail: kseniy1@mail.ru

Документы — доказательства по делам о налоговых преступлениях

В настоящей статье рассматриваются основные положения, характеризующие порядок работы с **документами — доказательствами при расследовании дел о налоговых преступлениях**. Автор анализирует порядок сбора документов в процессе следственных действий, выделяет некоторые недостатки в законодательстве. Также предлагается определенная структура **поручения** по сбору документов, необходимых для выявления преступлений и расследования уголовных дел. Кроме того, в статье приведена и **характеристика документов**, которые можно использовать для доказывания различных элементов составов **налоговых преступлений**.

In the present article we consider the main positions to characterising the procedure of compiling **documents for evidence in the process of investigation of tax crimes**. The author analyses the procedure of gathering documents in the process of investigative actions, points out some drawbacks in legislature. The author proposes a certain structure of **commission** to gather documents necessary for detection of crimes and investigation of criminal cases. In addition there are some **samples of documents** which are recommended to be used in proving some elements of **tax crime**.

Налоги являются важнейшим звеном финансовой системы общества и главным источником поступления финансовых ресурсов в государственный бюджет и, следовательно, одной из основных составляющих обеспечения экономической безопасности.

Для выявления, раскрытия и расследования налоговых преступлений огромное значение имеет работа с документами, характеризующими финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

В механизме слеодообразования при совершении налоговых преступлений ведущее место занимают документы, свидетельствующие о способах и схемах совершения криминальных финансово-хозяйственных операций, о том, каким хозяйствующим субъектом и кем конкретно осуществлялась преступная деятельность. Это имеет важное доказательственное значение при выявлении

и расследовании налоговых преступлений. Механизм слеодообразования в зависимости от способа совершения преступления определяет особенности доказывания при расследовании преступлений данного вида¹.

Следы налоговых преступлений могут содержаться в учредительных документах предприятия, отчетности предприятия по тем периодам, за которые налоги и страховые взносы не уплачены, в платежных документах (поручениях, инкассовых требованиях — поручениях) по налоговым и страховым взносам, находящимся в банке и неоплаченным на момент проверки.

Отметим, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться специальными «оправдательными» документами. Они являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные документы принимают-

ся к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Подчас реальное содержание финансово-хозяйственной деятельности организации можно узнать только из материалов «черновой» бухгалтерии. В то же время найти документальное подтверждение хотя бы части черновых записей бывает очень сложно. При ведении бизнеса, часть которого находится в тени, документы двойной, или «черновой», бухгалтерии уничтожаются в течение финансово-хозяйственной операции или сразу по окончании ее.

С развитием технической оснащенности все чаще бухгалтерская документация ведется с помощью специальных компьютерных программ. Практика показала, что накапливаемая в организациях компьютерная информация (бухгалтерский учет и отчетность, тексты договоров, переписка и т. д.) при правильной работе с ней (а именно при грамотном процессуальном закреплении) может помочь при проведении документальных проверок налогоплательщиков, формировании доказательственной базы преступной деятельности, при доказывании умысла на совершение налогового преступления. Конечно, сама компьютерная информация не может быть прямой уликой в суде, но, например, распечатанная на принтере и процессуально оформленная «черная бухгалтерия» или иные подложные документы могут быть представлены в качестве доказательств. Отметим, что ст. 2 Федерального закона «Об информации, информатизации и защите информации» от 20 февраля 1995 года № 24-ФЗ² определяет, что документом является зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать.

Идеальным должно быть такое положение, когда после тщательной проверки относимости черновых записей к преступлению и их надлежащего и тщательного процессуального оформления по ним можно было бы рассчитать размер нанесенного государству ущерба³.

Несовершенство диспозиций ст. 198 и 199 УК РФ создавало на практике определенные сложности, поэтому некоторые термины требовали официального разъяснения. Так, если понятие налоговой декларации содержится в ст. 80 НК РФ, то понятие «иные документы» правоприменителями толковалось по-разному в связи с большим числом нормативно-правовых документов, регулирующих налоговые правоотношения. Пленум Верховного Суда РФ в постановлении от 28 декабря 2006 года № 64 разъяснил, что 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. 243, 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (ст. 244 НК РФ), годовые отчеты (ст. 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы (ст. 396 НК РФ)⁴.

Законодатель не включил в круг самостоятельных доказательств такие документы, как акты ревизий и документальных проверок и объяснения.

Дополнения, в соответствии с которыми ревизии и документальные проверки стали источниками получения сведений, имеющих доказательственное значение, впервые были внесены Федеральным законом «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О федеральных органах налоговой полиции»» от 17 декабря 1995 года № 200-ФЗ, а затем эта норма была закреплена в УПК РФ⁵. Это объясняется возросшей потребностью в таких документах и их значимостью, особенно по делам об экономических преступлениях.

Акты ревизий и документальных проверок, а также объяснения — это разновидность «иных документов» (ст. 84 УПК РФ), которые допускаются в качестве доказательств, если изложенные в них сведения имеют значение для установления обстоятельств, перечисленных в ст. 73 УПК РФ.

Проведенный автором анализ судебной практики по уголовным делам, связанным с налоговыми преступлениями, показывает, что важное доказательственное значение имеют такие документы, как:

1. Акт документальной проверки соблюдения налогового законодательства.
2. Первичные документы, на основании которых сделаны выводы в акте проверки.
3. Приказы и распоряжения проверяемой организации.
4. Регистрационные документы организации (устав, учредительный договор, контракты, свидетельство о регистрации, протокол общего собрания, свидетельства о регистрации в качестве предпринимателя, документы о постановке на учет в налоговом органе, налоговые декларации).
5. Документы бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерские книги, реестры, отчеты и балансы).
6. Документы учета операций по расчетным счетам (банковские выписки, карточка с оттиском

печати организации, платежные требования и поручения, карточка с образцами подписи лиц, наделенных правом подписи денежных документов).

7. Первичные кассовые документы (кассовая книга, кассовые ордера).

8. Служебная переписка, договоры.

9. Книга учета доверенностей.

10. Товаротранспортные накладные, счета-фактуры, документы складского учета.

11. Приходно-расходные ордера, оборотные ведомости, дорожные ведомости, журналы-ордера, книги кассиров-операционистов, кассовые ленты.

12. Платежные поручения, денежные чеки на получение наличных, заявление на перевод, мемориальные ордера о комиссионном вознаграждении.

13. Договоры банковского счета, договоры аренды помещений.

14. Чеки из чековой книжки.

Говоря о собирании документов-доказательств, необходимо отметить, что оно производится в ходе уголовного судопроизводства дознавателем, следователем, прокурором и судом путем проведения следственных и иных процессуальных действий, предусмотренных УПК РФ. Законодательство и процессуальная литература показывают, что все способы собирания документов-доказательств можно объединить понятием «процессуальное действие», которое включает в себя следующие их виды: а) производство следственных действий; б) истребование документов и предметов; в) представление этих объектов сторонами⁶. УПК РФ достаточно детально регламентирует только первую группу способов получения доказательств. Однако, возвращаясь к специфике расследования уголовных дел по налоговым преступлениям, необходимо отметить, что в данном случае правоохранительные органы сталкиваются с необходимостью анализа большого объема различного рода документов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика. Именно поэтому, помимо следственных действий, широко применяется истребование документов и предметов.

Истребование представляет собой следующую процедуру: предъявление следователем (судом) требования, письменного или устного сторонам обвинения и защиты, должностным лицам и гражданам о предоставлении письменных документов и предметов; исполнение требования адресатом; принятие объектов следователем (судом); фиксация этого действия в материалах дела⁷.

В теории уголовного процесса по поводу возможности принудительного истребования письменных документов и предметов существует две точки зрения, в зависимости от того, на какой стадии уголовного судопроизводства оно применяется. В порядке проведения проверки по поступившему заявлению о преступлении о принудительном характере рассматриваемого способа собирания документов-доказательств речи быть не

может, так как применение мер уголовно-процессуального принуждения возможно только для обеспечения расследования и судебного разбирательства, то есть после возбуждения уголовного дела. Поэтому в стадии возбуждения уголовного дела получение документов возможно лишь при обязательном согласии обладателей документов выдать последние⁸. Однако истребование и получение интересующих следствие и суд письменных документов и предметов возможно путем принуждения при отказе выдать их, который влечет в этом случае в ходе уголовного судопроизводства применение принудительных мер⁹.

В частности, требование следователя о производстве ревизий и документальных проверок традиционно рассматривается как разновидность такого способа собирания доказательств, как истребование предметов и документов, а соответствующие акты — как вид «иных документов», поэтому допустимость фактических данных, полученных из актов ревизий и документальных проверок, определяется аналогичными требованиями.

Таким образом, истребование предметов и документов у предприятий и учреждений УПК РФ предусматривает в виде поручения. Содержание поручения также не имеет четкого законодательного закрепления, однако, по общему правилу, должно представлять собой:

— описание задания и условий производства ревизии, с тем чтобы можно было оценить правильность действий ревизоров;

— описание проверочных действий, осуществленных ревизорами, и их результатов;

— изложение объяснений заинтересованных лиц и их анализ;

— выводы.

Какту должна прилагаться первичная документация, содержащая существенные, по мнению ревизора, данные и различные вспомогательные материалы¹⁰. Акт ревизии или документальной проверки, содержащий определенные фактические данные, должен проверяться путем анализа документов, на которых он основан, а иногда и путем допроса лиц, его составивших.

Что касается расследования налоговых преступлений, то в данном случае законодатель достаточно четко определяет содержание запроса об истребовании информации у налоговых органов. Такая конкретность в отношении процедуры получения информации обусловлена тем, что последняя представляет собой налоговую тайну, охраняемую государством в соответствии с Основным Законом.

Согласно приказу МНС России «Об утверждении порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов» от 3 марта 2003 года № БГ-3-28/96¹¹ запрос о предоставлении конфиденциальной информации оформляется и направляется в письменном виде на бланках установленной формы фельдсвязью, почтовыми отправлениями, курьерами, нарочными или в электронном

виде по телекоммуникационным каналам связи с реквизитами, позволяющими идентифицировать факт обращения пользователя в налоговый орган.

Подпись должностного лица, имеющего право направлять запросы в налоговые органы, подтверждается печатью канцелярии пользователя. При направлении запросов по телекоммуникационным каналам связи подпись должностного лица подтверждается электронной цифровой подписью.

Основанием для рассмотрения запроса в налоговом органе является ссылка на положение федерального закона, устанавливающее право пользователя на получение конфиденциальной информации.

Обоснованием (мотивом) запроса является конкретная цель, связанная с исполнением пользователем определенных федеральным законом обязанностей, для достижения которой ему необходимо использовать запрашиваемую конфиденциальную информацию (например, находящееся в производстве суда, правоохранительного органа дело с указанием его номера; проведение правоохранительным органом оперативно-разыскных мероприятий или проверки по поступившей в этот орган информации с указанием даты и номера документа, на основании которого проводится оперативно-разыскное мероприятие или проверка информации).

Выемка предметов и документов, содержащих охраняемую федеральным законом тайну, отнесенную к конфиденциальной информации, производится в порядке, установленном УПК РФ.

Конфиденциальная информация предоставляется налоговыми органами с учетом требований законодательства Российской Федерации по защите информации.

Форма представления конфиденциальной информации согласуется пользователями с руководителями налоговых органов с учетом имеющихся технических возможностей налогового органа и пользователя.

Лица, нарушившие порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов, несут уголовную или иную ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Представляется, что в связи с вышесказанным будет целесообразно ввести в уголовно-процессуальное законодательство нормы, аналогичным образом регламентирующие содержание и порядок направления запроса об истребовании информации, представляющей интерес для следствия и суда. Здесь необходимо отметить, что регулирование такого поручения носит управленческий характер, так как требует обязательного исполнения от адресата. Однако с другой стороны, уместным является напоминание С.А. Шейфера о том, что этим не только предотвращается получение не-

надлежащего объекта, но и обеспечиваются интересы предприятий и организаций, так как представление предмета или документа по устному запросу не оставило бы следов в делопроизводстве предприятия, порождая неясность о том, куда делся соответствующий документ¹².

Поэтому следует также четко обозначить сроки исполнения запроса и меры ответственности за их несоблюдение. В практике расследования налоговых преступлений указанные сроки предоставления информации имеют большое значение, так как субъект преступления зачастую принимает меры по уничтожению предметов и документов, содержащих следы уголовно наказуемого деяния (например, инсценирует пожар).

Примечания

1. См.: Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / Под ред. В.В. Шадрина. — М., 2000. — С. 364.
2. Сборник законодательства РФ. — 1995. — № 8. — Ст. 609.
3. См.: Соловьев И.Н. Особенности формирования доказательственной базы по делам о налоговых преступлениях // Российский следователь. — 2005. — № 10. — С. 3.
4. См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» от 28 декабря 2006 года № 64 // Российская газета. — 2006. — 31 декабря.
5. См.: Сборник законодательства РФ. — 1995. — № 51. — Ст. 4973.
6. См.: Алиев Т.Т. Порядок собирания документов доказательств в уголовном процессе / Т.Т. Алиев, Н.А. Громов, Н.П. Царева // Адвокатская практика. — 2003. — № 5. — С. 37—45.
7. См.: Федоров В.И. Значение истребования и представления доказательств для обоснования процессуальных решений по уголовному делу: Автореф. дис... канд. юрид. наук. — Саратов, 1990. — С. 6.
8. См.: Истребование письменных документов и предметов. Понятие и основания / А.Д. Черкасов, Н.А. Громов, Н.П. Царева, Р.Г. Локк // Следователь. — 2005. — № 9. — С. 23.
9. См.: Игнатьев Д.Б. Документы как доказательства по делам о налоговых преступлениях: Автореф. дис... канд. юрид. наук. — Краснодар, 2001. — С. 15.
10. См.: Шекшуева О.Н. Некоторые аспекты теории доказательств в уголовном процессе. — М., 2001. — С. 104.
11. Российская газета. — 2003. — 3 апреля.
12. См.: Шейфер С.А. Проблемы допустимости доказательств требуют дальнейшей разработки // Государство и право. — 2001. — № 10. — С. 50.