**Г.М. Меретуков**

**Выявление и собирание криминалистически значимой**

**информации на стадии возбуждения уголовного дела**

**об уклонении от уплаты**

**налогов и (или) сборов и сокрытии**

**объектов налогообложения**

**Краснодар**

**2013**

Г. М. Меретуков

Выявление и собирание криминалистически значимой

информации на стадии возбуждения уголовного дела

об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытии

объектов налогообложения

Монография

Краснодар

2013

УДК 343.98:343.359

ББК 67.99(2)94

М52

**Меретуков Г. М.**: Выявление и собирание криминалистически значимой

информации на стадии возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытии объектов налогообложения: монография /

Меретуков Г.М. Краснодар: КубГАУ, 2013. – 160 с.

В монографии рассматриваются следующие вопросы: основные элементы криминалистической характеристики как источник криминалистически значимой информации об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытия объектов налогооблажения; использование этой информации в ходе производства следственных и иных процессуальных действий как способ собирания доказательств на стадии предварительного следствия; обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию по делам исследуемого вида преступлений; особенности возбуждения уголовного дела. Предназначена для студентов юридических вузов, работников правоохранительных и правоприменительных органов.

УДК 343.98:343.359

ББК 67.99(2) 94

© Меретуков Г.М., 2013

© ФГБОУ ВПО «Кубанский

государственный аграрный

университет», 2013

**ВВЕДЕНИЕ**

Среди экономических преступлений, видоизменившихся в со­временных условиях, большое место занимают налоговые, особенно уклонение организаций от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ), и сокрытие объектов налогообложения организации, за счет которых должно производиться взыскание налогов (ст. 1992 УК РФ). Рассматривая динамику развития налоговых преступлений, следует отметить, что в 1977 г. совершено 2001 уклонение от уплаты налогов с организаций и привлечено к ответственности 1185 лиц, в 1998 г. – 2645 данных преступлений и привлечено 2 069 лиц, в 1999 г. – 7 899 и привлечено 5 763 лиц, в 2000 г. – 15 346 и 14 294, в 2001 г. – 16 527 и 16 50[[1]](#footnote-2)1 лиц, в 2002 г. – 17 451 и 16 308 лиц[[2]](#footnote-3)2 и в 2003 г. – 16 271 и 1206 соответственно. На территории Краснодарского края выявлено 965 преступлений, привлечено соответственно 604 человека[[3]](#footnote-4)3. С 2004 по 2009 г. на территории Южного федерального округа совершено 7 711 преступлений исследуемой категории.[[4]](#footnote-5)4

Анализ практической деятельности ор­ганов предварительного следствия и дознания показывает, что налоговые преступ­ления относятся к числу латентных и труднораскрываемых. Сложность обуслов­ливается следующими обстоятельствами: уклонение от уплаты налогов или сборов с организаций, сокрытие объектов налогообложения относятся к числу «интеллек­туальных» преступлений; механизм совершения базируется на знании субъектом основ рыночной экономики, правил проведения аудиторских проверок и бухгал­терского учета. Лица, совершающие данный вид преступления, отличаются высо­ким уровнем интеллекта, нередко имеют высшее экономическое и юридическое образование, обладают связями с органами государственной власти и управления.

Доказывание является центральным компонентом всей уголовно-процессуальной деятельности, его называют «сердцевиной» уголовного процесса.

Однако в современных условиях развития процессуальной науки, реформирования законодательства и практики его применения отдельные вопросы уголовно-процессуального доказывания по-прежнему нуждаются в более детальной и существенной проработке, особенно изучение способов собирания доказательств на стадии возбуждения уго­ловного дела.

Детальный анализ общих положений ч. 4 ст. 21 и ч. 1 ст. 144 УПК РФ, а также ФЗ-293 «О внесении изменений и дополнений в УПК РФ» от 26.12.2008 г. свидетельствует о том, что проведение документальных проверок, ревизий и их истребование, являющиеся способами собирания доказательств, без запроса налогового органа на стадии возбуждения уголовного дела достаточно затруднительно. Статья 86 УПК РФ предусматривает, что собира­ние доказательств осуществляется в ходе уголовного судопроизводства, т. е. на протяжении всего срока его проведения. Пункт 56 ст. 5 УПК РФ под уголовным судопроизводством понимает досудебное и судебное производство по уголовному делу. Согласно п. 9. ст. 5 УПК РФ, досудебное произ­водство – это уголовное судопроизводство с момента получения сообщения о пре­ступлении до направления прокурором уголовного дела в суд для рассмотрения.

Таким образом, существуют определенные законодательные ограничения в способах собирания криминалистически значимой информации и проверки сообщения о преступлении, если это сообщение поступало не от налогового органа. Эти обстоятельства требуют научного ана­лиза и разработки практических рекомендаций для сотрудников следственных под­разделений и оперативно-разыскных служб МВД РФ по расследованию уклонения от уплаты налогов и сборов или сокрытия объектов налогообложения организа­ций.

Анализ ранее проведенных диссертационных исследований, научной и специальной литературы позволяет высказать мнение о том, что существующих научных работ по данной проблематике явно недостаточно и они не отра­жают действительности происходящих в российской экономике в условиях всемирного кризиса процессов касающихся уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций и сокрытия объектов налогообложения. Имеющиеся в работах указанных авторов научные выводы и рекомендации по­служили основой исследования.

Прихо­дится констатировать, что практика установления события уклонения от уплаты налогов или сборов с организации и сокрытия объектов налогообложения и их следов, выявления механизма следообразования и так далее носит бессистемный характер. Отсутствуют общие и частные правила, приемы установления и доказывания факта совер­шения преступления, конкретные (частные науч­ные и практические) рекомендации по оперированию фактами выявления, раскры­тия и расследования данного вида преступлений, с которыми приходится сталкиваться правоохранительным органам в процессе возбуждения уголовного дела по факту преступления. Изучение и анализ литературы, различных теоретических разра­боток в этой области показывает, что не только на практике, но и в теории имеется немало вопросов, остающихся неисследованными и требующих своего решения.

Между тем отсутствие в науке комплексной теоретической разработки и основанных на ней предложений и рекомендаций по проблемам способов выявления и собирания доказательств на стадии возбуждения уголовного дела по конкретным видам преступлений не может не влиять на деятельность правоприменительных органов. Поэтому настоящее исследование, по мнению автора, поможет восполнить существующий пробел и в изучении данных вопросов в области теории доказательств, особенно на стадии возбуждения уголовного дела, и в положи­тельном разрешении отдельных проблем правоприменительной практики.

**ГЛАВА 1 ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОЙ**

**ХАРАКТЕРИСТИКИ, КАК ИСТОЧНИК**

**КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИ ЗНАЧИМОЙ ИНФОРМАЦИИ**

**ОБ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

**И (ИЛИ) СБОРОВ И СОКРЫТИИ**

**ОБЪЕКТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**1.1. Методы установления способа совершения и типичных следов**

**уклонения от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытия объектов**

**налогообложения как источник криминалистически значимой информации**

Состояние и условия борьбы с современной преступностью поставили перед криминалистикой новые задачи[[5]](#footnote-6)1. Наиболее существенны они в области криминалистической частной методики, так как именно здесь отмечается основное «отставание» научно-методических рекомендаций от насущных потребностей судебно-следственной практики.

В последние годы Р. С. Белкин высказал мнение о том, что «если провести операцию по удалению из такой характери­стики данных уголовно-правового и криминологического ха­рактера, то в ней окажется лишь один действительно кримина­листический элемент – способ подготовки, совершения и сокрытия престу­пления и оставляемые им следы. Криминалистическая характеристика престу­пления, не оправдав возлагавшихся на нее надежд ученых и практиков, изжила себя и из реальности, которой она представ­лялась все эти годы, превратилась в иллюзию, в криминалисти­ческий фантом»[[6]](#footnote-7)2.

Изучение причин «отставания» криминалистической методики показало, что оно в значительной мере связано с подменой криминалистического анализа преступлений, который осуществлялся в целях разработки рекомендаций по рас­следованию, изложением уголовно-правовых и уголовно-процессуальных аспек­тов характеристики отдельных видов преступлений. Методические рекомендации, разработанные на такой основе и без учета криминалистически значимых призна­ков преступлений, не отличались достаточной конкретностью и поэтому в опреде­ленной мере не соответствовали потребностям следственной практики.

Совершенно справедливо Р. С. Белкин указал, что «стержень криминалистической характеристики – данные о типичных способах преступления и их следах[[7]](#footnote-8)1». Таким «стержнем» могут быть и сведения о личности преступника, которые формируют данные о типичных способах преступления и образуют своим действием механизм следообразования.

В основе криминалистической характеристики преступления, на мой взгляд, лежат результаты изучения оставленных преступником материальных и идеальных следов – последствий его взаимодействия с другими лицами, материальными и иным объек­том окружающей среды, указывающих на криминалистически значимые при­знаки преступления.

Следовательно, для успешного раскрытия и расследования преступлений в сфере налогообложения, в частности уклонения от уплаты налога и сокры­тия объектов налогообложения, необходимо правильное установление криминалистических признаков, элементов криминалисти­ческой характеристики как способа совершения преступления, личности пре­ступника и сокрытия следов преступления. На их основе определяется, механизм следообразования в целях выявления и собирания криминалистически значимой информации (ориентирующей и доказательственной).

Данные о способе преступления, соответствующих ему типичных следах, механизме их образования, а также сокрытия представляют собой важнейшие элементы криминалистической характеристики преступлений. Это объясняется в пер­вую очередь тем, что способ преступления определенным образом детерминиро­ван, что позволяет установить его взаимосвязь с признаками, относящимися к дру­гим элементам криминалистической характеристики.

Одни ученые считают, что «криминалистическое учение о способе преступления основывается на эмпирическом познании и диалектико-материалистическом толковании такого явления, как устойчивость способов совершения аналогичных преступлений одним и тем же лицом или разными лицами»[[8]](#footnote-9)2. Другие отмечают, что «способ совершения преступления как элемент криминалистической характеристики – это система дейст­вий субъекта, охватываемая единством замысла и цели (конкретного желаемого результата)»[[9]](#footnote-10)1. Третьи полагают, что «круг виновных лиц в сфере налоговых преступлений во всех случаях определяется с учетом признаков, характеризующих объективную сторону, особенно субъ­ективные причины – целевые (конкретизированные и заранее обдуманные), профес­сиональные (навыки, умения, интеллектуальные способности и т. д.), групповые (сообщества, по предварительному сговору лиц, организованная и коррумпиро­ванная преступность), повлиявшие на выбор и использование лицом таких объек­тивных факторов, как способ, средства, условия, обстановка совершения и собы­тие преступления»[[10]](#footnote-11)2.

Следовательно, способ совершения преступления образует «следовую картину» преступлений, связанных с уклонением организации от уплаты налогов и сокрытием объектов налогообложения. В зависимости от степени выраженности следов они подразделяются на два вида: явные (очевидные) и неявные, когда «кон­траст» между следом и общим фоном правомерной деятельности минимален.

Среди явных следов – признаков преступления – следует выделить следующие: полное несоответствие реальной хозяйственной операции ее документальному отражению; несоответствие записей в учетных и отчетных документах; наличие материальных подлогов в документах, имеющих отношение к расчету величины дохода (прибы­ли) и суммы налога: налоговых декларациях, документах, служащих основанием для зачисления и уплаты налогов, правоустанавливающих документах на объекты налогооблажения.

К неявным признакам относятся: несоблюдение правил ведения учета и отчетности; нарушение порядка ведения кассовых операций и правил списания товарно-материальных ценностей; долгосрочные инвестиции во внеоборотные активы; использование трудовых ресурсов и расчетов по оплате труда; расчет с подотчетными лицами, персоналом по прочим операциям; расчеты с поставщиками и покупателями, дебиторами и кредиторами; расчеты с бюджетными и внебюджетными фондами, расчет затрат на производство; выпуск готовой продукции и ее продажи; резерв целевого финансирования; правила документооборота; технологическая дисциплина. Операция по счетам в банках, финансовые вложения, операция с товарно-материальными ценностями, инвентаризация товарно-материальных ценностей, условие обеспечения их сохранности, операция с основными средствами, движение нематериальных активов.

Данная классификация признаков налогового преступления отражает специфику выявления механизма следообразования по уклонению от уплаты налогов или сборов, способов сокрытия объектов налогообложения.

Следственная и судебная практика показывает, что преступления данной категории в основном совершаются путем активных противоправных действий, нарушающих обязательные для исполнения законы, инструкции, положения и т. п[[11]](#footnote-12)1. Следственная и судебная практика подтверждает, что, используя различ­ные способы совершения налоговых преступлений, должност­ные и ответственные лица, а порой государственные служащие одновременно прилагают усилия, чтобы скрыть следы преступления, способы сокрытия следов, механизм следообразования, в отличие от способа со­вершения преступления, имеют свое научное определение, хотя они близки по своему содержанию. Так, В. П. Колмаков рассматривал способ сокрытия преступления как «действия преступника, направленные на маскировку факта преступления и ликви­дацию следов этого преступления»[[12]](#footnote-13)2.

Проанализировав понятия способа совершения преступления и способа сокрытия преступления, Р. С. Белкин пришел к выводу о том, что «сокрытие преступления может быть, но не обязательно должно быть условием или элементом осуществления способа совершения преступления, однако во всех случаях – это деятельность по сокрытию преступления»[[13]](#footnote-14)3. Позицию автора о возможности самостоятельного существования способа совер­шения преступления подтвердили в своих научных автора и другие известные ученые-криминалисты – И. М. Лузгин, В. П. Лавров, А. М. Кустов, В. Н. Карагодин и др[[14]](#footnote-15)4.

Способ совершения налоговых преступлений Е. А. Тришкина определила как «комплекс взаимосвязанных действий преступника по уклонению от уплаты налогов, определенных условиями следообразования, качествами личности пре­ступника и предметом посягательства»[[15]](#footnote-16)1.

И. В. Пальцева считает, что способы совершения и сокрытия налоговых преступлений достаточно многообразны. В качестве основных она выделяет следую­щие: «способы уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государст­венные и внебюджетные фонды, связанные с сокрытием прибыли (выручки, дохо­дов); способы уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государст­венный и внебюджетные фонды, связанные с подделкой документов; способы укло­нения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджет­ные фонды, связанные с неправомерным применением льгот»[[16]](#footnote-17)2.

Н. В. Баширова в своей работе приводит группировку некоторых способов, которые связаны: «с формированием себестоимости (издержек) производства; с сокрытием выручки от реализации товаров, выполненных работ, услуг; с наруше­нием порядка отражения финансовых результатов; с неправомерным использова­нием льгот; с материальными и интеллектуальными подлогами в учетных доку­ментах; с интеллектуальными подлогами в нормативных актах организации, рег­ламентирующих вопросы постановки учета и т. д.»[[17]](#footnote-18)3.

В. А. Алексеев выделил такие способы преступления, как «сокрытие выручки от розничной торговли путем подмены или уничтожения накладных и других документов после продажи товара; неоприходование наличной выручки за продукцию, реализованную через доверенных лиц; содержание незарегистрированных торговых точек; реализация одного товара под видом другого; неправомерное использование нормативов ускоренной амортизации основных фондов; осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности; помещение полученной валютной выручки или ее части на счета иностранного партнера или доверенного лица в целях последующего использования всей суммы и полученного банковского процента на собственные нужды без налогообложения; проведение финансовых операций (минуя расчетный счет) с использованием других счетов в коммерческих банках; уход от уплаты налогов путем закрытия расчетных счетов, распределения имущества предприятия (кооператива); включение расходов будущих периодов в затраты отчетного периода; создание коммерческих структур на базе предприятия без разделения финансово-хозяйственной деятельности; ликвидация действующих предприятий и создание теми же учредителями новых структур, не являющихся их правопреемниками, в целях неуплаты суммы задолженности бюджету»[[18]](#footnote-19)1.

И. В. Александров пишет, что «способы совершения налоговых преступлений отличаются многообразием, большим диапазоном структурных приемов. Следует различать способы совершения налоговых преступлений в зависимости от различных платежей, сфер хозяйственной и социальной деятельности, этапов формирования и уплаты налога. Большинство способов налоговых преступлений основано на использовании пробелов, несовершенств и противоречий как налогового, так и иных российских кодексов, сложностей учета и контроля за поступлением налоговых платежей. Следы совершения налоговых преступлений отличаются от следов, характерных для других экономических преступлений.

В большинстве своем они не носят явного характера, являются скрытыми, а их замаскированные признаки отражаются в документах не только бухгалтерского, налогового, но и других видов учета. Часто между моментом совершения налогового преступления и его обнаружением проходит большой промежуток времени, что нередко приводит к их утрате.

Специфика совершения налоговых преступлений и обстановки, в которой они протекают, объективно исключает возможность применения для выявления этих преступлений целого ряда оперативно-разыскных мероприятий. Поэтому основными методами выявления налоговых преступлений являются криминалистический анализ документов, оптимальный учет налогоплательщиков, документальные проверки, методы экономического, бухгалтерского, финансово-банковского и иных видов анализа»[[19]](#footnote-20)1.

Д. Г. Сагайдак в своей работе классифицировал способы совершения уклонения от уплаты налогов или сборов, ранее рассмотренные другими учеными, но без учета сокрытия объектов налогооблажения[[20]](#footnote-21)2.

С. Г. Ерёмин, классифицируя способы совершения преступления, выделил шесть этапов преступной деятельности и подверг их подробному научно-обоснованному анализу[[21]](#footnote-22)3, а Л. Г. Шапиро считает, что «выявление способов совершения преступления в основном содержится в акте налоговой проверки, где должна быть указана подробная информация о перечне нарушений в сфере налогообложения, а также следует обратить внимание на выводы, которые сформулированы в заключительной части акта налоговой проверки»[[22]](#footnote-23)4.

Проведя анализ научной литературы, следственно-судебной практики, автор предлагает рассмотреть способ сокрытия и механизм следообразования преступлений в сфере налогообложения в комплек­се, с учетом классификации, разработанной И. В. Пальцевой, Н. В. Башировой, Р. А. Алексеевым, И. В. Александровым, Д. Г. Сагайдаком.

Важным условием успешного выявления и собирания доказательств о налоговых преступлениях явля­ется знание типичных механизмов сокрытия недобросовестными предпринимате­лями прибыли от государственного налогового контроля, т. е. способов уклонения от уплаты налогов с организаций и сокрытия объектов налогообложения. Сочетание познаний о способах уклонения от уплаты налогов и сокрытия объектов налогообложения с другими типичными признаками налоговых преступлений позволяет создать основы системы мер по выявлению криминалистически значимой информации и собирания доказательств на стадии возбуждения уголовного дела.

Проведенные автором исследования позволили выявить способы совершения и события уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций и сокрытия объектов налогообложения, аналогичные изложенным в работах Р. А. Алексеева,

И. В. Александрова, Е. А. Тришкиной, И. В. Пальцевой, Н. В. Башировой, И. В. Боровика. Исходя из своей концепции, автор предпринял попытку использовать информацию о способе преступления в качестве инструмента по выявлению и собиранию доказательств на стадии возбуждения уголовного дела.

Р. С. Белкин считал, что «термин "криминалистическая информация" бессодержателен и беспредметен. Он не несет никакой смысловой нагрузки, поскольку невозможно определить, какая инфор­мация является криминалистической, а не процессу­альной или оперативной, каковы исключительно ее источники. В природе не существует такой информа­ции, а есть лишь криминалистически значимая информация, которая означает любую информацию, исполь­зуемую для решения криминалистических задач, вне зависимости от ее рода и источника. А с точки зрения средств, задач и целей доказывания, информация мо­жет быть только доказательственной или ориентирующей»[[23]](#footnote-24)1. Расследование любого преступления – сложный и трудоемкий процесс, конечной целью которого является установление истины, основа – познание событий, яв­лений и фактов объективной действительности. Этот процесс начинается со сбора информации о случившемся, с поиска материальных и идеаль­ных следов совершенного преступления.

В рамках криминалистической техники разрабатываются и исследуются приемы и методы работы со следами, процессы движения информации, отра­жающие результат взаимодействия материальных тел. Криминалистическая тактика исследует движение информации в процессе человеческой деятельности (преступника и субъекта расследования). Механизмы материальных взаимодей­ствий, входящие в структуру деятельности (например, действия с предметами, использование технических средств, приборов и т. д.), образуют подсистему этой деятельности. Автор, соглашаясь с мнением В. Я. Колдина о том, что «криминалистическая методика представляет собой синтез технических и тактических аспектов исследования криминалистической информации и традицион­но рассматривается как особенная часть криминалистики, освещающая деятельность по расследованию отдельных видов преступлений»[[24]](#footnote-25)2, признает, что все элементы меха­низма расследуемого события представляют собой наиболее общую и универ­сальную систему взаимодействия материальных объектов и процессов, т. е. взаимосвязаны так, что каждый элемент системы прямо или опосредован­но отражает каждый другой элемент.

Однако автор полагает, что, следуя указанной логике, на стадии возбуждения уголовного дела следователь не всегда может сразу получить криминалистически значимую информацию по всем элементам состава преступления.

На первый взгляд, изначально собранная им значимая информация не будет иметь доказательственного значения, поскольку еще трудно оценить ее криминалистическую значимость. Только в процессе после­дующего исследования и сопоставления с другими сведениями может быть ус­тановлена ценность собранной информации для дела, когда следователь произ­водит оценку всех полученных данных с учетом их дальнейшей роли в процес­се расследования. В результате может быть выделена доказательственная ин­формация. Всю иную «недоказательственную» информацию называют инфор­мацией «ориентирующей»[[25]](#footnote-26)1.

Криминалистически значимую информацию Р. С. Белкин определял как «сведения, данные, имеющие отношение к раскрытию и расследованию преступления, т. е. информацию, содержащуюся в доказательствах, и ориентирую­щую – полученную из непроцессуальных источников и не имеющую доказательственного значения»[[26]](#footnote-27)2.

Таким образом, следует согласиться с мнением Р. С. Белкина, что доказательственную и ориентирующую информацию необходимо обозначить термином «криминалистически значимая информация».

Соответст­венно, функции криминалистически значимой информации, вытекающие из ее назначения, состоят в следующем: а) обеспечение доказательственной базы для принятия процессуальных решений (производство документальной проверки, ревизии, назначение дополнительной экспертизы, проведение следственных и иных процессуальных действий); б) восстановление механизма расследуемого события для обоснованного применения норм материального права; в) обеспечение доказательственной базы для принятия организационно-тактических решений (выдвижение версий; определение направлений рассле­дования, планирование следственных действий; прогнозирование возможных противодействий процессу расследования и т. п.). Для получения криминалистически значимой информации, как уже отмечалось, следователь исследует произошедшие события (процес­сы, факты). Диапазон объектов, воспринимаемых органами чувств, зна­чительно ограничен, поэтому чувственное восприятие следователя не всегда позволяет вскрыть сущ­ность обстановки места происшествия, механизм расследуемого события. В связи с этим при расследовании преступлений часто применяются опосредство­ванные формы изучения материальной обстановки совершённого преступления и установления обстоятельств по делу. Одной из таких форм является «использование следователем специальных зна­ний»[[27]](#footnote-28)1.

А. А. Эйсман считал, что «всестороннее и полное изучение отраженных в объекте свойств иссле­дуемого события, а также установление обстоятельств совершенного преступ­ления составляет сугубо криминалистическую проблему. Такая зависимость обусловлена тем, что, например, полученные экспертом данные опираются на научно-технические достижения и вследствие этого приобретают силу доказательства»[[28]](#footnote-29)2.

Процесс обнаружения (извлечения, фиксации, передачи) и исследования криминалистически значимой информации имеет существенное значение. Это объясняется тем, что информация, отраженная и воспринятая на предварительном следствии, используется в уголовном судопроизводстве многократно. Это вызывает необходимость приме­нения таких способов ее извлечения и фиксации (причем нередко сопряженных с использованием специальных знаний), которые позволят избежать утраты пер­воначальных свойств. В связи с этим Р. С. Белкин отмечал, что «каждое доказательство – носитель информации о том или ином явлении, факте, она составляет содержание доказательства и мо­жет быть получена при простом рассмотрении доказательств, либо путем экс­пертного исследования, если необходимы специальные познания»[[29]](#footnote-30)3.

Для того чтобы объекты, несущие в себе определенные полезные данные, стали источниками криминалистически значимой информации, а при необхо­димости и источниками доказательств, их следует обнаружить. В этом процессе можно выделить два уровня целевой направленности поиска криминалистиче­ски значимой информации: а) в целях уяснения истины по делу; б) в целях доказывания.

В первом случае поставленные задачи решаются в условиях сложившейся информационной недостаточности. Чаще всего это происходит на первона­чальном этапе расследования, т. е. на стадии возбуждения уголовного дела и производства неотложных следственных действий, когда поиск «искомых объектов» осуществляется приближенно, с расчетом на возможную «пригодность» в дальнейшем.

Таким образом, как подчеркивает В. Я. Колдин, «правильное разрешение идентификационных ситуаций требует совместной работы следователя, спе­циалиста и эксперта, поскольку выделение идентификационной информации требует исследования механизмов следообразования с применением специаль­ных познаний...»[[30]](#footnote-31)1. Разумеется, извлеченная и зафиксированная в ходе проверки сообщения о преступлении и расследования информация должна быть собрана и сохранена, а для этого бывает полезна помощь специалиста. Например, упаковку документов бухгалтерского учета со следами подчистки, дописки, использования различных красителей (например, гелевых), обнаруженных на месте происшествия, необходимо производить так, чтобы поверхности объекта с веществом следа не соприкасались с упаковочным материалом (он должен быть влаго-и водонепроницаемым), иначе они могут видоизмениться и потерять идентификационную при­годность. Невыполнение этих правил приводит к утрате криминалистически зна­чимой информации[[31]](#footnote-32)2.

В другом случае, когда возникает необходимость изымать объекты, которые являются носителями компьютерной информации, часто и вообще не­возможно «обойтись без помощи специалиста»[[32]](#footnote-33)3.

Как правильно отмечает П. П. Ищенко, «специалисты привлекаются к участию в следственных действиях при: 1) отсутствии соответствующих специальных знаний и навыков у следователя; 2) недостаточном владении следователем приемами и средствами быстрого и доброкачественного выполнения той или иной работы, требующей специальных знаний и навыков; 3) необходимости из этических или тактических соображений поручить совершение определенных действий именно специалисту; 4) одновременном применении ряда научно-технических средств криминалистической техники; 5) необходимости выполнить большой объем работы, требующей специальных знаний и навыков»[[33]](#footnote-34)1.

Сведущие лица помогут следователю «обнаружить макро- и микрообъек­ты, в том числе слабовидимые и невидимые следы»[[34]](#footnote-35)2. Например, след дописки, приписки, подчистки, исправления в бухгалтерском документообороте. Дознаватель на основе их объяснений может уяснить механизм образования следов, повреждений, возможность возникновения данного события, явления или факта, а при со­ставлении протокола осмотра места происшествия или осмотре документов – правильно использовать терми­нологию, приемы фиксации, изъятия и упаковки доказательств, их грамотного описания и т. п.

Таким образом, с учетом научной и специальной литературы, следственной и судебной практики по делам о налоговых преступлениях автор пришел к выводу, что наиболее эффективное выявление способов совершения преступлений в исследуемой категории преступлений возможно, когда следователем привлекаются различные специалисты (например, налоговый инспектор, бухгалтер, программист – специалист по ЭВМ и др.).

Исследование показало, что способы подготовки, совершения события уклонения от уплаты налогов и сборов либо сокрытия объектов налогообложения, а также механизмы следообразования в различных регионах, во многом совпадают. Это объясняется тем, что «в России одинаково ведутся бухгалтерский и иной учет»[[35]](#footnote-36)3. В них практически идентично отражается учетно-экономическая информация, должностные лица имеют одинаковое образование, с разницей лишь опыта работы и сферы деятельности.

При самостоятельном анализе учетной документации оперативные и следственные сотрудники должны четко представлять основные закономер­ности проявления признаков преступлений в документальных данных, уметь эффективно применять на этой основе соответствующие приемы документального исследования (проверки) хозяйственных операций.

Как известно, каждая хозяйственная операция отражается в первич­ных учетных документах. Вторичное отражение эти операции получают в учетных регистрах, которые служат для ежемесячного обобщения резуль­татов хозяйственной деятельности организации. В свою очередь, на основе записей учетных регистров счетные работники составляют периоди­ческую (месячную, квартальную, годовую) отчетность. Реальность данных бухгалтерского учета регулярно проверяется в процессе проведения инвентаризаций.

Замаскированное изъятие ценностей, сокрытие объектов налогообло­жения не может быть произведено без внесения в бух­галтерскую документацию подложных, искаженных записей. Раскрытие таких преступлений связано с применением специальных приемов исследования данных бухгалтерского учета, помогающих выяв­лять доказательственную судебно-бухгалтерскую информацию. Разработа­но две группы приемов, используемых в ревизионной и юридической прак­тике. Первая группа – это способы документальной проверки, помогаю­щие выявить признаки противоправных деяний путем изучения докумен­тального оформления одной или нескольких (взаимосвязанных либо одно­родных) хозяйственных операций. Этот прием предусмотрен ч. 1 ст. 144 УПК РФ. Во вторую группу входят ме­тоды фактической проверки, т. е. специально организуемые контрольные действия (инвентаризация, контрольный обмер в строительстве и т. п.), с результатами которых ревизор, аудитор, следователь и другие заинтересованные лица сопоставляют учет­ные данные. С помощью второй группы приемов обнаруживают не доку­ментальные, а фактические несоответствия, т. е. несоответствия содержа­ния даже правильно оформленных документов действительному содержа­нию реальной хозяйственной операции. Эти приемы ис­пользуются различными субъектами контрольно-ревизионной и правоох­ранительной деятельности.

Первоначально при выявлении преступлений оперативно-следственные работники изучают узкий круг заранее отобранных учетно-бухгалтерских документов. Затем, если будет установлено, что преступление каким-то образом отражено в данных бухгалтерского учета, по требованию правоохранительных органов проводится «налоговый финансовый контроль»[[36]](#footnote-37)1, документальная проверка и ревизия. Ревизору дается контрольное задание; осуществляется предметный контроль за ходом его работы. Отражение в учетных доку­ментах данных по замаскированным хищениям, за счет которого уменьшают налогооблагаемую базу, всегда искажено, не соответствует реальной хозяйственной деятельности предприятия. Однако такие несоответствия, проявляющиеся в самых разнообраз­ных формах, могут быть обнаружены лишь с помощью специальных ис­следований. В настоящее время в судебной бухгалтерии названные несоот­ветствия принято подразделять на три группы: особенности и противоречия, проявляющиеся в содержании отдельного документа; несоответствия, проявляющиеся в содержании нескольких взаимосвязанных документов; отклонение от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, получившее отражение в данных учета.

В целях выявления нарушений в документах об уплате налогов или фактов сокрытия объектов налогообложения в ходе налогового контроля осуществляется проверка исполнения требований законодательства о постановке на налоговый учет, обязанностей по исчислению и уплате налогов, соблюдения процессуального порядка, предусмотренного законодательством, соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, проверка правильности применения контрольно-кассовых аппаратов; предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства, выявление нарушений налогового законодательства и привлечение к ответственности.

Для выявления признаков уклонения от уплаты налогов и сокрытия объектов налогооблажения применяют прие­мы исследования отдельного или не­скольких взаимосвязанных бухгалтерских учетных документов, исследования документов, отра­жающих однородные операции. Совокупность приемов, входящих в эти три группы, и образует методику выявления признаков сокрытия объектов налогооблажения по бухгалтерским документам. Несмотря на существенные различия, все перечисленные приемы обладают одной весьма важной общей чертой, а именно: они базируются на анализе сведений, полученных только из одного источника – из содержа­ния учетных документов и записей. По сфере применения, приемы исследования учетных документов подразделяются на общие и частные. Общие используются при анализе лю­бых учетных документов, а частные применяются для проверки отдель­ных групп документов и хозяйственных операций. И те и другие приемы взаимосвязаны, любой частный прием является разновидностью общего.

На основе приведенной выше классификации автор рассматривает: способы и методы выявления и исследования отдельного учетного документа; методы и приемы изучения взаимосвязанных документов; методы и приемы исследования документов, отображающих однородные операции; методы и приемы фактической проверки хозяйственных операций; методы и приемы использования операций с денежными средствами на счетах в банке; методы и приемы использования операций с денежными средствами в кассах; методы и приемы исследования операций по заработной плате; методы и приемы использования операций с финансовыми вложениями.

**1. Способы и методы выявления и исследования отдельного учетного документа.** Экономические преступления могут находить различное внешнее отражение в дан­ных бухгалтерского учета. Одной из форм отражения, следообразующим признаком таких преступлений, является противоречие в самом подложном документе, например, несоответствие между приведенной в нем нормой расхо­да и количеством списанных по этому документу на производство матери­алов, неправильный арифметический итог в ведомости и т. п. Эти противо­речия вскрываются при анализе подложного документа без сопоставления его с другими. Такой анализ можно назвать исследованием отдельного бухгалтерского документа.

Для обнаружения подлога, по мнению Е. С. Федотовой, применяются следующие способы исследования анализируемого бухгалтерского документа или регистра: «проверка документов по форме; арифметическая (счетная) проверка; нормативная проверка»[[37]](#footnote-38)1.

**2. Методы и приемы изучения взаимосвязанных документов.** Стремясь уйти от ответственности, преступники нередко фабрикуют подложные документы, по внешнему виду не отличающиеся от подлин­ных (например, бестоварная накладная). Внутренних противоречий такой отдельно взятый документ обычно не содержит, противоречия возникают между несколькими взаимосвязанными документами.

В таких случаях подлог выявляют, сопоставляя изучаемый документ с другими, отражающими ту же или взаимосвязанную операцию. Для этих целей применяют встречную проверку и метод взаимного контроля.

Встречной проверкой называют сопоставление разных экземпляров одного и того же документа (в копиях). Метод встречной проверки часто оказывается эффективным, поскольку большинство первичных бухгалтерских документов оформляется в двух или нескольких экземплярах. Однако сфера применения его ограничена, так как некоторые документы (наряд, платежная ведомость и т. д.) оформляются в одном экземпляре. Эффективность применения названного метода возможна только в двух случаях: 1) когда преступник уничтожил «свой» экземпляр документа, а другие экземпляры сохранились; 2) когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа (преступники сумели сфальсифицировать не все экземпляры, но все они сохранились).

Успех применения сотрудниками органов предварительного следствия и дознания названного метода зависит от следующих обстоятельств: знания графика документооборота – сколько экземпляров того или иного документа составляется, кто его оформляет, проверяет, обрабатывает, дает разрешение на проведение операции, в какие подраз­деления или структуры организации направляются соответствую­щие экземпляры, где хранятся и в течение какого периода; возможности взаимодействия с работниками органов предварительного следствия и дознания, находящимися в другом регионе и обслуживающими предприятие, где находятся представляющие интерес документы; наличия возможного сговора между работниками данного и иных предприятий, могущего привести к уничтожению документа или ут­рате следов преступления в нем.

Ограничивает применение приема встречной проверки: во-первых, то обстоятельство, что далеко не все бухгалтерские документы составляются в нескольких экземплярах (например, расходный кассовый ордер, карточка складского учета); во-вторых, нередки случаи, когда преступники совершают подлоги во всех экземплярах одного и того же документа (например, при оформлении временных или бестоварных документов); в-третьих, на некоторых предприятиях отдельных отраслей эконо­мики (особенно это характерно для предприятий бытового обслужи­вания населения) составляется один экземпляр документа (квитан­ции и пр.), который выдается на руки отдельным работникам или частным лицам безвозвратно.

Однако применение метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы некоторой информации о возможном событии преступления крайне затруднительно. Более эффективным по сравнению со встречной проверкой, как показывает практика, является метод взаимного контроля, основанный на сопоставлении различных бухгалтерских документов, в которых отражается (прямо или косвенно) каждая хозяйственная операция. Сопоставлению могут подвергаться: различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций; бухгалтерские документы и разнообразная небухгалтерская документация, хранящаяся в других отделах предприятия; бухгалтерские документы и данные чернового внутрискладского и иного учета. Так, ведомость на выдачу заработной платы может быть сопоставлена при проверке с нарядами, табелями, лицевыми счетами или расчет­ными книжками рабочих и служащих.

Сущность взаимного контроля заключается в использовании в любом сочетании самых различных документов, прямо или косвенно отображаю­щих проверяемую хозяйственную операцию. С его помощью решаются две основные задачи: выявляются подложные документы; определяется круг участников преступления.

Разновидностью метода взаимного контроля является сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции, например, сопоставление данных о перемещении товарно-материальных ценностей с данными денежных расчетов с транспортной организацией.

Как и встречная проверка, метод взаимного контроля используется прежде всего для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах. Такими признаками может быть: во-первых, отсутствие ка­ких-либо взаимосвязанных документов (например, отсутствие транспортных документов и счетов якобы за транспортные услуги в заготовительной организации); во-вторых, противоречия в содер­жании различных документов, отображающих одну и ту же или взаимо­связанные с ней хозяйственные операции[[38]](#footnote-39)1.

Рассматриваемый метод является одним из наиболее «действенных», но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом пла­не и применяется чаще всего работниками Управления по налоговым преступлениям ОВД и следователями. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов. При осу­ществлении действий по проверке сведений о различных злоупотреблени­ях необходимо помнить о факторах, объективно влияющих на результа­тивность метода. Это предварительное выдвижение версий о способе его совершения; ознакомление со спецификой движения ценностей в сфере материального производства или при осуществлении коммерческой, а также банковской деятельности; знание специфики документального отображения хозяйственных операций по движению материальных ценностей на каждом этапе, уча­стке производства (заготовка, транспортировка, хранение, изготов­ление, сбыт и т. д.); отображение специфики документального оформления в виде графика документооборота на определенном предприятии (группе интересующих предприятий)[[39]](#footnote-40)1.

Достоинства метода взаимного контроля документов наиболее ярко проявляются при обнаружении признаков групповой, в том числе и организованной преступности, а также носящей межрегиональный и межотраслевой ха­рактер.

Метод взаимного контроля документов решает еще одну довольно важную задачу, а именно моделирования утраченного или иска­женного документа.

**3. Методы и приемы исследования документов, отображающих однородные операции.** При вуалировании налоговых преступлений след может остаться лишь в документах, косвенно отображающих действия преступников. Подлоги в подоб­ных случаях отражаются в данных бухгалтерского учета в виде отклонений от обычного порядка движения ценностей. Например, если остаток масла высшего сорта на определенное число и его поступление в течение последующего месяца меньше, чем расход за тот же период, то это являет­ся отражением «необычной» операции, так как нельзя, разумеется, израс­ходовать больше товара, чем его было получено. Такое расхождение может быть объяснено либо арифметической ошибкой, либо подлогом в документах, либо реализацией неучтенных товаров.

Аналогичное значение имеет обнаружение в одном или нескольких до­кументах необъяснимых отклонений от показателей, содержащихся в дру­гих документах, отражающих однотипные операции. Так, если в наклад­ной на отпуск товара средний вес одной упаковки существенно отличается от среднего веса упаковки того же товара, отпущенного по другим наклад­ным, есть основание предполагать наличие хищения.

Подобные отклонения могут быть обнаружены исследованием бухгалтерских документов, отражающих движение однородных ценностей. Такое исследование может быть проведено с помощью следующих методов: восстановление учетных записей по исходным документам; анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств с определением остатка после каждого вида операций или дня; сравнительный анализ документов, отражающих однотипные бухгалтерские операции.

Метод восстановления учетных записей по документам рекомендуется: при запущенности бухгалтерского (аналитического, синтетического или оперативного), обычно складского учета; при случайном или умышленном уничтожении регистров бухгалтерского или текущего (оперативного) учета; в случаях, когда первичная документация имеется в полном объеме, но аналитический учет не велся в целях сокращения учетной рабо­ты (производство на предприятиях общественного питания) или в связи со спецификой документального оформления некоторых хо­зяйственных операций (например, на предприятиях розничной тор­говли); при недостаточной детализации аналитического учета. Восстановление учетных записей может быть сплошным и выборочным, полным или неполным.

Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, или хронологический анализ операций, применяют для выявления самых различных отклонений от показателей нормального оборота ценнос­тей. Если провести хронологический анализ операций по движению цен­ностей внутри учетного периода путем ежедневного (или пооперационно­го, если операции совершались ежедневно) сопоставления приходных или расходных документов с учетом переходящих остатков, можно выявить такие отклонения, как превышение расхода над приходом с остатком на ту или иную дату, систематическое нарушение правил движения денежных средств и материальных ценнос­тей, отсутствие движения товара, пользующегося спросом в течение про­должительного периода, и т. п.

*Хронологический анализ* позволяет выявить и другие виды отклонений от показателей нормального оборота ценностей, например, «скачки» и «спад» выручки в торговых предприятиях в день инвентаризации и в последующие дни, отсутствие движения товара, пользующегося спросом или подлежащего немедленной реализации, и т. д. Совершенно справедливо отмечает С. Г. Ерёмин, что в таких ситуациях следует производить «экспертную оценку, контрольный запуск сырья (материалов) в производство, контрольный обмер объема выполненных работ»[[40]](#footnote-41)1. Этого мнения придерживается и В. А. Прорвич[[41]](#footnote-42)2 и судебно-следственная практика [[42]](#footnote-43)3.

Этот прием используется и как самостоятельный метод исследования, и как дополнительный – для последующей обработки материалов восстановленного количественного учета и контрольного сличения остатков, что нередко дает положительные результаты.

Наряду с восстановлением учетных записей и хронологическим анали­зом операций для исследования данных бухгалтерского учета, отражаю­щих движение однородных ценностей, может быть применен и метод *сравнительного анализа,* или сопоставление между собой групп докумен­тов, отражающих однотипные операции. Такие документы в этом случае взаимно сопостав­ляются по самым различным (в том числе и по специально вычисленным) показателям. Метод сравнительного анализа документов может быть применен при проведении документальных ревизий как в торговых, так и на любых дру­гих предприятиях.

Подобно хронологическому, сравнительный анализ используется как самостоятельный метод для выявления сомнительных операций, сужения круга поиска в направлении полученной исходной информации и прочих задач, а также как дополнительный – для последующей систематизации показателей, найденных с помощью других приемов документальной проверки, например метода взаимного контроля, «путем сопоставления данных, отраженных в карточках складского учета поставщика на эти материальные ценности, с данными товарно-транспортной накладной»[[43]](#footnote-44)4.

В практической деятельности работниками подразделений по налоговым преступлениям системы МВД РФ применяется метод обратной калькуляции (контрольный пересчет годовых изде­лий в сырье). Он является своеобразным пере­ходным этапом для применения метода восстановления количественного учета, преследующего цель определения документированного расхода сы­рья и материалов, пошедших на изготовление определенного количества продукции одного либо нескольких наименований[[44]](#footnote-45)1.

Нарушение установленных правил документооборота, запущенность или неправильная постановка учета, отсутствие надлежащего контроля за материально ответственными лицами и тому подобные обстоятельства делают недостаточно четким отражение совершённых операций. Это препятствует выявле­нию хищений по данным бухгалтерского учета.

**4. Методы и приемы фактической проверки хозяйственных операций.** Противоречия между документами, которые должны были бы возникнуть при хищениях, за счет чего созданы скрытые объекты налогообложения, иногда отсутствуют потому, что эти документы неправильно оформлены. Например, не возникают расхождения между счетами-фактурами и пропусками при вывозе большего количества товаров, о чем указано в счетах-фактурах, если в пропусках не указаны ни количе­ство мест, ни наименование отгруженных товаров.

В таких случаях средством проверки правильности данных, содержащихся в бухгалтерских документах, и обнаружения подлога (наряду с примерами исследования данных учета) служит комплекс приемов про­верки хозяйственных операций. Суть этой группы приемов состоит в сопоставлении сведений, полученных из учетных документов, с фактичес­кими данными, полученными из других источников.

В данном случае для выявления скрытых объектов налогообложения следует использовать комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций, используемых для выяв­ления фактов уклонения от уплаты налогов или сборов:

– проверка наличия материальных ценностей, поступивших на пред­приятие по сомнительным документам (факт возврата партий определенного вида товаров из магазина на склад может быть проверен путем выборочной инвентаризации на складе, причем выбор и объекта в та­ких случаях определяется содержанием проверяемого документа);

– проверка состояния средств предприятия, упомянутых в содержании документа. Фиктивность хозяйственных операций может быть установле­на путем осмотра соответствующих объектов (так, изучение с участием специалиста-товароведа внешнего вида и свойств товара, проданного из магазина по безналичному расчету социально-культурным учреждениям, может иногда выявить расхождения между фактическим сортом этих то­варов и сортом, указанным в документах, что нередко связано со злоупот­реблениями. В некоторых случаях средства хозяйства подвергаются специальным исследованиям – лабораторным анализам, экспертным оценкам (кроме, разумеется, криминалистической экспертизы документов и бухгалтерской экспертизы). Такие исследования проводят, как правило, по фактам необоснованного списания в расход сырья, продуктов и других материаль­ных ценностей, неполного оприходования произведенной продукции);

– сопоставление документальных данных с результатами специально организованных контрольных операций (главные разновидности этого прие­ма – выпуск контрольной партии продукции и контрольный запуск сырья в производство на промышленном предприятии);

– получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ (материально ответственные лица, работники бухгалтерии, получатели денег или материальных ценностей, сдатчики заготовляемого сырья и т. п.), или принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций (рабочие, грузчики, повара и т. д.);

– получение письменных справок от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов.

Кроме перечисленных приемов для проверки фактического выполнения определенных хозяйственных операций ревизор и следователь может потребовать совершения и других контрольных действий. Так, чтобы определить, может ли лицо, указанное в наряде, выполнить операции, отраженные в документах, можно поручить ему выполнить аналогичную определенную работу на тех же условиях. Например, проведение пробной загрузки товара или материала и т. п.

Необходимо подчеркнуть, что при расследовании преступлений следственным путем проверяются и те документы, подложность которых установлена и другими приемами исследования данных бухгалтерского учета. Соблюдение этого правила обеспечивает установление объективной истины по делу, способствует раскрытию преступлений.

Завершая рассмотрение методики выявления уклонения от уплаты налогов, сборов или объектов налогообложения по бухгалтерским документам, необходимо подчеркнуть, что различные приемы ис­следования соответствующих учетных данных могут и должны применяться не только каждый в отдельности, но и в самых разнообразных сочетаниях. Это обеспечивает установление объективной истины в процессе выявления криминалистически значимой информации признаков преступления и тем более – по уголовному делу, и способствует полному раскрытию преступления. В частности, методы исследования документальных данных должны, как правило, дополняться приемами фактиче­ской проверки для исследования одной и той же операции, а также и то, что содержание комплекса методов, последовательность их применения не могут определяться произвольно. При решении этих вопросов должны учитываться особенности хозяйственной деятельности предприятия, а также предполагаемые формы отражения преступных нарушений в его учетных данных.

*Знание финансово-учетного процесса позволяют выявить криминалистически значимую информацию о способах фальсификации записей в бухгалтерском учете.* Элементы метода бухгалтерского учета – баланс, счета, документы – реально взаимодействуют в учетном процессе; здесь они становятся средствами практической деятельности работников бухгалтерского аппарата по сбору и обработке данных о хозяйственной деятельности предприятий и организаций.

Продукция процесса – учетная информация – в соответствии с современными требованиями должна сохранять высокие качества характеристики (полнота, достоверность, своевременность, точность, правдивость). Это достигается совершенствованием технологии учетного процесса, улуч­шением организации учетной работы. Совокупность конкретных, принятых в данной организации способов ведения бухгалтерского учета – пер­вичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности – и называется учетной политикой предприятия.

Согласно «Положению о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» и Закону Российской Федерации «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия, учреждения[[45]](#footnote-46)1.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером на основе Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организа­ции» ПБУ 1/98 (утверждена Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106) и утверждается руководителем. При этом утверждаются: рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерско­го учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предус­мотрены типовые формы первичных учетных документов для внут­ренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризаций активов и обязательств организации; методы оценки активов и обязательств; правила документооборота и технологии обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского уче­та.

Учетная полтика организации должна обеспечивать: полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйствен­ной деятельности (требование полноты); своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности); большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская скрытых резервов (требование осмотрительности); отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требова­ние приоритета содержания над формой); тождество данных аналитического учета показателям оборотов и остатков по сче­там синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости); рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляет­ся выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Избранная организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица и должна последовательно применяться от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету; разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации; существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятель­ности и т. п.

Руководитель организации в зависимости от объема учетной ра­боты: учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, воз­главляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета цен­трализованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерию лично.

Технологическая сторона учетного процесса характеризуется тремя основными этапами, из которых складывается ежемесячная работа, выполняемая бухгалтерией каждой организации.

Первый этап – бухгалтерская обработка первичных документов – заканчивается составлением бухгалтерской проводки, т. е. письменным распоряжением главного или старшего бухгалтера об отражении хозяйственной операции на счетах текущего учета.

Бухгалтерские проводки – важное связующее звено между первичны­ми учетными документами и записями в книгах счетов текущего учета. В этих документах вторично отражаются все хозяйственные операции, вклю­чая фиктивные, отраженные в подложных документах. При изучении про­водок можно определить, кто из счетных работников проверил и принял к учету подложные документы, что имеет немаловажное значение при опре­делении круга лиц, причастных к преступлению.

Второй этап – исполнение проводки, т. е. отражение сумм хозяйственных операций на счетах синтетического и аналитического учета – учетных регистров (журна­лы-ордера, оборотные ведомости). Учетные регис­тры различаются между собой по порядку записей и объему содержания. По порядку записей различают регистры систематического и хронологи­ческого учета. По объему содержания регистры систематического учета, в свою оче­редь, подразделяются на синтетические и аналитические, в зависимости от того, какие счета текущего учета ведутся в этих регистрах.

Этот этап учетной работы – исполнение бухгалтерских проводок – со­стоит в отражении их сумм в соответствующих учет­ных регистрах. Здесь возможно преступное использование методов бух­галтерского учета – разрыв между содержанием проводок и записями, сделанными на их основе в учетных регистрах: проводка составлена вер­но, а запись сделана в ненадлежащие счета (кассовый отчет и журнал-ордер № 1). Преступные действия, совершаемые на этом этапе, характер­ны только для ручной обработки данных.

Третий этап – обобщение данных бухгалтерского учета с составлением нового бухгалтерского баланса.

На этом этапе осуществляется подсчет месячных оборотов в регистрах, выведение остатков по синтетическим и аналитическим счетам, осуществ­ляются записи в различные взаимосвязанные регистры (журналы ордера, главную книгу) на основе одних и тех же бухгалтерских проводок. Любая ошибка приведет к нарушению одного из трех контрольных равенств двой­ной системы учета, что должно быть замечено на третьем этапе учетной работы.

*Записи систематического и аналитического учета используют при выявлении криминалистически значимой информации и доказывании на стадии возбуждения уголовного дела по делам о налоговых преступлениях.*

Аналитический учет в качестве элемента среды, окружающей событие преступления, рассматривают с двух относительно самостоятельных точек зрения: с позиции его собственного влияния на возникновение и выбор способа преступления; с позиции воздействия на учет уже совершившего­ся события преступления.

При использовании первого подхода наибольший интерес представляют такие особенности и изменения в организации учета, которые могут облег­чить либо затруднить выполнение конкретных преступных действий. Эти особенности и изменения принимают в расчет при решении задач профилактики и прогнозирования преступлений.

При втором на передний план выступает содержательная сторона учетных записей. Данные аналитического учета образуют один из компонен­тов системы экономической информации. Списки аналитического учета, отражающие хозяйственную деятель­ность, измененную событием преступления, или меняющиеся сами в результа­те этого же события, могут эффективно ис­пользоваться в процессе выявления и доказывания уже совёршенных преступлений.

Возможность решения профилактических задач связана с выявлением и устранением недостатков в организации аналитического учета, которые могут способствовать возникновению преступлений. Наиболее типичны два вида таких недостатков – слабая детализация данных, а также полное отсутствие аналитического учета по тем статьям баланса, где он обязатель­но должен использоваться для эффективного управле­ния хозяйственной деятельностью, обеспечения контроля за движением и сохранностью ценностей, находящихся в ведении каждого из материально ответственных лиц. Кроме того, снижается действенность защитных фун­кций других элементов метода бухгалтерского учета.

Правильное применение в учете тех или иных счетов, умение анализировать записанные на них хозяйственные операции во многом зави­сят от четкого представления об экономической характеристике счетов, а также от их назначения и структуры.

Каждому синтетическому счету соответствует отдельная группа конкретизирующих его данные счетов аналитического учета. Например, такие счета, открытые в дополнение к синтетическому счету 10 «Материалы», расшифровывают общую сумму, учтенную на этом синтетическом счете, по местам хранения ценностей и по их конкретным наиме­нованиям.

Счета являются основным связующим звеном в системе элементов метода бухгалтерского учета. На основе счетов синтетического и аналитического учета составляется баланс, определяется целый ряд показателей дру­гих форм периодической отчетности предприятия; записи в счетах долж­ны соответствовать бухгалтерским документам; с использованием записей в аналитических счетах (при сопоставлении с фактическими остатками) определяются результаты инвентаризации.

Состояние синтетического и аналитического учета во многом предопределяет эффективность защитных функций всей системы бухгалтерско­го учета на том или ином хозяйственном объекте. Хорошо налаженный аналитический учет способствует предупреждению правонарушений и хо­зяйственных преступлений.

Аналитический учет по сравнению с синтетическим более ощутимо реагирует и на признаки уже совершившихся преступлений. Сигналом о возможных злоупотреблениях могут быть, в частности, отклонения от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам (возникновение кредитовых остатков по активным и дебетовых – по пассив­ным). В синтетическом учете возникновение таких остатков при незначи­тельном размере уклонения от уплаты налогов или сокрытии объектов налогообложения практически исключается. Иное дело аналити­ческий учет. Так, при оформлении подложных документов о расходе како­го-либо вида материалов по соответствующему аналитическому счету (на­пример, «краска масляная») на какой-то момент времени может возникнуть кредитовый остаток – видимость перерасхода. В целом же по счету 10 «Материалы» эта сумма будет перекрыта текущими остатками по дебету всех остальных аналитических счетов, и в синтетическом учете никаких тревожных тенденций замечено не будет.

Вероятными признаками преступлений могут быть неоправданно высокие или слишком низкие показатели оборота ценностей, наблюдаемые на отдель­ных счетах аналитического учета. За такими отклонениями скры­ваются иногда злоупотребления, маскируемые подлогом в первичных до­кументах. Такими действиями могут быть образованы излишки, которые можно использовать для других целей.

Обнаружив недостатки в аналитическом учете, следует иметь в виду, что иногда они создаются работниками бухгалтерского учета преднаме­ренно с целью облегчения в дальнейшем сокрытия объектов налогообложения. Укруп­нение или недостаточная детализация аналитического учета по соответ­ствующим счетам часто создается счетными работниками умышленно, чтобы скрыть хищения за счет пересортицы, совершенные их сообщника­ми – материально ответственными лицами. Искусственной деформации может подвергаться не обязательно только материальный учет, но и учет расчетов с другими организациями или ли­цами. Например, умышленный отказ от ведения аналитического учета по такому счету, как «Расчеты с разными кредиторами и дебиторами». В экспертной практике встречаются случаи умышленной запущенности аналитического учета именно по этому счету.

В процессе доказывания уже выявленных преступлений существенное значение может иметь признак относительной распространенности уязви­мых операций. На его основе ведут поиск ранее не известных подложных документов как важных дополнительных доказательств для объективного установления всех обстоятельств расследуемого уголовного дела. Вместе с тем при сборе доказательств применяются и многие другие подходы к целенаправленному использованию информации, содержащейся в досто­верных записях аналитического учета.

С помощью доброкачественных аналитических данных можно установить деформацию в смежных со счетами элементах метода бухгалтерского учета – в документах и в материалах инвентаризации.

Одним из доказательств подлога в первичных документах может быть обнаружение на какой-то период отклонения от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам (например, возник­новение кредитового остатка по активному счету). Такое несоответствие, зафиксированное в акте ревизии, может использоваться при доказатель­стве подлога в документах – бестоварности расходной операции, неполном оприходовании ценностей и т. п.

Вместе с тем при доказывании многих обстоятельств уголовного дела и, в частности, при установлении круга лиц, принимавших участие в преступлении, не исключается использование подложных записей, обнаруженных в регистрах синтетического и аналитического учета. Такие записи классифицируют по трем основаниям: по полноте охвата подлогом видов бухгалтерских счетов, по отношению к документам, по способу исполнения.

По первому основанию различают сквозные (охватывающие как синте­тический, так и аналитический учет) и локальные (затрагивающие ка­кой-либо один из них) подложные записи. При этом сквозные подлоги проявляются как несоответствие учетных записей и документов, без несоразмерности между данными синтетического и аналитического учета, что нейтрализует часть контрольных функций учета. В некоторых случаях важное доказательственное значение приобретает взаимосвязь подлогов.

Локальные подлоги в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического учета, поэтому встречаются в следственной прак­тике достаточно редко. Иное положение дел с подлогами в аналитическом учете: многие из них не вызывают нарушения равновесия с данными синтетического учета.

По отношению к документам различают бездокументные записи, за­писи в ненадлежащие счета (когда документ имеется, но запись не соот­ветствует его содержанию), записи, в которых сумма занижена по сравнению с документом. По способу выполнения различают подлоги, мас­кируемые под обычные либо под исправительные учетные записи, и подложные записи, выполненные путем заведомо неверных арифметических подсчетов.

Любые подложные записи могут классифицироваться одновременно по трем основаниям. Место подлога в квалификационной системе определяет методику его распознавания. Рассмотрим эту связь на примере методики распознавания локальных подлогов в счетах аналитического учета, кото­рые по сравнению с другими видами подложных учетных записей более часто встречаются в следственной и судебной практике. Разумеется, эти подлоги по отношению к документам подразделяются на бездокументные записи и записи в ненадлежащие аналитические счета. Бездокументные записи в аналитическом учете могут привести к разрыву с синтетическим учетом в том случае, если сумма вымышленной операции отражается только в одном аналитическом счете (уменьшая или увеличивая остаток по нему). Разрыв с синтетическим учетом никогда не возникает в случае мас­кировки преступлений путем записи операций в ненадлежащие счета ана­литического учета. Таковыми являются, в частности, все виды подлож­ных записей, связанных с маскировкой хищений, совершаемых за счет невостребованной кредиторской задолженности.

Выявление и особенно исследование подложных учетных записей все­гда требуют проведения документальных ревизий, а после возбуждения уголовного дела нередко и путем производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Типичными недостатками, могущими способствовать возникновению или несвоевременному выявлению преступлений, является отсутствие аналитического учета по тем счетам (синтетическим), по которым он дол­жен вестись, а также недостаточная детализация данных. В случае таких недостатков исчезает возможность использовать аналитический учет для обнаружения сомнительных операций. Например, если вести учет хозяйственного инвентаря без достаточной детализации, т. е. аналитический учет заводить по группам однородных ценностей: што­ры, стулья, шкафы – независимо от их стоимости, то этим могут восполь­зоваться материально ответственные лица, похищая дорогостоящие пред­меты. Такие злоупотребления могут быть раскрыты только после детального восстановления аналитического учета. Как видно, в подобных ситуациях пробелы в аналитическом учете уменьшают возможность своевременного выявления признаков преступлений с помощью инвентаризации, т. е. другого смежного со счетами элемента ме­тода бухгалтерского учета. Иногда недостаточность аналитического учета создается работниками бухгалтерии преднамеренно, чтобы в дальнейшем скрыть преступление.

**5. Методы и приемы исследования операций с денежными средствами на счетах в банках.** Все свободные денежные средства организаций должны храниться на счетах в кредитных учреждениях. В зависимости от суммы средств, хранящихся на них, и порядка расчетов они подразделяются на расчетные, валютные и специальные. Центральным банком Российской Федерации установлен порядок открытия и совершения операций по счетам, открытым в кредит­ных учреждениях.

Правила, формы и стандарты безналичных рас­четов устанавливаются Центральным банком России в соответствии с Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»[[46]](#footnote-47)1.

Документооборот по денежным средствам наиболее унифицирован, и потому методика работы с документами мало зависит от отраслевых особенностей хозяйственной деятельности конкретных предприятий и организаций. При профилактике и прогнозировании таких преступлений следует иметь в виду, что в большинстве случаев они не могут совершаться без участия работников бухгалтерии.

Учет операций по движению денежных средств организуется в основ­ном на синтетических счетах: 51 «Расчетный счет», 50 «Касса», 55/1 «Аккредитивы», 55/2 «Чековые книжки», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76-4 «Расчеты с депонентами» (лицами, своевременно не получившими заработной платы), 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Предприятия, имеющие денежные средства в иностранных валютах, хранят их на отдельных текущих счетах в банках. В этих случаях приме­няется еще один счет – 52 «Валютный счет». Отдельный аналитический счет для учета валютных средств в кассе не выделяется, используются отдельные кассовые книги, которые в дополне­ние к основной ведет кассир предприятия.

Независимо от формы бухгалтерского учета регистрами аналитического учета по счету 51 всегда являются банковские выписки из лицевого счета клиента, по счету 50 – кассовая книга, которая заполняется кассиром на основе первичных документов.

Среди операций по расчетному счету преступные действия могут скрываться, главным образом, под видом расходных операций. Расходные банковские операции включают в себя получение наличных денег в кассе предприятия (налично-денежный оборот) и перечисление их на счета сторонних организаций и лиц (безналичные расчеты).

Получение денег производится кассиром в банке по именному чеку из денежной чековой книжки, который выполняется на фирменном бланке и скрепляется подписями руководителя и главного бухгалтера предприя­тия. Образцы этих подписей и печати, как и данные о нумерации чеков в книжке, выданной предприятию, имеются в учреждении банка, и соблю­дение этих реквизитов должно строго контролироваться.

Безналичные расчеты могут осуществляться с использованием платежных поручений, чеков из лимитированных чековых книжек, аккредити­вов, платежных требований-поручений, векселей и пластиковых карт. Конкретная форма расчетов устанавливается договором между пла­тельщиком и получателем. Все безналичные платежи и поступления денежных средств регистрируются в Журналах регистрации платежных поручений и в Журналах регистрации поступлений на расчетный счет.

На основе первичных приходных и расходных документов работники банка делают записи в аналитическом учете по расчетам с организациями-клиентами, где для каждой организации открывают отдельный лицевой счет. Учет, как правило, ведется машинным способом. Один экземпляр машинограммы, который называется выпиской из лицевого счета клиен­та, скрепленный печатью и подписями работников банка, передается организации-клиенту. Машинограмма содержит шифрованные данные о сумме, дате и виде совершенной операции.

Среди безналичных расчетов менее защищены от подлога расчеты, выполняемые платежными поручениями. Они могут использоваться для оплаты самых различных расходов и услуг. В этом документе указывают наименование получателя, сумму платы, вид оказанных услуг и т. п. Пер­вый экземпляр каждого поручения, который остается в учреждениях бан­ка, скрепляется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также печатью организации – владельца счета. На экземплярах, оставшихся в делах плательщика и поступающих получателю, имеются отметки банка, подтверждающие совершение операции.

Уязвимость данной формы расчетов как раз определяется ее многоцелевым использованием. Появляется возможность подмены экземпля­ра, остающегося в делах организации-плательщика, в целях сокрытия преступлений.

Относительная распространенность именно таких слабо защищенных в учете и уязвимых по содержанию операций (например, систематические перечисления денег подотчетным лицам через отделение связи) уже сама по себе должна приниматься в расчет при оценке состояния сохранности собственности на конкретном хозяйственном объекте.

Обнаружение в документах хотя бы нескольких предполагаемых несоответствий приводит к выявлению признаков преступлений. Установление всей совокупности подлогов и их возможной логической обусловленности представ­ляет собой задачу последующей стадии расследования преступлений.

Аналитический учет операций по лицевому счету клиента ведется в учреждении банка, а на предприятии его заменяют выписки из банковско­го счета. Отсюда, при выявлении хищений в сфере банковских операций, следует различать хищения, маскируемые подлогом в банковских выпис­ках, и хищения, которые с таким подлогом не связаны. Хищения денеж­ных средств, маскируемые подлогом в банковских выписках (иными словами, в регистрах аналитического учета), в свою очередь, делятся на хищения, связанные с подделкой, и на хищения, связанные с искажением содержания банковских выписок. При материальном подлоге преступни­ки вносят изменения в подлинные выписки (уничтожают банковские шиф­ры, указывающие на получение наличных денег, и заменяют их шифрами безналичного расчета, используют выписки прошлых лет, изменяя в них дату и другие реквизиты и т. п.) либо изготавливают полностью подлож­ные банковские выписки, подделывая печати, штампы и подписи работ­ников банка.

Такие подлоги, а также сумму полученных в банке, но не оприходованных на предприятии денежных средств, выявляют сопоставлением экземпляра выписки, изъятого из дел данного предприятия, с другим экземпляром этой же выписки (подлинным лицевым счетом), который хранится в учреждении банка. В процессе дальнейшего расследования долж­ны быть изъяты и изучены чеки, по которым получены неоприходованные денежные средства, чековые книжки с сохранившимися корешками че­ков, документы по учету выдачи чековых книжек в банке, документы на фиктивное перечисление денежных средств, приложенные к находящим­ся на предприятии банковским выпискам, а также записи в бухгалтерс­ком учете, сделанные на основе этих подложных документов.

**6. Методы и приемы исследования операций с денежными средствами в кассах.** Порядок документального оформления кассовых операций определен Центральным банком РФ от 4 октября 1993 г. № 40 «Правила ведения кассовых операций в Российской Федерации»[[47]](#footnote-48)1.

В соответствии с этими правилами на каждом предприятии для осуществления расчетов наличными должна быть касса. При реализации това­ров физическим лицам расчеты осуществляются с использованием контрольно-кассовых машин.

Первичный документооборот по кассовым операциям строго регламентирован. Все поступления наличных денег как из банка, так и из других источников (например, платежи сотрудников предприятия за приобретенные ими же у этого предприятия материальные ценности) оформляются при­ходными кассовыми ордерами (формы № КО-1). Данная форма состоит из двух частей – ордера и квитанции к нему. Квитанция от приходного кас­сового ордера выдается на руки лицу, сдавшему в кассу деньги, сам ордер служит основанием для составления отчета кассира.

Выдача денег оформляется расходными кассовыми ордерами (формы

№ КО-2) или платежными ведомостями. К оформлению кассовых доку­ментов предъявляются высокие требования. В них должны быть соблю­дены все необходимые реквизиты (например, в расходном кассовом ордере указан номер паспорта получателя). Запрещено вносить в кассовые докумен­ты любые, даже оговоренные исправления.

Приходные и расходные кассовые ордера выписываются только бухгалтерами и регистрируются в журналах приходных и расходных кассовых документов (формы № КО-3 или КО-3а). Ежедневно по движению денежных средств в кассе на основании ордеров заполняется кассовая книга (формы № КО-4). Каждый ее лист книги состоит из двух одинаковых частей, пронумерованных одним номером. Все листы книги прошиваются и скрепляются подписями руководителя и главного бухгалтера, и завершаются печатью предприятия.

Заполняемые ежедневно под копировальную бумагу листы Кассовой книги являются отчетом кассира и хранятся в сейфе. Вторая половина заполненного отчета передается вместе с первичными приходно-расходны­ми документами под роспись бухгалтеру.

При использовании компьютерных программ бухгалтерского учета ли­сты Кассовой книги (отчет кассира) формируются на компьютере и изго­тавливаются в двух экземплярах (пронумерованных): один остается у кас­сира (по мере накопления листы сшиваются, скрепляются печатью и под­писями руководителя и главного бухгалтера), второй также передается в бухгалтерию.

В бухгалтерском учете движение денежных средств по кассе отражается на синтетическом счете 50 «Касса». Важное значение имеет соблюдение лимита кассы.

Следует отметить, что наибольшее значение как для предупреждения, так и для прогнозирования преступлений имеет правило, разрешающее совмещать функции кассира с обязанностями бухгалтера. Скрытое или явное совмещение этих функций одним лицом всегда должно приниматься в расчет при оценке состояния сохранности собственности на том или ином хозяйственном объекте.

В судебной бухгалтерии хищения из кас­сы, как и хищения денежных средств с расчетного счета, подразделяются на две группы: хищения, маски­руемые подлогом в кассовой книге (т. е. в аналитическом учете), и хище­ния, не связанные с таким подлогом. Такие подлоги можно разделить на три группы: неполное оприходование денежных средств, поступающих в кассу с расчетного счета в банке или из других источников (выручка от реализации материалов или продукции, квартплата и т. д.); списание денежных средств путем подлога в кассовой книге, не связанное с фальсификацией первичных расходных документов; неправильные подсчеты в кассовой книге;).

Случаи материального подлога в кассовой книге, в отличие от банковских выписок, в практике встречаются крайне редко, за исключением отдельных ситуаций, связанных с маскировкой ранее выполненного интеллектуального подлога. Это обусловлено тем, что хищения денежных средств из кассы, не маскируемые первичными документами, не могут быть совершены без участия самого кассира.

Все заведомо неверные подсчеты или переносы фактически есть различные виды бездоку­ментных записей в аналитическом учете, и без соучастия бухгалтера они невозможны, так как должны привести к разрыву между кассовой книгой и данными синтетического учета по счету 50 «Касса». Если в кассовой книге выявлены подлоги, а разрыв с синтетическим учетом не обнаружен, то это можно объяснить лишь одной причиной: на сумму разрыва кем-то из работников бухгалтерии сделаны бездокумент­ные записи в синтетическом учете по счету 50 «Касса».

Несоответствия внутри кассовой книги и бездокументные записи в ней могут быть легко обнаружены. По-видимому, по этой причине работники бухгалтерии избегают оставлять такие следы и чаще используют различ­ного рода подлоги в первичных приходных и расходных документах, при­лагаемых к отчетам кассира. Среди приходных документов в преступных целях чаще используются документы, оформляющие взносы и платежи, не контролируемые напрямую (как это имеет место, например, при полу­чении денег из банка) другими денежными документами: платежи за про­живание в гостинице, наличные взносы за товары, купленные в кредит, и т. п.

Хищения, связанные с выдачей из кассы подотчетных сумм, если в них принимает участие работник бухгалтерии, как правило, сопровожда­ются подложными записями в счетах синтетического и аналитического учета. В качестве способа маскировки хищений, совершенных бухгалте­ром совместно с подотчетными лицами, наиболее характерны записи в ненадлежащие счета синтетического учета. Такие подлоги выявляются при сличении кассовых документов **с** регистрами аналитического учета.

Используются различные способы и приемы исследования учетных до­кументов: метод взаимного контроля, фактический контроль, встречная проверка и т. д.

**7.Методы и приемы исследования операций по заработной плате.** Развитие рыночных отношений сопровождается расширением договорных основ в процессе регулирования трудовых отношений между пред­приятиями и их работниками. Формы, системы и размер оплаты труда устанавливаются предприятием самостоятельно, независимо от их отраслевой принадлежности и формы собственности. Однако минимальный размер оплаты труда, применение районных коэффициентов и минимальных доплат при выполнении работ в сверхурочное время, в выходные и празд­ничные дни регулируются законодательными актами Российской Федера­ции.

Конкретные же уровни тарифных ставок и окладов, соотношения их размеров внутри отдельных категорий персонала, а также между работни­ками различных профессионально-квалификационных групп определяют­ся на каждом предприятии на основании генерального тарифного согла­шения, отраслевых соглашений, коллективных договоров и индивидуаль­ных контрактов.

Учет операций по оплате труда предполагает решение двуединой задачи: исчисление по всем основаниям величины оплаты труда, причи­тающейся каждому работнику, и определение на этой основе задол­женности предприятия перед персоналом, а также ее своевременное погашение; отнесение затрат по заработной плате на издержки производства. Кроме того, к учету расчетов с персоналом по оплате труда непос­редственно примыкают учет расчетов по каждому налогу с физических лиц и учет расчетов по социальному и накопительному страхованию и социально­му обеспечению. Для синтетического учета расчетов с рабочими и служащими предназначен пассивный счет 70 «Расчеты с персона­лом по оплате труда».

Среди расходных кассовых операций наибольший удельный вес принадлежит денежным выплатам из фондов оплаты труда. Под видом этих операций часто скрываются преступления, совершенные работниками бухгалтерского аппарата. Состав преступной группы может ограничивать­ся сотрудниками бухгалтерии, но может включать и персонал других от­делов предприятия и даже посторонних лиц, получающих на свое имя под видом оплаты труда необоснованно начисленные им денежные суммы.

Состав преступной группы как система характерных несоответствий находит зеркальное отражение в определенной цепи взаимосвязанных документов: первичные документы – основания для начисления заработной пла­ты (табеля учета рабочего времени, наряды на работы и т. п.); сводная документация – справка о прочих видах начислений, ко­торая составлена в бухгалтерии на основе приказов о премирова­нии, отпуске, листков нетрудоспособности и тому подобного в условиях, когда расчетные ведомости составляются на вычислительных центрах (ВЦ) машинным способом; расчетные ведомости, составляемые соответственно ручным (в расчет­ном отделе бухгалтерии, когда отсутствуют ВЦ) или машинным спо­собом; платежные ведомости, которые в зависимости от уровня механизации учетных работ составляются либо машинным, либо руч­ным способом, подписываются руководителем или главным бухгал­тером предприятия, а затем передаются в кассу для выдачи заработ­ной платы.

Участие в преступлении счетного работника бывает необязательным, если подлог совершен при оформлении первичных документов, поступаю­щих в бухгалтерию для начисления заработной платы. Подлоги в документах составляемых на последующих этапах учетного процесса, наоборот, во всех случаях указывают на преступные действия определенных работников бухгалтерского аппарата.

Выбор конкретных документов для использования в целях маскировки хищений зависит от состава преступной группы. Он определяет, какие именно документы доступны для фаль­сификации со стороны ее конкретных участников. Из числа доступных преступники выбирают, в свою очередь, такие документы, которые, по их мнению, слабо защищены при действующих системах учета и практикуе­мых формах ревизионного контроля. При этом принимается в расчет как содержание операций (категории работников, которым начисляется заработная плата, виды платежей и т. п.), так и способы обработки учетной информации.

Способы подлога в документах отличаются большим многообразием. Исходя из этого, кроме взаимного сличения платежных и расчетных ведомо­стей с привлечением других взаимосвязанных документов, с помощью ревизоров используется и метод арифметической проверки, который позволяет выявить характерные расхождения в суммах, указывающие на конкретные способы подлога. Вместе с тем, в отличие от выявления хищений из фонда заработной платы, при уклонении от уплаты налогов или сборов или сокрытии объектов налогообложения для поиска сомнительных документов более ши­роко используются приемы сравнительного и хронологического анализа операций.

Достоверность сомнительных документов проверяется в основном следственным путем, а при документальной ревизии – посредством получения от лиц, значащихся получателями указанных сумм.

Бывают случаи, когда работники бухгалтерии вступают в сговор не только с получателями денег, но и с должностными лицами, ответственными за учет объема фактически выполненных работ (бригадиры, табельщики, мастера). При этом подлог совершается не в платежной ведомости, а в документе, подтверждающем выполнение работы (завышение объема ра­боты в наряде, времени работы – в табеле и т. д.).

Эффективным средством выявления таких хищений служит фактическая проверка методом взаимного контроля (сопоставление документов по начисленной заработной плате за смежные операции).

**8. Методы и приемы исследования операций с финансовыми вложениями.** Понятие и виды ценных бумаг регламентированы гражданским законодательством. В соответствии со ст. 142 ГК Российской Федерации цен­ной бумагой признается документ, удостоверяющий с соблюдением установ­ленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществ­ление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокуп­ности. Порядок выпуска и обращения некоторых видов ценных бумаг регу­лируется Законом Российской Федерации «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г.

Приобретение предприятием различных ценных бумаг принято рассматривать в качестве финансовых вложений. К ним относятся инвестиции в уставные капиталы и ценные бумаги других органи­заций, затраты на приобретение государственных ценных бумаг, средства, предоставляемые в займы на территории России и за ее пределами. Финансовые вложения учитываются на активном синтетическом счете 58 «Финансовые вложения». Он имеет субсчета: 58-1 «Паи и акции»; 58-2 «Долговые ценные бумаги»; 58-3 «Предоставленные займы»; 58-4 «Вклады простого товарищества».

Дебет названных субсчетов корреспондирует с кредитом счета 51 «Рас­четный счет», 52 «Валютный счет» и других в зависимости от того, за счет каких средств производится оплата ценных бумаг, инвестиции в другие предприятия, предоставление займов.

Аналитический учет по всем субсчетам ведется на основании первич­ных документов по видам вложений, ценных бумаг, предприятий-долж­ников.

При исследовании операций с ценными бумагами следует иметь в ви­ду, что выпуск акций для покрытия убытков предприятия запрещен. Важ­ным моментом в процессе исследования операций с ценными бумагами является проверка обоснованности совершения того или иного платежа. Перечисление денежных средств в оплату акций должно быть подтверждено соответствующим договором или иным документом. Кроме того, целесообразно проверить проспекты эмиссии и договоры на совершение сделок с ценными бумагами на предмет их соответствия требованиям законодательства (утверждены ли соответствующим образом и опубликованы ли в центральной печати проспекты эмиссии).

Как свидетельствует практика, чаще всего встречаются факты, когда экономические субъекты допускают растрату собственных ресурсов за счет их уценки и взноса в уставный капитал вне пределов России или выпуск ценных бумаг при отсутствии публикаций в центральной печати об итогах дополнительной эмиссии. Нередко выпускаются сертификаты акций вместо самих акций или завышается объем выпуска привилегированных ак­ций по сравнению со взятыми обязательствами.

При исследовании операций с ценными бумагами важно проверить выплату и получение дивидендов и процентов по операциям, связанным с финансовыми вложениями, которые, как и разница в стоимости ценных бумаг, отражаются непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При проверке правильности выплаты дивидендов следует учитывать, что доходы от участия в капитале, размеры дивидендов на одну акцию утверждаются и объявляются заблаговременно собраниями акционеров (учредителей). Так же заблаговременно устанавливаются сроки и размеры оплаты процентов по облигациям.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется и утвер­ждается собранием акционеров один раз в год в зависимости от полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития организации. Необходимо установить, есть ли решение акционеров об их отказе получать дивиденды или такое решение приняла администрация предприятия.

При оплате акций не денежными средствами, а различными матери­альными ценностями основанием для производства соответствующих бух­галтерских записей должны служить документы, подтверждающие факт передачи объектов акционерному обществу (например, накладная на от­пуск материалов, акт приемки-передачи основных средств с приложением доверенности на получение этих ценностей).

При исследовании операций по акциям, составляющим собственный ка­питал организации, целесообразно сопоставить данные реестра акционеров и учетные данные по счету 75. Необходимо также проконтролировать своевременность оплаты акций и законность операций по их движению.

Косвенными признаками совершения правонарушения с ценными бумагами могут быть: неадекватность записей, неполные файлы, излишние исправления по счетам, не отраженные в учете операции; неадекватность документального оформления операций; отсутствие подтверждающих документов; различия между учетными записями и показаниями третьей стороны; необъяснимые изменения в показателях финансово-хозяйственной деятельности; расплывчатость или необоснованность показаний руководства и учетного персонала.

Таким образом, проведенный анализ методов и приемов исследования операций в бухгалтерском документообороте, судебной, следственной практики, интервьюирование сотрудников органов внутренних дел, ведущих борьбу с налоговыми преступлениями, и собственный опыт работы позволили автору установить, что способы совершения уклонения от уплаты налогов с организации в большинстве случаев совпадают со способом сокрытия как форма противодейст­вия процессу расследования данной категории преступлений. Результатом исследования стала систематизация и классификация основных способов действий при сокрытии прибыли или других объ­ектов налогообложения. С этой целью могут использоваться: завышение в первичных документах данных о материальных затратах (включение в затраты материалов заказчика; составление подложных документов по списанию материалов на производство; внесение в авансовые отчеты фиктив­ных командировочных расходов, завышение в накладных цен на приобретенный товар; включение подставных лиц в платежные ведомости на получение заработной платы; частичное изменение (материальный подлог, дописки сумм в сторону увеличения или уменьшения в ведомостях на получение заработной платы); завышение в документах учета данных о материальных затратах (включе­ние предлагаемых затрат в затраты отчетного периода; включение в стоимость ма­лоценных и быстроизнашивающихся предметов стоимости основных средств); завышение в отчете о финансовых результатах данных о материальных затратах; занижение в первичных документах данных о выручке (занижение количества приобретенных товаров; занижение цены реализации товаров; оплата товаром – «черный бартер»); занижение в документах учета сведений о выручке; уменьшение величины доходов за сдачу в аренду основных средств производства; покупка и реализа­ция товарно-материальных ценностей за наличный расчет – «черный нал»; занижение в отчетных документах сведений о выручке (заниженное отражение выручки в главной книге и балансе; заниженное отражение выручки в от­чете о финансовых результатах); занижение налогооблагаемой прибыли (создание незарегистрированного предприятия – возможно, на базе ликвидированного; завышение расходов на опла­ту труда; завышение численности работающих; необоснованное (незаконное) получение налоговых льгот; сокрытие прибыли по сговору с руководителями других предприятий, пользующихся льготами по налогообложению (фиктивная сдача в аренду основных средств предприятиям, которые пользуются налоговыми льготами); перечис­ление прибыли на предприятие, имеющее налоговые льготы.

Современная судебная и следственная практика свидетельствует о наличии характерной взаимообусловленной взаимосвязи т. е. если фальсифицированы первичные документы, то подложными оказываются и созданные на их основе учетные и отчетные документы; если фальсифицированы учетные документы, то аналогичным качеством обладают и отчетные документы, но редко – первичные; если фальсифицируются отчетные документы, то соответствующие изменения редко вносятся в учетные регистры, и еще реже – в первичные документы.

Приведенную классификацию нельзя признать исчерпывающей, так как на ос­нове прежней редакции ст. 199 УК РФ образованы новые нормы «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций» (ст. 199) и «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производится взыскание налогов и (или) сборов» (ст. 1992)[[48]](#footnote-49)1. В тексте новой редакции ст. 199 и 1992 УК РФ видоизменился терминологический ап­парат в самой диспозиции, появились новые квалифицирующие признаки и, есте­ственно, это обусловливает появление новых способов совершения, сокрытия налоговых преступлений, вызывает изменение механизма следообразования.

Конечно, кроме приведенной классификации, следственной практике из­вестны и другие способы сокрытия объектов налогообложения. Например, для то­го, чтобы уменьшить налог на заработную плату, ее выдают не деньгами, а това­рами или, чтобы уменьшить налог при купле-продаже, составляют два дого­вора: один – на услуги по продаже за символическую цену; другой – на оставшую­ся сумму вознаграждения за информационные услуги, на которые ставка ниже. Подобные приемы минимализации налогов или сборов нельзя относить к числу преступных – они лишь отражают высокий уровень владения средствами и процедурами профессиональной деятельности субъекта налогового преступления.

**1.2. Личность преступника как источник криминалистически значимой** **информации о данной категории преступлений**

Криминалистическое изучение личности преступника представляет собой один из частных случаев изучения человека и различных аспектов его деятельно­сти. Человек рассматривается как особый социальный тип личности – носитель существенных и относительно устойчивых свойств и качеств, закономерно сформировавшихся под воздействием различных обстоятельств социальной среды. Так,

Е . А. Тришкина считает, что при рассмотрении субъектов совершения нало­говых преступлений «данный элемент криминалистической харак­теристики преступлений в сфере налогообложения представляет собой систему признаков личности виновного»[[49]](#footnote-50)1.

Уголовный и уголовно-процессуальный закон не использует термина «чело­век», а оперирует лишь термином «личность», поэтому мы употребляем данный термин, включая в него и свойства человека как индивида, и свойства, присущие личности.

Личность преступника, как и других участников преступного события – это единое (целостное) явление, все стороны которого взаимосвязаны и взаимообу­словлены. Ему присуща совокупность физических, биологических и социальных свойств, информация о которых отображается в процессе его деятельности в виде материальных и идеальных следов. Весьма затруднительно выделить информа­цию, имеющую чисто криминалистическое значение, хотя в научном плане вполне правомерно ставить вопрос о криминалистически значимых свойствах и качествах личности как преступника, так и других участников преступления, о криминали­стическом аспекте в изучении личности обвиняемого, потерпевшего и др.

Свойства личности не одномерны, а образуют слож­ную иерархическую структуру, где одни из них являются фундаментом для развития других, последние в той или иной степени оказывают влияние на развитие нижележащих структур. В связи с этим, заслуживает внимания высказывание К. К. Платонова. Он отметил, что «структура личности состоит из социально обусловленных свойств (направленность, мораль) и биологических (темперамент, задатки, ин­стинкты, потребности); опыта (объем и качество знаний, навыков, умений, привы­чек); индивидуальности психических процессов, которые образуют иерархиче­скую динамико-функциональную структуру, внешнего облика человека (в ней высшим уровнем являются социальные свойства, выражающие личность и пред­ставляющие иные свойства)»[[50]](#footnote-51)2.

По мнению А. М. Кустова, «в криминалистическом плане важно указать на обязательную совокупность знаний у виновного об определенных сторонах той или иной деятельности, без которой преступная деятельность невозможна»[[51]](#footnote-52)3.

К ним, по мнению автора, следует относить знания о фактах некоторой области деятельности, в кото­рую вторгается преступник (например, не зная процесса изготовления и свойств бумаги, нельзя добиться высокого качества подделки документов); знание способов от­дельных преступных действий или финансовых операций; понимание содержания, путей решения задач преступной деятельности или знание процесса производст­венной деятельности предприятия или учреждения позволяют совершать налого­вые преступления (технологии завышения или заниже­ния показателей производства, выхода продукции, расхода сырья). И. И. Кучеров считает, что личность, совершающая налоговые преступления, должна иметь «знания бухгалтерского учета и от­четности, аудиторских проверок»[[52]](#footnote-53)1, кроме того, сюда следует также отнести знания из области юриспруденции, технологии, производства, а также связь с ответственными работниками органов управления и власти и др.

По мнению автора, личность преступника как элемент криминалистиче­ской характеристики рассматриваемой категории преступлений выступает в тандеме «руководитель – бухгалтер».

Значение личности преступника в сфере налоговых правонарушений как элемента криминалистиче­ской характеристики позволяет получить максимум криминалистически значимой информации, строить, предугадывая картину подготовки и сокрытия следов преступле­ния, более или менее полную модель возмож­ного вида уклонения от уплаты налогов и сокрытия объектов налогооблажения, высказать обоснованне предположение. Это становится возможным благодаря познанию объективно существующих закономерных связей между различными элементами криминалистической харак­теристики. Такими элементами являются навыки преступника, во многом опреде­ляющие характер и развитие преступного события.

Криминалистический аспект изучения личности налогоплательщика как элемента криминалистической характеристики предполагает об­ращение к демографическим, социальным, психологическим, профессиональ­ным составляющим личности виновных. Обобщение эмпирических источников позволило выделить следующие типичные категории лиц, виновных в совер­шении преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сбо­ров с организаций: директора (генеральные директора) ООО – 18,8 %; дирек­тора ОАО – 12,7 %; директора ЗАО – 7,2 %; директора муниципальных пред­приятий – 6,3 %; конкурсные управляющие – 6,2 %; председатель сельскохо­зяйственного производственного кооператива –12,5 %; директора и учредите­ли ООО в одном лице – 6,2 %; главные (старшие) бухгалтеры – 6,3 %; лица, фактически выполнявшие полномочия директоров (иных руководителей), в том числе при подставных директорах – 12,6 %; лица, фактические выполнявшие полно­мочия главных бухгалтеров – 6,2 %; иные лица – 5 %. Как показывают резуль­таты эмпирического обобщения, типичным криминально активным возрастом субъектов преступлений, предусмотренных ст. 199, 199.1, 199.2, является диапазон от 25 до 62 лет.

Анализируя мотивы совершения преступлений в этой сфере применительно к сотрудникам организаций – юридических лиц, следует отметить распростра­ненность корыстных мотивов – 43,2%. Однако распространены и такие альтерна­тивные мотивы, как стремление обеспечить интересы других лиц (в наруше­ние порядка, установленного налоговым законодательством) – 42,6% стремле­ние произвести на сотрудников организации впечатление грамотного и компетентного руководителя – 14,2%. Указанные альтернативные мотивы в большей степени присущи лицам, привлекаемым к уголовной ответ­ственности по ст. 199.1 – неисполнение обязанностей налогового агента.

Важную роль играют взаимоотношения между руководителем и главным бухгалтером, руководителями и главным бухгалтером другого предпри­ятия, с которыми они, как с одной, так и с другой стороны, имеют финансово-хозяйственные отношения. Как правило, участники взаимоотношений, используя профессиональные, интеллектуальные, общетрудовые и другие навыки и ориентируясь на опре­деленный вид преступной деятельности, устраивают «мозговую атаку», после чего осуществляют преступную деятельность – подготовку и совершение преступления. Противодействуя процессу расследования, они уничтожают следы преступления, используют связи в правоохранительных и других органах, за­ранее осуществляют подкуп или собирают компромат на членов семей сотрудни­ков прокуратуры, МВД, ФНС и суда[[53]](#footnote-54)1.

Знание личности, совершающей налоговое преступление позволяет сделать прогноз возможного способа уклонения от уплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогообложения, способов подготовки, совершения, а также способов сокрытия следов налогового правонарушения.

Интеллектуальные способы и профессиональные навыки позволяют установить механизм следообразования, который дает возможность получить криминалистически значимую информацию по делу.

**ГЛАВА 2 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИ**

**ЗНАЧИМОЙ ИНФОРМАЦИИ КАК**

**СПОСОБ СОБИРАНИЯ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**

**НА СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА**

**2.1. Осмотр места происшествия как способ выявления и собирания**

**доказательств на стадии возбуждения уголовного дела**

Отдельные авторы, изучающие проблемы уголовного процесса, утверждают, что «в стадии возбуждения уголовного дела отсутствуют собирание, проверка и оценка дока­зательств»[[54]](#footnote-55)1. В качестве основных аргументов в подтверждение указанной по­зиции Н. В. Жогин приводит довод о том, что «существуют определенные осо­бенности и специфика познания обстоятельств уголовного дела в данной ста­дии процесса»[[55]](#footnote-56)2, а Ф. М. Кудин и Р. В. Костенко считают, что «достаточные данные» на стадии возбуждения уго­ловного дела не могут рассматриваться как доказательства»[[56]](#footnote-57)3.

Однако многие процессуалисты придерживаются противополож­ной точки зрения. Так, в работах Л. М. Корнеевой, А. М. Ларина, С. А. Шейфера, Н. П. Кузнецова, П. П. Сердюкова, О. В. Левченко и других ученых получила обоснование концепция, утверждающая, что «уголовно-процессуальное доказывание осуществляется на стадии возбуждения уголовного дела»[[57]](#footnote-58)4.

Теория и практика уго­ловно-процессуального доказывания наглядно показывают, что собирание, проверка и оценка доказательств осуществляются в ходе всего уго­ловного процесса, в том числе и на этапе возбуждения уголовного дела.

В стадии возбуждения уголовного дела необходимо решить вопрос о на­личии либо отсутствии признаков преступления. Для этого законодателем ус­тановлена определённая правовая процедура принятия и проверки поступивше­го сообщения о преступлении. Порядок его рассмотрения включает в себя действия, обязывающие дознавателя, орга­н дознания, следователя и руководителя следственного органа принять, проверить сообщение и заявление о любом совершённом или готовящемся преступлении и в пределах компетенции при­нять по нему решение согласно ч. 1 ст. 144 УПК РФ в срок не позднее трех суток со дня поступления указанного сообщения.

По мнению З. З. Зинатуллина, «гносеологические предпосылки по­лучения в стадии возбуждения уголовного дела достаточных данных процессуальными средствами есть основание рассматривать их в качестве доказательств»[[58]](#footnote-59)1.

Совершенно справедливо А. В. Смирнов и К. Б. Калиновский отмечают и выделяют три цели осмотра: «обнаружение следов преступления; выявление других обстоятельств, имеющих значение для дела; процессуальная фиксация признаков осматриваемых объектов»[[59]](#footnote-60)2. В принципе с этим утверждением соглашается Б. Б. Булатов[[60]](#footnote-61)3. По­скольку по своему происхождению достаточные данные, указывающие на при­знаки налогового преступления, могут быть получены в ходе уголовно-процессуальной деятельности не только путем производства осмотра места происшествия с целью закрепления следов преступления и уста­новления лица, его совершившего (согласно ч. 2 ст. 176 УПК РФ), но и посредством использования иных процессу­альных действий по собиранию доказательств, указанных в ч. 1 ст. 144 УПК РФ, путем производства документальной проверки и ревизии. Как верно отмечают некоторые авторы, «указанные сведения, т. е. результаты документальной проверки и ревизии необходимо оценить по вопросу их достаточности для того, чтобы возникло обоснованное предположение о наличии обстоятельств, влекущих за собой возбуждение уголовного дела»[[61]](#footnote-62)4. В. М. Быков и Л. В. Березина, исследовав нормы УПК РФ и предложения ученых-процессуалистов, а также потребности правоприменительной деятельности, приходят к выводу, что «в число процессуальных средств проверки сообщения о совершенном или готовящемся преступлении следует включать: принятие и протоколирование сообщения о преступлении; получение объяснений от граждан и должностных лиц; истребование необходимых предметов и документов; принятие представленных предметов и документов; требование производства документальных, ведомственных и контрольных проверок, ревизий и привлечение специалистов; истребование заключения специалиста; производство таких следственных действий, как осмотр места происшествия, освидетельствование, назначение и производство судебной экспертизы. В целях установления единого порядка применения перечисленные процессуальные способы проверки сообщения о преступлении необходимо указать в ст. 144 УПК РФ»[[62]](#footnote-63)1.

Автору импонирует мнение В. М. Быкова и Л. В. Березиной о том, что в деятельности субъекта расследования любое из предложенных средств в отдельности или в совокупности позволит получить необходимые фактические сведения, указывающие на признаки о налоговых преступлений. На этот аспект в свое время указывал А. Р. Михайленко: «для наличия основания возбуждения уголовного дела в каждом случае необходимы фактические данные, однако сами по себе они не составляют основания, под ним следует понимать только достаточные данные, указывающие на признаки преступления»[[63]](#footnote-64)2.

Таким образом, есть все основания утверждать, что указанная правовая процедура вполне подпадает под признаки уголовно-процессуального доказывания.

Детальный анализ общих положений действующего уголовно-процессуального законодательства также свидетельствует о том, что проведе­ние следственных и иных процессуальных действий, являющихся способами собирания доказательств, может осуществляться на протяжении всего уголов­ного судопроизводства (п. 9, 56 ст. 5; ст. 86 УПК РФ). Вместе с тем существуют определённые законодательные ограничения в способах собирания доказательств в ходе уголовного судопроизводства. Эти ограничения обусловлены спецификой познавательной деятельности в различ­ных стадиях уголовного процесса. Указанная специфика характеризует и ста­дию возбуждения уголовного дела, в которой способы собирания доказательств соответствуют особенностям складывающейся здесь познавательной ситуации.

Автором было проанали­зировано 300 уголовных дел (100%) на предмет выявления видов производимых процессуальных дейст­вий по собиранию доказательств на стадии возбуждения уголовного дела. Оказалось, что в ходе предварительной про­верки сообщения о преступлении осмотр места происшествия (в рамках этого следственного действия производился осмотр документов финансово-хозяйственной деятельности) осуществлялся в 74 случаях (21%), производство документальных проверок и ревизий имело место в 46 случаях (13%). Представление и истребование доказательств осуществлялось, соответственно, по 92 (22%) и 154 (44%) проанализированным нами уголовным делам. Из 52 прекращенных уголовных дел и 49, по которым отказано в возбуждении уголовного дела, на запрос следователя о требовании производства документальных проверок и ревизий, о представлении актов инвентаризации, ревизии, аудиторских и налоговых проверок им было отказано.

Часть 2 ст. 176 УПК РФ устанавливает, что «в случаях, не терпящих отлагательства, осмотр места происшествия может быть произведен до возбуждения уголовного дела» с целью закрепления следов преступления и установления лица, его совершившего. В соответствии с ч. 1 ст. 144 УПК РФ документальная проверка и ревизии также могут быть произведены до возбуждения уголовного дела в целях выявления (обнаружения), фиксации и закрепления следов преступления и установлению лица, его совершившего.

С учетом сложившейся ситуации, субъектом расследования на стадии возбуждения уголовного дела могут быть осуществлены: в соответствии с ч. 1 ст. 144 УПК РФ – требование производства документальной проверки и ревизии; истребование документов бухгалтерского учета в соответствии с ч. 4 ст. 21 УПК РФ; следственный осмотр в соответствии с требованиями ч. 2 ст. 176 УПК РФ. Чаще всего для следственной практики характерно производство следственного осмотра по рапорту оперуполномоченного полиции с указанием признаков преступления и лиц, совершивших его[[64]](#footnote-65)1. При такой ситуации в ходе осмотра места происшествия субъект расследования может производить выемку документов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, досмотр электронно-вычислительной техники, на которой осуществляют бухгалтерский учет и отчетность, с последующей выемкой электронных носителей информации. Такая деятельность косвенно регламентируется и уголовно-процессуальным законом. Например, ч. 3 ст. 177 УПК РФ регламентирует: «если для производства такого осмотра требуется продолжительное время или осмотр на месте затруднен, то предметы должны быть изъяты, упакованы, опечатаны, заверены подписями следователя и понятых на месте осмотра». Естественно, субъект расследования, когда требует производство документальной проверки и ревизии, а заинтересованные должностные лица «противодействуют различными способами (отсутствие финансов на производство указанных действий, инсценировка пожара, кражи, затопление помещения и т. п.)»[[65]](#footnote-66)1, то в таких ситуациях следователь вынужден принять процессуальное решение о производстве осмотра места происшествия именно как не терпящего отлагательства или как в исключительных случаях. В последние 3–5 лет следственная практика идет по такому пути, и никаких проблем не возникает в ходе разбирательства дела в суде.

Осмотр места происшествия – это первое отдельное самостоятельное следственное действие по закреплению следов преступления и установлению лица, его совершившего, производство которого разрешается ч. 2 ст. 176 УПК РФ до возбуждения уголовного дела. По смыслу закона на стадии возбуждения уголовного дела производство осмотра места происшествия является правомерным способом собирания доказательств, если соблюдаются два обязательных условия. Во-первых, в качестве объекта осмотра должно выступать именно место происшествия. Во-вторых, осмотр места происшествия возможен только в случаях, не терпящих отлагательства.

В литературе не существует единства относительно определения термина «место происшествия». Одни авторы под этим объектом подразумевают помещение, иной объект или участок местности, где произошло расследуемое событие, либо иное место, принимаемое в начале расследования за место совершения престу­пления»[[66]](#footnote-67)2.

Другие имеют ввиду «место совершения преступ­ления (достоверно известное или предполагаемое) либо иного интересующего следствие события (например, место сокрытия похищенного или место обна­ружения трупа, если он доставлен туда уже после убийства)»[[67]](#footnote-68)1.

Третьи считают, что «осмотр места происшествия как разновидность след­ственного осмотра включает осмотр: а) места, где, несомненно, было соверше­но преступление (например, участка местности, где произошло убийство); б) места, где обнаружены отдельные признаки, позволяющие предположить, что именно здесь было совершено преступление (например, место дорожно-транспортного происшествия, случившегося предположительно в результате преступления, а не несчастного случая); в) места, где преступление непосредст­венно не совершалось, но где производились действия, связанные с подготовкой к его совершению, с сокрытием следов, орудий преступления (например, место, где найдены похищенные товары, если, конечно, для отыскания их не требуется обыска)»[[68]](#footnote-69)2.

Четвертые полагают, что место «происшествия представляет собой место, где произошло событие, связанное с катастрофическими последствиями, несча­стным случаем, в том числе свидетельствующее о наличии достаточных дан­ных, указывающих на признаки преступления»[[69]](#footnote-70)3.

По мнению С. А. Шейфера, «место происшествия – это участок местности, техническое сооружение или помещение (жилое и нежилое), на котором обна­ружены предметы и следы (труп, следы борьбы и самообороны, взлома храни­лищ, транспортные средства, оружие и т. п.), указывающие на возможное со­вершение преступления»[[70]](#footnote-71)4.

Р. С. Белкин считал, что «место происшествия – это «участок местности или помещение, где были обнаружены следы события, требующего расследования», а осмотр места происшествия – это «неотложное следственное действие, направленное на установление, исследование и фиксацию обстановки места происшествия, следов преступления и преступника и иных фактических данных, позволяющих в совокупности с другими доказательствами сделать вывод о механизме преступления и других обстоятельствах расследуемого события»[[71]](#footnote-72)1.

С. С. Чегодаева рассматривает следственный осмотр как «самостоятельное следственное действие и представляет собой непосредственное обнаружение и исследование следователем объектов, имеющих значение для уголовного дела, их признаков, свойств, состояния и взаиморасположения»[[72]](#footnote-73)2.

По ее мнению, следственный осмотр проводится только по возбужденному уголовному делу, с чем автор не согласен. Далее она дает определение понятию «осмотр места происшествия»[[73]](#footnote-74)3, ничем не отличающееся от определения, данного Р. С. Белкиным. Ориентируясь на мнение С. С. Чегодаевой о том, что «осмотр документов производится по правилам осмотра предметов с целью выявления и фиксации данных, позволяющих рассматривать документы как вещественные доказательства, а также с целью установления удостоверительных документов или изложенных в них обстоятельств и фактов, имеющих значение для расследуемого преступления»[[74]](#footnote-75)4. Следовательно, в целях своевременного обнаружения признаков преступления, которые могут быть доказательствами на стадии возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям, следователю необходимо воспользоваться положениями ч. 4 ст. 21, ч. 1 ст. 144 и ч. 2 ст. 176 УПК РФ. Тем более, что в соответствии с Федеральным законом от 26.12.2008 г. орган дознания лишен возможности производства проверок по налогам без запроса налогового органа[[75]](#footnote-76)5. В этом вопросе ФЗ «О полиции» от 07.02.2011 г. соблюдает преемственность.

Представленные здесь, а также другие точки зрения среди процессуали­стов и криминалистов по вопросу определения места происшествия, безуслов­но, указывают на сложность и неоднозначность рассматриваемой проблемы.

К сожалению, следует констатировать, что законодатель обходит сторо­ной не только проблему определения понятия «место происшествия», но и не предусматривает отдельных положений, посвященных особенностям правового регулирования осмотра места происшествия, в том числе и на стадии возбуждения уголовного дела. Это обстоятельство, как отмечают А. А. Топор­ков и А. Г. Гульянц, несомненно, «принижает роль и значение осмотра места происшествия в системе расследования и влечёт за собой определённые труд­ности методологического характера»[[76]](#footnote-77)1.

УПК РФ определяет основные виды осмотра в зависимости от объектов, которые могут быть подвергнуты обследованию в ходе данного действия. Со­ответственно, если придерживаться логики законодателя, то «место происшест­вия» не должно совпадать с такими категориями, как «местность», «жилище», «иное помещение». Однако ч. 1 ст. 176 УПК РФ ограничивается лишь деклари­рованием того, что существует осмотр места происшествия, местности, жили­ща, иного помещения, предметов и документов. Остальные нормы действую­щего уголовно-процессуального законодательства, посвященные основаниям и порядку производства осмотра, не регламентируют особенности осуществления различных видов данного следственного действия. Поэтому вполне допустима такая ситуация, при которой, в частности, под осмотр места происшествия мо­жет подходить фактически и обследование местности, жилища, иного помеще­ния. К аналогичному выводу в ходе анализа УПК РФ склоняются и авторы ком­ментария «400 ответов по применению Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации». Так, при ответе на вопрос: *«Каким образом произво­дить осмотр, если проживающие в жилище отсутствуют (скрылись после со­вершения преступления, мертвы и т. п.)? Ведь судебный порядок установлен лишь при возражении проживающих в жилище. Следует ли учитывать закон­ность проживания, исходя из критериев жилищного законодательства? Как этот запрет согласуется с ч. 2 ст. 176 УПК РФ?»* С. И. Герасимов, А. П. Коротков, А. В. Тимофеев указывают, что «в соответствии с п. 4 ч. 2 ст. 29 и ч. 5 ст. 177 УПК РФ судебный порядок производства осмотра жилища предусмот­рен при отсутствии согласия проживающих в нем лиц. При этом законодатель не оговаривает зависимость получения такого согласия лиц, проживающих в жилище, от законности их проживания в нем. В случаях, не терпящих отлага­тельства, осмотр жилища, в том числе, когда оно является местом происшест­вия, может быть произведен без получения судебного решения в порядке, пре­дусмотренном ч. 5 ст. 165 УПК РФ»[[77]](#footnote-78)1.

Получается, что законодатель не оговаривает каких-либо запретов считать местом происшествия и местность, и жилище, и иное помещение. А это, в свою очередь, позволяет, например, производить тот же осмотр жилища без согласия проживающих в нем лиц по общим правилам осмотра места происшествия, по­скольку жилище может быть приравнено к месту происшествия. Значит, уже на стадии возбуждения уголовного дела в ходе осмотра места происшествия, в зависимости от конкретной ситуации фак­тически может осущест­вляться обследование либо местности, либо жилища, либо иного помещения.

Следующим обязательным условием правомерности осмотра места про­исшествия на стадии возбуждения уголовного дела является возможность его проведения только в случаях, не терпящих отлагательства. Безотлагательность осмотра места происшествия не означает, что до возбуждения уголовного дела нужно собрать дополнительно криминалистически значимую информацию уже к имеющимся достаточным данным о признаках преступления. Поскольку если в результате осмотра места происшествия появ­ляются основания к возбуждению уголовного дела, то это решение принимает­ся независимо от того, проводилась предварительная проверка или нет. Други­ми словами, осуществление осмотра места происшествия на стадии возбужде­ния уголовного дела не обусловливается необходимостью предварительной проверки наличия признаков преступления, данное следственное действие про­изводится лишь в случаях, не терпящих отлагательства.

В. В. Кальницкий утверждает, что *«случаи, не терпящие отлагательства,* предопределя­ются степенью опасности утраты следов преступления под воздействием определенных лиц или природных явлений (например, атмосферных осадков) и отсутствием возмож­ности обеспечить их сохранность в неизменном виде путем ограничения доступа к месту происшествия граждан, жи­вотных, технических средств. Безотлагательность осмотра места происшествия может вызываться потребностью не­медленного получения информации для установления лица, совершившего преступление. Место происшествия неогра­ничивается только обстановкой совершения преступного деяния, им можно признать место сокрытия похищенного, обнаружения трупа, орудий преступления ит. п.»[[78]](#footnote-79)1.

В связи с этим, как полагает автор, осмотр места происшествия должен производится во всех без исключения случаях в целях обнаружения признаков преступления. Таким образом, в данной ситуации осмотр места происшествия – безальтернативное следственное действие, которое является незаменимым, неизбежным и неот­ложным. Незаменимость осмотра места происшествия на стадии возбуждения уго­ловного дела продиктована невозможностью непосредственного обозрения и восприятия обстановки, ее многих существенных для исследования деталей, так как они не могут быть впоследствии компенсированы даже самыми подробными показаниями участников процесса, другими доказательствами по уголовному делу. М. Н. Меликян считает, что «неизбежность осмотра места происшествия обусловливается неотвратимостью изменения во времени материальных следов и предметов под воздействием на них сил природы (ветер, дождь и т. п.) и действий людей (неумышленных или реже умышленных)[[79]](#footnote-80)2». Неотложность производства осмотра места происшествия на стадии воз­буждения уголовного дела принято связывать с наличием конкретных случаев, которые влияют или могут повлиять на объективность результатов данного следственного действия. Перечень таких наиболее типичных, но не исчерпывающих случаев, не терпящих отлагательства при проведении осмотра места происше­ствия, успешно сформироровал В. В. Степанов. По его мнению, «к безотла­гательным следует отнести случаи, когда: погодные условия могут уничтожить следы; когда на месте происшествия имеется лицо, потерпевшее от преступления, и неясно, наступила ли смерть; происшествие находится в местах с интенсивным движением (пешеходным, автомобильным), что может привести к уничтожению следов; происшествия, связанные со взрывами, пожарами и т. д.; преступник находится на месте происшествия (задержан гражданами, блокирован в помещении), или можно организовать, судя по обстоятельствам, его преследование по горячим следам; по характеру происшествия обстановка может быть изменена заинтересованными лицами; необходимо предпринять меры по пресечению дальнейшей преступной деятельности; имеется несколько человеческих жертв; характер происшествия таков, что обстановка на месте может угро­жать здоровью и жизни людей; промедление с осмотром может отрицательно отразиться на производственной деятельности организации, учреждения, предприятия, а также нормальной обстановке в семье; сама обстановка места происшествия может возбудить нездоровый интерес посторонних, и ее сохранение противоречит этическим нор­мам; промедление с осмотром может привести к необходимости осмотра при усложненных условиях (например, при искусственном освеще­нии)»[[80]](#footnote-81)1.

«Безотлагательным является осмотр места происшествия тогда, когда имеются признаки особо тяжкого, тяжкого преступления и других преступле­ний, для раскрытия которых необходимо обнаружение и изъятие вещественных доказательств и срочное описание обстановки так, как она сложилась после совершения преступления. Нельзя медлить с выездом на место происшествия, ес­ли он необходим для пресечения совершаемого преступления или обнаружения скрывающихся преступников, при существовании угрозы уничтожения или со­крытия следов преступления. Срочность осмотра может определяться возмож­ным изменением погодных условий и опасениями утраты доказательств по этой причине»[[81]](#footnote-82)2.

Неотложность проведения осмотра места происшествия на стадии возбу­ждения уголовного дела способствует реализации целей данного следственного действия как способа собирания доказательств. Анализ положений, содержа­щихся в ст. 176, 177 и 180 УПК РФ, показывает, что целью осмотра места происшествия является: 1) обнаружение следов преступления, других видов доказательств; 2) выяснение обстановки происшествия, а равно иных обстоя­тельств, имеющих значение для уголовного дела; 3) фиксация всего обнару­женного в той последовательности, в которой это происходило, в том виде, в каком наблюдалось во время осмотра[[82]](#footnote-83)1. Кроме сказанного, как неотложное след­ственное действие осмотр места происшествия на стадии возбуждения уголов­ного дела осуществляется в целях обнаружения и фиксации следов преступле­ния, доказательств, требующих незамедлительного закрепления, изъятия и ис­следования (п. 19 ст. 5 УПК РФ).

Таким образом, ч. 2 ст. 176 УПК РФ следует трактовать бук­вально как установку законодателя об исключительности производства осмотра места происшествия в случаях, не терпящих отлагательства, до вынесения по­становления о возбуждении уголовного дела.

Традиционно считается, что в целом на порядок проведения осмотра мес­та происшествия в стадии возбуждения уголовного дела распространяются все требования уголовно-процессуального законодательства, предъявляемые к про­изводству данного следственного действия. Однако, по мнению автора, не­ обходимо учитывать определённую специфику порядка проведения и оформле­ния результатов указанного способа собирания доказательств в рассматривае­мой стадии процесса в тех ситуациях, когда в ходе осмотра обнаруживаются предметы и документы, имеющие значение для уголовного дела. Причем, как свидетельствуют данные следственной практики, в ходе осмотра места происшествия на ста­дии возбуждения уголовного дела подобная ситуация не является редкостью. Поэтому возникает основной вопрос, каким же должен быть процессуальный статус предметов и документов, полученных в ходе ос­мотра места происшествия до возбуждения уголовного дела?

В теории мнения процессуалистов по данному вопросу разделились. Ряд авторов полагают, что «предметы и документы, полученные в ходе предвари­тельной проверки сообщения о преступлении, в том числе и в ходе осмотра места происшествия, должны иметь самостоятельное доказательственное зна­чение как иные документы»[[83]](#footnote-84)2. Другие ученые в принципе не исключают, что «при определенных условиях предметы и документы, обнаруженные в ходе осмотра места происшествия в стадии возбуждения уголовного дела, могут считаться вещественными доказательствами»[[84]](#footnote-85)1. Еще одной точкой зрения является позиция, утверждающая, что «любые обнаруженные в ходе следственного действия предметы и до­кументы должны оформляться в приложениях к протоколу соответствующего способа обирания доказательств по уголовному делу»[[85]](#footnote-86)2.

На самом деле, при обнаружении в ходе осмотра места происшествия предметов и документов, имеющих значение для уголовного дела, они должны быть в обязательном порядке исследованы путем не только непосредственного их наблюдения и описания в протоколе данного следственного действия, но и в целях предотвращения встречающихся на практике случаев их утраты, порчи или деформации, необходимо использовать и другие приемы выявления и ото­бражения сохранившихся таким образом следов: измерение, фотографирова­ние, упаковка, опечатывание, звуко- и видеозапись, изготовление планов, схем, слепков и оттисков, производство документальных проверок и ревизии. Кроме того, согласно ч. 3 ст. 177 УПК РФ, если для произ­водства такого осмотра требуется продолжительное время или осмотр на месте затруднен, то предметы должны быть изъяты, упакованы, опечатаны, заверены подписями следователя и понятых на месте осмотра. Изъятию подлежат только те предметы, которые могут иметь отношение к уголовному делу. При этом в протоколе осмотра по возможности указываются индивидуальные признаки и особенности изымаемых предметов. Поскольку документы следует осматривать по методике осмотра предметов, то по делам о налоговых преступлениях изъятые документы после их осмотра следует подвергать документальной проверке или ревизии с участием специалиста.

По существу, сказанное означает, что в тех случаях, когда во время производства осмотра места происшествия до возбуж­дения уголовного дела происходит обнаружение предметов и документов, имеющих определенное доказательственное значение, орган дознания, дознава­тель, следователь вынуждены в рамках уже осуществляемого ими следственного действия проводить еще и осмотр этих объектов. Законодатель же запрещает производство иных разновидностей осмотра на стадии возбужде­ния уголовного дела.

В соответствии с ч. 1ст. 166 УПК РФ протокол осмотра места происшест­вия составляется в ходе данного следственного действия или непосредственно после его окончания. При этом в протоколе должны быть указаны технические средства, приме­нённые при производстве следственного действия, условия и порядок их ис­пользования, объекты, к которым эти средства были применены, и полученные результаты. В протоколе ос­мотра места происшествия должно быть также отмечено, что лица, участ­вующие в следственном действии, были заранее предупреждены о применении при производстве следственного действия технических средств.

Некоторые ученые считают, что «материалы технических средств, применяемых при производстве следственных действий, должны иметь само­стоятельное доказательственное значение»[[86]](#footnote-87)1. Протокол и прилагаемые к немуфотокиноизображения, а также звукозапись, не являясь частями друг друга, составляют как бы комплексное доказательство, элементы которого взаимно дополняют и обогащают друг друга.

Однако законодатель однозначно определил, что материалы, полученные в ходе следственных действий при использовании технических средств, не отно­сятся к числу уголовно-процессуальных доказательств. Указанные материалы оформляются в качестве приложений к соответствующим протоколам следст­венных действий. Об этом прямо сказано в ч. 8 ст. 166 УПК РФ: «К протоколу прилагаются фотографические негативы и снимки, киноленты, диапозитивы, фонограммы допроса, кассеты видеозаписи, носители компьютерной информа­ции, чертежи, планы, схемы, слепки и оттиски следов, выполненные при произ­водстве следственного действия». Таким образом, роль доказательств, согласно по УПК РФ, в данном случае выполняют сами протоколы следст­венных действий.

Уголовно-процессуальный закон также предусматривает наличие перечня обязательных сведений в протоколе осмотра места происшествия, составлен­ном на стадии возбуждения уголовного дела. Согласно ч. 3 ст. 166 УПК РФ, в нем должно быть указано: 1) место и дата производства следственного дейст­вия, время его начала и окончания с точностью до минуты; 2) должность, фа­милия и инициалы лица, составившего протокол; 3) фамилия, имя и отчество каждого лица, участвовавшего в следственном действии, а в необходимых слу­чаях – его адрес и другие данные о его личности. Отсутствие перечисленных рек­визитов и сведений в протоколе осмотра места происшествия влечет за собой признание его недопустимым доказательством.

Так, по факту уклонения от уплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогооблажения в городе Туапсе на стадии возбуждения уголовного дела составлен протокол осмотра места происшествия. В нем были выявлены следующие нарушения: отсутствовала дата составления протокола осмотра; отсутствовало указание на время его окончания; с места происшествия были изъяты акты инвентаризации, материалы ревизии, аудиторских и налоговых проверок и другие документы учетно-финансовой деятельности. Однако в протоколе осмотра изъятые документы не были отмечены в качестве приложения в полном объеме. Таким образом, невозможно было установить, каким процессуальным документом были вовлечены акты аудиторских и налоговых проверок в уголовном процессе. В протоколе не указано, где обнаружены и откуда изъяты эти документы. Исходя из содержания прото­кола, осмотр произведен без использования технических средств фиксации. Кроме того, изъятые финансовые документы не подвергались осмотру, а по ним была назначена документальная проверка, по результатам которой возбуждено уголовное дело. При ука­занных условиях данный протокол был исключен из уголовного дела как недо­пустимое доказательство[[87]](#footnote-88)1.

По мнению И. И. Кучерова, «осмотр необходимоначинать с тщательного изучения основного документа, всех имеющихся на нем надписей, пометок и резолюций. Затем следует обратить внимание на наличие и содержание реквизитов и подписей, необходимых для данного вида документов, на соответствие формы и содержания документов, правильность их оформления. При осмотре документов строгой отчетности обращается внимание на их номера и даты.

В ряде случаев наряду с осмотром документов может иметь значение и осмотр помещений и даже участков местности, поскольку коммерческие операции, не отраженные налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета, как правило, связаны с приобретением материалов, сырья или товаров, их хранением, транспортировкой и реализацией. В этих случаях объектом осмотра являются кабинеты руководителей предприятия, бухгал­терии, торговые, складские**,** подсобные и производственные помещения, гаражи. В этих помещениях возможно обнаружение неучтенного сырья (материалов), готовой продукции, товаров, их следов, а также оборудования и транспорта, не состоящих на балансе предприятия. При осмотре можно установить размер складских, торговых и иных площадей, количество и качество сырья (материалов) или готовой продукции и товаров, другие обстоятельства, имеющие значение для дела»[[88]](#footnote-89)1.

Именно на эти обстоятельства обращали внимание авторы учебника под редакцией Р. С. Белкина[[89]](#footnote-90)2. Совершенно правильно считает Ю. Г. Корухов, что «целенаправленное и достаточно полное изъятие бухгалтерских документов – действие сложное и не всегда выполнимое».[[90]](#footnote-91)3 Далее он приводит перечень бухгалтерского документооборота, на который следует обращать внимание в ходе их осмотра, т. е. при анализе смыслового содержания документов устанавливают соответствие (несоот­ветствие) различных отображений одних и тех же хозяйственных операций. Например, это может быть несоответствие: между общей массой всего товара и массой одного места (упаковки) с учетом ко­личества мест; между массой всего товара и количеством мест; ме­жду количеством груза, выраженного в кубометрах, и его массой или местом его хранения, транспортировки; между массой груза и грузоподъемностью транспортного средства, использованного для перевозки, как это следует из накладной и путевого листа.

Во всех взаимосвязанных документах сопоставляются итоговые записи, например, в документах учета и в отчетных регистрах (так называемые встречная проверка и взаимный контроль).

Если правилами предусмотрено изготовление документа в не­скольких экземплярах, то проверяются и сопоставляются все экземп­ляры такого документа. Осматривают и документы (графики), выпол­няемые контрольными приборами (графический, цифровой материал). Снимаются копии файлов с компьютерными программами офисного делопроизводства, складского, торгового, бухгалтерского учета и отчетности. Информация, хранящаяся в компьютере, может содержать сведения о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, заключенных договорах, ценах реализации, данных бухгалтерского учета, финансовых результатах и т.п. В памяти ком­пьютеров могут храниться тексты договоров, деловая переписка, приказы, распоряжения, иные документы, имеющие отношение к расследуемому событию.

Необходимо учитывать, что путем выемок не всегда удается изъять все необходимые документы. Подозреваемые лица, зная со­держание акта документальной проверки, стремятся принять меры, направленные на сокрытие документов, вплотьдо их уничтожения»[[91]](#footnote-92)1.

Проведя анализ позиций ученых по рассматриваемой проблеме, автор пришел к выводу, что следовая картина в бухгалтерских документах наиболее полно отражена у Ю. Г. Корухова, хотя и с мнением И. И. Кучерова следует согласиться. Подводя итог рассмотрению вопроса об осмотре места происшествия как способа собирания доказательств на стадии возбуждения уголовного дела, представляется необходимым сделать некоторые выводы.

Специфика производства исследуемого следственного действия обуслов­ливается, с одной стороны, определением правильного объекта осмотра. Этим объектом должно выступать именно место происшествия (касса, помещение, рабочее место гл. бухгалтера центрального сервиса ЭВМ и др.).

С другой стороны, осмотр места происшествия на стадии возбуждения уголовного дела возможен только в случаях, не терпящих отлагательства. При этом он является единственным и исключительным следственным действием в данной стадии, производство которого по смыслу УПК РФ допускается и до момента вынесения постановления о возбуждении уголовного дела.

С принятием Федерального закона «О полиции» ситуация изменилась. Например, согласно п. 4 ст. 13 полиция имеет право в связи с расследуемыми уголовными делами и находящимися в производстве делами об административных правонарушениях, а также в связи с проверкой зарегистрированных в установленном порядке заявлений и сообщений о преступлении «при выявлении и пресечении налоговых преступлений запрашивать и получать от кредитных организаций справки по операциям юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица». Согласно п. 28 ст. 13 полиция имеет право «участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов РФ, а в соответствии с п. 29 получать в целях предупреждения, выявления и раскрытия преступлений сведения, составляющие налоговую тайну». Согласно п. 34 ст. 12 полиция обязана «направлять материалы в налоговый орган для принятия по ним решения при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом РФ к полномочиям налоговых органов РФ, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств»[[92]](#footnote-93)1. Следовательно, результаты правомерно проведенного осмотра места происшествия на стадии возбуждения уголовного дела имеют доказательственное значение. Они выражаются в виде сведений, зафиксированных в протоколе осмотра места происшествия, где могут быть приложены все документы бухгалтерского учета со следами преступления.

Существенно повлиять на успех расследования может *следственный осмотр документов бухгалтерского учета и отчетности.* Чаще других по уголовным делам о налоговых преступлениях производят осмотр документов, в которых зафиксированы финансово-хозяйственные опера­ции.

В ходе осмотра, который целесообразно проводить с участием специали­стов, устанавливают: вид документа (договор, накладная, кассовый ордер); кем и когда выдан или изготовлен; внешний вид (качество бумаги, чернил, текста); со­держание, указывающее на факты и обстоятельства, важные для расследования; признаки внесенных в документ изменений.

Осмотр необходимо начинать с тщательного изучения основного текста до­кумента, а также всех имеющихся на нем надписей, пометок и резолюций. Затем следует обратить внимание на наличие и содержание реквизитов и подписей, не­обходимых для данного вида документов, на соответствие формы и содержания документов, правильность их оформления. При осмотре документов строгой от­четности обращается внимание на их номера и даты. В целях выявления возмож­ных несоответствий необходимо произвести сопоставление сведений, содержа­щихся в документах, относящихся к различным учетам, но отражающих одни и те же финансово-хозяйственные операции. Целесообразно проверить соблюдение математической правильности расчетов и их соответствие предъявляемым требо­ваниям.

Так, в процессе расследования уголовного дела в отношении предпринима­теля Ч. по факту сокрытия им прибыли от реализации пива изъята его записная книжка, в которой он записывал номера телефонов и наименования торговых то­чек, где осуществлялась продажа, а также отмечал количество закупленного и реа­лизованного товара. В ходе осмотра книжки выявлены и отражены в протоколе все ее характерные признаки и содержащиеся в ней сведения. В судебном заседании результаты осмотра признаны в качестве одного из важнейших доказательств[[93]](#footnote-94)1.

В некоторых случаях наряду с осмотром документов может иметь значение и осмотр помещений и даже участков местности, поскольку коммерческие опера­ции, не отраженные налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета, как правило, связаны с приобретением сырья и материалов или товаров, их хранением, транспортировкой и реализацией. В этих случаях объектом осмотра являются ка­бинеты руководителей предприятия, бухгалтерии; торговые, складские, подсоб­ные, производственные помещения, гаражи. В этих помещениях возможно обна­ружение неучтенного сырья (материалов), готовой продукции, товаров, их следов, а также оборудования и транспорта, не состоящих на балансе предприятия. При осмотре можно установить размер складских торговых и иных площадей, количество и качество сырья (материалов) или готовой продукции и товаров.

Согласно ст. 168 УПК РФ, следователь может привлекать специалистов к участию в произ­водстве следственных действий[[94]](#footnote-95)2. По рассматриваемой категории уголовных дел чаще всего используется помощь специалистов в области бухгал­терского учета и налогообложения. Необходимость участия в следственных дей­ствиях указанных лиц (как формы использования специальных экономических по­знаний) может появиться и тогда, когда возникают затруднения в процессе выяв­ления, собирания и осмотра бухгалтерских документов.

В зависимости от поставленной специалисту и ревизору задачи и содержания исследуемых вопросов определяется перечень документов, необходимых ревизору для их осмотра и обоснования своих выводов. Например, для обоснования размера недостачи необходимы следующие документы: договор о материальной ответственности между администрацией предприятия и конкретным лицом; материалы инвентаризации ценностей (инвентаризационные описи), сличительные ведомости, решения инвентаризационной комиссии по результатам инвентаризации и решения руководства предприятия по этому вопросу; акт списания по результатам инвентаризации (в котором списана естественная убыль товаров, произведен зачет пересортицы, излишков или недостач ценностей, определен конечный результат инвентаризации); объяснения материально ответственного лица по каждому выявленному факту нарушений; книги складского учета материально ответственного лица и товарные (материальные) отчеты за исследуемый период, им подписанные; акт документальной ревизии со всеми приложениями к нему, если таковая проводилась. Он необходим для более углубленного исследования определенных обстоятельств дела или когда результаты ревизии вызывают сомнения о размере, периоде образования недостачи и пр.

Все предъявленные документы, как на это обращает внимание К. А. Пирцхалава, «должны быть обязательно отражены в протоколе допроса и не только в вопросах следователя, но и в ответах допрашиваемого»[[95]](#footnote-96)1. Данный тезис может быть использован также при получении объяснений в ходе документальных проверок и ревизий по делам о налоговых преступлениях на стадии возбуждения уголовного дела.

В целях получения криминалистически значимой информации как элемента предмета доказывания по делам о налоговых преступлениях, совершенных должностными лицами организаций и предприятий, необходимо производство следующих документальных проверок: бухгалтерская проверка финансово-хозяйственной деятельности; финансово-экономическая проверка; кредитно-финансовая; инженерно-экономическая проверка; налоговая проверка.

В ходе осмотра места происшествия на территории налогоплательщика, следователь, имея ввиду необходимость производства документальных проверок и ревизии должен обращать внимание специалиста, участвующего в осмотре, на те документы, которые следует изымать как предмет самостоятельного осмотра.

В ходе исследования финансовой деятельности подвергают осмотру хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности, которые для установления истины обстоятельств требуют специальных бухгалтерских знаний. В отличие от других видов экономических проверок, бухгалтерская обосновывает свои выводы документально достоверными данными, отраженными в бухгалтерском учете.

Основу предмета бухгалтерской проверки составляет исследуемый специалистом способ ведения бухгалтерского учета, установление необычных условий и приемов совершения учетных операций и записей (искажающие факты), а также места, времени, механизма, способа, качественной и количественной характеристики искажения учетных данных. Кроме того, специалист может устанавливать соответствие (несоответствие) данным бухгалтерского учета «черновых» (неофициальных) записей учетного характера, выявлять вытекающие из их содержания фактические данные, требующие оценки во взаимосвязи с данными бухгалтерского учета.

В число основных способов бухгалтерской проверки входит: выявление фактов (признаков) искажения учетных данных специфическими для бухгалтерского учета приемами и диагностика обнаруженных искажений, т. е. определение их характера (вида), механизма и степени влияния на интересующие следствие показатели хозяйственной деятельности; исследование записей учетного характера, т. е. определение соответствия (различия) «черновых» записей данным бухгалтерского учета по их смысловому и структурному содержанию; реконструкция, т. е. воссоздание, отсутствующих либо искаженных учетных форм (величин, записей) и систем на основе их более поздних или предыдущих закономерных связей и возможных путей построения учетной информации.

Поставленные вопросы могут быть связаны с необходимостью: выявления учетных несоответствий, их величин, механизма образования, влияния на показатели финансово-хозяйственной деятельности; установления обстоятельств, связанных с отражением в бухгалтерских документах операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей, поступления и расходования денежных средств; определения соответствия порядка учета требованиям специальных правил и обстоятельств, затрудняющих объективное ведение бухгалтерского учета и отчетности; исследования бухгалтерских операций для проверки обстоятельств, установленных иными материалами дела, выводов документальной ревизии, результатов ведомственных документальных проверок.

Конкретными объектами бухгалтерской проверки являются бухгалтерские документы первичного учета; документы бухгалтерского оформления; документы бухгалтерской и финансовой отчетности; документы оперативно-технического учета и т. д.

В методиках бухгалтерского исследования применяются приемы системного информационного анализа счетных записей с использованием структурного моделирования, расчетно-аналитических и графоаналитических методов:

1. Финансово-экономическая проверка исследует операции, связанные с финансовой деятельностью организаций, и финансовые потоки. Предметом исследования является комплекс обстоятельств дела, устанавливаемых в отношении финансовых операций и финансовых показателей деятельности предприятия (организации), а также фактические данные, характеризующие образование, распределение и использование доходов и денежных фондов, негативные отклонения в этих процессах, повлиявшие на показатели хозяйственной деятельности или способствовавшие совершению правонарушений, связанных с несоблюдением финансовой дисциплины. Финансово-экономические исследования проводятся либо для анализа финансовых результатов и определения финансового состояния организации, либо для определения размера неправомерно полученных доходов в результате несоблюдения правил совершения финансовых операций, скрытой от государства прибыли, необоснованных отчислений в фонды и т. д.

В соответствии со своим предметом финансово-экономическая проверка решает следующие задачи: определение реальности и экономической обоснованности финансовых показателей предприятия (организации) в случаях искажения данных о его доходах и расходах; исследование финансового состояния и платежеспособности предприятия (организации); анализ структуры и динамики доходов и расходов предприятия (организации) в целях определения в них диспропорций, повлиявших на величину балансовой прибыли и связанных с ней показателей; выявление диспропорций в соотношении между себестоимостью продукции и динамикой применяемых цен в целях установления фактов искажения отчетных данных о прибыли предприятия (организации); установление негативных отклонений в распределении и использовании прибыли, приведших к необоснованному завышению сумм денежных средств, оставляемых в распоряжении предприятия (организации); анализ расчетных операций, связанных с образованием и использованием доходов и денежных фондов предприятия (организации), в целях установления негативных отклонений по отдельным статьям доходов и направлениям расходования денежных средств; определение степени обеспечения предприятия оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности.

2. Осмотр кредитно-финансовой документации и ее проверка проводится при расследовании дел, связанных с незаконным получением кредита экономическими субъектами (ст. 176 УК РФ), если они повлияли на сокрытие объектов налогообложения. В основу методики производства данной проверки положены «Методические указания по проведению анализа финансового состояния организаций», утвержденные приказом Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству. (В судебно-экспертной практике используются Методические рекомендации «Исследование данных бухгалтерского учета и отчетности для определения признаков и способов искажения показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйст­вующего субъекта, в целях получения банковских кредитов», изданные РФЦСЭ в 2002 г.).

В ходе производства кредитно-финансовой проверки могут быть решены следующие задачи: определение по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности заемщика его кредитоспособности на момент получения кредита, в том числе и государственного; установление обеспеченности полученного кредита имуществом или имущественными правами заемщика, в том числе переданными по документам в залог; определение возможности возврата кредита в срок, установленный договором, на основе данных об имущественном и финансовом положении организации на момент получения кредита, в том числе государственного; оценка достоверности и качества гарантийных обязательств, предоставленных в обеспечение кредита; установление наличия и соблюдения утвержденного плана погашения кредита; определение правильности оформления кредита, в том числе и государственного.

Специалист-ревизор кредитно-финансовой проверки должен ответить на такие вопросы: чем была обеспечена кредитоспособность заемщика на момент получения кредита по данным его бухгалтерской (финансовой) отчетности (на момент получения кредита)? подтверждается ли данными об имущественном и финансовом положении организации на момент получения кредита возможность его возврата в срок, установленный договором подтверждается ли документально (или имела ли место фактически) обеспеченность полученного кредита имуществом или имущественными правами заемщика, в том числе переданными в залог?

Целью кредитно-финансовой проверки при рассмотрении дел, связанных с банкротствами экономических субъектов, является обоснование наличия (отсутствия) неправомерных действий в отношении организации-должника и ее кредиторов. При производстве данной проверки могут быть решены следующие задачи: определение удовлетворительности (неудовлетворительности) структуры баланса организации на конкретную дату; установление доли влияния на структуру баланса организации конкретных сделок, совершенных с ее имуществом и операций по обязательствам; установление размера убытков от неправомерного совершения сделок с имуществом; определение обеспеченности краткосрочных обязательств должника его оборотными активами (для установления признаков фиктивного банкротства).

В основе методики проведения финансово-экономической проверки лежит применение следующих методов анализа: горизонтальный (временной), вертикальный (структурный), трендовый, коэффициентов, сравнительный, факторный, инвестиционный и др. Исследуя итоговые показатели деятельности организации, финансово-экономическая экспертиза, в отличие от судебно-бухгалтерской, изучает не процесс их формирования, а их содержание, оцениваемое с точки зрения сущности категорий прибыли, себестоимости, рентабельности, структуры показателей и их противоречий[[96]](#footnote-97)1.

Рассматривая инженерно-экономическую проверку как новый вид судебной экспертизы, Р. С. Белкин полагал, что «в задачи инженерно-экономической экспертизы войдут исследование искажений статистической отчетности о производительности труда и результатах производственной деятельности, а также установление отклонений заработной платы от производительности труда, отклонений имущественной доли участников производства или учредителя от его вклада в уставный фонд предприятия и продукт труда коллектива»[[97]](#footnote-98)1. Мнение Р. С. Белкина применимо и к судебной строительно-технической экспертизе[[98]](#footnote-99)2.

Предмет инженерно-экономической проверки составляет круг фактических данных, устанавливаемых в отношении результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятия (организации; отдельных сторон производственного процесса, экономической эффективности новаций в сфере производства, негативных явлений в системе оплаты труда, а также условий, способствующих их появлению).

Инженерно-экономическая проверка может решить вопросы, требующие: установления факта и способа искажения данных о производственных результатах деятельности предприятия и производительности труда; выявления отклонений заработной платы от производительности и результатов труда; определения трудового вклада в результаты производственной деятельности, в соответствии с которыми между работниками распределяется чистая прибыль; определения имущественной доли участника производства или учредителя в соответствии с его вкладом в уставный фонд предприятия и продукт труда коллектива.

Исходя из перечисленных задач, конкретными объектами инженерно-экономической проверки будут отчетные документы оперативно-технического учета и другие документы, отражающие данные о технико-экономических и трудовых показателях.

Исследование, проводимое в ходе инженерно-экономической проверки, состоит в анализе взаимосвязи между интересующим следствие итоговым показателем и теми технико-экономическими показателями, которые послужили основой для его расчета. К числу основных методов экспертного исследования относятся приемы структуризации объекта (в этом качестве выступает исследуемый комплекс показателей), факторный анализ, приемы элиминирования, анализа балансовой взаимосвязи различных показателей и др.

Налоговая (налоговедческая) проверка решает вопросы правильности исчисления и полноты уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, возникшие в вязи с расследованием налоговых преступлений. При ее производстве могут быть выяснены вопросы по следующим направлениям исследования: полнота и правильность отражения операций в учете и отчетности; размер полученного дохода, подлежащего налогообложению; полнота и правильность исчисления налогов; суммы фактически исчисленных налогов; суммы налогов, подлежащих исчислению.

Наряду с задачами, решаемыми при производстве рассмотренных документальных проверок и ревизий, следует отметить, что на практике с их помощью могут решаться и другие задачи, например, выявление отступлений от правил операционной техники в коммерческом банке; выявление отступлений от правил автоматизированного учета; установление наличия или отсутствия фактов недостоверного отражения данных в акте документальной ревизии (проверки), аудиторском заключении и др.

В том случае, если в ходе проверки предстоит исследование содержания экономической операции, имеющей отношение к событию преступления, следователю необходимо знать, что каждая хозяйственная операция сопровождается оформлением большого числа взаимосвязанных документов с участием различных должностных лиц и фиксированием всех работ на данном и других предприятиях. Поэтому при подготовке исходных данных в ходе осмотра места происшествия с участием специалиста необходимо изъятие этих взаимосвязанных документов, начиная от документов первичного учета и заканчивая бухгалтерской отчетностью организации, в которой нашла отражение исследуемая операция. При этом важная роль принадлежит первичным документам.

Понятие и основные требования, предъявляемые к первичным учетным документам, даны в ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Первичный документ должен быть составлен по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Он должен отражать законную и реально совершенную хозяйственную операцию и составляться в момент совершения операции либо непосредственно после ее окончания. Перечень лиц, имеющих право доступа к первичным учетным документам, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Л. В. Бертовский обращает внимание на то, что «при расследовании преступного нарушения правил в сфере экономики судебная экспертиза является одним из необходимых, особо важных средств процессуального доказывания. Это объясняется: 1) особенностями материальной среды (обстановки), в которой осуществляется экономическая деятельность, подготавливаются и совершаются преступления и спецификой механизма их следообразования; 2) своеобразием направленности и содержания этой деятельности, в рамках которой используются специфические орудия труда, средства производства, другие техногенные объекты, технологии и документы, с которыми следователи обычно не сталкиваются по другим уголовным делам, и разобраться в которых они далеко не всегда могут самостоятельно, без помощи специалистов, оказывающих им содействие в том числе в форме производства судебных экспертиз; 3) расследуя указанные преступления, следователь нередко вступает в информационное взаимодействие с участниками экономической деятельности. Поэтому в установлении обстоятельств содеянного ему необходима всесторонняя помощь специалистов, способных преодолеть указанное противодействие и направить следствие по нужному пути. Данное обстоятельство диктует необходимость не только своевременного назначения судебных экспертиз, но и надлежащего обеспечения их объектами исследования, а также информацией, полученной следственным путем»[[99]](#footnote-100)1.

Мнение Л. В. Бертовского приемлемо для использования в ходе производства предварительной проверки и ревизии документооборота налогоплатильщика. Специалист может быть привлечен следователем также после проведения экономической экспертизы для дачи разъяснений и дополнений по поводу заключения эксперта. В этих случаях эксперта следует допросить.

Так, в ходе расследования уголовного дела по факту сокрытия от налогообложе­ния прибыли в ТОО «Металлист» была проведена судебно-бухгалтерская экспер­тиза, которая установила размеры дохода, полученного в результате осуществле­ния неучтенных операций, и сумму налогов, подлежащих уплате. В результате последующих следственных действий установлено, что фактически определенные коммерческие сделки от имени товарищества осуществлены други­ми предприятиями и физическими лицами, которые и получили доход. Для уточ­нения этих обстоятельств следователем допрошен эксперт, который показал, что доход, полученный другими предприятиями, не должен учитываться в финансо­вых результатах товарищества. Это позволило уточнить размер сокрытых на дан­ном предприятии объектов налогообложения, исключив из обвинения суммы до­ходов, полученных другими лицами[[100]](#footnote-101)1.

В связи с этим в целях оптимизации положений действующего уголовно-процессуального законодательства и приведения их в соответствие с существующими практическими реалиями представляется необ­ходимым дополнить ст. 176 УПК РФ новой частью третьей, и сформулировать ее в следующей редакции: «В случаях производства осмотра места происшествия до возбужде­ния уголовного дела при обнаружении предметов и документов, имеющих от­ношение к делу, они должны быть осмотрены, проверены, оценены, а при необходимости по ним назначены документальные проверки или ревизии с участием специалистов в порядке, предусмотренном частью 3 статьи 177, ст. 87, 88 и ч. 1 ст. 144 Кодекса».

Важнейшее значение осмотра места происшествия как способа собирания доказательств до возбуждения уголовного дела состоит в том, что его результа­ты, отраженные в соответствующем протоколе, указывают не только на нали­чие или отсутствие оснований к возбуждению дела, но и могут впоследствии служить доказательствами по уголовному делу.

**2.2. Производство документальных проверок и ревизий с участием**

**специалистов на стадии возбуждения**

**уголовного дела**

В соответствии с Федеральным Законом от 04.07.2003 г. № 92-ФЗ в ч. 1 ст. 144 УПК РФ (порядок рассмотрения сообщения о преступлении) законодателем дополнен абзац следующего содержания: «При проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следователь и прокурор вправе требовать производства документальных проверок, ревизий и привлекать к их участию специалистов». Последующие изменения и дополнения в УПК РФ, имевшие место от 08.12.2003 г. № 161-ФЗ, от 05.06.2007 г. № 87-ФЗ, от 06.06.2007 г. № 90-ФЗ и от 02.12.2008 г. № 226-ФЗ, существенных изменений и ясности не внесли в ст. 144 УПК РФ, за исключением[[101]](#footnote-102)1: в ч. 1 после слова «и прокурор» исключены слова и после слова «следователь» добавлены слова «руководитель следственного органа»; в ч. 2 слова «или следователь» заменены словами «а также по поручению руководителя следственного органа следователь»; ч. 3 изложена в следующей редакции: «Руководитель следственного органа, начальник органа дознания вправе по ходатайству следователя, дознавателя продлить до 10 суток срок, установленный частью первой настоящей статьи, а при необходимости проведения документальных проверок и ревизий руководитель следственного органа по ходатайству следователя, а прокурор – по ходатайству дознавателя вправе продлить этот срок до 30 суток».

По делам о налоговых преступлениях, в частности об уклонении от уплаты налогов и сборов и сокрытия объектов налогообложения у следователя, органа дознания на стадии возбуждения уголовного дела возникает потребность проводить документальные проверки, ревизии, а иногда с участием специалистов изучить и проанализировать учетно-финансовые документы, налоговые декларации, акты налоговых проверок, инвентаризации, ревизии, аудиторских проверок и т. п. При необходимости могут быть изучены прекращенные уголовные дела, материалы об отказе в возбуждении уголовного дела, материалы служебных проверок (расследований) в целях получения недостающих сведений, имеющих отношение к делу. Процесс выявления, фиксации, проверки и оценки доказательств на стадии возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям затруднен тем, что в ч. 1 ст. 144 УПК РФ не установлены порядок и механизм истребования документов, ревизии, инвентаризации, контрольных закупок, обмеров, материалов ведомственного расследования для производства документальных проверок.

В законе не указано, каким процессуальным документом регламентируется срок исполнения, за счет каких средств осуществляется производство документальных проверок. Правомерный вопрос – обязан ли руководитель организации, предприятия выполнять требования, указанные в ч. 1 ст. 144 и ч. 2 ст. 21 УПК, по соответствующему запросу следователя, руководителя следственного органа, начальника органа дознания и начальника подразделений органа дознания на стадии возбуждения уголовного дела.

Прежнее уголовно-процессуальное законодательство при регламентации действий по проверке оснований к возбуждению уголовного дела в ст. 109 УПК РСФСР прямо предусматривало в качестве специфического способа собирания доказательств истребование необходимых материалов. В настоящее время за­конодатель отказался от четкого обозначения возможности осуществления ука­занного способа собирания доказательств на стадии возбуждения уголовного дела. Однако в ст. 144 УПК РФ были инкорпорированы положения о том, что при проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следова­тель и руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных проверок, ре­визий и привлекать к их участию специалистов, а в ч. 4 ст. 21 УПК РФ законодатель указал, что «требования, поручения и запросы прокурора, руководителя следственного органа (в ред. ФЗ № 226 от 2.12.2008 г.), следователя, органа дознания, предъявленные в пределах их полномочий, обязательны для исполнения всеми…».

Между тем в теории уголовного процесса истребование доказательств неизменно рассматривалось и рассматривается как один из способов их соби­рания на стадии возбуждения уголовного дела[[102]](#footnote-103)1. Истребование доказательств по делам о налоговых преступлениях представляется целесообразным реализовать при проверке сообщения о преступлении путем производства документальных проверок и ревизии финансово-хозяйственной деятельности конкретных организаций и предприятий. В иных ситуациях, когда требуются дополнительные сведения, следователь может воспользоваться ч. 4 ст. 21 УПК РФ и запросить из налоговой инспекции декларацию, акты сверок налогоплательщика, регистрационные документы вида деятельности, из регистрационной палаты Министерства юстиции РФ – регистрационные документы и т. п.

В связи с этим необходимо обратить внимание на то, что истребование до­казательств, согласно новому УПК РФ, можно понимать в нескольких значени­ях. В данном случае – как деятельность, осуществляе­мую по инициативе органов, ведущих уголовный процесс. Она состоит из истребования необходимых учетно-финансовых и иных документов, имеющих значение для правильного разрешения уголовного дела.

В другом случае, например, на стадии предварительного следствия и судебного разбирательства, истребование доказательств возможно на основании заявления ходатайств участвующих в деле сторон. Так, хо­датайство стороны защиты об истребовании дополнительных документов (доказательств) подлежит удовлетворению, если данные доказательства и предметы имеют значение для уголовного дела.

В стадии возбуждения уголовного дела истребование доказательств реа­лизуется в своем первом значении, т. е., как деятельность, осуществляемая по инициативе органов уголовного судопроизводства. Однако реализация ука­занного способа получения доказательств на первой стадии уголовного процес­са протекает в специфических формах и характеризуется определенными осо­бенностями.

Прежде всего, истребование доказательств, согласно ч. 1 ст. 144 УПК РФ, на стадии возбуждения уго­ловного дела, в отличие от аналогичного действия в ходе дальнейшего произ­водства по делу, не обеспечивается возможностью принудительного исполне­ния. Это обстоятельство объясняется тем, что в целях обеспечения установлен­ного УПК РФ порядка уголовного судопроизводства меры процессуального принуждения применяются только к участникам уголовного процесса. На ста­дии же возбуждения уголовного дела требования, поручения и запросы могут быть адресованы только к учреждениям, предприятиям, организациям, должно­стным лицам и гражданам.

В свое время, применительно к УПК РСФСР И. В. Тыричев писал, что «когда полномочное лицо не имеет в своем распоряжении достаточной информации для того, чтобы возбудить уголовное дело или отказать в нем, оно производит проверку и принимает решение в срок не более трех суток со дня получения заявления или сообщения, а в исключительных случаях – в срок не более десяти суток. В этих случаях могут быть истребованы необходимые материалы ведомственного расследования несчастного случая на производстве, аварии на транспорте в случае причинения гражданину телесных повреждений истребуются материалы судебно-медицинского освидетельствования, выписки из истории болезни. Могут быть использованы и результаты оперативно-разыскной деятельности, осуществляемой соответствующими органами, получены объяснения от лица, обратившегося с заявлением, жалобой. Но при этом должно быть строжайше соблюдено условие: сбор указанных материалов осуществляется без производства следственных действий, предусмотренных уголовно-процессуальным законом (гл. 24 УПК). Следует иметь ввиду, что названные материалы, полученные в ходе проверки, равно как и результаты оперативно-розыскной деятельности, явившись основанием для возбуждения уголовного дела, впоследствии могут быть использованы в качестве доказательств только после приобщения их к делу и проверки в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством[[103]](#footnote-104)1. Данное высказывание имело место на момент действия УПК РСФСР.

В других учебниках по уголовно-процессуальному праву авторы в основном констатируют существование в ч. 1 ст. 144 УПК РФ положения о возможном производстве документальной проверки, ревизии без анализа[[104]](#footnote-105)2.

Однако процессуалисты В.Н. Яшин и А.В. Победкин в специальной литературе высказали мнение, что «отсутствие перечня проверочных действий и их процедуры – один из наиболее существенных недостатков УПК РФ», который «влечет ущербность получаемых доказательств[[105]](#footnote-106)3», а Г. П. Химичева считает, что «отсутствие регламентации в уголовно-процессуальном законе порядка проведения проверки порождает сомнения в достоверности информации», а также «может привести к нарушениям прав и законных интересов граждан»[[106]](#footnote-107)4.

С. И. Гирько также отмечает, что «требование производства документальных проверок, ревизий и привлечения к их участию специалистов (ч. 1 ст. 144 УПК) должно быть отражено в соответствующем специальном документе (закон не указывает – в каком) за подписью начальника органа внутренних дел, олицетворяющего орган дознания, а также следователя, дознавателя и прокурора»[[107]](#footnote-108)1. Проведенный опрос показал, что респонденты соглашались с С. И. Гирько: из 177 опрошенных все ответили: следует оформить письмо-запрос со ссылкой на ч. 4 ст. 21 и ч. 1 ст. 144 УПК РФ.

По этому поводу считаю необходимым дополнить ч. 1 ст. 144 словами: «руководителя следственного органа», «руководителя следственной группы» и «начальника подразделения органа дознания», предусмотрев для них право запросить требование производства документальных проверок и ревизий. Эти и другие пробелы в уголовно-процессуальном законе должны быть устранены законодателем. В. М. Быков отмечает, что ч. 1 ст. 144 УПК РФ, которая определяет порядок рассмотрения сообщения о преступлении, относит к проверочным такие действия дознавателя и следователя, как принятие и протоколирование сообщения о преступлении и требование производства документальных проверок, ревизий и привлечение к их участию специалистов»[[108]](#footnote-109)2. Порядок принятия, регистрации и рассмотрения заявлений и сообщений более подробно регламентирован в подзаконном акте инструкциями Генеральной прокуратуры и МВД РФ[[109]](#footnote-110)3. Вопрос о регистрации и рассмотрении заявлений и сообщений о преступлении специально изучал С. И. Цветков[[110]](#footnote-111)4.

Информация, касающаяся производства документальной проверки достаточно подробно изложена в Положении о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина РФ и Генеральной прокуратурой, МВД и ФСБ России[[111]](#footnote-112)5.

По этому вопросу ученые-процессуалисты высказали различные мнения. Например, А. Я. Дубинский считал, что «в ходе предварительной проверки могут быть использованы «все находящиеся в … арсенале средства – как процессуальные, так и непроцессуальные, включая оперативно-разыскные меры»[[112]](#footnote-113)1. В. Н. Григорьев также указывает, что в ходе предварительной проверки могут быть использованы «все находящиеся в их распоряжении средства административной, оперативной, прокурорской проверки, применение которых не обусловлено наличием производства по уголовному делу»[[113]](#footnote-114)2, он также рекомендует использовать различные ведомственные способы фиксации сведений»[[114]](#footnote-115)3. Относительно производства документальной проверки, ревизии участием специалиста в ходе проверки сообщений о преступлении И. Л. Петрухин, в отличие от других ученых, имеет иное мнение. Он считает, что «ревизии и проверки – элемент надзора, и их назначение без возбуждения уголов­ного дела, на мой взгляд, выходит за пределы компетенции дознавателя и следователя, кото­рые вправе действовать только в уголовно-про­цессуальном порядке. К тому же ревизор вы­ступает в подобных случаях в качестве специа­листа, который является фигурой процессуаль­ной (ст. 58 УПК РФ). Вряд ли дознаватель и следователь вправе назначать ревизии и до­кументальные проверки за пределами уголов­ного процесса (т. е. в рамках проверки со­общения о преступлении).

Думается, что реви­зии и документальные проверки следует про­водить после возбуждения уголовного дела, т. е. в пределах сроков предварительного рас­следования. Естественно, эти сроки увеличат­ся, но в этом нет ничего противозаконного.

Напротив, включение документальных прове­рок в содержание предварительного расследо­вания послужит гарантией его объективности, стимулом к ускорению процесса, средством удовлетворения интересов потерпевших, кото­рые сегодня страдают от несвоевременного воз­буждения уголовных дел»[[115]](#footnote-116)4. Можно согласиться с И. Л. Петрухиным в том случае, если по сообщению о совершенном преступлении имеются фактические данные, которые могут служить поводом и основанием для возбуждения уголовного дела. А как быть при наличии сообщения или заявления, которые не позволят принимать процессуальное решение о возбуждении уголовного дела?

Как представляется автору, с мнением И. Л. Петрухина (особенно последним абзацем) согласуется мнение А. В. Земцовой, которая считает, что «с точки зрения соблюдения прав граждан, потерпевших от преступления, незамедлительное возбуждение уголовного дела по сообщениям граждан без проведения предварительных проверок надо рассматривать как благо, а не угрозу обществу»[[116]](#footnote-117)1.

С этим определением автор не согласен, так как при таком подходе появляется возможность возврата к 1937 г., а позиции В. М. Быкова, В. Н. Григорьева, Г. П. Химичевой, П.А, Лупинской, поддерживает.

Таким образом, анализ научной и специальной литературы позволяет констатировать, что положения, указанные в ч. 1 ст. 144 УПК РФ – «требовать производства документальной проверки, ревизии, а также привлекать к участию специалистов» – подлежат усовершенствованию, так как являются в значительной степени декла­ративными не только для стадии возбуждения уголовного дела, но и для ос­тальных процессуальных стадий.

При производстве документальных проверок или ревизий на стадии возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям возникает необходимость истребования учетно-финансовых документов (акты инвентаризации, ревизии и аудиторских проверок, налоговые декларации, приходно-расходные документы, материалы ведомственных проверок, банковская документация о проведении финансовых операций, материалы штатного расписания (документация о приеме, увольнении и переводе работников с указанием их заработной платы), финансовые документы и декларации об уплате налога на страховую и накопительную часть, а также налога на физических лиц по ф. № 2 и т. п.), без которых практически невозможно производство документальных проверок, ревизии и тем более назначение и производства судебно-бухгалтерской экономической, налоговой, оценочной экспертизы. Порядок и условия истребования подобных документов законодатель четко не определяет, а представление их следователю руководителем предприятия, организации не является обязательным.

К сожалению, среди процессуалистов мнения по поводу истребования предметов и документов на стадии возбуждения уголовного дела разделились. Одни думают, что «процессуальные действия, облеченные в форму требования, поручения или запроса на стадии возбуждения уголовного дела, обязательны для исполнения всеми учреждениями, предприятиями, организациями, должностными лицами и гражданами»[[117]](#footnote-118)1. Например, Ю. Н. Белозёров и В. В. Рябоконь считают, что «требо­вания органов, правомочных решать вопрос о возбуждении уголовного дела, с предоставлением необходимых им материалов обязательны для всех должност­ных лиц и граждан, кроме случаев, специально предусмотренных в законе»[[118]](#footnote-119)2.

Другие, напротив, утверждают, что «истребование материалов в стадии возбуждения уголовного дела не может носить принудительного характера, а предполагает согласие владельца на передачу их органу дознания, следовате­лю»[[119]](#footnote-120)3. Поэтому ученые, придерживающиеся последней точки зрения, понимают под истребованием необходимых материалов «право (но не обеспеченное кор­респондирующей обязанностью) требовать от администрации предприятий, уч­реждений должностных лиц и граждан предоставлять судье, следова­телю, или дознавателю, документы, предметы и иные материалы, которые могут служить установлению признаков преступления и закре­плению его следов»[[120]](#footnote-121)4.

Третьи предлагают понимать принудительность истребования материалов на стадии возбуждения уголовного дела как «особую инициативу органов дозна­ния, следствия, прокуратуры и суда», т. е. «истребование по инициативе»[[121]](#footnote-122)1.

Истребование доказательств на стадии возбуждения уголовного дела должно носить принудительный характер в том случае, когда руководитель учреждения, предприятия или организации, либо должностное лицо или гражданин на это согласны.

Нет единства в научных кругах и по вопросу о том, что собой представляют «истребуемые материалы». Как пишут Ю.Н. Белозеров и В.В. Рябоконь, чаще всего это «письменные документы (накладные, справки, акты ревизий, выписки из приказов, характе­ристики и т. п.)»[[122]](#footnote-123)2.

Ряд процессуалистов настаивает на том, что «истребованию подлежат ис­ключительно письменные документы, которые подразделяются на следующие группы: непосредственно связанные с преступным событием, например, документы со следами подчисток, подделок; устанавливающие обстоятельства, о которых сообщалось в заявлении или сообщении (справки о причинении материального ущерба, телесных повреждений и т. д.); материалы различного рода проверок. К ним могут относиться материалы об административных правонарушениях, акты (реви­зий, контрольных закупок)»[[123]](#footnote-124)3.

Большинство же учёных придерживается мнения, что «уполномо­ченные на то лица по своей инициативе могут истребовать не только докумен­ты, но и вещи, предметы»[[124]](#footnote-125)4. Термин «материалы», как полагают В. В. Кальницкий, В. В. Николюк, В. Г. Шаламов, «носит собирательный характер и включает в се­бя как письменные документы, так и иные материальные объекты (предметы, вещества)»[[125]](#footnote-126)5. Предлагаются и «иные носители информации (компьютерные диски и программы, электронные документы, содержащиеся в информационных технологиях и т. п.).

При истребовании документов, необходимых для установления призна­ков совершённого преступления, следует учитывать, что некоторые из них имеют особую ценность и значимость для учреждений, предприятий и органи­заций. Поэтому, по мнению С. А. Шейфера, «к этому способу собирания доказа­тельств следует прибегать главным образом для получения документов спра­вочного характера, при обязательном оформлении письменных запросов»[[126]](#footnote-127)1.

Порядок истребования доказательств на стадии возбуждения уголовного дела не имеет четкой законодательной регламентации, поэтому большинство авторов придерживаются расширительного толкования процессуального порядка истребования доказа­тельств на стадии возбуждения уголовного дела. Чаще всего эту процедуру рассматривают как универсальное средство, которое включает в себя все многообразие встречающихся на практике и не урегулированных зако­ном способов предварительной проверки сообщения о преступлении[[127]](#footnote-128)2. При этом допускается возможность составления протокола, акта или рапорта при истре­бовании предметов и документов. Так, В. В. Степанов делает вывод, что «если речь идет о документах, в которых отражается хозяйственно-оперативная, производственная деятельность организации, то истребование таких докумен­тов необходимо оформлять путем соответствующего запроса, отношения на имя руководителя организации или ее подразделения». По его мнению, это объ­ясняется значением истребуемых документов, используемых для учета, контро­ля, отчётности и т. п. Целесообразность запросов объясняется необходимостью разъяснения характера необходимых данных (содержание, период, и т. п.). Дру­гие документы, как считает В. В. Степанов, «могут быть получены без направле­ния специального отношения. Если в процессе изучения документов по месту их нахождения возникает необходимость их изъятия, то составляется справ­ка, в которой дается перечень таких документов. Такая справка может быть подписана, кроме следователя, и должностным лицом организации. Она составляется в двух экземплярах, один из которых остается в организации»[[128]](#footnote-129)3.

Д. И. Бедняков полагает, что «в первой стадии уголовного процесса при ис­требовании доказательств должен составляться именно протокол»[[129]](#footnote-130)1.

Противоположной позиции придерживается Н. Г. Шурухнов, считающий что «истребование должно оформляться запросом, или справкой, или актом, но вовсе не протоколом, ассоциирующимся с протоколами следственных действий»[[130]](#footnote-131)2.

С. А. Шейфер говорит о том, что «при истребовании предметов и докумен­тов и производстве ревизий факт получения документа может быть удостове­рен в более простой форме: письменным запросом органа уголовного судопро­изводства (постановлением о назначении ревизии) и регистрационной отметкой входящей корреспонденции на предпроводительном письме»[[131]](#footnote-132)3.

Оптимальным является описание процессуально­го оформления истребования материалов на стадии возбуждения уголовного дела, предложенное В. В. Кальницким, В. В. Николюком и В. Г. Шаламовым. Они пишут, что «отсутствие в законе определения формы истребования необ­ходимых материалов обосновано. Предъявление письменного тре­бования целесообразно в случаях, когда гражданин оказался держателем доку­ментов и предметов, не зная об их связи с преступным событием либо умышле­но скрывая это»[[132]](#footnote-133)4. Запрос или требование в учреждение или организацию, с точки зрения авторов, всегда должен быть в письменном виде. При этом копия запроса приобщается к материалам проверки для подтверждения проверочных действий.

В. В. Кальницкий, В. В. Николюк и В. Г. Шаламов убежде­ны, что «сам факт и условия передачи – получения истребуемых материалов необ­ходимо процессуально оформлять протоколом», поскольку истребование материа­лов носит уголовно-процессуальный характер. Для закрепления процессуальной деятельности закон предусматривает составление протокола как универсального документа. Поэтому нет никаких препятствий, чтобы наряду со следственными действиями оформлять результаты иных про­цессуальных действий протоколом. Содержание же этого документа, по мнению авто­ров, должно включать в себя сведения относительно: должностного лица, истребующего материал, места и времени его истребования; граждан, если они присутствуют при истребовании материала; лица, у которого истребуются материалы; самих материалов (места их нахождения, их состояния, индивидуализирующих признаков); использование технических средств (фотоаппарат, весы и т. п.); упаковки материала. Протокол подписывается лицом, от которого получены истребованные материалы, должностным лицом, истребовавшим мате­риалы и гражданами, если они при этом присутствовали. Копия протокола вру­чается лицу, у которого эти материалы находились»[[133]](#footnote-134)1.

Проанализировав мнения известных ученых-процессуалистов, материалы судебной и следственной практики, проведя опрос следователей и оперативников, автор пришел к выводу: при проверке сообщения о совершённом или готовящемся преступлении (ст. 144 УПК РФ) необходимо включить в число процессуальных средств собирания криминалистически значимой информации (ориентирующей и доказательственной) следующие: принятие и протоколирование сообщения о преступлении; получение объяснений от граждан и должностных лиц; истребование и принятие необходимых предметов и документов; требование производства документальных, ведомственных и контрольных проверок, ревизий и привлечения специалистов, а в необходимых случаях – истребования и принятия этих документов с последующим назначением документальных проверок и ревизий с участием специалистов; выемка предметов и документов (в том числе принудительно), истребование и принятие заключения специалиста; производство таких следственных действий, как осмотр места происшествия, предметов и документов, освидетельствование, назначение и производство судебной экспертизы.

Вместе с тем анализ действующей редакции ст. 144 УПК РФ позволяет предположить особые разновидности истребования доказательств при проверке со­общения о преступлении. Во-первых, это истребование результатов докумен­тальных проверок или ревизий; во-вторых, это истребование документов и материалов, имеющихся в распоряжении соответствующего средства массовой информации.

В УПК РФ предусмотрено право органов расследования требовать при рассмотрении сообщений о преступлении производства доку­ментальных проверок, ревизий и привлекать к участию в них специалистов. Что означает «требовать» от незаконопослушного налогоплательщика? О налоговом преступлении органам расследования становится известно в различных ситуациях: из сообщения от налоговой инспекции; в ходе прокурорской проверки по общему надзору; по материалам арбитражного суда; по материалам ревизии проведенной Росфиннадзором, Счетной палатой; по материалам уголовного дела по преступлениям в сфере экономической деятельности; по материалам оперативно-разыскных подразделений. Бывают единичные случаи – сообщения от граждан, а от средств массовой информации, они, как правило, следователю не предоставляются ввиду «конфиденциальности источника информации».

В свое время А. И. Долгова отмечала, что с 1997 по 2001 г. правоохранительными органами выявлено 44 418 преступлений по ст. 199 УК РФ, а лиц, их совершивших, – 39 817 чел[[134]](#footnote-135)1. По данным Д. Г. Сагайдак в 2007 г. зарегистрировано 6 836 преступлений по Южному федеральному округу, а в суд было направлено 1441 уголовное дело (27,7 %)[[135]](#footnote-136)2. По данным за 2008 г., по Южному федеральному округу зарегистрировано 7965 преступлений по ст. 199 и 199(1) УК РФ, из них направлено в суд 1864 уголовных дела (29,3%)[[136]](#footnote-137)3.

Таким образом, с момента введения нормы, регулирующей налоговые преступления ежегодно остаются нераскрытыми и не рассмотренными в суде от 50 до 70 % дел, так как по материалам предварительной проверки сообщений и заявлений о налоговом преступлении в возбуждении уголовного дела обычно отказывают по различным мотивам.

Основными причинами отказа в возбуждении уголовного дела являются: к этому моменту налогоплательщиком погашена дебиторская задолжность по налогам; несвоевременное проведение и непредставление следователю документальных проверок со стороны руководителей предприятий; некачественное проведение документальных проверок (акты ревизии недоброкачественные); сокрытие, фальсификация и уничтожение учетно-финансовых документов (например, путем затопления[[137]](#footnote-138)4, пожара[[138]](#footnote-139)5, недобросовестного хранения[[139]](#footnote-140)6, объявления предприятия банкротом[[140]](#footnote-141)7 и т. п.).

При таких ситуациях дополнительные ориентирующие и доказательственные сведения, имеющие отношение к делу о налоговых преступлениях, возможно получить из документальных проверок, проводимых различными государственными организациями и учреждениями. Например, по мнению Е. С. Федотовой, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора в ходе реализации своих функций составляет акты проверки «по контрою и надзору за использованием средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности; за соблюдением резидентами и нерезидентами (за исключением кредитных организаций и валютных бирж) валютного законодательства, соответствием проводимых валютных операций условиям лицензий и разрешений; соблюдением требований бюджетного законодательства получателями финансовой помощи из федерального бюджета, гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций; исполнением органами финансового контроля органов исполнительной власти законодательства о финансово-бюджетном контроле и надзоре; в рамках своей компетенции производство по делам об административных правонарушениях»[[141]](#footnote-142)1.

Е. С. Федотова полагает, что Федеральная налоговая служба вправе «требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и пере­числения) налогов, пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов; проводить налоговые проверки, производя выемку документов у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о со­вершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть доста­точные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены; вызывать на основании письменного уведомления в налоговые орга­ны налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой; приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, платель­щиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на иму­щество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых аген­тов; осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории; проводить ин­вентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества; требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований; взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени; контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам; требовать от банков документы, подтверждающие исполнение пла­тежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и на­логовых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени[[142]](#footnote-143)1.

В соответствии со ст. 14 Налогового кодекса РФ существуют два вида налоговых проверок: камеральные и выездные. Согласно ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, предоставленных налогоплательщиком, служащих основани­ем для исчисления и уплаты налогов, других документов о дея­тельности налогоплательщика. В ходе камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведении; получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, хотя НК РФ не содержит перечня документов, которые могут быть истребованы дополнительно. Основная цель камеральной проверки – выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговой декларации. Предметом камеральной проверки являются налоговые декларации, а также документы, служащие основани­ем для исчисления и уплаты налогов. За непредставление данных документов налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за нало­говое правонарушение (п. 1 ст. 126 НК РФ). Если в ходе камеральной проверки выявляются ошибки в заполнении документов или противоречия, то об этом сообщается налогоплательщи­ку с требованием внести соответствующие исправления в установленные сроки.

Руководитель налогового органа или его заместитель вправе вынести решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности лишь по материалам выездной налоговой проверки. Порядок ее проведения определен ст. 89 НК РФ. Для этого требуется решение руководителя налогового ор­гана или его заместителя.

Предметом выездной налоговой проверки являются первичные документы, которые дают представление о соответствии заявленных сведений факти­ческим. Требования, предъявляемые к выездной налоговой проверке, состоят в следующем: проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика и не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган вправе увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев; в отношении одного налогоплательщика проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. В решении налогового органа о ее проведении должны быть указаны виды налогов, по которым про­водится проверка; решение руководителя вышестоящего налогового органа или его за­местителя о назначении повторной выездной налоговой проверки оформляется в виде мотивированного постановления, которое должно содержать ссылку на обстоятельства, ставшие основанием для назна­чения указанной проверки; проверка может сопровождаться инвентаризацией имущества налого­плательщика, осмотром (обследованием) производственных, склад­ских, торговых и иных помещений и территорий, используемых нало­гоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержани­ем объектов налогообложения, выемкой документов.

Основанием для производства выемки документов является оценочный критерий, а именно: «достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушения, могут быть уничто­жены, сокрыты, исправлены или заменены».

Выемка документов и предметов производится на основании мотиви­рованного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, которое должно быть утверждено руководителем налогового органа или его заместителем; порядок производства выемки состоит в следующем: постановление о производстве выемки предъявляется присутствующим руководящим лицом до ее начала; производство выемки документов и предметов составляется прото­кол, в котором перечисляются и описываются изъятые документы и предметы; точно указываются наименования, количества и индивидуальные признаки предметов; при изъятии подлинных документов изготавливают копии, о­ни заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого изымаются. В случае нарушенияналоговым органом процедуры выемки его дей­ствия могут быть оспорены налогоплательщиком в суде. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составля­ет справку, в которой фиксируются предмет про­верки и сроки ее проведения. Кроме того, результаты выездной налоговой проверки, в отличие от камеральной, отражаются в акте налоговой проверки, к которому предъявляются сле­дующие требования: он должен быть составлен не позднее двух месяцев после оформления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов; в нем указываются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или фиксируется отсутствие тако­вых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению вы­явленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматриваю­щие ответственность за данный вид налоговых правонарушений[[143]](#footnote-144)1.

Особая роль в осуществлении финансового контроля принадлежит Федеральной таможенной службе РФ (далее – ФТС РФ), осуществляю­щей функции по контролю и надзору в области таможенного дела, функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабан­дой, инымипреступлениями и административными правонарушениями.

В рамках своей деятельности ФТС РФ вправе: «организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, научных исследований в установленной сфере деятельности; запрашивать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности; осуществлять контроль, в том числе финансовый, за деятельностью таможенных органов и представительств ФТС РФ за рубежом: применять меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, направленные на недопущение и (или) пресечение нарушений юридическими лицами и гражданамиобязательных требований в установленной сфере деятельности, меры по ликвидации последствий указанных нарушений»[[144]](#footnote-145)2.

Государственный контроль в сфере торговли принадлежит Государственной инспекции по торговле, качеству товаров и защите прав потребителей (Госторгинспекция), которая проводит проверки соблюдения правил торговли и качества товаров народного потребления у продавца и изготовителя; осуществляет контроль за соблюдением порядка применения цен по отдельным группам товаров на предприятиях торговли и общественного питания; контролирует правильность пользования весовыми и измерительными приборами, торговым, технологическим и дозирующим оборудованием; приостанавливает реализацию товаров (и оказываемых услуг), опасных, вредных для жизни, здоровья и имущества граждан, не соответствующих по качеству обязательным требованиям стандартов; рассматривают в соответствии с законодательством письма, заявления, жалобы граждан на качество товаров, нарушения в работе торговых предприятий, предприятий общественного питания.

Государственный контроль вправе осуществлять орган дознания (полиция) с согласия налогового органа путем проверки у физических и юридических лиц наличия лицензии на совершение определенных действий или занятие определенной деятельностью, контроль за которыми возложен на полицию; беспрепятственно входить в помещения, занимаемые организациями всех форм собственности (кроме иностранных дипломатических пред­ставительств и помещений консульских учреждений иностранных го­сударств), в производственные помещения, используемые гражданамидля занятия индивидуальной и иной трудовой деятельно­стью и другими видами предпринимательства; изымать необходимые документы на материальные ценности, денежные средства**,** кредитные и финансовые операции, а также образцы сырья и продукции; допечатывать кассы, помещения и места хранения документов, денег и товарно-материальных ценностей; проводить контрольные закупки; требовать обязательного проведения проверок, инвентаризаций и реви­зий производственной и финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также осуществлять их; получать от должностных и материально ответственных лиц сведения и объяснения по фактам нарушения законодательства; приостанавливать до устранения допущенных нарушений законода­тельства деятельность организаций в случаях неисполнения ими за­конного требования сотрудника полиции о прекращении правонару­шения. В ходе такой проверки должностные лица органа дознания составляют протокол о выявленных нарушениях.

Кроме государственных существуют и негосударственные органы обладающие правом документальных проверок и ревизий – органы аудиторской проверки. Например, по мнению Н. А. Голощапова и А. А. Соколова, аудиторские доказательства – это «информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Аудиторские доказательства – документальные источники данных, документация бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников»[[145]](#footnote-146)1.

Инструментом получения криминалистически значимой информации являются «акты инвентаризации и ревизии, где могут быть зафиксированы сведения о фактическом соответствии совершённых финансовых операций движению материальных ценностей и денежных средств правильности формирования затрат, полноте оприходования продукции, достоверности объемов выполнения работ и оказанных услуг, соблюдению установленного порядка ведения учета и т. д.»[[146]](#footnote-147)2.

К сожалению, в научной и специальной литературе ученые-процессуалисты к толкованию понятия «требовать производства документальной проверки и ревизии» имеют различные подходы. Так, по мнению Н. А. Кузнецовой, «под истребованием следует понимать властное полномочие следователя, органа дознания, прокурора и суда о представлении им необходимых материалов. Этому праву соответствует обязанность ответствующих учреждений, организаций, предприятий, должностных лиц и граждан предоставить истребованный документ»[[147]](#footnote-148)3.

С точкой зрения Н. А. Кузнецовой можно было бы согласиться, однако она сводит этот процесс лишь к требованию представления документа должностными и иными лицами, а то, что касается его реализации (в виде направления властного веления) остается вне поля зрения, что и порождает соответствующие уголовно-процессуальные отношения. Само предписание о представлении предмета или документа и последующее его исполнение не образуют законной процедуры.

Трудно согласиться с утверждением М. Ю. Рагинского о том, что истребование материалов включает в себя требование о проведении ревизии деятельности предприятия, учреждения, организации или должностных лиц[[148]](#footnote-149)1. Подобной позиции придерживается и А. Л. Гуляев, рассматривающий требование о произ­водстве ревизии как «особую разновидность истребования доказательств»[[149]](#footnote-150)2. Анало­гичное мнение высказывал Г. М. Миньковский, выделяя три вида истребования документов «по инициативе лиц, осуществляющих производство по делу: требование составить и представить документы (выписки из приказа, справки, характеристики и т. п.); требование представить уже имеющиеся документы и предметы; требование провести ревизию и представить ее результаты»[[150]](#footnote-151)3.

В отношении первых из двух указанных видов нареканий не возникает: действительно, имеющие значение для дела фактические данные могут содер­жаться как в документах, составленных специально по требованию дознавателя, следователя, прокурора и судьи (суда), так и находиться в уже «готовых» офици­альных бумагах.

Действительно, между производством ревизии и истребованием докумен­тов имеются определенные схожие черты. В итоге обеих операций в ор­ганы расследовании и суда представляются (по их требованию) документы: в первом случае лицо, осуществляющее производство по делу, получает акты ре­визии; во втором – справки, накладные, квитанции и т. п. Однако имеются и су­щественные различия.

С. А. Шейфер считает, что «между требованием о производстве ревизии и представлением ее резуль­тата (акта) лежит период сложной исследовательской работы ревизора с приме­нением специальных познаний в области бухгалтерии, чего нет при истребова­нии документов и предметов»[[151]](#footnote-152)4. В данном случае именно ревизионная, т. е. по своей сути исследовательская, деятельность составляет, на наш взгляд, содер­жание данного познавательного приема и напрочь отсутствует при истребовании. «С равным основанием и назначение экспертизы можно было бы объявить истребованием доказательств, что, однако, противоречило бы букве закона»[[152]](#footnote-153)5.

Кроме того, орган, которому поручено провести ревизию, может, в свою очередь, требовать у следователя предоставить ему дополнительные данные (в том числе и документы) для успешного осуществления принятых на себя обя­занностей. Такое «встречное» требование порождает специфические отношения, которые опять-таки не могут иметь место при истребовании. В итоге можно сде­лать вывод, что проведение ревизии – это сложная и многогранная деятельность, отнюдь не равнозначная составлению справки или характеристики, не говоря уже о простой выдаче имеющихся документов или предметов.

Таким образом, автор считает ошибочной класси­фикацию Г. М. Миньковского, равно как и вышеизложенные точки зрения М. Ю. Рагинского и А. П. Гуляева.

К истребованию документов и предметов также не стоит приравнивать ходатайство об их истребовании. Само по себе заявление ходатайства не предо­пределяет решения управомоченного органа об истребовании, так как в удовлетво­рении такого заявления может быть отказано. Поскольку, исходя из указаний за­кона, право истребования принадлежит дознавателю, следователю, прокурору, защитнику или судье (суду), само ходатайство находится вне рамок данного по­знавательного приема. Ошибочное понимание сущности истребования документов и предметов нередко приводит к тому, что, дискутируя относительно обсуждаемого способа собирания доказательств, некоторые ученые вообще отказываются рассматри­вать его в качестве самостоятельного процессуального акта.

П. С. Элькинд придерживалась мнения, что «истребование не имеет права на автономное существование, а его реализация происходит в рамках соответст­вующих следственных действий»[[153]](#footnote-154)1. Аналогичную позицию занимают О. Я. Баев и Ю. К. Орлов, рассматривающие истребование как составную часть выемки[[154]](#footnote-155)2.

Позиция Ю. К. Орлова формулируется следующим образом: «Предложе­ние о выдаче предмета может быть необходимой составной частью изъятия ве­щественных доказательств в ходе следственных действий. Так, прежде чем при­ступить к производству обыска или выемки, следователь обязан предложить вы­дать искомые предметы (ст. 170 УПК РСФСР). Хотя это и не именуется в законе требованием, по существу является таковым. Таким образом, истребование может выступать лишь как составная часть собирания ве­щественных доказательств – изъятия и пред­ставления, предшествуя получению изымаемых или предоставляемых предме­тов. Поэтому истребование не может, по нашему мнению, считаться самостоятельным способом собирания доказательств»[[155]](#footnote-156)1. Основная аргументация ученых, придерживающихся указанной точки зрения, сводится к тому, что «пока данный способ собирания доказательств не ра­зовьется и не обретет специфические черты, он должен рассматриваться как раз­новидность известных закону следственных действий, функционировать в уста­новленной законом форме»[[156]](#footnote-157)2.

В научной литературе отмечалось, что «при выемке следователем (судом) воспринимается связь объекта с окружающей средой (что нередко само по себе имеет важное доказательственное значение), в то время как при истребовании получают объект, уже отделенный от окружающей среды»[[157]](#footnote-158)3. Кроме того, «при вы­емке изъятие определенного предмета или документа происходит сразу же после предъявления требования»[[158]](#footnote-159)4, а при истребовании – лишь по истечении некоторого времени, отведенного субъектом, направившим требование, либо установленного локальным актом, регулирующим делопроизводство в учреждении, предпри­ятии или организации, куда поступило такое требование. Еще одним критерием разграничения можно считать то обстоятельство, что при выемке изъятие доку­ментов и предметов осуществляет лицо, ведущие производство по уго­ловному делу, а при истребовании – лицо, которому было направлено требова­ние.

На различия сравниваемых способов собирания значимой для дела инфор­мации указывает и А. Р. Ратинов: «На практике выемку нередко подменяют ис­требованием необходимых документов и предметов. Такой способ изъятия явля­ется, во всяком случае, более медленным. Кроме того, следует учесть, что заин­тересованные лица, обладающие такими предметами, получают возможность представить требуемое не полностью, скрыть или уничтожить важные предметы, изменить их свойства. Поэтому замена выемки истребованием может иметь от­рицательные последствия»[[159]](#footnote-160)5.

Таким образом, истребование документов обычно производится в случаях когда: следователь уверен, что документ будет выдан добровольно; место и условия хранения документа не имеют значения; у следователя есть уверенность в том, что искомый документ не подвергнется порче, изменению или утрате.

Отграничение выемки от рассматриваемого способа собирания доказа­тельств производит А. З. Бецуков: «Истребование документов посредством вынесения постановления с последующим оформлением полученных материа­лов протоколом не превращает данного действия в выемку, поскольку сохраняет в себе существенные отличительные черты – разрыв во времени и в пространст­ве самого истребования и получения искомых документов»[[160]](#footnote-161)1.

Наибольшие дискуссии вызывает вопрос отграничения истребования докумен­тов и предметов от их представления. Более того, отождествление этих двух способов собирания доказательств, либо расценивание истребования как вспо­могательного акта, предшествующего представлению, являются наиболее рас­пространенными из всех ошибочных по поводу само­стоятельности истребования в системе процессуальных действий.

Так, Н. И. Кипнис считает, что в формулировках, изложенных в ч. I и 2 ст. 70 УПК РСФСР, речь идет о представлении доказательств. Тем самым он практически объединяет в один способ собирания доказательств истребование дознавателем, следователем, прокурором и судом (часть первая рассматривае­мой статьи) и представление доказательств участниками процесса, должностны­ми лицами и гражданами (часть вторая).

Рациональное зерно в его утверждении есть: и в том, и в другом случае доказательства доставляются управомоченному государственному органу. Одна­ко между этими приемами имеются различия, которые настолько существенны, что игнорировать их невозможно.

Во-первых, различны правоотношения, складывающиеся при реализации требования о предоставлении доказательств, с одной стороны, и ходатайств о принятии – с другой (эти различия, накладывают отпе­чаток на процедуру совершения таких действий). Во-вторых, различается и про­цессуальная природа объектов, полученных сравниваемыми способами: если участники процесса могут представлять как документы, так и материальные объекты с признаками вещественного доказательства, то при истребовании про­цент таких материалов весьма незначителен, поскольку должностные лица пра­воохранительных и судебных органов совершенно обоснованно предпочитают не рисковать и изымать такие объекты путем выемки, чтобы эти «потенциаль­ные доказательства» не утратили своей юридической значимости из-за неумелых или небрежных действий их владельцев.

Замечание С. А. Шейфера: «…законодатель остановился на полпути» справедливо. Он пишет, что «сама по себе ревизия продолжает оставаться институтом административно права, основные черты ее назначения при производстве по делу (вынесение постановления с указанием объема задания, круга исполнителей, ответственности за невыполнение требований органа расследования и т. п.) должны быть урегулированы в уголовно-процессуальном законе. В этом случае и возникает признание актов ревизий и документальных проверок допустимыми доказательствами – отнеся их к иным документам, что имело бы под собой необходимые процессуальные основания»[[161]](#footnote-162)1.

Как указывают В. В. Шадрин, К. В. Шадрин и Э. Ф. Мусин, «в деятельности правоохранительных органов можно выделить следующие основные ситуации требующие назначения первичной ревизии до возбуждения уголовного дела. «Первая ситуация возникает при необходимости проверки заявлений и писем граждан о преступлении. Вторая ситуация возникает в связи с поступлением в правоохранительные органы сообщений должностных лиц о крупных хищениях, недостачах и излишках, сокрытии доходов, выявленных например, в результате инвентариза­ции или налоговой проверки. До принятия решения о возбуждении уголовного дела здесь требуется организовать проведение документальной ревизии, перед которой ставится задача: проверить обоснованность выводов инвентаризацион­ной комиссии. В этом случае следует изучить вопрос о причинах образования недостач и потерь, что может привести к выяснению обстоятельств совершён­ного преступления и круга лиц, к нему причастных. Третья ситуация возникает, когда непосредственно органом дознания, следователем, прокурором или судом обнаружены такие документальные и фактические несоответствия, которые могут быть установлены методами доку­ментальной ревизии и которые в последующем будут выступать как доказа­тельства»[[162]](#footnote-163)1.

Ревизия, аудиторская и иная документальная проверка, проводимая по требованию органов уголовного судопроизводства с целью выявления ложных сведений об объекте налогооблажения; искаженные данные о доходах (прибыли); занижение стоимости реализованной продукции; занижение стоимости автотранспорта и его использования; занижение стоимости имущества организации (предприятия); сокрытие продукции (сырья); ложные сведения о налогооблагаемой базе; завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, арендной платы, относимых на издержки производства; завышение реальных расходов, относимых к издержкам производства, расходов, не имевших места в действительности или произведенных в другой налоговый период; использование необоснованных изъятий и скидок; незаконное использование налоговых льгот; оформление имущества или прибыли на предприятие (организацию), имеющие льготы по налогам; отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установление законом или не предусмотренных законом, должна быть целенаправ­ленной и конкретной, иметь перед собой ясно очерченную задачу. Необходимо четко указать, какие именно операции должны быть подвергнуты документаль­ной проверке и какой период деятельности данной организации или отдельных должностных лиц подлежит проверке. В данном случае, с учетом анализа материалов архивных уголовных дел необходимо подвергнуть документальной проверке следующие операции финансово-хозяйственной деятельности: ведение учета и отчетности, ведение кассовых операций, списание товарно-материальных ценностей, ведение документации, соблюдение технологической дисциплины; учет и корреспонденция счетов, отражение финансовых операций в бухгалтерских и иных документах, т. е. договоры, заключенные на поставку продукции или сырья, осуществление работ и оказание услуг; гарантийные письма; плановые консультации; главная книга; журнал кассира-операциониста; журналы-ордера; первичные документы на отпуск готовой продукции со складов (приходные и расходные накладные склада готовой продукции, товарно-транспортные накладные на перевозку грузов); путевые листы на автотранспорт; банковские выписки по движению денежных средств по расчетному счету; финансовые операции по начислению заработной платы; приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу предприятия в оплату счетов за отгруженную продукцию, пропуска на вынос (вывоз) готовой продукции или сырья; расходные кассовые ордера; документооборот отдела кадров о назначении, освобождении, перевода или увольнения должностных и материально ответственных работников предприятия (организации); акты инвентаризации, аудиторских, налоговых и иных проверок, ревизии, контрольных закупок, обмеров, материалов ведомственного расследования. Документальной проверке следует подвергнуть также документы, находящиеся в вышестоящей (головной) организации, в обслуживающей аудиторской фирме, страховой компании или транспортной организации, а также на предприятиях, с которыми заключены финансово-хозяйственные сделки. Данный перечень автор не считает исчерпывающим. Определяя состав ре­визоров, следует учитывать необходимость в конкретных ситуациях «производ­ства комплексной ревизии, которая должна осуществляться не только бухгал­терами, но и специалистами других отраслей: технологами, строителями и т. п.»[[163]](#footnote-164)1

Назначение документальной ревизии. Под *документальной ревизией* по­нимается способ последующего контроля за произведенной финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, в процессе которого устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершённых хо­зяйственных операций, правильность ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующими положениями и нормативными правовыми актами.

В настоящее время обязанности по осуществлению контроля за деятельностью хозяйствующих субъектов несут специализированные налоговые, таможенные, валютные и другие государственные органы.

По результатам документальных проверок, проводимых налоговыми органами, составляются не акты ревизий, а акты проверок соблюдения налогового за­конодательства. Сопоставив их с актами ревизий, можно обнаружить значительное сходство. Иными словами, и ревизионные, и документальные проверки налоговых инспекций являются непроцессуальными действиями контролирующих органов, по результатам которых составляются акты. Проведение ревизии и документальной проверки по поручению следователя регламентируется ч. 4 ст. 21 и ст. 86 УПК РФ.

Казалось бы, напрашивается вывод о том, что при расследовании налоговых преступлений в производстве ревизии нет необходимости, а акт документальной проверки вполне может заменить акт документальной ревизии, однако на практике этого не происходит. Следователи, дознаватели и суды при расследовании и рассмотрении уго­ловных дел о налоговых преступлениях часто, не удовлетворившись выводами актов документальных проверок, требуют проведения ревизий или экономических экспертиз. В определенной степени подобные требования оправданы, так как многие акты документальных проверок, как мы уже отмечали, не соответствуют предъявляемым к ним требованиям, отличаются неполнотой сведений и содержат ошибки. Не всегда этих недостатков удается избежать и в ходе повторной доку­ментальной проверки, проводимой по требованию лица, производящего расследо­вание. Поэтому, когда достоверность содержащихся в акте документальной проверки выводов вызывает сомнения или опротестовывается представителями предприятия, на котором выявлены нарушения налогового законодательства, а также если в рамках повторной документальной проверки невозможно устранить содержащиеся всведениях противоречия или получить ответы на отдельные вопросы, необходимо назначать экономическую экспертизу. Экспертное заключение по данной категории дел является одним из важнейших доказательств.

У следователя, расследующего налоговое преступление, есть еще одна возможность использования специальных знаний – *аудиторская проверка (аудит).* Согласно п. 3 и 5 Федерального закона от 07 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об ауди­торской деятельности в Российской Федерации» аудиторская деятельность есть предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществ­лению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) от­четности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других фи­нансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. Основной целью аудиторской деятельности является ус­тановление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершаемых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудиторская проверка дает возможность установить достоверность бухгал­терской отчетности предприятия и соответствие совершённых финансовых или хозяйственных операций действующему законодательству. Она может проводиться на основе изъятых в установленном порядке документов.

Значение аудита как средства независимого контроля существенно возросло после того, как постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» для отдельных предприятий установлен обязательный ежегодный аудит. К таким предприятиям относятся: ак­ционерные общества открытого типа с числом участников (акционеров) более 100 человек; совместные предприятия; предприятия с объемом выручки от реализации продукции за год, превышающим 500 тыс. минимальных размеров оплаты труда; банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаим­ного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные и благотвори­тельные фонды.

Аудит можно определить как анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) в целях определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бух­галтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также других видов контрольной работы. В результате проведения ревизии или проверки хозяйственной деятельности аудитор делает определенные выводы и заключения о финансовых документах. Итоги проверки и выводы излагаются в ревизионном сертификате.

На первый взгляд, аудиторские проверки имеют много общего с ревизиями, однако между ними имеются серьезные различия, заключающиеся в их правовой природе. Аудит регулируется нормами гражданского права и осуществляется на основе договоров, а ревизия регулируется нормами административного права и осуществляется на основе законов и ведомственных нормативных актов.

Отличие аудита от судебно-экономической экспертизы заключается в том, что аудиторская проверка, как правило, проводится по желанию и просьбе самой проверяемой организации, которая ожидает от аудитора не разоблачений, а точного диагноза ее финансового состояния и рекомендаций, как это состояние поправить.Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется либо органами предварительного следствия, либо судами при расследовании или решении уголовных и гражданских дел.

Недостатком аудиторских проверок является то, что в ходе их проведения используются традиционные методы документальной ревизии и фактического контроля, в частности, инвентаризации. Однако они не эффективны в выявлении методов и способов фальсификации бухгалтерских балансов. Аудитор просто про­веряет документальное подтверждение записи в бухгалтерском учете с выходом на баланс и на отчет, т. е. проверяет наличие первичных документов, фиксирующих факт совершения хозяйственной операции. В случае, когда имеет место внесение в документы ложных сведений, аудитор не может, как судебный эксперт, определить недостоверность первичных документов и тем самым определить способ фальсификации баланса, а значит, и способ совершения преступления.

Этот вывод находит свое подтверждение на практике. Так, в процессе рас­следования фактов сокрытия объектов налогообложения в фирме «Фарма» следо­вателем назначена ревизия, производство которой поручено аудиторской фирме. Проверка была проведена, и на основании ее результатов дано заключение, со­гласно которому сумма налогов с сокрытых объектов налогообложения занижена. Однако ознакомление с выводами, содержащимися в заключении, и сопоставление с материалами уголовного дела позволяет сделать вывод о том, что аудитор при проведении проверки исходил только из той информации, которая содержалась в документах бухгалтерского учета, и не учитывал другие фактические данные[[164]](#footnote-165)1.

Исследование такого многообразия документооборота для производства документальных проверок на месте нахождения предприятия достаточно трудоемкий и длительный процесс. Поэтому на практике сложилась традиция производства истребования по инициативе следователя, руководителя следственного органа, дознавателя, органа дознания согласно ч. 1 ст. 144 УПК РФ, а по инициативе начальника подразделения органа дознания – в соответствии со ст. 40(1) УПК РФ. Однако законодатель в ст. 144 и 40(1) УПК РФ об этом не упоминает. По этой проблематике более верной является позиция И. С. Жарикова который считает, что истребование представляет собой «направление требования лицу или организации; отражение факта доставления истребуемого объекта и его индивидуальных признаков в процессуальном документе; приобщение доказательств к делу; представление доказательств, по его мнению – это ходатайство или заявление участников процесса о приобщении соответствующего объекта в качестве доказательств; отражение в процессуальном документе факта представления документа или предмета, обстоятельства его обнаружения, а также индивидуальные признаки; рассмотрение ходатайства и принятие решения о его удовлетворении, либо о возвращении объекта лицу, его представившему»[[165]](#footnote-166)1.

К. С. Коневец предлагает следующее: «Истребование доказательств на стадии возбуждения уголовного дела не может носить принудительный характер, а должно содержать согласие на это руководителя учреждения, предприятия или организации, либо согласие должностного лица или гражданина»[[166]](#footnote-167)2.

С этим утверждением автор не соглашается, так как судебная и следственная практика свидетельствует о том, что недобросовестные налогоплательщики под различными предлогами уклоняются от предоставления документов бухгалтерского учета и отчетности по налогам и сборам»[[167]](#footnote-168)3.

А. О. Бестаев в целях совершенствования положений ч. 1 ст. 144 УПК РФ предложил дополнить производство личного досмотра, т. е. абзац ч. 1 ст. 144 УПК РФ изложил в следующей редакции: «При проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следователь вправе требовать производства личного досмотра, документальных проверок, ревизии и привлекать к участию в них специалистов»[[168]](#footnote-169)4.

Автор поддерживает предложение А. О. Бестаева о производстве личного досмотра на стадии возбуждения уголовного дела, однако считает, что данное процессуальное действие неуместно включать в последний абзац ч. 1 ст. 144 УПК РФ. Дело в том, что выражение «требовать производства личного досмотра», означает, что орган дознания, дознаватель, следователь должны требовать этого от кого-то, хотя на самом деле они сами обязаны производить данное следственное действие.

Автор, признавая, что предварительная проверка сообщений и заявлений о преступлении выступает в качестве самостоятельного института уголовно-процессуального права, соглашается с мнением М. В. Лялина, который утверждает, что «существенным пробелом является также то, что в уголовно-процессуальном законодательстве не регламентируется взаимодействие следователя и оперативно-разыскных органов при осуществлении предварительной проверки заявлений и сообщений о подготавливаемых и совершённых преступлениях, что негативно отражается на эффективности их деятельности на стадии возбуждения уголовного дела»[[169]](#footnote-170)1.

К сожалению, М. В. Лялин не дает рекомендаций по этой проблеме. Действительно, вопросы, связанные с истребованием и представлением материалов оперативно-разыскной деятельности на предварительном следствии в достаточной мере освещаются в научной и специальной литературе[[170]](#footnote-171)2, а информация об этих процессах происходящих на стадии возбуждения уголовного дела, в науке уголовного процесса практически отсутствует.

В соответствии с Инструкцией о порядке представления результатов оперативно-разыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд «представляются фактические данные, полученные оперативными подразделениями в установленном ФЗ об оперативно-разыскной деятельности порядке, о признаках подготавливаемого, совершаемого или совершённого преступления, о лицах, его подготавливающих, совершающих или совершивших, скрывшихся от органов дознания, следствия и суда, уклоняющихся от исполнения наказания и без вести пропавших, а также о событиях или действиях, создающих угрозу государственной, военной, экономической или экологической безопасности Российской Федерации»[[171]](#footnote-172)1.

Аналогичная информация о порядке представления материалов ОРД предлагается и в юридической литературе[[172]](#footnote-173)2. Вместе с тем в определении Конституционного суда РФ, как и в УПК РФ, отмечается, что результаты ОРД являются лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требования ФЗ об ОРД могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем, а именно на основе соответствующих норм уголовно-процессуального законодательства – ст. 49 (ч. 1) и 50 (ч. 2) Конституции РФ[[173]](#footnote-174)3.

По мнению М. П. Полякова, термин «результаты ОРД (в смысле фактических данных» подразумевает информационную завершенность, суть которой может быть выражена как осмысленные действия, основанные на собранных и истолкованных фактах, изложенных таким образом, что ясно видно их значение для решения какой-либо конкретной задачи».

В результате документальных проверок по налоговым преступлениям, осуществляемых только на стадии возбуждения уголовного дела, в качестве результатов ОРД можно использовать только те сведения, которые установлены о механизме следообразования в документообороте бухгалтерского учета и о лицах, их совершивших (подделки, подчистки, подлог финансовых документов и т. п.).

К сожалению, изученная научная и специальная литература по теории оперативно-разыскной деятельности позволяют констатировать, что ученые и специалисты в этой области рассматривают лишь вопросы, связанные с представлением субъекту расследования материалов ОРД на стадии предварительного следствия, а вопросы их истребования и представления на стадии возбуждения уголовного дела вообще не рассматриваются. Представление материалов ОРД на стадии возбуждения уголовного дела ученые и специалисты рассматривают через призму работы, составленной сотрудником оперативно-разыскного подразделения, в которой в соответствии со ст. 143 УПК РФ должны быть указаны обстоятельства совершённого деяния и источник получения информации об этом.

О. А. Вагин отмечает, что «УПК РФ прямо не предусматривает оперативные сведения, данные в качестве повода и основания для возбуждения уголовного дела, тем не менее, подразумевает их». Действительно, в п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ законодатель предусматривает в качестве повода для возбуждения уголовного дела сообщение о совершённом или готовящемся преступлении, полученное из любых источников, не связанных с заявлением о преступлении или явкой с повинной. Кроме того, в ч. 1 ст. 74 УПК РФ законодатель указывает, что доказательствами по уголовному делу являются любые сведения, на основе которых суд, следователь, дознаватель … устанавливают наличие или отсутствие обстоятельств, подлежащих доказыванию … по делу». Статья 81 УПК РФ устанавливает, что «вещественными доказательствами признаются любые предметы, т. е. иные предметы и документы, которые могут служить средствами для обнаружения преступления и установления обстоятельств уголовного дела». Таким образом, законодатель четко не определяет, что сведения, полученные в ходе оперативно-разыскной деятельности могут стать основой для возбуждения уголовного дела, однако автор убежден в том, что любые сведения, полученные с помощью оперативно-разыскной деятельности, могут быть представлены субъекту расследования для решения вопроса эффективного производства документальной проверки и ревизии налогоплательщика и принятия по их результатам обоснованного решения.

Изложенное позволяет автору высказать мнение о том, что в УПК РФ имеются существенные пробелы в части истребования и представления материалов ОРД следователю, дознавателю на стадии возбуждения уголовного дела, требующие устранения путем совершенствования ст. 144 УПК РФ, либо дополнения в УПК РФ новой ст. 144(1). Таким образом, последний абзац ч. 1 ст. 144 УПК РФ необходимо выделить в отдельную часть 1(1) или в УПК дополнить новую ст. 144 (1), изложив ее в следующей редакции: «Порядок, условия истребования, предъявления и использования предметов, документов, объектов со следами преступления», аналогично может быть дополнена и ст. 89 (1) «Порядок и условия истребования, представления и использования результатов оперативно-разыскной деятельности».

**2.3. Представление документов и предметов как источника**

**доказательств на стадии возбуждения**

**уголовного дела**

Представление доказательств характеризуется в целом наличием всех ос­новных логико-гносеологических, системно-структурных и правовых аспектов данного вида деятельности в системе способов собирания доказательств. Одна­ко специфика осуществления доказывания в первой стадии уголовного процес­са накладывает свой отпечаток и на данный способ собирания доказательств. Поэтому рассмотрим их представление на стадии возбуждения уго­ловного дела с точки зрения особенностей осуществления этого процесса, а также под призмой дальнейшего совершенствования положений действующего уголовно-процессуального законодательства в данной части.

Как известно, специфика представления доказательств обусловлена в оп­ределенной степени «стихийным» характером получения информации, в отли­чие, например, от следственных действий, производство которых носит эле­менты планомерности и предсказуемости. Кроме этого, представление доказа­тельств заключается в добровольной передаче лицом предметов или докумен­тов, относящихся к исследуемым обстоятельствам и фактам. Здесь нет основа­ний говорить, что субъект принуждается к определенному поведению, посколь­ку в основе его поступков лежит осознанная необходимость. Субъект правоот­ношений действует свободно. Как замечает В. А. Пономаренков, в этом смысле «представление объектов – возможных доказательств – создает условия для со­бирания доказательств, но находится за пределами непосредственных границ этого этапа доказывания, являясь как бы извне направленным к следователю, судье (суду) познавательным актом»[[174]](#footnote-175)1.

Правовая природа представления доказательств отличается от иных спо­собов их собирания тем, что праву субъектов уголовно-процессуальных правоотношений соответствует обязанность органов судопро­изводства решить вопрос о принятии или непринятии представленных предме­тов или документов и определить их доказательственное значение. При таком соотношении действия субъектов уголовного процесса, если они предприняты ими по собственной инициативе, оказываются неотъемлемым элементом дея­тельности по собиранию доказательств и совпадают с поисковыми, познава­тельными, удостоверительными и правообеспечительными операциями органов уголовного судопроизводства.

В качестве субъектов представления доказательств выступают, прежде всего, подозреваемый, обвиняемый, а также потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик и их представители, которые вправе собирать и пред­ставлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств. Посредством представления доказательств реа­лизует свои полномочия также защитник в уголовном процессе. Наряду с ос­тальными участниками уголовного судопроизводства он имеет возможность собирать и представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств. В ч. 3 ст. 86 УПК РФ обознача­ются лишь особые способы, используемые защитником для собирания интере­сующих его сведений.

Вместе с тем анализ отдельных положений действующего уголовно-процессуального закона (ст. 141, 142, 144 и другие УПК РФ) показывает, что по­мимо защитника и остальных заинтересованных участников уголовного судо­производства представлять письменные документы и предметы для приобще­ния их к уголовному делу в качестве доказательств могут любые граж­дане, должностные лица, предприятия, учреждения и организации. В основном инициатором представления доказательств или сведений, имеющих криминалистически значимую информацию, являются налоговые органы.

Как представление доказательств оформляются и результаты оперативно-разыскной деятельности, административной или иной проверочной деятельности.

Это напрямую касается стадии возбуждения уголовного дела, по­скольку, во-первых, на данном этапе производства лица, не являющиеся участ­никами уголовного процесса, представляют при заявлениях, объяснениях, в хо­де явки с повинной соответствующие предметы и документы, а во-вторых, представленные должностными лицами результаты оперативно-разыскной, ад­министративной либо проверочной деятельности могут служить поводом и ос­нованием для возбуждения уголовного дела.

По мнению С. А. Шейфера, «представление доказательств не являющимися участниками уголовного процесса гражданами, должностными лицами, предприятиями, учреждениями и организациями чаще всего имеет место именно на стадии возбуждения уголов­ного дела»[[175]](#footnote-176)1.

Представление доказательств гражданами является проявлением их мо­ральной обязанности и гражданского долга в деле содействия органам уголов­ного судопроизводства в борьбе с преступностью.

Должностные лица и руководители предприятий, учреждений, организа­ций направляют доказательства обычно по тем обстоятельствам, которые свя­заны с деятельностью руководимых ими подразделений. В этих случаях долж­ностное лицо или руководитель, представляя доказательства, выступает не как субъект доказывания, а лишь как субъект, исполняющий возложенную на него законом служебную обязанность – сообщать органам расследования, суду о совершённом или готовящемся преступлении и принимать ме­ры к тому, чтобы виновные были привлечены к ответственности.

В то же время действующее уголовно-процессуальное законода­тельство не содержит строгой регламентации процессуальной формы представ­ления доказательств на стадии возбуждения уголовного дела. Однако, как обоснованно отмечает П. П. Сердюков, «даже до возбуждения уголовного дела представление доказательств приобретет процессуаль­ную форму. Если же исходить из того, что вопрос о возбуждении уголовного дела решается по внепроцессуальным материалам, лишённым доказательствен­ной силы, тогда нужно признать, что процессуальная форма действий, посредством которых эти материалы собираются, ничему не служит и превращается в формальность»[[176]](#footnote-177)2.

Действительно, представление доказательств на стадии возбуждения уго­ловного дела должно осуществляться посредством определенной процессуаль­ной формы, причем, процедура ее реализации должна диффе­ренцироваться в зависимости от вида представляемых материалов и способа их получения. В стадии возбуждения уголовного дела основная про­блема, которая возникает при этом, заключается в определении и обеспечении допустимой формы доказательств приобщаемых материалов.

Наглядным примером, иллюстрирующим проведенное автором исследование, яв­ляется уголовное дело, по которому судья Ленинского районного суда города Краснодара в приговоре по уголовному делу в отношении Патугина Г. С., обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, сослался на подтверждающие вину подсудимого следующие до­казательства: протокол принятия устного заявления о преступлении, из которо­го видно, что потерпевший обратился в суд в связи с восстановлением на работу. Оказалось, что потерпевший без официального оформления работал на предприятии более 5 лет, но без достаточных оснований был уволен[[177]](#footnote-178)1. Таким образом был скрыт налог с физических лиц и предприятия.

В теории преобладает точка зрения о том, что «поступившее заявление или объяснение содержит фактические данные об обстоятельствах, которые долж­ны стать предметом допроса заявителя, что не лишает самостоятельного доказа­тельственного значения поступившее заявление или объяснение, поэтому было бы неправильно игнорировать документы, собранные в стадии возбуждения уголовного дела; они должны использоваться в качестве доказательств»[[178]](#footnote-179)2. Поэтому многие процессуалисты высказываются за то, чтобы «ма­териалы предварительной проверки оснований к возбуждению уголовного дела относить к числу иных документов как одного из видов доказательств»[[179]](#footnote-180)3. Другие, в целом соглашаясь с таким мнением, дополняют его утвержде­нием о том, что «помимо иных документов на стадии возбуждения уголовного дела могут иметь место и представляться вещественныедоказательства»[[180]](#footnote-181)4.

Как показывает анализ практики, органы уголовного судопроизводства довольно часто признают уголовно-процессуальными доказательствами самые различные материалы, полученные в ходе возбуждения уголовного дела.

Так, в приговоре по уголовному делу в отношении Тютерева А. В., обви­нявшегося в сокрытии объектов налогообложения, суд в обоснование под­тверждения вины подсудимого сослался на следующие материалы уголовного дела: протоколы допроса работников предприятия, протоколы осмотра бухгалтерских документов об основных средствах предприятия, протокол осмотра актов инвентаризации основных средств, протокол осмотра документов об амортизационном износе; акт обследования помещений, зданий и сооружений предприятия.

При этом суд утверждает что оценивая, представленные суду стороной обвинения доказа­тельства, он прихо­дит к убеждению, что все они получены в соответ­ствии с требованием УПК РФ, нарушений требований ст. 75 УПК РФ при их получении не допущено, в связи с чем они не могут быть отнесены к недопус­тимым доказательствам и не могут быть исключены из совокупности доказа­тельств по настоящему делу[[181]](#footnote-182)1.

В стадии возбуждения уголовного дела представляемые материалы могут признаваться в качестве «вещественных доказательств» и как иные документы. Основанием для такого вывода является анализ определения понятий «вещественные доказательства» и «иные документы».

В данном случае следует делать разграничение документов с некоторыми производимыми вещественными доказательствами. Здесь речь идет о процессуальном порядке фото- и видео- изображений, документов бухгалтерского учета и отчетности, выполняемых с помощью компьютерной техники. Например, бумажные носители бухгалтерского учета, т. е. документооборот, выполненный с помощью ЭВМ, не сохранился, а с помощью файловых систем восстановлен и воспроизведен на экране монитора, а затем распечатан с последующим изъятием для осмотра. В данной ситуации достаточно сложно отнести их к какому-то виду доказательств. В научной литературе по этому вопросу существуют различные суждения. Например, В. Д. Арсеньев полагает, что их следует «отнести к документам»[[182]](#footnote-183)1, а авторы теории доказательств считают, что «к вещественным доказательствам»[[183]](#footnote-184)2, под этим Т. В. Варфоломеева понимает «производные вещественные доказательства»[[184]](#footnote-185)3. Ю. К. Орлов совершенно справедливо считает, что «изображения плоских объектов будет производными вещественными доказательствами так как являются «чистой» копией, лишенной каких-то элементов условности»[[185]](#footnote-186)4.

Поскольку вещественные доказательства являются одним из видов дока­зательств, им должны быть присущи как собст­венное содержание, так и собственная форма, ибо бесформенных доказательств быть не может. Полагаю, что если содержанием вещественного доказательства являются сведения, информация, выраженная в его физических признаках (та­кое суждение соответствует современным представлениям о сущности инфор­мации), «то формой этой информации являются сами физические признаки предметов, или выражаясь языком кибернетики – сигналы информации»[[186]](#footnote-187)5. Роль субъекта доказывания состоит в том, что он воспринимает информа­цию, указывая, в каких признаках она выражена, и фиксирует это в протоколе осмотра предмета, который становится дополнительной формой сохранения сведений. По мнению П. А. Лупинской, «предмет, представленный в качестве вещественного доказательства, и протокол его приобщения (или отказа в этом) неразрывно между собою связаны (это – комплексное доказательство). Поэто­му, делает она вывод, «отсутствие или утрата протокола осмотра или приоб­щения к делу вещественного доказательства, как и утрата самой вещи, обозна­ченной в протоколе, ведут к недопустимости доказательств»[[187]](#footnote-188)6.

При этом нельзя согласиться с теми авторами, которые выделяют в каче­стве элемента процессуальной формы данного вида доказательств доку­мент, отражающий обстоятельства появления объекта в сфере уголовного про­цесса[[188]](#footnote-189)1. Постановление о приобщении предмета и документа к делу нельзя считать формой вещественного доказательства, поскольку решение в данном случае доказательством быть не может.

На законодательном уровне вещественным доказательствам посвящены ст. 81, 82 УПК РФ.

В свою очередь, «иные документы» в процессуальной литературе обычно рассматриваются как «доказательства в качестве одной из основных групп в це­лом документов в уголовном судопроизводстве, к которым еще относят прото­колы следственных и судебных действий, заключения эксперта и спе­циалиста»[[189]](#footnote-190)2.

Содержание документов представляют собой сведения, которые характе­ризуются следующими, свойственными только им, чертами. Во-первых, они выражают непосредственное описание значимых для разрешения уголовного дела обстоятельств и фактов. Это означает, что «данные сведения образу­ются не в результате непосредственного оставления на материальном объекте следов того или иного события, действия, а в результате описания обстоя­тельств и фактов лицами, от которых документ исходит»[[190]](#footnote-191)3. Во-вторых, сведения могут излагаться с использованием различных способов передачи информации и с помощью различных материальных объектов, пригодных для этого. Поэто­му документы содержат сведения, зафиксированные как в письменном, так и в ином виде. К ним могут относиться материалы фото- и киносъемки, аудио- и видеозаписи и иные носители информации, полученные, истребованные или представленные в порядке, установленном ст. 86 УПК РФ (ч. 2 ст. 84 УПК РФ).

Вместе с тем в науке уголовного процесса не существует единства взгля­дов относительно правильного определения процессуальной формы иных документов. Некоторые авторы считают, что «документ должен иметь форму только письменного акта»[[191]](#footnote-192)1. В частности, по мнению В. М. Галкина, «к числу документов-доказательств относятся только письменные тексты, имеющие связанное содержание»[[192]](#footnote-193)2.

Другие отстаивают более распространённую в настоящее время позицию: «документ не обязательно выражается в форме письменного акта»[[193]](#footnote-194)3. «Документом признается любой предмет материального мира, на котором какими-то условными знаками (буквами, цифрами и др.) зафиксирована какая-то мысль или имеется изображение какого-либо объекта, ... для отнесения предмета к документу не имеет значения материал, из которого он изготовлен (например, бумага или магнитофонная лента), способ его создания и каким условным кодом выражено его содержание»[[194]](#footnote-195)4.

При определении процессуальной формы иных документов не имеет значения материал, из которого они созданы, а также способ создания и условные коды выражения их содержания (сведений). Непосредственное влияние на форму иных документов оказывает целевое назначение самих сведений, излагаемых в этих источниках. В связи с этим А. В. Смирнов пишет, что «сведения, изложенные в документах, всегда имеют определенное целевое назначение, а именно направлены на доведение до сведения официальных органов обстоя­тельств, имеющих значение для производства по уголовному делу»[[195]](#footnote-196)5. Он же под­черкивает, что «если цель изложения лицом в документе сведений была иной (например, организовать совершение преступления, скрыть его следы, сооб­щить о нем своим знакомым и т. д.), то такой документ должен расцениваться как вещественное доказательство. Обстоятельства, сопровождающие составле­ние иных документов (время, место их изготовления, обстоятельства получения следователем и т. д.), не обладают значением доказательственных фактов, как это имеет место в случае вещественных доказательств. Поэтому «иные докумен­ты, как правило, заменимы, то есть без ущерба для их доказательственной силы могут быть замещены другими документами того же содержания (дубликата­ми), исходящими из того же источника»[[196]](#footnote-197)1.

Легальное определение иных документов содержится в ст. 84 УПК РФ. Согласно положениям действующего уголовно-процессуального законо­дательства порядок «введения» информации, выраженной в ее физических при­знаках, состоит из осмотра предметов, признания их вещественными доказа­тельствами и приобщения к уголовному делу (ч. 2 ст. 81 УПК РФ). По итогам вышеуказанных действий должны быть составлены протокол осмотра предмета или вещи, постановление о признании и приобщении к уголовному де­лу вещественных доказательств. Как отмечает Ф. Н. Багаутдинов, «все предметы, указанные в ст. 81 УПК РФ, приобретают статус вещественного доказательства лишь после того, как они будут обнаружены и изъяты в ходе расследования, осмотрены и соответствующим постановлением следователя признаны вещест­венными доказательствами и приобщены к уголовному делу»[[197]](#footnote-198)2.

В отличие от вещественных доказательств, особая процедура приобщения документов в качестве доказательств к материалам уголовного дела на стадии досудебного производства в УПК РФ не предусматривается. В судебном же производстве по уголовным делам документы, представленные в судебное за­седание сторонами или истребованные судом, могут быть на основании опре­деления или постановления суда исследованы и приобщены к материалам уго­ловного дела (ст. 286 УПК РФ).

Как показывает анализ представленных выше законодательных предпи­саний относительно процессуального оформления вещественных доказательств и иных документов, для стадии возбуждения уголовного дела указанный поря­док оказывается неприемлемым. Поэтому, учитывая данную проблему, про­цессуалисты предлагают различные варианты её разрешения.

Например, З. В. Макарова считает, что «если предмет или документ представлен гражданином, предприятием, учреждением или организацией, не являющимися участниками уголовного процесса либо являющимися таковыми, но не наде­ленными правом заявления ходатайств, то в этом случае требуется составление протокола представления предмета или конкретного документа, а не доказа­тельства, ибо ещё не установлена их относимость и им не придано свойство до­пустимости»[[198]](#footnote-199)1.

По мнению В. Плетнёва, «представленные учреждениями, предприятиями, организациями, отдельными лицами предметы и документы, которые могут яв­ляться доказательствами, осматриваются по правилам осмотра вещественных доказательств и приобщаются к делу особым постановлением вместе с сопро­водительным письмом руководителя представившей организации, в котором должны быть указаны обстоятельства обнаружения данного предмета или до­кумента»[[199]](#footnote-200)2.

При отсутствии в УПК РФ специальной процедуры пред­ставления предметов и документов на стадии возбуждения уголовного дела не­обходимо руководствоваться теми законодательными конструкциями, в рамках которых является возможной ситуация с представлением этих доказательств. Так, различные предметы или документы могут быть представлены: в ходе сделанного в устном или письменном виде заявления о преступ­лении (ст. 141 УПК РФ); в ходе сделанного как в письменном, так и в устном виде заявления о явке с повинной (ст. 142 УПК РФ); в ходе получения объяснений от граждан (с их согласия); в ходе получения результатов оперативно-разыскной деятельности ли­бо получения результатов административной или иной проверочной деятельно­сти.

В связи с этим по специально разработанной анкете нами было проанали­зировано 300 уголовных дел, по которым производилась предварительная про­верка сообщений о преступлении, с точки зрения определения различных слу­чаев представления доказательств на стадии возбуждения уголовного дела. Оказалось, что по 360 изученным уголовным делам на стадии возбуждения уголовного дела были представлены доказательства: накладные – 157 (43,6%); счета-фактуры – 132 (36,7%); кассовые приходные и расходные ордера – 108 (30%); банковские документы – 86 (23,8%); акты документальных проверок – 136 (37,8); первичные бухгалтерские документы – 162 (45%); документы налоговой проверки – 122 (33,8%); результаты оперативно-разыскной деятельности либо результатов административной или иной проверочной деятельности – 12 случаев (33%); образцы подписи – 26 (7,2%) и материалы встречных проверок – 68 (18,8 %).

Представленные документы должны быть осмотрены и подробно описаны в протоколе принятия вещественного доказательства, а также, по нашему мнению, должны быть приняты, о чем составляется протокол принятия вещественных доказательств. Поскольку согласно ч. 6 ст. 141 УПК РФ заявитель в каждом случае предупреждается об уголовной ответственности за заведомо лож­ный донос, а в протоколе делается отметка, которая удостоверяется подпи­сью заявителя.

Возможность получения объяснений от граждан (с их согласия) и пред­ставления ими при этом предметов или документов в качестве способа собира­ния доказательств прямо не предусмотрена действующим УПК РФ. Хотя в ч. 2 ст. 109 УПК РСФСР говорилось, что по поступившим заявлениям и сообщениям могут быть истребованы необходимые материалы и получены объяснения. В связи с этим, как отмечает А. В. Капранов, на практике складывается сле­дующая ситуация: «так как проведение этих действий до возбуждения уголовно­го дела необходимо (чаще всего они выступают основными способами получения нужных данных), то органам дознания рекомендуется до возбуждения уголовного дела истребовать предметы и документы и получить объяснения, но в рамках Закона «О полиции» (п. 4 ст. 11) или Закона «О прокуратуре» (ст. 6) в за­висимости от органа, осуществляющего предварительную проверку сообщения о преступлении»[[200]](#footnote-201)1.

Безусловно, такой сложившийся порядок получения объяснений недопус­тим, поскольку деятельность по поводу установления оснований к возбужде­нию уголовного дела проводится вне рамок процесса. Поэтому вполне логич­ным является предложение об усовершенствовании ст. 144 УПК РФ путем дополнения следующим положением: «1.1. При проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознава­тель, следователь и руководитель следственного органа вправе получать объяснения от граждан (с их со­гласия). Представленные в ходе дачи объяснений предметы или документы принимаются и подробно описываются в протоколе в порядке, установленном ч. 3 ст. 141 настоящего Кодекса».

Сообщение о совершённом или готовящемся преступлении может быть получено из иных источников, чем заявление о преступлении, явка с повинной или объяснения. Одним из таких источников являются результаты оперативно-розыскной деятельности, которые могут использоваться в дальнейшем в дока­зывании по уголовному делу. В соответствии со ст. 7, 11 Федерального закона 1995 г. «Об оператив­но-разыскной деятельности» оперативно-разыскные мероприятия могут произ­водиться и до возбуждения уголовного дела, а ее результаты могут служить поводом и основанием для возбуждения уголовного дела, использоваться в доказывании по уголовным делам[[201]](#footnote-202)1.

Основанием для проведения оперативно-разыскных мероприятий явля­ются ставшие известными органам, определяющим оперативно-разыскную дея­тельность, сведения о подготавливаемом противоправном деянии, по которому обязательно производство предварительного следствия, когда нет достаточных данных для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

На основании Федерального закона «Об оперативно-разыскной деятельности» порядок представления ре­зультатов ОРД органу дознания, следователю, прокурору или в суд определен п. 5 Инструкции «О порядке представления результатов оперативно-разыскной деятельности» для решения вопроса о возбуждении уголовного дела[[202]](#footnote-203)2. Меморандум должностного лица органов представляющих оперативно-розыскную деятельность должен содержать достаточные данные, указывающие на признаки преступле­ния, а именно, сведения о том, где, когда, какие признаки и какого именно пре­ступления обнаружены, при каких обстоятельствах имело место их обнаружение, сведения о лице (лицах), его совершившем (если оно известно), очевидцах преступления (если они известны), о местонахождении следов преступления, документов и предметов, которые могут стать вещест­венными доказательствами, о любых других фактах и обстоятельствах, имею­щих значение для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Сведения, содержащиеся в представляемых результатах, должны позволять сделать вывод о наличии события и его противоправности.

Однако, как пишет Е. А. Доля, «данное поло­жение представляется излишне категоричным и не в полной мере согласую­щимся с нормами уголовно-процессуального закона, обязывающими орган доз­нания возбудить уголовное дело в каждом случае обнаружения признаков преступления»[[203]](#footnote-204)1. Соглашаясь с его мнением, считаю, что органы, осуществ­ляющие оперативно-разыскную деятельность, которые по действующему зако­нодательству относятся к органам дознания (п.1 ч.1 ст.40 УПК РФ), в случае обнаружения признаков преступления обязаны руководствоваться положения­ми ст. 143 УПК РФ, т. е. должны составлять рапорт об обнаружении признаков преступления.

Соответственно, о представлении результатов оперативно-разыскной деятельности на данном этапе уголовного процесса можно говорить примени­тельно лишь к тем случаям, когда орган дознания в порядке п. 3 ст. 149 УПК РФ после вынесения постановления о возбуждении уголовного дела производит неотложные следственные действия и направляет уголовное дело прокурору.

Процедура же получения оперативным путем предметов и документов, передачи их органу, управомоченному на возбуждение уголовного дела, и при­нятия последним, была предложена С. А. Шейфером. Как считает ученый, она «должна удовлетворять следующим требованиям: предметы и документы должны быть получены оперативным органом с соблюдением требований Закона об оперативно розыскной деятельности (в частности, там, где это необходимо, с разрешения суда). Указанные требования, конечно, не равно­значны процессуальной процедуре, но все же в какой-то степени гарантируют правильность отображения фактических данных; факт их получения оперативным органом должен быть удостове­рен в соответствующем оперативно-служебном документе (ст. 12 Закона об ОРД); предметы и документы направляются с соответствующим документом оперативного органа, в котором обосновывается их зна­чение для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, указывается на их происхождение (оно может быть впоследствии уточнено путём допроса лиц, представивших объект); принятый предмет или документ должен быть осмотрен лицом, производящим расследование, о чем составляется протокол. В нем фиксируются отличительные признаки представляемого объекта и, со слов работника, осуществляющего ОРД, его проис­хождение (если оно не указано в документе, с которым представ­лен объект); свое решение о приобщении представленного материала управомоченный орган оформляет мотивированным постановлени­ем»[[204]](#footnote-205)1.

Согласно п. 10 Инструкции «О порядке представления результатов опера­тивно-разыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд, представление указанных результатов» включает в себя: вынесение руководителем органа, осуществляющего ОРД, постановления о представлении результатов опера­тивно-розыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд; вынесение при необходимости постановления о рассекречивании от­дельных оперативно-служебных документов, содержащих государственную тайну; оформление сопроводительных документов и фактическую передачу материалов (пересылка по почте, передача с нарочным и т. п.).

Представление материалов в качестве доказательств, полученных в ходе административной либо иной проверочной деятельности до воз­буждения уголовного дела соответствующими органами прямо не предусмот­рено УПК РФ. Однако в теории делается справедливый вывод о том, что допус­тимость подобного рода доказательств зависит не от соблюдения требований конкретного уголовно-процессуального закона, а закона вообще. В частности, В. Маевский отмечает, «нет никаких законных оснований требовать от различ­ных правоохранительных органов, чтобы до возбуждения уголовного дела, при осуществлении оперативно-разыскных, административных и иных полномочий они выполняли требования уголовно-процессуального закона, определяющего порядок ведения дознания и предварительного следствия»[[205]](#footnote-206)2.

Порядок представления и оформления на стадии возбуж­дения уголовного дела предметов, различных рапортов, справок, про­токолов изъятия, актов обследования помещения или транспорта, актов переда­чи денег, протоколов досмотра и других документов, составленных и получен­ных должностными лицами соответствующих органов в ходе административ­ной или иной проверочной деятельности, должен отвечать положениям ст. 143 УПК РФ.

Таким образом, рассмотренная специфика представления доказа­тельств на стадии возбуждения уголовного дела показывает, что настоящий способ собирания доказательств в ходе указанного этапа уголовного процесса характеризуется следующими качествами.

Во-первых, в качестве субъектов представления доказательств здесь мо­гут выступать не являющиеся участниками процесса любые граждане, должностные лица, предприятия, учреждения и организации (в том числе должностные лица, осуществляющие оперативно-разыскную деятельность).

Во-вторых, представляемые материалы могут допускаться либо в качест­ве «вещественных доказательств», либо как «иные документы».

В-третьих, при отсутствии в УПК РФ специальной процедуры представ­ления предметов и документов на стадии возбуждения уголовного дела необхо­димо руководствоваться теми законодательными конструкциями, в рамках ко­торых является возможной ситуация с представлением этих доказательств.

В-четвертых, различные предметы или документы могут быть представ­лены: а) в ходе сделанного в устном или письменном виде заявления о преступ­лении (ст. 141 УПК РФ); б) в ходе сделанного как в письменном, так и в устном виде, заявления о явке с повинной (ст. 142 УПК РФ); в) в ходе получения объяс­нений от граждан (с их согласия); г) в ходе получения результатов оперативно-разыскной деятельности, либо получения результатов административной или иной проверочной деятельности.

**ГЛАВА 3 ОБСТОЯТЕЛЬСТВА, ПОДЛЕЖАЩИЕ УСТАНОВЛЕНИЮ**

**И ДОКАЗЫВАНИЮ ПО ДЕЛАМ ИССЛЕДУЕМОГО ВИДА**

**ПРЕСТУПЛЕНИЙ. ОСОБЕННОСТИ ВОЗБУЖДЕНИЯ**

**УГОЛОВНОГО ДЕЛА**

**3.1 Проблемы установления обстоятельств, подлежащих доказыванию в ходе проверки сообщений, заявлений по фактам уклонения от уплаты**

**налогов и (или) сборов и сокрытия объектов налогообложения**

Возбуждение уголовного дела – чрезвычайно ответственный государствен­ный акт, который проводится в целях обеспечения охраны и укрепления различ­ных общественных отношений. Однако эта функция может быть выполнена лишь тогда, когда дело возбуждено на законных основаниях. Согласно ч. 2 ст. 140 УПК РФ дело может быть возбуждено только в тех случаях, когда имеется достаточно данных, указывающих на признаки преступле­ния.

В ходе возбуждения уголовного дела возникают некоторые наиболее значи­мые криминалистические проблемы. В основном они сводятся к недостаточной разработанности понятия «налоговое преступление». С 1992 по 1998 г. четыре раза изменялись либо дополнялись нормы, устанавливающие ответственность за умышленную неуплату налогов, с 1999 по 2002 г. пять раз предпринимались по­пытки их изменения и только в декабре 2003 г. в диспозицию ст. 199 УК РФ внесены незначительные изменения и дополнения в сторону совершенствования данной нормы. Кроме того, УК РФ дополнен ст. 1991 «Неисполнение обязанностей налогового агента», ст. 1992 «Сокрытие денежных средств либо имущества орга­низации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно произ­водиться взыскание налогов и (или) сборов»[[206]](#footnote-207)1.

Анализ судебной, следственной практики и уголовного законодательства позволяет судить о том, что ст. 199 УК РФ несовершенна. Согласно этой статье, ответствен­ность по уголовному законодательству наступает по факту умышленной неуплаты налога независимо от того, каким способом произошло дан­ное деяние. Хотя в содержании новой редакции ст. 199 УК РФ законодатель подчеркивает: «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов». Исходя из этой части закона, можно предположить, что данное деяние совершено умышлено или по неосторож­ности. В другой части закона законодатель подчеркивает: «…либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных све­дений». Заметим, что закон «заведомо» предполагает заранее обдуманный умысел. Таким образом, закон частично определяет понятие «уклонение от уплаты налогов». Именно эти вопросы являются важными на ста­дии возбуждения уголовного дела.

В ст. 199 УК РФ имеется квалифицирующий признак: «крупный» и «особо крупный размер». Однако для правоприменителя не совсем понятно, каким обра­зом определить временной критерий данного вида преступления. Ес­тественно, возникает вопрос, как его считать: на момент неуплаты налога или сбо­ра; на момент исчисления последнего срока платежа; на момент подачи деклара­ции; на момент включения в налоговую декларацию или такие документы заведо­мо ложных сведений; с момента сокрытия либо установления сокрытого объекта налогообложения; на момент возбуждения уголовного дела или его прекращения. Подобные неясности и коллизии законодательства не дают возмож­ности своевременно решить вопрос о возбуждении уголовного дела, так как суще­ствует определенный риск. Кроме того, имеется ряд противоречий, отсутствует механизм реализации некоторых положений норм УПК РФ. В частности, о привле­чении сведущих лиц в качестве специалиста в области банковского дела, экономи­ки, финансов и кредита, а в некоторых случаях – и об участии эксперта (ст. 57, 58 и 80 УПК РФ), а также основания и порядок истребования и представления учетно-финансовой документации (акты ревизии, аудиторские проверки, инвентаризаци­онные и иные документы). В связи с этим считаю необходимым уточ­нить некоторые положения ч. 3 и 4 ст. 80 УПК РФ, механизм реализации ч. 4 ст. 21 УПК РФ. Исходя из анализа судебной и следственной практики, уголов­ного и уголовно-процессуальною законодательства, полагаю, что выявление криминалистически значимой информации в достаточной мере влияет на возможность возбуждения уголовного дела об уклонении от уплаты налога с органи­зации и сокрытия объектов налогообложения.

Основным признаком налогового преступления, предусмотренного ст. 199 ст. УК РФ, является одновременное наличие следующих условий: факта укло­нения от уплаты (неуплаты) налогов и (или) сборов с организаций путем непред­ставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершённое в крупном размере, т. е. на сумму, составляющую за период в пре­делах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером – на сумму, составляющую за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подле­жащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающую тридцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

Согласно ст. 1992 УК РФ, другой разновидностью налогового преступления является сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивиду­ального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание на­логов и (или) сборов, т. е. сокрытие объектов налогообложения.

Уголовно наказуемым бывает не всякое уклонение от уплаты (не­уплата) налога или сборов, а лишь совершённое: путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведо­мо ложных сведений о доходах или расходах организации; иным способом, например, путем сокрытия других объектов налогообложения.

При отсутствии таких данных в проверочных материалах уголовное дело не может быть возбуждено, а возбужденное дело подлежит прекращению как необоснованное. Например, в проверочных материалах нет доказательств о внесении в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных или данных об иных способах, например, о сокрытии объектов налогообложения.

Поводами к возбуждению уголовных дел по ст. 199 и ст. 1992 УК РФ, как правило, служат сообщения контролирующих органов ФНС РФ и УНП МВД РФ, которые в соответствии с ведомственными указаниями в десятидневный срок со дня принятия решения по акту камеральной или выездной налоговой проверки на­логоплательщика, согласно ст. 88, 89 НК РФ, должны были направить материалы о нарушениях налогового законодательства с 2003 г. в органы УНП ГУ МВД по субъекту в РФ или в органы предварительного следствия МВД РФ, а с 2011 г. в Следственный комитет РФ.

При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение на­рушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки налогового преступления, предусмотренного ст. 199, 1992 УК РФ, в органы предварительного следствия и дознания из налоговой инспекции направляются: акт выездной налоговой проверки (если проводилась); возражения по акту (при их наличии); копия принятого по акту решения; при обжаловании принятого решения – копии жалоб, ответов на них, а при наличии судебного разбирательства – копии су­дебных решений, определений; подлинники или заверенные копии бухгалтерских документов, отчетов, деклараций и иных документов, подтверждающих факт не­уплаты налогов в государственные внебюджетные фонды; копии приказов о на­значении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятель­ность налогоплательщика в проверяемый период, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались); объяснения должност­ных лиц налогоплательщика-организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту вы­ездной налоговой проверки); справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов с организаций в государственные внебюджетные фонды выявлены факты неуплаты, а в случае погашения налогоплательщиком недоимки по налогам, уплаты пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки фактам налого­вых правонарушений – справка об уплаченных суммах.

К акту выездной налоговой проверки прилагаются: копии заключений спе­циалистов; протоколы опроса свидетелей, осмотра (обследования) производствен­ных, складских и торговых или иных помещений, используемых налогоплатель­щиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогооб­ложения; протоколы, составленные при производстве иных действий по осущест­влению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также другие материалы, имеющие значение для подтверждения отраженных в акте фактов налоговых правонарушений. При отсутствии какого-либо из перечис­ленных документов по требованию следователя органа предварительного следст­вия и дознания он должен быть дополнительно представлен в течение 10 дней. Кроме того, органы МНС РФ обязаны предоставлять ему специалистов для реше­ния возникших вопросов.

Серьезной проблемой в выявлении налоговых преступлений является про­блема отбора плательщиков для проведения проверок. Решение этой проблемы предполагает выбор таких объектов, проверка которых могла бы принести макси­мальный эффект в выявлении и предупреждении налоговых преступлений при минимальных затратах.

Исходные данные о налоговом преступлении могут быть получены оперативно-разыскным путем в ходе проведения гласных или негласных мероприятий. С криминалистической точки зрения проблема состоит в определе­нии эффективной системы таких оперативно-разыскных мероприятий по выявлению налоговых преступлений. Предлагаемые в различной литературе по расследо­ванию налоговых преступлений системы таких мероприятий рассчитаны скорее на выявление преступлений чисто экономической направленности, в основном хо­зяйственных, а не налоговых[[207]](#footnote-208)1.

В практической деятельности предлагаемые системы оказываются непригодными, необходимо создание системы оперативно-разыскных мероприятий налогового профиля в рамках ОБНП МВД РФ. Для выяв­ления налоговых преступлений работники налоговых органов в соответствии с гл. 14 НК РФ могут осуществлять действия, по своей тактике и содержанию не отли­чающиеся от действий следователей и иных сотрудников правоохранительных ор­ганов, ведущих проверки на стадии до возбуждения уголовного дела, осу­ществляющих дознание, предварительное следствие или оперативно-разыскную деятельность.

Представляется, что выявление налоговых преступлений (уклонение от уп­латы налогов с организации и сокрытия объектов налогообложения) оперативным путем предполагает предварительный сбор, накопление и систематизацию сведе­ний о лицах, представляющих оперативный интерес (отличающихся состоянием криминальной опасности), и фактических данных (сведений), указывающих на различные признаки скрытой противоправной деятельности.

Оперативно-разыскная практика идет по пути концентрации выявленной оперативным и иным путем информации на специальных носителях, что гаранти­рует обоснованность заведения дел оперативного учета и последующей реализа­ции материалов. В этой деятельности существенную помощь могут оказать иссле­дования, касающиеся типологии личности налогового преступника.

Оперативно-разыскные мероприятия по выявлению налоговых преступ­лений нередко имеют сложный затяжной характер, требующий разносторонней проверки, нередко проходящей полностью все стадии и этапы: оперативно-аналитический или разведывательный поиск, предварительную оперативную про­верку, последующую оперативную проверку или оперативную разработку и опе­ративно-разыскное сопровождение дознания или следствия[[208]](#footnote-209)1. Составленные по их результатам справки, дающие основание предположить наличие нарушений, нельзя считать окончательными документами, устанавливающими событие налогового преступления. Эти оперативные материалы подлежат направлению в налоговую инспекцию или следователю для установления факта налогового правонарушения. Вывод о том, имело ли место нарушение налогового законодательства и подлежит ли плательщик ответственности в связи с этим, делается руководителем налогово­го органа по материалам проверки.

В постановлении о привлечении налогопла­тельщика к ответственности излагаются обстоятельства нарушения, установлен­ные проверкой, доводы налогоплательщика в свою защиту, результаты проверки этих доводов налоговыми органами и окончательные выводы – имело ли место конкретное нарушение, обстоятельства его совершения, в какой сумме выразилось уклонение или сокрытие от уплаты налогов. Анализ этих документов свидетельст­вует о том, что они содержат, как правило, разрозненную либо неконкретную ин­формацию о признаках налогового преступления. Принять по ним решение о возбуждении уголовного дела обычно не представляется возможным, поэтому почти всегда по та­кой информации назначается налоговая проверка, результаты которой дают воз­можность правильно решить вопрос о возбуждении уголовного дела.

Согласно уголовно-процессуальному закону, уголовное дело может быть возбуждено, когда имеются достаточные данные, указывающие на признаки нало­гового преступления, содержащиеся в ст. 199 и 1992 УК РФ. В целом достаточными данными, указывающими на признаки преступления, являются сведения, с боль­шой долей достоверности характеризующие объективную сторону преступления. Уголовно-процессуальный закон к ним относит время, место, способ и другие об­стоятельства совершения преступления. Думается, что применительно к налого­вым преступлениям важно создать обоснованную систему признаков и обстоя­тельств, указывающих на наличие у проверяемого налогоплательщика налогового преступления. В литературе, научных и практических рекомендациях в основном приводятся признаки и данные, характерные для возбуждения дела о хозяй­ственном преступлении и связанные с нарушением порядка ведения бух­галтерского учета. Эти признаки, безусловно, важны, но для выявления налоговых преступлений оказываются непригодными.

В настоящее время на предприятиях и в организациях ведется два относительно самостоятельных вида учета: налоговый и бухгалтерский, которые ведутся раздельно. Необходимо разработать систему данных, достаточных для решения вопроса о возбуждении уголовного де­ла по налоговым преступлениям. Такие данные должны основываться на документах налоговой отчетности.

Представляется, что для возбуждения уголовного дела достаточно иметь следующие данные: наименование налогоплательщика, его фамилию, имя, отчест­во, ИНН, фактический и юридический адрес, название предприятия или ор­ганизации; когда было совершено уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (время совершения преступления); каким способом совершено уклонение от уплаты налогов (путем неподачи декларации о доходах, включения в конкрет­ные бухгалтерские документы искаженных данных о доходах или расходах, либо иным способом, перечислены ли в бюджет и государственные внебюджетные фонды налоги и страховые взносы в меньшей сумме, чем причиталось, или не бы­ли перечислены вовсе); от уплаты каких именно налогов уклонился налогопла­тельщик; превысило ли уклонение от уплаты налогов и сборов или сокрытие объектов налогооблажения уста­новленный ст. 199 УК РФ объем минимальных размеров оплаты труда.

Необоснованными следует считать предложения некоторых авторов о необ­ходимости обязательного установления при решении вопроса о возбуждении уго­ловного дела общественной опасности содеянного и прямого умысла виновных лиц на совершение этих видов налогового преступления. Например, мнение В. С. Сергеева, который считает, что «при отсутствии таких данных в проверочных материалах уголовное дело не может быть возбуждено, а возбужденное подлежит прекращению как возбуж­денное необоснованно (преждевременно) и неправомерно»[[209]](#footnote-210)1, является, на мой взгляд, неверным.

Названные признаки могут быть установлены и в ходе предварительного следствия. Их наличие не должно влиять на решение вопроса о возбуждении уго­ловного дела по налоговому преступлению.

Таким образом, при решении вопроса о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов или сокрытия объектов налогообложения основное и первостепенное значение имеет акт документальной налоговой про­верки. Этот документ является источником обобщенной информации о соверше­нии данного преступления. Он выступает основным доказательством, раскры­вающим объективную сторону налогового преступления, документально обос­нованную заключением о выявленном механизме налогового правонарушения. Отсутствие этого акта не позволяет сделать правильный вывод о наличии пре­ступления и возможности возбуждения уголовного дела.

Процессуальное значение акта документальной проверки налогопла­тельщика определяет п. 17 постановления Пленума Верховного суда РФ № 8 от 4 июля 1997 г., которым устанавливается, что при рассмотрении дел, связанных с применением законодательства об ответственности за уклонение от уплаты нало­гов, суду надлежит иметь в виду, что фактические данные, подтверждающие на­личие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, могут, на­ряду с заключением эксперта, устанавливаться актами документальных проверок исполнения налогового законодательства и ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

В процессуальном аспекте акт документальной проверки является доказа­тельством, на основании которого могут быть выявлены наличие или отсутствие фактов, обосновывающих требования и возражения сторон, а также иные обстоя­тельства, имеющие значение для дела. При этом акт документальной проверки может быть использован в качестве доказательства в уголовном процессе.

Значимое правовое положение акта документальной проверки определяет особый порядок его составления и оформления. Этот порядок в настоящее время определяется Регламентом оформления и реализации документальных проверок соблюдения налогового законодательства, утвержденным руководителем Госналогслужбы РФ и директором ФСНП РФ 17 сентября 1997 г. и 19 сентября 1997 г.[[210]](#footnote-211)1, а также разъяснениями, принятыми после его утверждения[[211]](#footnote-212)2.

Правильная оценка акта документальной проверки налогоплательщика по­зволяет определить многие важные обстоятельства, подлежащие установлению

и доказыванию в ходе возбуждения и расследования уголовного дела. Процесс оценки акта налоговой проверки в литературе предлагается условно делить на три этапа: «внешняя» оценка, не затрагивающая содержания акта и касающаяся лишь правильности его оформления; формальная, «внутренняя», оценка, включающая проверку обязательственных реквизитов и не затрагивающая сущности выявлен­ных нарушений; оценка фактических данных акта[[212]](#footnote-213)3.

Соглашаясь с таким делением, наиболее важным в рассматри­ваемом аспекте является последний этап – оценка фактических данных. В этом плане необходимо проанализировать все три части акта: вводную, описательную и итоговую (резолютивную).

Во вводной части наряду со сведениями о проведенной проверке и проверяемом налогоплательщике должны содержаться: сведения о методике проведения проверки по степени охвата первичных документов (сплошная, выборочная), с указанием основных видов проверенных документов; оценка организации и со­стояния бухгалтерского учета у проверяемого налогоплательщика в проверяемом периоде, соответствие этого учета действующим нормативным актам; указание видов налогов и (или) сокрытия объектов налогообложения, которые проверялись с описанием базовых величин проверки (доходы и расходы и т. п.).

Все факты, изложенные во вводной части акта, должны быть подтверждены прилагаемыми к нему документами. В последующем эти документы могут быть использованы как доказательства в процессе расследования. В описательной части акта должно содержаться систематизированное изложение выявленных в резуль­тате проверки фактов нарушений налогового законодательства. Конкретные факты должны излагаться со ссылками на определенные первичные документы. Каждый факт выявленного нарушения налогового законодательства должен содержать описание механизма налогового правонарушения. Желательно, чтобы в акте было проведено сопоставление данных бухгалтерского учета с показателями налоговой отчетности. Это поможет правильно оценить действия налогоплательщика в ходе решения вопроса о возбуждении уголовного дела и в процессе расследования.

При изучении описательной части акта налоговой проверки важно обратить внимание на те документы, исследовавшиеся проверяющими, в которых могут и должны содержаться прямые и косвенные признаки налоговых преступлений (ра­бочий план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, бухгалтер­ские справки и т. д.).

В итоговой части акта должны быть сгруппированы выявленные проверкой факты, которые по каждому налогу и правонарушению должны быть обобщены за отдельный период. Итоговая часть должна содержать сумму неуплаченного или недоплаченного налога, пояснения или возражения налогоплательщика, либо мо­тивы его отказа от подписания акта проверки[[213]](#footnote-214)1.

К акту документальной проверки прилагаются: утвержденный руководи­телем налогового органа перечень вопросов, подлежащих проверке у налого­плательщика; материалы встречных проверок (акты, справки и т. д.); расчеты по видам налогов, составленные проверяющим с отметками об ознакомлении с ни­ми налогоплательщика; копии или подлинники документов, подтверждающих факты нарушения налогового законодательства; справка о месте нахождения филиалов, представительств, других обособленных подразделений с указанием их адресов, индивидуальный номер налогоплательщика (ИНН), заверенная налогоплательщиком; сведения о наличии денеж­ных средств в кассе или на расчетном счете, стоимости имеющегося у налого­плательщика имущества; справка о размере уставного капитала, составе учреди­телей организации и долях их вкладов в уставный фонд; справка ИНН, копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика в проверяемый период; объяс­нения налогоплательщика по обстоятельствам, изложенным в акте; иные мате­риалы, подтверждающие факты налоговых правонарушений и связанных с ними обстоятельств.

Изучение актов налоговых проверок показало, что наиболее распростра­ненными типичными недостатками, содержащимися в них, являются: нарушение методики проведения проверок и неправильное трактование налогового законо­дательства проверяющими; неполнота изложения сведений о механизме нарушения налого­вого законодательства налогоплательщиком; неполнота исследования докумен­тов, формирующих налоговую и бухгалтерскую отчетность налогоплательщика, и следующая из этого необоснованность выводов; расхождения в формулиров­ках выявленных правонарушений с их формулировками в НК РФ. При наличии таких недостатков в изучаемых актах налоговых проверок при решении вопроса о возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении сле­дует назначать повторные или дополнительные документальные проверки.

Акт налоговой проверки является важным документом при решении вопро­са о возбуждении уголовного дела, но его нельзя считать окончательным итого­вым документом, устанавливающим событие налогового преступления. Для реше­ния вопроса о возбуждении уголовного дела целесообразно получить консультации у специалистов по вопросам исчисления и уплаты налогов и страховых взно­сов в государственные внебюджетные фонды.

После изучения акта налоговой проверки необходимо получить объяснения у налогового инспектора или сотрудника отдела документирования, проводившего налоговую проверку, об обстоятельствах, методике и результатах этой проверки. При необходимости проводится истребование документов, на которые есть ссылки в акте налоговой проверки или на необходимость выемки которых указывает в своих объяснениях лицо, проводившее проверку. В обязательном порядке истребуются объяснения от налогоплательщика и лиц, связанных с ним по службе и со­вместной деятельности. В совокупности проведенные действия позволяют пра­вильно решить вопрос о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уп­латы налогов и сокрытия объектов налогообложения организации, из которых ис­числяются налоги.

Обобщение и анализ практики возбуждения уголовного дела показывает, что необходимо установить наличие поводов и оснований, изучить имеющиеся данные о совершенном деянии и осуществить предварительную проверку имею­щихся первичных материалов. В общем виде структура данной стадии выглядит следующим образом: изучение первичных материалов, поступивших к следовате­лю либо в орган дознания; анализ и оценка фактических данных, содержащихся в этих материалах; истребование дополнительных данных, если первичные мате­риалы не позволяют решить вопрос по существу; изучение всех собранных сведе­ний; окончательная оценка фактических данных и принятие решения в соответст­вии с ч. 1 ст. 145 УПК РФ о возбуждении уголовного дела, об отказе в его возбуж­дении либо о передаче материалов по подследственности.

Дело может быть возбуждено только в тех случаях, когда имеются доста­точные основания и фактические данные, указывающие на признаки преступле­ния. Несвоевременное принятие такого решения в дальнейшем может задержать проведение неотложных следственных действий, что, в свою очередь, влечет утра­ту имеющихся вещественных доказательств[[214]](#footnote-215)1.

С. О. Сучак справедливо утверждает, что «правоприменительная деятельность сотрудников ОВД в ряде случаев вызывает серьезные нарекания от физических и юридических лиц, поскольку правовые основания для соответствующих мероприятий, по сути, должны влечь не проверку, а возбуждение уголовного дела. По крайней мере, это отмечено в ч. 2 ст. 140 УПК РФ, гласящей, что основанием для возбуждения уголовного дела является наличие достаточных данных, указывающих на признаки преступления. Возникает (относительно данной уголовно-процессуальной нормы) как минимум два закономерных вопроса. Первый – где должны содержаться достаточные данные, указывающие на признаки преступления: в поводе или в материалах предварительной проверки. Второй – в каком соотношении (с позиции логики) находятся содержащиеся в ч. 2 ст. 140 УПК РФ два взаимоисключающих тезиса: достаточные данные и признаки преступлений (или его состава)»[[215]](#footnote-216)2.

Вместе с тем признаки налоговых преступлений могут быть достаточно очевидными, носить явный характер, но могут и не выделять­ся на общем фоне правомерной деятельности.

К числу явных признаков совершения налогового преступления следует от­нести: полное несоответствие реальной хозяйственной деятельности ее докумен­тальному отражению; несоответствие записей в бухгалтерских документах: пер­вичных – учетным, учетных – отчетным; наличие материальных подлогов в доку­ментах (дописки, исправления, подчистки, замена страниц и т. д.); уничтожение бухгалтерских документов (первичных, учетных, отчетных); инсценировка несча­стного случая (пожар, затопление) или банкротства (данный признак является косвенным).

К неявным признакам относятся те нарушения, которые могут быть следст­вием отсутствия профессионализма, небрежностью. К их числу относятся сле­дующие нарушения: правил ведения учета и отчетности, правил ведения кассовых операций, списания товарно-материальных ценностей, документо­оборота, технологической дисциплины. При таких нарушениях источниками первичной информации мо­гут быть и лица определенной категории: продавцы, не участвующие в налоговом преступлении, но осознающие факт его совершения; очевидцы криминальных или финансовых операций, не отдающие себе отчет в их сути (секретари, водители, работники охраны и др.); лица, замешанные в преступлении (контрагенты, пособ­ники, поставщики, потребители); ревизоры, аудиторы, члены инвентаризационных комиссий, представители общественности и добровольные помощники органов дознания; налоговые инспекторы, сотрудники подразде­лений БЭНП.

Следственная и судебная практика свидетельствует о том, что наиболее час­то поводами к возбуждению уголовного дела данной категории преступлений яв­ляются: непосредственное обнаружение налоговых преступлений органами на­логовой полиции – 25%; сообщения налоговых инспекций – 28,5%; сообщения оперативных работников ОБНП – 30%; поступление в подразделения по борьбе с налоговыми преступлениями информации указанного рода, полученной из различных источников (арбитражные суды, суды общей юрисдикции, органов предварительного следствия и ОВД) – 16,5%.

В ходе проверок, осуществляемых главным образом УБНП МВД, реализу­ется оперативно-разыскная деятельность, регулируемая Законом РФ от 5 июля 1995 г. «Об оперативно-розыскной деятельности» и приказом ФНС России от 4 октября 1996 г. № 296 «О порядке работы с материалами, содержащими признаки налоговых преступлений». Согласно этим документам, при установлении признаков налогового преступления осуществляется проверка организации на предмет соблюдения налогового законодательства.

Для этапа проверочных действий характерны две типичные ситуации: пер­вичная информация получена негласным путем – 58,9 % случаев, первичные данные по­ступили из открытых и официальных источников (документов налоговых органов, заключений аудиторских служб, актов КРУ, средств массовой информации) –41,1%.

Для первой ситуации закономерна скрытая проверка: негласное наблюдение за передвижением и сбытом товарно-материальных ценностей, сырья, продукции, за технологическими процессами производства; изучение документооборота, ос­мотр помещений, транспорта, беседы с работниками, возможными свидетелями. На этой же стадии осуществляются запросы из ЭКЦ ГУ МВД РФ криминалистические учеты и банки данных в ИЦ ГУ, МВД (о личностях, об аналогичных способах совершения преступлений и т. п.).

При получении информации из официальных источников проверка носит комбинированный характер. Основное внимание уделяется открытым (гласным) действиям. Однако факты, которые не удается выявить таким путем, стараются установить негласно.

Гласными действиями по рассматриваемым преступлениям, осуществляе­мыми до возбуждения уголовного дела, являются: ревизии, аудиторские проверки по заданиям налоговой инспекции, службы БНП; запросы и проверки налоговых органов; осмотры помещений и документов или оперуполномоченными службы БНП; получение образцов сырья, полуфабрикатов и готовой продукции путем «контрольных закупок»; получение объяснений от должностных и материально ответственных и иных лиц.

Существенная роль в ходе выполнения, как гласных, так и негласных прове­рочных действий отводится специалистам. Такие специалисты, как бухгалтер, ре­визор, аудитор могут дать консультацию по вопросам определения вида докумен­та и его относимости к данному расследованию; установления того, кто из долж­ностных лиц мог быть причастным к составлению конкретного документа; каким образом может быть истолкована собранная информация, в чем выражались (и ка­кие) отступления от существующих правил и т. п.

Если в качестве проверочного действия выступает ревизия, то типич­ными вопросами являются: какова величина сокрытой части налогооблагаемой прибыли; какова сумма неуплаченного налога; каким образом скрывался налого­облагаемый доход; какова продолжительность выявленных налоговых правонарушений; что способствовало их совершению и препятствовало своевременному об­наружению. В ходе любого из перечисленных выше проверочных действий долж­ны приниматься меры, обеспечивающие сохранность документов, особенно тех, которые предстоит изъять; отбор свободных образцов (прежде всего подписей должностных лиц); поиск и изъятие всевозможных черновых записей; нейтрализа­ция противодействия следствию (проверке). Такое противодействие возможно в самых различных формах: уничтожение документов и вещественных доказа­тельств, инсценировка несчастных случаев в отношении имущества или людей, утаивание партнеров по нелегальному бизнесу, прямые угрозы свидетелям, ин­спекторам, полицейским.

Информацию, собранную в ходе проверочных действий, оценивают с не­скольких позиций: а) относимость к целям и задачам расследования; б) допусти­мость и целесообразность использования (в качестве доказательственной или ори­ентирующей); в) достаточность полученных данных для возбуждения уголовного дела и принятия процессуальных решений; г) перспективы расследования.

С учетом того, что значительное число уголовных дел возбуждается на ос­новании материалов проверок, осуществляемых налоговыми органами, целесооб­разно подробнее остановиться на рассмотрении этих материалов.

В соответствии с соглашением МФНС, Следственного комитета РФ и МВД РФ «О взаимодействии» от 12.02.2012 г. № 101-162-12/ ММВ-27-2/3 и ведомств Краснодарского края (ГУ МВД РФ по Краснодарскому краю, Следственного управления Следственного комитета РФ по Краснодарскому краю и МФНС по Краснодарскому краю от 30 декабря 2012 года № 2) подписано дополнительное соглашение «О порядке передачи мате­риалов о нарушениях налогового законодательства в органы предварительного следствия и дознания» должны быть направлены следую­щие документы: письменное сообщение о фактах сокрытия доходов (прибыли или иных объектов налогообложения) налогоплательщиком; акт документальной про­верки соблюдения налогового законодательства и решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, связанные с актами проверки (с приложением подлинных бух­галтерских документов, отчетов, деклараций и т. п.); документы о разъяснении налогоплательщику его прав, а также его возражения и объяснения; объяснения должностных лиц налогоплательщику, если они были даны; копии приказов о на­значении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятель­ность налогоплательщика; протокол, постановление и иные документы о привле­чении к административной ответственности за неуплату налогов (если это имело место ранее).

Собранные в ходе проверки и направляемые из налогового органа материа­лы несут информацию лишь об объективной стороне, т. е. о механизме совершения налогового преступления, по ним нельзя получить представление о субъектив­ной стороне. Поэтому уголовное дело возбуждается во многом на основе предпо­ложительных выводов о наличии в действиях налогоплательщика всех признаков преступления.

Решая вопрос о возбуждении уголовного дела на основе материалов о нару­шении налогового законодательства, необходимо учитывать все обстоятельства, препятствующие принятию правильного решения. Это позволит снизить процент ошибок, которые могут быть допущены при оценке первичных материалов и принятии решения.

С момента возбуждения уголовного дела перед следователем возникает це­лый комплекс задач, разрешение которых связано с установлением истины. Един­ственным способом установления объективной истины по уголовному делу явля­ется уголовно-процессуальное доказывание – деятельность органов дознания или следователя по собиранию, проверке и оценке доказательств и обоснованию ре­шений, принимаемых по уголовному делу.

Установление обстоятельств совершенного преступления на основе уголов­но-процессуального доказывания во многом определяется четким представлением о предмете данной деятельности, которым признаются все факты и обстоятельст­ва, имеющие значение для принятия правильного решения.

Предмет доказывания можно определить как круг обстоятельств, которые подлежит установить по каждому уголовному делу. Если целью доказывания яв­ляется установление объективной истины, то предмет доказывания указывает на тот круг обстоятельств, установление которых позволяет разрешить дело по суще­ству. При определении предмета доказывания по делам о налоговых преступле­ниях следует исходить из общих положений, содержащихся в ст. 73 УПК РФ, с учетом особенностей состава преступления, предусмотренного в ст. 199 и 199 (2) УК РФ.

В процессе расследования фактов внесения искаженных данных в деклара­цию о доходах или сокрытия доходов (прибыли) или иных объектов налогообло­жения, как правило, необходимо установить следующие обстоятельства: является ли данное предприятие (организация) юридическим лицом (т. е. прошло ли оно государственную регистрацию); обязано ли предприятие (организация) уплачивать налоги; какие виды налогов и иных обязательных платежей обязано оно уплачи­вать; имеет ли предприятие право на льготы по уплате налогов; каков порядок ве­дения бухгалтерского учета и представления отчетности на предприятии; с какого момента и какая финансово-хозяйственная деятельность осуществлялась налого­плательщиком; в течение какого времени совершалось преступление (т. е. в тече­ние какого времени осуществлялось внесение искаженных сведений в документы бухгалтерского учета и отчетность); кто осуществлял руководство предприятием в момент совершения налогового преступления, отвечал за ведение бухгал­терского учета и представление отчетности; кто непосредственно совершил пре­ступление и кто являлся инициатором его совершения; кем и при каких обстоя­тельствах были выявлены факты сокрытия объектов налогообложения; какие за­конодательные и нормативные акты нарушены; какие виды объектов налогообло­жения сокрыты, в каком размере; каковы размеры налогов, не уплаченных с сокры­тых объектов налогообложения, какова общая сумма неуплаченных налогов; какой способ сокрытия объектов налогообложения использовался; каковы мотивы со­вершения преступления.

Указанный перечень, безусловно, не носит исчерпывающего характера, од­нако по изученным уголовным делам об уклонении от уплаты налога с организа­ции и сокрытия объектов налогообложения в большинстве случаев предметом до­казывания являлось установление этих обстоятельств.

**3.2 Проблемы установления криминалистически значимой**

**информации и доказывание факта уклонения от уплаты налогов**

**или сборов и сокрытия объектов налогообложения**

Одним из элементов составов налоговых преступлений, предусмотренных ст. 199, 1992 УК РФ, является объективная сторона – невыполнение обязанностей по уплате налогов, сборов или сокрытие налога в государственные внебюджетные фонды и, как следствие, – непоступление денежных средств в бюджеты и фонды.

В соответствии с ч. 1 ст. 73 УПК РФ событие преступления (время, место, способ и другие обстоятельства совершения преступления) подлежит доказыва­нию при производстве по уголовному делу. Бремя доказывания обвинения и опровержения доводов, приводимых в защиту по­дозреваемого или обвиняемого, лежит на стороне обвинения, обязанной соблюдать принцип пре­зумпции невиновности, закрепленный в ст. 49 Конституции РФ и ст. 14 УПК РФ.

Это означает, что участники уголовного судопроизводства со стороны обви­нения (дознаватель, следователь и руководитель следственного органа) для подтверждения фактов неуплаты налогов, сборов или сокрытия объектов налогообложения осуществляют доказы­вание – собирание, проверку и оценку доказательств (ст. 85 УПК РФ) по «требованию налогового органа»[[216]](#footnote-217)1. В качестве доказательств по уголовному делу согласно ч. 1 ст. 74 УПК РФ допускаются: по­казания подозреваемого, обвиняемого; показания потерпевшего, свидетеля; за­ключение и показания эксперта и специалиста; вещественные доказательства; про­токолы следственных и судебных действий; иные документы.

При этом доказательства должны отвечать требованиям относимости (относиться к предмету доказывания, в соответствии с ч.1 ст. 74 УПК РФ), допустимости (должны быть получены в соответствии с требованиями УПК РФ ст. 75 УПК РФ), досто­верности (ст. 87 УПК РФ – должны подтверждаться другими доказательствами и иметь установленные источники получения) и достаточности (в совокупности с другими доказательствами быть достаточными для разреше­ния уголовного дела, ч. 1 ст. 88 УПК РФ). Собирание доказательств в соответствии с ч. 1 ст. 86 УПК РФ осуществляется путем производства следственных и иных процессуальных действий, предусмотренных настоящим Кодексом.

Возникают вопросы: какими же доказательствами по уголовному делу о на­логовом преступлении может быть установлен факт неуплаты налогов и (или) сборов, сокрытия объектов налогообложения путем включения в налоговую декларацию или иных документов заведомо ложных сведений, совершённый в крупном (особо крупном) размере, какие признаки и факты сокрытия объектов налогообложения и каковы процессуальные формы доказывания преступной деятельности, различаются ли эти формы между собой, и если различаются, то в чем?

Необходимо сразу отметить, что УПК РСФСР, действовавший до 1 июля 2002 г., в несколько большем объему, нежели УПК РФ, регламентировал эти вопросы. Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР предусматри­вал в качестве самостоятельного вида доказательств акты ревизий и документальных проверок (ч. 2 ст. 69) и предусматривал в качестве самостоятельных прав дознавателя, следователя, прокурора и суда по находящимся в их производстве делам право требования восстановления бухгалтерского учета за счет собствен­ных средств и право требования производства ревизий и документальных прове­рок (ч. 1 ст. 70).

Таким образом, УПК РСФСР предусматривал, что в качестве доказательств фактов неуплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогообложения могут использоваться: заключение эксперта (эксперта-экономиста, налоговеда); акт до­кументальной проверки исполнения законодательства о налогах и сборах; акт ре­визии финансово-хозяйственной деятельности. Хотя УПК РФ не называет в качестве самостоятельных видов доказательств акты ревизий и документальных проверок, однако это не означает, что такие акты не могут быть использованы в уголовном процессе – они могут быть допущены в ка­честве доказательств как иные документы (ст. 84 УПК РФ), истребуемые в соответствии с ч. 4 ст. 21 и ч. 3 ст. 86 УПК РФ.

Согласно ч. 1 ст. 80 УПК РФ заключение эксперта – представленные в письменном виде содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом лицом, ведущим производство по уголовному делу, или сторона­ми. Эксперт в соответствии с ч. 1 ст. 57 УПК РФ – это лицо, обладающее специ­альными знаниями и назначенное в порядке, установленном настоящим Кодексом, для производства судебной экспертизы и составления заключения.

Юридически закреплены самые различные виды экспертиз. По отношению к осуществлению правосудия их можно разделить на судебные экспертизы, которые назначаются и производятся по правилам судо­производства, и внесудебные, производимые вне рамок судопроиз­водства.

До недавнего времени существовал вид экспертиз, который не «вписывался» в изложенное деление экспертиз на судебные и внесудебные. В соответствии с п. 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в Российской Федерации *заключение аудитора (аудиторской фирмы)* по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивалось к заключению экс­пертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ. При этом, как считали К. Лытнева и Н. Парушина, «аудиторские фирмы выступают в качестве экспертного учреждения»[[217]](#footnote-218)1, с чем согласиться никак нельзя. Поэтому в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в связи с принятием которого прекращено действие Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, положение о том, что заключение аудитора приравнивает­ся к заключению эксперта, не воспроизведено.

Экспертиза по уголовному делу проводится только в соответствии с уголов­но-процессуальным законом. Согласно п. 49 ст. 5 УПК РФ *судебная экспертиза* определена как эксперти­за, производимая в порядке, установленном настоящим Кодексом. Учитывая из­ложенное, можно сделать следующий вывод: заключение эксперта, данное в рам­ках иного судопроизводства, нежели чем уголовное, не может быть признано по уголовному делу. Конечно, такое заключение эксперта может быть допущено в качестве доказательства по уголовному делу, но только как иной документ в соответствии со ст. 84 УПК РФ.

Порядок назначения и производства судебной экспертизы по уголовному делу определен положениями ст. 57, 70, 80, 195–207, 269, 282 и 283 УПК РФ (при производстве экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях – положениями Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»). В качестве отличий порядка, установленного УПК РФ, от порядка, ранее установленного УПК РСФСР, можно выделить следующие: законодательно дано определение таким понятиям, как «судебная экспертиза», «экспертное учреждение» и «эксперт»; предыдущее участие эксперта в деле в качестве специалиста не является основанием для отвода эксперта в любом случае; показания эксперта или специалиста являются доказа­тельством по делу, законодатель отказался от обозначения области специальных знаний, ограничившись указанием «специальные познания в науке, технике, искусстве или ремесле»; сре­ди экспертных учреждений выделены только государственные судебно-экспертные учре­ждения; мотивизация несогласия с заключением эксперта или специалиста лица, производящего дознание, следователя, суда не обязательна; назна­чение дополнительной экспертизы может быть в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств уголовного дела; по-иному сформулированы случаи назначения повторной экспертизы.

Факт неуплаты налогов, сборов или сокрытия объектов налогообложения может быть установлен только в процессе судебно-экономической экспертизы. Неуплата налогов или сборов, сокрытие объектов налогообложения в любом слу­чае представляют собой нарушение налогоплательщиком норм законодательства о налогах и сборах. Соответственно, в предмет судебной экспертизы, по результатам которой де­лаются выводы о полноте и своевременности уплаты налогов или сборов, сокры­тии объектов налогообложения, обязательно входит установление правильности исчисления этих налогов.

В теории судебных экспертиз можно встретить различные классификации судебно-экономических экспертиз, например, «судебно-бухгалтерская, финансово-экономическая и инженерно-экономическая»[[218]](#footnote-219)1, или «экономико-статистическая, экспертиза экономики труда, планово-экономическая, бухгалтер­ская»[[219]](#footnote-220)2. Соответственно, в теории экспертиз существуют и различные точки зрения на вопрос о предмете экономических экспертиз различных видов[[220]](#footnote-221)3.

Понятие «экономика» гораздо шире понятия «налогообложение». По видам наук экономического профиля направлениями специальных исследований в рам­ках судебно-экономической экспертизы являются налоги и налогообложение, бух­галтерский учет и отчетность, валютное регулирование и валютный контроль, анализ финансово-хозяйственной деятельности, страховое дело и т. п. Экспертиза, в ходе которой исследуется только правильность исчисления налогов, и получила название *судебно-налоговедческая,* а экспертиза, в ходе которой правильность ис­числения налогов исследуется наряду с другими вопросами экономического про­филя, — *судебно-экономическая.*

Совершенно верно замечание Т. С. Скрябиковой, что «судебно-экономическая и судебно-бухгалтерская экс­пертизы являются самостоятельными видами экспертиз»[[221]](#footnote-222)4. По мнению автора, правильность исчисления и уплаты налогов не может быть установлена в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы.

Несогласованность в определении видов экономических экспертиз вызвана тем, что законодатель, по сути, переложил решение этого вопроса на сами судебно- экспертные учреждения. Так, согласно ч. 2 ст. 38 Федерального закона № 73-ФЗ, на­учно-методическое обеспечение производства судебных экспертиз возлагается со­ответствующими федеральными органами исполнительной власти на судебно-экспертные учреждения.

Фактически так обстояло дело и до введения в действие указанного феде­рального закона. Потому юридически закрепленной на уровне ведомственных нормативных правовых актов является *судебно-бухгалтерская экспертиза,* произ­водимая в экспертных учреждениях министерства юстиции России в соответствии с Инструкци­ей о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР от 2 июля 1987 г. № К-8-463. В связи с этим в правоприменительной практике получило широкое распростра­нение заблуждение, что предмет судебно-налоговедческой экспертизы вхо­дит в предмет судебно-бухгалтерской экспертизы. Поэтому дознаватель, следователь и суд, не задумываясь, ставили на разрешение экспер­тов-бухгалтеров вопросы правильности исчисления налогов и сборов или факты сокрытия объектов налогообложения, и они исследовали такие вопросы и давали заключения.

Ошибка здесь заключается в смешении таких сфер экономической деятельности, как бухгалтерский учет и налогообложение. Безусловно, эти сферы являются смежными и даже взаимосвязанными, но никак не совпадающими, так же, как за­конодательство о бухгалтерском учете не совпадает с законодательством о нало­гах и сборах, а значит, не совпадают и специальные знания судебного эксперта-бухгалтера и судебного эксперта-налоговеда (экономиста).

Инструкция Минюста СССР 1987 г. определяет, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются первичные и сводные документы бухгалтер­ского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения.

В инструкции указано, что в процессе исследования могут использоваться и све­дения, содержащиеся в актах документальных ревизий, заключениях экспертов других специальностей, показаниях обвиняемых, свидетелей, и в других материалах дела, но при условии, что эти сведения представляются в качестве исходных дан­ных и использование их связано с исследованием бухгалтерских документов.

Представим такую ситуацию: организация-налогоплательщик осуществляла финансово-хозяйственную деятельность, частично вела бухгалтерский учет своего имущества, его движения, своих обязательств, не представляя бухгалтерской от­четности, но при этом исчисляла и уплачивала налоги и страховые взносы и пред­ставляла налоговую отчетность. Что может исследовать судебный эксперт- бухгалтер, к каким выводам он может прийти? Ни к каким, кроме вывода об от­сутствии бухгалтерского учета в организации. Выска­зывалось мнение о том, что «в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы может быть восстановлен бухгалтерский учет»[[222]](#footnote-223)1. Однако автор считает, что исходя из методологических основ судебно-бухгалтерской экспертизы, закрепленных в той же Инструкции, это представляет­ся довольно проблематичным. При на­личии других объектов исследования (помимо регистров аналитического и синте­тического учета, бухгалтерской отчетности), а именно первичных учетных и иных финансовых документов, необходимых для ведения учета (как бухгалтерского, так и на­логового) и налоговой отчетности, судебный эксперт-экономист (налоговед) в состоянии установить правильность исчис­ления и уплаты налогов и сборов.

Управлением ФСНП России по Ставропольскому краю расследовалось уго­ловное дело, возбужденное по фактам уклонения от уплаты налогов ставрополь­ским филиалом организации, находящейся в г. Черкесске. Согласно учредитель­ным документам обязанности по уплате налогов и представлению налоговой от­четности в налоговый орган по результатам деятельности филиала были возложе­ны на сам филиал, который и исполнял эти обязанности по месту нахождения в г. Ставрополе. Однако к моменту возбуждения уголовного дела оказалось, что регистры аналитического и синтетического учета филиала якобы переданы в головную ор­ганизацию, где они и «затерялись». По делу была назначена судебно-экономическая экспертиза, на разрешение которой поставлены вопросы правиль­ности исчисления и уплаты филиалом налогов. Эксперт-экономист, являющийся сотрудником экспертного подразделения Управления, произвел экспертизу, в ходе которой исследовал деятельность филиала на основе имеющихся первичных учет­ных и иных документов, а также на основе налоговой отчетности, представленной филиалом в налоговый орган по месту нахождения на учете, и сделал выводы о неполноте уплаты филиалом налогов[[223]](#footnote-224)2.

Конечно, вопрос об определении «предмета судебно-экономической экспер­тизы, т. е. того, что исследуется в ходе экспертизы, сложен и неоднозначен»[[224]](#footnote-225)1, так же, как и «вопрос определения предмета судебно-бухгалтерской экспертизы»[[225]](#footnote-226)2. Однако, даже не вдаваясь в подробный анализ различных взглядов на предмет от­дельных видов судебно-экономических экспертиз, можно утверждать, что методо­логические основы судебно-бухгалтерской экспертизы не допускают возможности исследования в ходе ее производства вопросов правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, факта сокрытия объектов налогообложения.

Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ, налогоплательщики-организации 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, т. е. данные бухгалтерского учета – это только основа для исчисления налогов и сборов.

Все изложенное, разумеется, не ставит под сомнение возможность произ­водства судебно-экономических (в том числе судебно-налоговедческих) экспертиз в экспертных учреждениях как Минюста РФ, так и других федеральных орга­нов исполнительной власти (или экспертных подразделений).

Однако для устранения возможных проблем правоприменительной практи­ки целесообразно, во-первых, законодательно закрепить право экспертных учреж­дений производить судебно-экономические экспертизы (как это было сделано в отношении экспертных подразделений федеральных органов налоговой полиции); во-вторых, закрепить это право на уровне нормативно-правовых актов соответствующих ведомств; закрепить методологические основы производства судебно-экономических экспер­тиз, в том числе и налоговедческих (по примеру закрепления методологических основ производства судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях Минюста РФ).

Рассматривая соотношение налоговых и документальных проверок налогоплатель­щиков федеральными органами предварительного следствия и дознания, можно выделить следующие сходства и различия.

1. Налоговые проверки являются формой проведения налогового контроля. Проверки налогоплательщиков органами предварительного следствия и дознания являются формой осуществления правоохранительной деятельности – оперативно-разыскной и уголовно-процессуальной.

1. Налоговые проверки проводятся в целях, по основаниям и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, проверки налогоплательщи­ков органами предварительного следствия и дознания – в целях, по основаниям и в порядке, установленном законодательством об оперативно-разыскной деятельно­сти и уголовно-процессуальным законодательством. В правоприменительной практике и в публикациях можно встретить ошибочное мнение о том, что «порядок проведения проверок налогоплательщиков органами расследования определен в НК РФ»[[226]](#footnote-227)1. Кодекс лишь закрепляет право органов расследования, обозначая границы участия в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 8 ст. 9 НК РФ).
2. Целью налоговых проверок является обеспечение полноты и своевременности уплаты налогов, сборов, а также привлечение виновных к налоговой ответ­ственности (ответственность за налоговые правонарушения, перечень которых со­держится в гл. 16 НК РФ). Цель проверки налогоплательщиков – это документиро­вание признаков налоговых преступлений и принятие соответствующего уголов­но-процессуального решения, предусмотренного ст. 145 УПК РФ.
3. Материалы налоговой проверки (включающие акт налоговой проверки, сопроводительное письмо и другие материалы в соответствии с установленным порядком), переданные органам предварительного следствия и дознания для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, как и материалы проверки налогоплательщика органом дознания являются поводом для возбуждения уголовного дела, предусмотренным п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ (сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников).

Дознаватель, следователь, руководитель следственного органа, начальник подразделения органа дознания, получивший данное сообщение, в со­ответствии со ст. 143 УПК РФ составляет рапорт об обнаружении признаков пре­ступления и в порядке ч. 1 ст. 145 УПК РФ принимает одно из следующих реше­ний: о возбуждении уголовного дела в установленном порядке; об отказе в возбу­ждении уголовного дела; о передаче сообщения по подследственности.

1. Акт налоговой проверки и акт проверки налоговой инспекции и органа дознания налогоплательщика могут быть использованы в качестве доказательств по уголовному делу о налоговом преступлении. Вполне допустима ситуация, что при расследовании налогового преступления могут быть получены одновременно оба вида актов (и даже несколько) с различными выводами. При этом каждый из актов проверки подлежит оценке по правилам, установленным ст. 87 и 88 УПК РФ. Для разрешения противоречий в выводах актов наиболее приемлемым является назначение судебно-экономической (судебно-налоговедческой) эксперти­зы.

Исходя из результатов проведенного исследования, автор считает, что назрела не­обходимость уточнить п. 2 ч. 1 ст. 73 УПК РФ, т. е. «виновность лица в соверше­нии преступления, форма его вины и мотивы». Законодатель не раскрывает «цели», т. е. данный пункт не отражает в полном объеме субъективных признаков, характеризующих состав преступления. В связи с этим после слов: «… а также иных обстоятельств» 1 ст. 74 УПК РФ необходимо допол­нить следующими словами: «фактические данные, полученные из законных ис­точников в установленном законом порядке». При таком дополнении существенно изменяется значимость источников доказательств, как процессуальных, так и не­процессуальных. Кроме того, в ч. 1 ст. 88 УПК РФ «Правила оценки доказательств» после слов: «…достаточности для уголовного дела до­полнить положением «доказательства оцениваются по внутреннему убеждению правоприменителя».

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В заключении исследования необходимо отметить наиболее значимые и важные теоретические выводы и предложения, которые должны найти отражение в Уголовно-процессуальном кодексе РФ и примене­ние на практике.

Автор, соглашаясь с позицией учёных и практи­ков, которые полагают, что формулировка «собирание, проверка и оценка доказательств» является не совсем точной, что сами доказательства могут быть признаны только в случае, когда они в соответствии с предписаниями уголовно-процессуального закона надлежащим образом зафиксированы (процессуально закреплены) в материалах уголовного дела. Такая позиция занимает господствующее положение в уголовно-процессуальной теории, является научно обоснованной, логически выдержанной и потому методологически прием­лемой в качестве основы законотворчества и правоприменительной практики.

Исходя из этого, необходимо усовершенствовать положения уголовно-процессуального закона Российской Федерации в части надлежащего формули­рования структурных элементов процесса доказывания по уголовному делу и статью 85 УПК РФ следует изложить в новой редакции: часть 1 «Доказывание состоит в собирании, проверке и оценке сведений о фактах и их источниках в целях установления обстоятельств, предусмотренных статьей 73 настоящего Кодекса».

Осуществленный автором анализ субъектов собирания доказательств по уголовным делам позволил внести некоторые предложения по совершенство­ванию положений, содержащихся в ст. 86 УПК РФ. Это необходимо для более последовательного и правильного определения роли субъектов уголовного судопроизводства, участвующих в процессе собирания доказательств. В частности, часть 3 статьи 86 УПК РФ предлагается изложить в следующей редакции: часть 3 «Защитник вправе собирать интересующие его сведения путем: 1) получения предметов, документов; 2) опроса лиц с их согласия; 3) истребования справок, характеристик, иных документов от органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и организаций, которые должны предоставлять запрашиваемые документы или их копии».

Посредством «представления доказательств» как одного из способов их собирания, на мой взгляд, могут и должны реализовывать свои полномочия участник уголовного судопроизводства, т. е. они, согласно ст. 86 УПК РФ, имеют возможность собирать и представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств на стадии возбуждения уголовного дела. В связи с этим вполне логичным является предложение о дополнении части 2 статьи 86 УПК РФ следующей фразой: «Субъекты, указанные в частях 3 и 4 статьи 86 УПК РФ вправе собирать доказательства и представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств на всех стадиях уголовного судопроизводства», а части 2 и 3 статьи 86 именовать ч. 3 и 4 ст. 86 УПК РФ.

В связи с этим часть 3 статьи 86 УПК РФ необходимо изложить в следующей редакции: «Подозреваемый, обвиняемый, а также потерпевший, гражданский ис­тец, гражданский ответчик и их представители вправе собирать и представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств», а ч. 4 ст. 86 УПК РФ изложить в следующей редакции: «Защитник вправе собирать и представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве дока­зательств».

Анализ положений действующего уголовно-процессуального закона (ст. 21, 86, 141, 142, 144) показывает, что помимо защитника и ос­тальных заинтересованных участников уголовного судопроизводства пред­ставлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств могут любые граждане, должностные лица, предприятия, учреждения и организации. Поэтому статья 86 УПК РФ должна быть дополнена новой частью пятой: «Представлять письменные документы и предметы для приобщения их к уголовному делу в качестве доказательств могут любые граждане, должностные лица, предприятия, учреждения и организации».

Возможность получения объяснений от граждан с их согласия и пред­ставления ими при этом предметов или документов в качестве способа собира­ния доказательств прямо не предусмотрена действующим УПК РФ. В связи с этим вполне логичным является предложение об усовершенство­вании статьи 144 настоящего Кодекса путем дополнения следующим положением: 1.1 «При проверке сообщения о преступлении орган дознания, дознаватель, следователь и руководитель следственного органа вправе получать объяснения от граждан с их со­гласия. Представленные в ходе получения объяснений предметы или документы принимаются и подробно описываются в протоколе в порядке, установленном частью третьей статьи 141 настоящего Кодекса».

При производстве проверки сообщения о преступлении, а также по уголов­ному делу, дознаватель, руководитель следственного органа, следователь, орган дознания и судья в соответствии с частью 4 статьи 21 УПК РФ впра­ве истребовать от граждан, должностных лиц, предприятий, учреждений и органи­заций документы и предметы, имеющие значение для дела. Для этого дознаватель, следователь, руководитель следственного органа и орган дознания выносят мотивированное постановление, а суд – оп­ределение «Граждане и должностные лица несут ответственность за невыдачу или ненадлежащую выдачу истребованных документов или предметов, о чем предупреждаются в постановлении (определении) об истребовании»; «При не­представлении в указанный срок истребованных документов или предметов орган дознания, следователь, дознаватель, руководитель следственного органа и суд (судья) могут произвести на любой стадии уголовного судопроизводства выемку или обыск в целях изъятия этих материалов».

Другим способом собирания документов, во многом напоминающим истре­бование, является их представление органу предварительного следствия, дознания, прокурору и суду. В законе не указан порядок оформления представленных доку­ментов, что создает трудности на практике. В УПК РФ также не содержится норм, регулирующих порядок оформления представленных документов. По­лагаю, что процедуре получения представленных документов целесообразно придать статус самостоятельного следственного действия. Для этого в УПК РФ необходимо включить специальную статью 181(2) следующего содержания: «Граждане и должност­ные лица вправе представлять документы и предметы, могущие иметь значение для установления истины по уголовному делу, в орган дознания, дознавателю, следователю, руководителю следственного органа или судье (суду). При этом составляется протокол представления документов или предметов с указанием места, времени, обстоятельств, краткого описания ос­новных признаков представленных документов или предметов, а также объясне­ний представившего их лица и предупреждения об ответственности за непредставле­ние документов с целью помешать установлению истины по делу. В случае при­знания лицом, ведущим производство по делу, представленных документов или предметов не имеющими значения для дела, орган дознания, дознаватель, следо­ватель, руководитель следственного органа, судья (суд) мотивированным постановлением отказывают в их принятии и приобщении к делу».

При решении вопроса о возбуждении уголовного дела по факту уклонения от уплаты налогов или сборов с организаций и сокрытия объектов налогообложения первостепенное значение имеет проведение документальной нало­говой проверки как разновидности документальной ревизии. Этот документ явля­ется источником обобщенной информации о совершении данного преступления. Он выступает основным доказательством, раскрывающим объективную сторону налогового преступления, документально обоснованную заключением о вы­явленном механизме налогового правонарушения. Отсутствие этого акта не позво­ляет сделать правильного вывода о наличии преступления и возможности возбуж­дения уголовного дела.

Анализ практики расследования налоговых преступлений в подобной ситуа­ции показал, что оптимальной является последовательная система дейст­вий, включающая: допрос лиц, проводивших документальную налоговую провер­ку и составлявших акт о ее проведении; выемку, осмотр и приобщение к делу до­кументов налогоплательщика; осмотр места совершения преступления (по юриди­ческому и фактическому адресу) налогоплательщика; обыск по месту жительства и работы налогоплательщика с изъятием документов, относящихся к его преступ­ной деятельности; наложение ареста на имущество налогоплательщика; допросы в качестве свидетелей сослуживцев, родственников, соседей о доходах и расходах налогоплательщика, об известных им обстоятельствах его финансово-хозяйственной деятельности; назначение криминалистических (почерковедческих, технико-криминалистических и т. д.), судебно-бухгалтерских, планово-экономических, технологических и иных экспертиз, необходимость которых обусловлена материалами дела; допрос налогоплательщика в качестве подозреваемого; допрос лиц, на кото­рых он ссылается; выемку, осмотр и экспертную оценку документов, которые на­логоплательщик требует дополнительно приобщить к материалам расследуемого дела. Как показали исследования, такая совокупность и последова­тельность наиболее результативна для решения задач, вытекающих из этой ситуа­ции, и значит, оптимальна. В рамках данной совокупности результаты, получен­ные в одном следственном действии, обусловливают проведение последующего действия.

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| ОГЛАВЛЕНИЕ   |  |  | | --- | --- | | ВВЕДЕНИЕ ……………………………………………………………………………….4 |  | | ГЛАВА 1 Основные элементы криминалистической характеристики как источник  криминалистически значимой информации об уклонении от уплаты налогов и (или)  сборов и сокрытии объектов налогообложения |  | | * 1. Методы установления способа совершения и типичных   следов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытия  объектов налогообложения как источник криминалистически  значимой информации ………………………………………………………………7  1.2 Личность преступника как источник криминалистически значимой  информации о данной категории преступлений ……………………………………….........48  ГЛАВА 2 Использование криминалистически значимой  информации как способ собирания доказательств на стадии  возбуждения уголовного дела |  | | 2.1 Осмотр места происшествия как способ выявления и собирания  доказательств на стадии возбуждения уголовного дела ………………………….53  2.2 Производство документальных проверок и ревизий с участием  специалистов на стадии возбуждения уголовного дела ……………………….....80  2.3 Представление документов и предметов как источника  доказательств на стадии возбуждения уголовного дела ………………………….114  ГЛАВА 3 Обстоятельства, подлежащие установлению и доказыванию  по делам исследуемого вида преступлений. Особенности возбуждения  уголовного дела  3.1 Проблемы установления обстоятельств, подлежащих доказыванию  в ходе проверки сообщений, заявлений по фактам уклонения  от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытия объектов  налогообложения ………………………………………………………………………129  3.2 Проблемы установления криминалистически значимой  информации и доказывание факта уклонения от уплаты налогов  или сборов и сокрытия объектов налогообложения…………………………………….145   |  |  | | --- | --- | | ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………………….155 |  | |  | |  |

**Н а у ч н о е и з д а н и е**

**Меретуков Гайса Мосович**

Выявление и собирание криминалистически значимой

информации на стадии возбуждения уголовного дела

об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов и сокрытии

объектов налогообложения

Монография

Редактор Н.С. Ляшко

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Подписано в печать 16 мая 2013 г.

Бумага офсетная. Формат 60 х 84 1/16

Гарнитура «Таймс». Тираж 100 экз. Усл. печ. л. – 6,6. Учет. изд. л. – 9,8.

Заказ № 368.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Типография ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный

университет». 350044 г. Краснодар, ул. Калинина, 13.

1. 1 Долгова А.И. Преступность, ее организованность и криминалистическое общество. М., 2003. С. 551. [↑](#footnote-ref-2)
2. 2 Состояние преступности в России за 2002 г. // Главный информационный центр  
   МВД РФ, М., 2003. С. 37–38. [↑](#footnote-ref-3)
3. 3 Отчет начальника УБЭНП ГУВД Краснодарского края на коллегии ГУВД Красно­дарского края // Кубанские вести. 2003. 29 дек. [↑](#footnote-ref-4)
4. 4 Статистические данные получены из ИЦ при МВД, ГУВД субъектов ЮФО. [↑](#footnote-ref-5)
5. 1 Бахин В.П., Гора КВ. «Контркриминалистика», или новые задачи криминалистики // Актуальные проблемы держави та права. Одесса, 1998. Вип. 5. С. 9–75; Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М., 2001. С. 8. [↑](#footnote-ref-6)
6. 2 Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М., 2001. С. 236–37; Белкин Р.С. Избранные труды. М., 2008.

   С. 761. [↑](#footnote-ref-7)
7. 1 Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М., 2001. С. 224. [↑](#footnote-ref-8)
8. 2 О формах повторяемости см.: Зуйков Г.Г.Поиск преступников по признакам спосо­бов совершения преступлений. М., 1970. С. 50–66. [↑](#footnote-ref-9)
9. 1 Васильев Н.А., Яблоков Н.П. Предмет, система и теоретические основы крими­налистики. М., 1984. С. 119; Зуйков Г.Г. Установление способа совершения преступления. М., 1970. С. 13–15; Жордания И.Ш. Структура и правовое значение способа совершения пре­ступления. Тбилиси, 1977. С. 46–57. [↑](#footnote-ref-10)
10. 2 Палъцева И.В. Налоговые преступления (историко-правовые и криминалистические аспекты): учеб.-практ. пособие. Краснодар, 1999. С. 106–126. [↑](#footnote-ref-11)
11. 1 Установлено, что в 80% случаев руководители и ответственные лица пред­приятий действовали активно, с заранее обдуманным умыслом. [↑](#footnote-ref-12)
12. 2 Колмаков В.П.Значение для расследования точного установления способов со­вершения и сокрытия преступлений против жизни // Тр. Харьков. гос. Мед. Ин-та. Харьков, 1956. Вып. 5. С. 193–196; Он же. Следственный. осмотр. М., 1969. С. 56. [↑](#footnote-ref-13)
13. 3Белкин Р. С. Курс криминалистики. М.: Юрист, 1977. Т. 3. С. 355–378. [↑](#footnote-ref-14)
14. 4 Лузгин И. М., Лавров В. П. Способ сокрытия преступления и его криминалисти­ческое значение. М., 1980. С. 198–224; Меретуков Г.М. Правовые и криминалистические проблемы борьбы с наркобизнесом, совершаемые организованными преступными группами: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1995. С. 37–143, 155–172; Кустов А.М. Механизм преступления и противодействие его расследованию: дисс. ... д-ра юрид. наук. М, 1998. С. 66–87; Карагодин В.Н. Преодоление противодействия предварительному расследованию. Свердловск,1992. С. 96–124. [↑](#footnote-ref-15)
15. 1 Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения»: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. С. 12. [↑](#footnote-ref-16)
16. 2 Палъцева И. В. Проблемы методики расследования налоговых преступлений: авто­реф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград. 2000. С. 15–16. [↑](#footnote-ref-17)
17. 3 Баширова Н. В. Использование бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград. 2000. [↑](#footnote-ref-18)
18. 1 Алексеев Р. А. Расследование уклонения от уплаты налогов или сборов и сокрытия объектов налогооблажения: автореф. дисс. …канд. юрид. наук. СПб, 2004. С. 11–12. [↑](#footnote-ref-19)
19. 1 Александров И. В. Теоретические и практические проблемы расследования налоговых преступлений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Уральская гос. юрид. академия. Екатеринбург, 2003. C. 24. [↑](#footnote-ref-20)
20. 2 Сагайдак Д. Г. Особенности первоначального этапа расследования уклонения от уплаты налогов или сборов: автореф. дис. …канд. юрид. наук. Ростов-н/Д, 2008. С. 13. [↑](#footnote-ref-21)
21. 3 Ерёмин С. Г. Теоретические и практические проблемы использования бухгалтерских познаний по делам о преступлениях в сфере экономики. Волгоград, 2006. С. 186–250. [↑](#footnote-ref-22)
22. 4 Шапиро Л. Г. Процессуальные и криминалистические аспекты использования специальных знаний при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности. М., 2007. С. 164–169. [↑](#footnote-ref-23)
23. 1 Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. М., 2000. С. 83; Белкин Р.С. Криминалистика: проблемы сегодняшнего дня. Злободневные вопросы российской криминалистики. М., 2001. C. 237. [↑](#footnote-ref-24)
24. 2 Колдин В.Я., Крестовников Г. А. Реализация принципов системно-деятельностного подхода в системе криминалистики // Проблемы программирования, организации и информационного обеспечения предварительного следствия: межвуз. науч. сб. Башк. у-та. Уфа, 1989. С. 144. [↑](#footnote-ref-25)
25. 1 Криминалистика социалистических стран. М., 1986. С. 334–335. [↑](#footnote-ref-26)
26. 2 Белкин Р.С, Винберг А.И.Криминалистика и доказывание. Методические проблемы. М., 1969. С. 177. [↑](#footnote-ref-27)
27. 1 В уголовном судопроизводстве под термином «специальные знания» понимают не только познания из области естественных и технических наук, но также и умения и навыки, приобретенные человеком в результате его профессиональной подготовки, опыта работы в области искусства, техники или ремесла (исключая области материального и процессуаль­ного права). См.: Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. М., 2000. С. 215. [↑](#footnote-ref-28)
28. 2 Эйсман А.А. Заключение эксперта (структура и научное обоснование). М., 1967. [↑](#footnote-ref-29)
29. 3 Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. М., 2000. С. 85. [↑](#footnote-ref-30)
30. 1 Колдин В.Я. К вопросу об идентификации и доказывании. Актуальные проблемы теории и практики судебной экспертизы. М., 1989. С. 25–27. [↑](#footnote-ref-31)
31. 2 Уголовное дело № 490567/04 Архив Ленинского суда г. Краснодара за 2004 г. [↑](#footnote-ref-32)
32. 3Тлиш А.Д. Проблемы методики расследования преступлений в сфере экономической деятельности, совершаемых с использованием компьютерных технологий и пластиковых карт: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Краснодар, 2002. С. 19–20. [↑](#footnote-ref-33)
33. 1 Ищенко П.П. Специалист в следственных действиях. М., 1990. [↑](#footnote-ref-34)
34. 2 Сайфиев Р.И., Яровенко В.В. Теория и практика совершенствования средств обна­ружения и фиксация невидимых следов рук. Владивосток, 1994. С. 24. [↑](#footnote-ref-35)
35. 3 Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. М., 2007. С. 3–4. [↑](#footnote-ref-36)
36. 1 Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. М., 2007. С. 73–81. [↑](#footnote-ref-37)
37. 1 Федотова Е.С. Контроль и ревизия. М., 2005. С. 68–70. [↑](#footnote-ref-38)
38. 1 Уголовное дело № 45689/06// Архив ИЦ ГУВД по Краснодарскому краю за 2006 г. [↑](#footnote-ref-39)
39. 1 Уголовное дело № 490545/04//Архив Краснодарского краевого суда за 2005 г. [↑](#footnote-ref-40)
40. 1 Мельник М.В., Пантеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: учеб. пособие / Под ред. М.В. Мельник. М., 2003. С. 89–90; Еремин С.Г. Теоретические и практические проблемы использования специальных бухгалтерских познаний по делам о преступлениях в сфере экономики: монография. Волгоград, 2006. С. 93. [↑](#footnote-ref-41)
41. 2 Прорвич В.А. Судебно-оценочная экспертиза. Правовые, организационные и научно-методические основы. М., 2007. С. 66–67. [↑](#footnote-ref-42)
42. 3 Уголовное дело № 550634/05//Архив Ленинского суда г. Краснодара за 2005 г. [↑](#footnote-ref-43)
43. 4 Зайцева Е.А., Чипура Д.П. Использование специальных экономических знаний в досудебном производстве по уголовным делам. Волгоград, 2007. С. 77. [↑](#footnote-ref-44)
44. 1 Уголовное дело № 404741/05//Архив Ленинского суда г. Краснодара за 2005. [↑](#footnote-ref-45)
45. 1 Приказ Минфина РФ № 34 н от 29.07.1998 г. в ред. от 24.03.2000 г. Федеральный закон № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. в ред. от 30.06.2003 г. [↑](#footnote-ref-46)
46. 1 Федеральный Закон РФ от 2 декабря 1990. № 391-1 «О банках и банковской деятельности» // Собрание Законодательства РФ от 5.02.1996 г. № 6. Ст. 492. [↑](#footnote-ref-47)
47. 1 Приказ Центрального банка РФ от 4 октября 1993. № 40. [↑](#footnote-ref-48)
48. 1 О внесении изменений и дополнений в УК РФ / Федеральный закон от 08.12.2003 г.

    № 162 ФЗ// Российская газ. 2003. 16 дек. [↑](#footnote-ref-49)
49. 1 Тришкина Е.А. Методика расследования преступлений в сфере налогообложения: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Волгоград, 1999. [↑](#footnote-ref-50)
50. 2 Платонов К.К. О системе психологии. М., 1972. С. 48. [↑](#footnote-ref-51)
51. 3 Кустов А.И. Механизм преступления и противодействие его расследованию: учеб. пособие. Ставрополь, 1997. [↑](#footnote-ref-52)
52. 1 Кучеров И.И. Налоги и криминал (историко-правовой очерк). М., 2002. С. 105. [↑](#footnote-ref-53)
53. 1 Уголовное дело № 1/657/03// Архив Кабардино-Балкарского республиканского суда за 2003 г. № 1/657/03/978. [↑](#footnote-ref-54)
54. 1 Жогин Н.В., Фаткуллин Ф.Н. Возбуждение уголовного дела. М., 1961. С. 173. Жогин Н.В. Прокурорский надзор за предварительным расследованием уголовных дел. М., 1968.

    С. 129. [↑](#footnote-ref-55)
55. 2 Жогин Н.В. Прокурорский надзор за предварительным расследованием уголовных дел. М., 1968. С. 129. [↑](#footnote-ref-56)
56. 3 Кудин Ф.М., Костенко Р.В. Достаточность доказательств в уголовном процессе. -Краснодар, 2000. С.70–81. [↑](#footnote-ref-57)
57. 4 Корнеева Л.М. Доказывание при отказе в возбуждении уголовного дела // Советское госу­дарство и право. 1975. № 2. С. 95; Сердюков П.П. Доказательства в стадии возбуждения уголовного дела. Иркутск, 1981. С. 13; Кузнецов Н.П. Доказывание на стадии возбуждения уголовного дела. Воронеж, 1983. С. 91–97; Ларин А.М. Работа следователя с доказательст­вами. М., 1966. С.75; Шейфер С.А. Собирание доказательств в советском уголовном про­цессе: методологические и правовые проблемы. Саратов, 1986. С. 55; Левченко О.В. Презумпции и преюдиции в доказывании. Астрахань, 1999. С. 18, и др. [↑](#footnote-ref-58)
58. 1 Зинатуллин З.З. Уголовно-процессуальное доказывание. Ижевск, 1993. С. 148–149. [↑](#footnote-ref-59)
59. 2 Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Уголовный процесс: учебник /под ред. А.В. Смирнова. М., 2008. С. 391–392. [↑](#footnote-ref-60)
60. 3 Уголовный процесс: учеб. для вузов / под ред. Б.Б. Булатова и А.М. Баранова. М., 2008. С. 258–259. [↑](#footnote-ref-61)
61. 4 Арсеньев В.Д. Доказывание фактических обстоятельств дела в советском уголовном про­цессе: дисс. … д-ра юрид. наук. Иркутск, 1966. С. 26; Кузнецов Н.П. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела. Во­ронеж, 1983.С. 54. [↑](#footnote-ref-62)
62. 1 Быков В.М., Березина Л.В. Доказывание на стадии возбуждения уголовного дела по УПК РФ. Казань, 2006. С. 104–105. [↑](#footnote-ref-63)
63. 2 Михайленко А.Р. Возбуждение уголовного дела в советском уголовном процессе.

    Саратов, 1975. С. 10. [↑](#footnote-ref-64)
64. 1 Федеральный закон «О полиции» от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ //Изд-во «Проспект».

    М., 2011. С. 28. [↑](#footnote-ref-65)
65. 1 Краснощеков Я.В. Нейтрализация утраты криминалистически значимой информации при производстве следственных действий в ситуациях противодействия расследованию: автореф. дис…канд. юрид. наук. Волгоград, 2008. С. 19-20. [↑](#footnote-ref-66)
66. 2 Шадрин В.С. Осмотр. Освидетельствование. Следственный эксперимент // Уголовный про­цесс: учеб. для студентов вузов /под ред. В.П. Божьева. М., 2002. С. 336. [↑](#footnote-ref-67)
67. 1 Орлов Ю.К. Уголовный процесс: учебник / под ред. И.Л. Петрухина. М., 2001. С. 277. [↑](#footnote-ref-68)
68. 2 Безлепкин Б.Т. Уголовный процесс России: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп.

    М, 2004. С. 253–254. [↑](#footnote-ref-69)
69. 3 Попов И.А. Комментарий к ст. 176 УПК РФ // Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации / отв. ред. Д.Н. Козак, Е.Б. Мизулина. М., 2003. С. 364. [↑](#footnote-ref-70)
70. 4 Шейфер С.А. Следственные действия. Основания, процессуальный порядок и доказатель­ственное значение. М., 2004. С. 51. [↑](#footnote-ref-71)
71. 1 Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. М., 2000. С. 152. [↑](#footnote-ref-72)
72. 2 Чегодаева С.С. Тактика следственного осмотра// Криминалистика / под ред. А.Ф. Волынского и В.П. Лаврова. М., 2008. С. 380. [↑](#footnote-ref-73)
73. 3 Чегодаева С.С. Тактика следственного осмотра// Криминалистика / под ред. А.Ф. Волынского и В.П. Лаврова. М., 2008. С. 381–382. [↑](#footnote-ref-74)
74. 4 Чегодаева С.С. Указ. соч. С. 388–389. [↑](#footnote-ref-75)
75. 5 Федеральный закон от 26.12.2008 г. № 293-ФЗ. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части исключения внепроцессуальных прав ОВД РФ, касающихся проверок субъектов предпринимательской деятельности» //СЗ РФ от 29.12.2008. № 52 (ч. 1 ст. 6248). [↑](#footnote-ref-76)
76. 1 Топорков А.А., Гульянц А.Г. Особенности правового регулирования осмотра места проис­шествия в современном уголовном судопроизводстве // Пятьдесят лет кафедре уголовного процесса УрГЮА (СЮИ): материалы Междунар. науч. практ. конф., г. Екатеринбург, 27–28 января 2005 г.: В 2 ч. Екатеринбург, 2005. С. 314. [↑](#footnote-ref-77)
77. 1 Герасимов С.И., Коротков А.П., Тимофеев А.В. 400 ответов по применению Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. М., 2002. С. 76. [↑](#footnote-ref-78)
78. 1 Кальницкий В.В. Характеристика отдельных следственных действий // Уголовный процесс. Учеб. для вузов / под ред. Б.Б. Булатова, А.М. Баранова. М., 2008. С. 260. [↑](#footnote-ref-79)
79. 2 Меликян М.Н. Предварительная проверка заявлений и сообщений о преступлениях. Краснодар, 2001. С. 144. [↑](#footnote-ref-80)
80. 1 Степанов В.В. Предварительная проверка первичных материалов о преступлениях. Саратов, 1972. С. 65. [↑](#footnote-ref-81)
81. 2 Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации / под общ. ред.В.И. Радченко. М., 2003. С. 225. [↑](#footnote-ref-82)
82. 1 Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации / отв. ред. Д.Н. Козак, Е.Б. Мизулина. М., 2003. С. 127. [↑](#footnote-ref-83)
83. 2 Масленникова Л.Н. Процессуальное значение результатов проверочных действий в доказывании по уголовному делу: автореф. … канд. юрид. наук. М., 1990. С. 13; Кузнецова Н.А. Собирание и использование документов в качестве доказательств по уголовным делам: дисс… канд. юрид. наук. М., 1996. С. 122. [↑](#footnote-ref-84)
84. 1 Будников В.Л. Вещественные доказательства в уголовном судопроизводстве. Волго­град, 2005. С.104–105. [↑](#footnote-ref-85)
85. 2 Ананенко И.В. Допустимость протоколов следственных действий: дисс. … канд. юрид. наук. СПб., 2005. С. 119–120. [↑](#footnote-ref-86)
86. 1 Ищенко Е.П. Использование современных научно-технических средств при расследовании уголовных дел. Свердловск, 1985. С. 15; Семенцов В.А. Видео- и звукозапись в доказа­тельственной деятельности следователя: учеб. пособие. М., 1997. С.8–9; Томин В.Т. Острые углы уголовного судопроизводства. М., 1991. С. 91; Хмыров А.А. Вопросы дока­зывания в проекте Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации // Проект УПК РФ и проблемы правоприменительной деятельности: тез. регион. науч.-практ. конф. Краснодар, 1997. С. 16–17; Сабиров Х.А. Протоколы следственных и судебных действий как вид доказательств в российском уголовном процессе: ав­тореф. дисс. … канд. юрид. наук. Краснодар, 2000. С. 124–125, и др. [↑](#footnote-ref-87)
87. 1 Архив Туапсинского городского суда Краснодарского края за 2004 г., уголовное дело № 1-173/04. [↑](#footnote-ref-88)
88. 1 Кучеров И.И. Расследование налоговых преступлений // Криминалистика: учебник / под ред. А.Г. Филиппова. М., 2004. Гл. 42. С. 681. [↑](#footnote-ref-89)
89. 2 Аверьянова Т.В., Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Россинская Е.Р. Криминалистика: учебник /под ред. Р.С. Белкина. М., 1999. Гл. 48. С. 791–792. [↑](#footnote-ref-90)
90. 3 Корухов Ю.Г. Расследование налоговых преступлений// Криминалистика: учебник / под ред. А.Ф. Волынского и В.П. Лаврова. М., 2008. С. 764. [↑](#footnote-ref-91)
91. 1 Корухов Ю.Г. Расследование налоговых преступлений// Криминалистика: учебник / под ред. А.Ф. Волынского и В.П. Лаврова. М., 2008. С. 765. [↑](#footnote-ref-92)
92. 1 Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции». М., 2011. С. 19, 20, 28. [↑](#footnote-ref-93)
93. 1 Уголовное дело № 10567/02 // Архив Верховного Суда Республики Адыгея

    № 1/1268/10567/02 за 2002 г. [↑](#footnote-ref-94)
94. 2 Процессуальные функции, организационно-тактические аспекты участия в следственных действиях специалиста соискатель не рассматривает, так как они в достаточной степени рассмотрены в научной и специальной литературе. См.: Аверьянова Т.В. Судебная экспертиза. Курс общей теории. М., 2006. 477; Справочник по доказыванию в гражданском судопроизводстве / под ред. Е.Р. Россинской. М., 2002. 480 с.; Белов А.А., Белов А.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Россинская Е.Р. и др. / под ред. Е.Р. Россинской и Н.Д. Эриашвили. М., 2006. 351 с.; Трапезников И.Н. Специальные знания в уголовном процессе России. Челябинск, 2006. 132 с. и др. [↑](#footnote-ref-95)
95. 1 Пирцхалава К.А. Первоначальный этап расследования дел о налоговых преступлениях // Е.Ф. Буринский и современная криминалистика. Ижевск, 2000. С. 160. [↑](#footnote-ref-96)
96. 1 Богомолов А.Ю. Судебная финансово-экономическая экспертиза по делам о незаконном получении кредита и банкротстве. М., 2002. С. 31. [↑](#footnote-ref-97)
97. 1 Криминалистика / под ред. Р.С. Белкина. М.: НОРМА, 1999. С. 424–425. [↑](#footnote-ref-98)
98. 2 Бутырин А.Ю. Теория и практика судебной строительно-технической экспертизы. М., 2006. 544 с. [↑](#footnote-ref-99)
99. 1 Бертовский Л.В. Проблемы теории и практики выявления и расследования преступного нарушения правил экономической деятельности: дис. … д-ра. юрид. наук. М., 2005. С. 49. [↑](#footnote-ref-100)
100. 1 Уголовное дело № 4567/98 // Архив Верховного суда Кабардино-Балкарской республики № 245/4567/98. [↑](#footnote-ref-101)
101. 1 СЗ Российской Федерации. 2003. № 27 ст. 2700; 2706; 2708; 2007 № 1 ст. 46; № 16 ст. 1827; № 18 ст. 2118; № 24 ст. 2830, 2833; № 31 ст. 4011; № 50 ст. 6236. [↑](#footnote-ref-102)
102. 1 Тетерин Б.С. О способах собирания доказательств в уголовном процессе // Правоведение. 1964. № 2. С. 69; Незванова Г.Г. Проверка основания к возбуждению уго­ловного дела / Науч. тр. Ташкент. ун-та. Вып.309, 1967. С. 185; Михайленко А.Р. Вопросы теории и практики возбуждения уголовного дела в советском уго­ловном процессе: автореф. дисс. … канд. юрид. наук. М., 1971. С. 9; Горский Г.Ф., Кокорев Л.Д., Элькинд П.С. Проблемы доказа­тельств в советском уголовном процессе. Воронеж, 1978. С. 191–192; Григорьев В.Н. Воз­буждение уголовного дела при непосредственном обнаружении признаков преступления // Правоведение. 1982. № 5. С. 98; Кузнецов Н.П. Доказывание в стадии возбуждения уго­ловного дела. Воронеж, 1983. С. 34; Шейфер С.А. Собирание доказательств в советском уголовном процессе: методологические и правовые проблемы. Саратов, 1986. С. 57; Николюк В.В., Кальницкий В.В., Шаламов В.Г. Истребование предметов и документов в стадии возбуждения уголовного дела. Омск, 1990. С.5–7; Уголовно-процессуальное право: учеб­ник / под общ. ред. П.А. Лупинской. 2-е изд., перераб. и доп. М., 1997. С. 238; Меликян М.Н. Предварительная проверка заявлений и сообщений о преступлениях. Краснодар, 2001. С.135–139; Шурухнов Н.Г. Средства проверки сообщений о совершённом или гото­вящемся преступлении // Материалы Междунар. науч.- практ. конф., по­священной принятию нового Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. М., 2002. С. 127; Уголовно-процессуальное право Российской Федерации: учебник / отв. ред. П.А. Лупинская. М., 2004. С. 357; Кузнецов А.Н. Следственные и иные процессуаль­ные действия как способы собирания доказательств в уголовном процессе: автореф. дис­с. …канд. юрид. наук. Волгоград, 2005. С.11–12,и др. [↑](#footnote-ref-103)
103. 1 Тыричев В.И. Поводы и основания к возбуждению уголовного дела // Уголовно-процессуальное право Российской Федерации / Под ред. П.А. Лупинской. М., 1997. С. 238. [↑](#footnote-ref-104)
104. 2 Уголовный процесс: учебник / под ред. С.А. Колосовича и Е.А. Зайцевой, Волгоград, 2002; Уголовный процесс России / под ред. З.Ф. Ковриги и Н.П. Кузнецова. Воронеж, 2003; Уголовно-процессуальное право Российской Федерации: учебник 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. И.Л. Петрухина. М., 2006; Уголовный процесс: учебник / под ред. Б.Б. Булатова. М., 2008; Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Уголовный процесс: учебник. 4-е изд. перераб. и доп. / под ред. А.В. Смирнова. М., 2008. [↑](#footnote-ref-105)
105. 3 Яшин В.Н., Победин А.В. Возбуждение уголовного дела. Теория и практика, перспективы: учеб. пособие для вузов. М., 2002. С. 102. [↑](#footnote-ref-106)
106. 4 Химичева Г.П. Возбуждение уголовного дела: проблемы правовой регламентации и совершенствования деятельности // «Черные дыры» в российской законодательстве. – 2002 № 2. С. 192. [↑](#footnote-ref-107)
107. 1 Гирько С.И. Правовые и организационные основы деятельности милиции на первоначальном этапе уголовного судопроизводства. М., 2004. С. 85. [↑](#footnote-ref-108)
108. 2 Быков В.М., Березина Л.В. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела по УПК РФ. Казань, 2006. С. 103. [↑](#footnote-ref-109)
109. 3 Федеральный закон «О милиции», «Об оперативно-розыскной деятельности», «О прокуратуре РФ», «Инструкция МВД РФ № 158-2003 г., Распоряжение МВД РФ от 10 авг. 2001 г.№ 1/14559 «О мерах по обеспечению полноты учета и регистрации преступлений; Приказ МВД РФ и Генеральной прокуратуры РФ от 21 августа 2001 г. № 1058/72 «О мерах по укреплению законности в деятельности органов внутренних дел при регистрации и учете преступлений» и т.д. [↑](#footnote-ref-110)
110. 4 Цветков С.И. Организация регистрации органами внутренних дел заявлений и сообщений о преступлениях: учеб. пособие. М., 1982. [↑](#footnote-ref-111)
111. 5 Положение о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина РФ с Генеральной прокуратурой, МВД и ФСБ при назначении и проведении ревизии (проверок) от 7 декабря 1999 г. (п. 5) // Правовое регулирование деятельности органов внутренних дел: сб. правовых актов. В 3 т. Т. 1 /Отв. ред. В.А. Васильев. М. МСС. 2001. С. 400–401. [↑](#footnote-ref-112)
112. 1 Дубинский А.Я. Исполнение процессуальных решений следователя. Правовые и организационные проблемы. Киев, 1984. С. 121. [↑](#footnote-ref-113)
113. 2 Григорьев В.Н. Возбуждение уголовного дела: лекция-консультация по уголовному процессу. М., 2002. С. 28. [↑](#footnote-ref-114)
114. 3 Григорьев В.Н. Обнаружение признаков преступления органами внутренних дел: учеб. пособие. Ташкент, 1986. С. 71. [↑](#footnote-ref-115)
115. 4 Петрухин И.Л. Возбуждение уголовного дела по действующему УПК РФ / Государство и право. М., 2005. № 1. С. 66. [↑](#footnote-ref-116)
116. 1 Земцова А.В. Проверка сообщений о совершенном или готовящемся преступлении: проблемы теории и практики // Следователь, 2008. № 2. С. 28. [↑](#footnote-ref-117)
117. 1 Шурухнов Н.Г. Средства проверки сообщений о совершённом или готовящемся преступле­нии // Материалы Междунар. науч.-практической конференции, посвященной приня­тию нового уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. М., 2002. С.127; Кузнецов А.Н. Следственные и иные процессуальные действия как способы собирания дока­зательств в уголовном процессе: автореф. дисс…. канд. юрид. наук. Волгоград, 2005. С. 11–12. [↑](#footnote-ref-118)
118. 2 Белозёров Ю.Н., Рябоконь В.В. Законность и обоснованность возбуждения уголовных дело органами внутренних дел. М., 1988. С.35. [↑](#footnote-ref-119)
119. 3 Кальницкий В.В., Николюк В.В., Шаламов В.Г. Истребование предметов и документов в стадии возбуждения уголовного дела: учеб. пособие. Омск, 1990. С.13–14; Кальницкий В.В., Николюк В.В., Марфицин П.Г. Стадия возбуждения уголовного дела (В вопросах и от­ветах): учеб. пособие. Омск, 1995. С. 22–24; Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Уголов­ный процесс: учебник для вузов / под общ. ред. А.В. Смирнова. СПб., 2004. С. 211. [↑](#footnote-ref-120)
120. 4 Кальницкий В.В., Николюк В.В., Марфицин П.Г. Стадия возбуждения уголовного дела (В вопросах и ответах): учеб. пособие. Омск, 1995. С. 22. [↑](#footnote-ref-121)
121. 1 Кузнецов Н.П. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела. Воронеж, 1983. С. 66. [↑](#footnote-ref-122)
122. 2 Белозеров Ю.Н., Рябоконь В.В. Законность и обоснованность возбуждения уголовных дел органами внутренних дел. М., 1988. С. 35. [↑](#footnote-ref-123)
123. 3 Щерба С.П., Химичева Г.П., Донковцев Н.Н., Чувилёв А.А. Рассмотрение органами дозна­ния заявлений и сообщений о преступлениях. М., 1987. С. 30. [↑](#footnote-ref-124)
124. 4 См.: Кузнецов Н.П. Доказывание в стадии возбуждения уголовного дела. Воронеж, 1983. С. 66; Шурухнов Н.Г. Предварительная проверка заявлений и сообщений о преступлениях. М, 1985. С.49; Науч.-практич. комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу РСФСР.- М, 1996. С. 171; Меликян М.Н. Предварительная проверка заявлений и сообще­ний о преступлениях. Краснодар, 2001. С. 93, и др. [↑](#footnote-ref-125)
125. 5 Кальницкий В.В., Николюк В.В., Шаламов В.Г. Истребование предметов и документов в стадии возбуждения уголовного дела: учеб. пособие. Омск, 1990. [↑](#footnote-ref-126)
126. 1 Шейфер С.А. Собирание доказательств в советском уголовном процессе: методологические и правовые проблемы. Саратов, 1986. С.57–58. [↑](#footnote-ref-127)
127. 2 Степанов В.В. Предварительная проверка первичных материалов о престу­плениях. - Саратов, 1972. С. 98; Белозёров Ю.Н. Возбуждение уголовного дела. М., 1976. С. 54; Павлов Н.Е. Производство по заявлениям и сообщениям о преступлениях. Волгоград, 1979. С.11–12; Шурухнов Н.Г. Предварительная проверка заявлений и сообщений о преступлениях. М., 1985. С. 51; Коваленко Б. Понятие и правомерность проведения специальных исследований в стадии возбуждения уголовного дела // Укрепление законности и правопорядка в деятельности органов внутренних дел. М., 1988. С. 14, и др. [↑](#footnote-ref-128)
128. 3 Степанов В.В. Предварительная проверка первичных материалов о преступлениях. - Сара­тов, 1972. С. 79–80. [↑](#footnote-ref-129)
129. 1 Бедняков Д.И. О принятии предметов и документов, представленных в порядке ч.2 ст.70 УПК РСФСР / Процессуальные вопросы предварительного расследования на современном этапе. Волгоград, 1988. С. 40. [↑](#footnote-ref-130)
130. 2 Шурухнов Н.Г. Предварительная проверка заявлений и сообщений о преступлениях. - М,1985. С. 51. [↑](#footnote-ref-131)
131. 3 Шейфер С.А. Проблемы допустимости доказательств требуют дальнейшей разработки // Государство и право. 2001. № 10. С. 51. [↑](#footnote-ref-132)
132. 4 Кальницкий В.В., Николюк В.В., Шаламов В.Г. Истребование предметов и документов в стадии возбуждения уголовного дела: учеб. пособие. Омск, 1990. С. 24–26. [↑](#footnote-ref-133)
133. 1 Указ. соч., С.24–26. [↑](#footnote-ref-134)
134. 1 Долгова А.И. Преступность, ее организованность и криминальное общество. М., 2003. С. 551. [↑](#footnote-ref-135)
135. 2 Сагайдак Д.Г. Особенности первоначального этапа расследования уклонения от уплаты налогов или сборов: автореф. дис. …канд. юрид. наук. Ростов-н/Д. 2008. С. 3. [↑](#footnote-ref-136)
136. 3 Информационный сборник по Южному Федеральному округу за январь – декабрь

     2008 г. [↑](#footnote-ref-137)
137. 4 Материалы об отказе в возбуждении уголовного дела № 1/18496 // Архив Темрюкского ГРОВД Краснодарского края за апрель, 2006 г. [↑](#footnote-ref-138)
138. 5 Материалы об отказе в возбуждении уголовного дела № 1/1675 // Архив Буденновского ГРОВД Ставропольского края за 1999 г. [↑](#footnote-ref-139)
139. 6 Оправдательный приговор Каспийского городского суда Республики Дагестан Уголовное дело № 2-8657 за 2002 г. [↑](#footnote-ref-140)
140. 7 Резван А.П. Методика расследования криминальных банкротств: автореф. дисс. …канд. юрид. наук. Волгоград, 2004. С. 4, 16–18. [↑](#footnote-ref-141)
141. 1 Федотова Е.С. Контроль и ревизия: учеб. пособие. М., 2005. С. 13–14. [↑](#footnote-ref-142)
142. 1 Федотова Е.С. Контроль и ревизия: учеб. пособие. М., 2005. С. 15 [↑](#footnote-ref-143)
143. 1 Налоговый кодекс РФ. М., 2007. Ст. 14, 88, 89, 126. [↑](#footnote-ref-144)
144. 2 Меретуков А.Г. Проблемы методики расследования контрабанды: автореф. дис. …канд. юрид. наук. Волгоград, 2002. С. 16. [↑](#footnote-ref-145)
145. 1 Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. М., 2007. С. 174. [↑](#footnote-ref-146)
146. 2 См. более подробно: Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Практика контроля и ревизии. М., 2005. 352 с.; Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия. М., 2007. 346 с.; Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Контроль и ревизия. М., 2003. 520 с.; Контроль и ревизия: учеб. пособие / Коллектив авторов под ред. М.Ф. Овсичук. М., 2005. 224 с. [↑](#footnote-ref-147)
147. 3 Кузнецова Н.А. Собирание и использование документов в качестве доказательств по уголовным делам: дисс. …канд. юрид. наук. М., 1996. С. 65. [↑](#footnote-ref-148)
148. 1 Комментарий к УПК РСФСР / под ред. А.М. Рекунова и А.К. Орлова. М., 1981. С. 150. [↑](#footnote-ref-149)
149. 2 Гуляев А.П. Следователь в уголовном процессе. М., 1981. С. 118. [↑](#footnote-ref-150)
150. 3 Теория доказательств в советском уголовном процессе. Изд. 2-е. М., 1973. С. 373–374. [↑](#footnote-ref-151)
151. 4 Шейфер С.А. Собирание доказательств в советском уголовном процессе. Саратов, 1986. С. 72. [↑](#footnote-ref-152)
152. 5 Борисов А.Н. Комментарий к положениям УПК РФ по введению судебно-экономических экспертиз, ревизий и документальных проверок. М., 2003. [↑](#footnote-ref-153)
153. 1 Горский Г.Ф., Элькинд П.С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. Воронеж, 1978. С. 112. [↑](#footnote-ref-154)
154. 2 Баев О.Я. Криминалистическая тактика и уголовно-процессуальный закон. Воронеж, 1977. С. 92–93; Орлов Ю.К. Вещественные доказательства в уголовно-процессуальном доказывании: авторф. дисс. …канд. юрид. наук. М., 1970. С. 10–11. [↑](#footnote-ref-155)
155. 1 Орлов Ю.К. Вещественные доказательства в уголовно-процессуальном доказывании: авторф. дис. .…канд. юрид. наук. М., 1970. С. 141. [↑](#footnote-ref-156)
156. 2 Шейфер С.А. Сущность и способы собирания доказательств в советском уголовном процессе. М., 1972. С. 39–40. [↑](#footnote-ref-157)
157. 3 Там же. [↑](#footnote-ref-158)
158. 4 Ратинов А.Р. Обыск и выемка. М., 1961. С. 189. [↑](#footnote-ref-159)
159. 5 Шейфер С.А. Сущность и способы собирания доказательств в советском уголовном процессе. М., 1972. С. 40; Абдумаджидов Г. Проблемы теории законодательного регулирования и практики расследования преступлений: автореф. дис. …д-ра юрид. наук. М., 1983. С. 23; Церева Н.П. Документы – доказательства в советском уголовном судопроизводстве. М., 2003.

     С. 94. [↑](#footnote-ref-160)
160. 1 Бецуков А.З. Документы как источник доказательств по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики: процессуальные и криминалистические аспекты. Дис. ... канд. юрид. наук. Нальчик, 1999. С. 62. [↑](#footnote-ref-161)
161. 1 Шейфер С.А. Обновление правовой регламентации доказывания по УПК РФ: шаг вперёд? // Государство и право. 2004. № 12. С.37. [↑](#footnote-ref-162)
162. 1 Шадрин В.В., Шадрин К.В., Мусин Э.Ф. Ревизия по требованию правоохранительных орга­нов при расследовании уголовных дел. М., 2004. С. 128. [↑](#footnote-ref-163)
163. 1 Хмыров А.А. Расследование хищений государственного и общественного имущества. М., 1970. С. 82–83. [↑](#footnote-ref-164)
164. 1 Уголовное дело № 1-92157/98// Архив ИЦ ГУВД Краснодарского края за 1998 г. № 1-92157/98/6891012 [↑](#footnote-ref-165)
165. 1 Жариков Ю.С. Процессуальное документоведение при производстве дознания и предварительного следствия: дисс. … канд. юрид. наук. М., 1997. С. 99–100. [↑](#footnote-ref-166)
166. 2 Коневец К.С. Способы собирания доказательств на стадии возбуждения уголовного дела в Российском уголовном процессе: автореф. дисс. … канд. юрид. наук. Краснодар, 2008. С. 11. [↑](#footnote-ref-167)
167. 3 Уголовное дело № 27002/03/ Архив Ленинского суда г. Саратова за 2003 г.; Уголовное дело № 16711/03// Архив Краснодарского краевого суда за 2003 г.; уголовное дело № 3031070/03/ /Архив Советского суда г. Астрахани за 2003 г.; уголовное дело № 530044/03// Архив Дзержинского суда г. Волгограда за 2003 г. [↑](#footnote-ref-168)
168. 4 Бестаев А.О. Способы собирания доказательств в уголовном процессе России: Автореф. дис. …канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону. 2007. С. 13. [↑](#footnote-ref-169)
169. 1 Лялин М.В. Использование криминалистических методов при расследовании взяточничества в правоохранительных органах: автореф. дис. …канд. юрид. наук. Саратов, 2003. С. 15. [↑](#footnote-ref-170)
170. 2 Горяйнов К.К., Кваша Ю.Ф., Сурков К.В. Федеральный закон «Об оперативно-розыскной деятельности. Комментарий / под. ред. П.Г. Пономарёва. М., 1997. С. 362–396; Сурков К.В., Кваша Ю.Ф., Степашин С.В. и др. Основы оперативно-розыскной деятельности: учебник / под ред. В.Б. Рушайло. СПб, 2002. С. 644–652; Вагин О.А., Водько Н.П., Овчинский С.С. и др. Оперативно-розыскная деятельность: учебник / под ред. Горяинова К.К., Овчинского В.С., Шумилова А.Ю.. М., 2002. С. 562–571; Смирнов М.П. Комментарий оперативно-розыскного законодательства РФ и зарубежных стран. М., 2003. С. 384-395; Евстратиков Б.М., Захарцев С.И. и др. Оперативно-розыскные мероприятия на каналах связи / под ред. О.А. Вагина, А.С. Вандышева и др. Теория оперативно-розыскной деятельности: учебник / под ред. Горяинова К.К., Овчинского В.С. и Синилова Г.К. М., 2007. С. 552–585; Шахматов А.В. Агентурная работа в оперативно-розыскной деятельности (теоретико-правовое исследование российского опыта): автореф. дис. …д-ра юрид. наук. СПб., 2005. С. 22–26; Хамгоков М.М. Производство предварительного следствия следственной группой: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Краснодар, 2008. С. 23–26. [↑](#footnote-ref-171)
171. 1 Приказ ФСНП. ФСБ, МВД, ФСО, ФПС, ГТК и СВР РФ «Об утверждении Инструкции о порядке представления результатов оперативно-разыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд» от 13 мая 1998 г. № 175/226/336/201/286/410/56. [↑](#footnote-ref-172)
172. 2 Смирнов М.П. Комментарий оперативно-розыскного законодательства РФ и зарубежных стран. М., 2003. С. 384; Евстратиков Б.М., Захарцев С.И. и др. Указ. соч. С. 93; Блинов Ю.С., Вагин О.А., Вандышев А.С. и др. Указ. соч. С. 552–553. [↑](#footnote-ref-173)
173. 3 Определение Конституционного суда РФ от 04.02.199 г. № 18-0 по жалобе граждан М.Б. Никольского и М.И. Сапронова на нарушение их конституционных прав отдельными положениями Федерального закона «Об оперативно-разыскной деятельности». [↑](#footnote-ref-174)
174. 1 Пономаренков В.А. Проблемы представления и использования доказательств в уголовном процессе: автореф. дисс. … канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 12. [↑](#footnote-ref-175)
175. 1 По данным С.А. Шейфера, в ходе изучения 100 уголовных дел, по которым имело место истребование и представление доказательств, было установлено, что 20 объектов (57% всех представленных) было получено в стадии возбуждения уголовного дела. Это поступившие от органов МВД и других организаций материалы о нарушении правил административного над­зора, дорожного движения, об уклонении от лечения венерических заболеваний, о мелких хищениях и т. п. См.: Шейфер С.А. Доказательства и доказывание по уголовным делам: про­блемы теории и правового регулирования. Тольятти, 1997. С. 43. [↑](#footnote-ref-176)
176. 2 Сердюков П.П. О процессуальной форме доказывания в стадии возбуждения уголовного дела / Проблемы совершенствования тактики и методики расследования преступлений. Иркутск, 1980.С. 107. [↑](#footnote-ref-177)
177. 1 Архив Ленинского районного суда г. Краснодара за 2004 г., уголовное дело № 2-228/2004. [↑](#footnote-ref-178)
178. 2 Теория доказательств в советском уголовном процессе / отв. ред. Н.В. Жогин. 2-е изд., исправ. и доп. М., 1973. С. 685. [↑](#footnote-ref-179)
179. 3 Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу РСФСР / под ред. А.М. Рекункова и А.К. Орлова. М, 1981. С. 123; Научно-практический комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу РСФСР / под общ. ред. В.М. Лебедева. М., 1996. С. 147; Бело­усов А.В. О доказательственном значении объяснений, полученных в стадии возбуждения  
     уголовного дела // Прокурорская и следственная практика. 1998. № 3; Маевский В. Допустимость доказательств, полученных органами дознания до возбуждения дела // Россий­ская юстиция. 2000. № 6. С.38–39, и др. [↑](#footnote-ref-180)
180. 4 Громов Н.А., Лисоволенко В.В., Затона Р.Е. Доказательственное значение представленных следователю предметов и документов // Следователь. 1999. № 2. С.2–6; Шейфер С.А. Проблемы допустимости доказательств требуют дальнейшей разработки // Государство и право. 2001. № 10. С. 49; Плетнёв В. Проблемные вопросы собирания доказательств по новому УПК // Российская юстиция. 2002. № 9. С. 49. [↑](#footnote-ref-181)
181. 1 Уголовное дело № 1-436/03// Архив Зеленчукского суда Карачаево-Черкесской республики за 2003 г. [↑](#footnote-ref-182)
182. 1 Арсеньев В.Д. Основы теории доказательств в советском уголовном процессе. М., 1962. С. 111. [↑](#footnote-ref-183)
183. 2 Теория доказательств в советском уголовном процессе. М., 1973. С. 672. [↑](#footnote-ref-184)
184. 3 Варфоломеева Т.В. Производные вещественные доказательства. М., 1980. С. 8. [↑](#footnote-ref-185)
185. 4 Орлов Ю.К. Проблемы теории доказательств в уголовном процессе. М., 2009. С. 165. [↑](#footnote-ref-186)
186. 5 Эйсман А.А. О понятии вещественного доказательства и его соотношении с понятиями доказательств других видов / Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 1. М., 1965. С.84–88;

     Орлов Ю.К. Основы теории доказательств в уголовном процессе: Науч.-практ. пособие. М., 2000. С. 112. [↑](#footnote-ref-187)
187. 6 Лупинская П.А. Основания и порядок принятия решений о недопустимости доказа­тельств // Российская юстиция. 1994. № 11. С. 3. [↑](#footnote-ref-188)
188. 1 Теория доказательств в советском уголовном процессе. М., 1973. С. 649; Кежоян А.Х. Вещественные доказательства по делам об убийствах. М., 1973. С. 32; Горский Г.Ф., Коко­рев Л.Д., Элькинд. П.С. Проблемы доказательств в советском уголовном процессе. Воронеж, 1978. с. 181–182;Орлов Ю.К. Основы теории доказательств в уголовном процессе. Научно-практическое пособие. М., 2000. С. 113–114; Белоусов А.В. Процессуальное закреп­ление доказательств при расследовании преступлений. М, 2001. С. 142–143, и др. [↑](#footnote-ref-189)
189. 2 Воронина Л.В. Протоколы и иные документы как источники доказательств в совет­ском уголовном процессе: дисс. … канд. юрид. наук. Алма-Ата, 1987. С. 17; Кокорев Л.Д., Кузнецов Н.П. Уголовный процесс: дока­зательства и доказывание. Воронеж, 1995. С. 211–217; Орлов Ю.К. Основы теории доказательств в уголовном процессе: науч.-практ. пособие. М., 2000. С. 119–123, и др. [↑](#footnote-ref-190)
190. 3 Кокорев Л.Д., Кузнецов Н.П. Уголовный процесс: доказательства и доказывание. Во­ронеж, 1995. С. 212. [↑](#footnote-ref-191)
191. 1 Резепов В.П. Документы как доказательства в советском уголовном процессе: дисс. … канд. юрид. наук. Саратов, 1947. С. 29; Ларин А.М. Работа следователя с доказательствами. М., 1966. С. 64; Галкин В.М. Средства доказывания в уголовном процессе. М., 1967. С. 39, и др. [↑](#footnote-ref-192)
192. 2 Галкин В.М. Средства доказывания в уголовном процессе. М., 1967. С. 39. [↑](#footnote-ref-193)
193. 3 Арсеньев В.Д. Понятие документов и значение их как доказательств в советском уголовном процессе // Тр. Иркут. государственного университета. Т. 13. Сер. юридическая. Иркутск, 1955. С. 140; Копьева А.Н Документы как доказательства в советском уголовном процессе: дисс. … канд. юрид. наук. М., 1969. С. 15; Пинхасов Б.И. Использование документов в доказывании. Ташкент, 1977. С. 5; Прокофьев Ю.Н. Понятие и сущность документов как доказательств в советском уголовном процессе. Иркутск, 1978. С. 13; Кузнецова Н.А. Собирание и использование документов в качестве доказательств по уголовным делам: дисс. … канд. юрид. наук. М., 1996. С. 26, и др. [↑](#footnote-ref-194)
194. 4 Орлов Ю.К. Основы теории доказательств в уголовном процессе: науч. практ. пособие. М., 2000. С. 121. [↑](#footnote-ref-195)
195. 5 Смирнов А.В., Калиновский К.Б. Уголовный процесс: учеб. для вузов / под общ. ре­д. А.В. Смирнова. СПб., 2004. С. 207. [↑](#footnote-ref-196)
196. 1 Там же, С .207–208. [↑](#footnote-ref-197)
197. 2 Багаутдинов Ф.Н. Регламентация вещественных доказательств по новому УПК РФ // Про­курорская и следственная практика. 2002. № 1–2. С. 124. [↑](#footnote-ref-198)
198. 1 Макарова З.В. Процессуальная форма представления доказательств по уголовным делам // Правоведение. 1998. № 4. С. 43. [↑](#footnote-ref-199)
199. 2 Плетнёв В. Проблемные вопросы собирания доказательств по новому УПК // Российская юстиция. 2002. № 9. С. 49. [↑](#footnote-ref-200)
200. 1 Капранов А.В. Оптимизация стадии возбуждения уголовного дела: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ростов-на/Д, 2005. С. 20. [↑](#footnote-ref-201)
201. 1 Федеральный закон от 12 августа 1995 года «Об оперативно-разыскной деятельности» с по­следующими изменениями и дополнениями // СЗ РФ. 1995. № 33. Ст.3349. [↑](#footnote-ref-202)
202. 2 Инструкция опубликована в ведомственных и открытых изданиях, например, см.: Кореневский Ю.В., Токарева М.Е. Использование результатов оперативно-розыскной деятельности в доказывании по уголовным делам. М., 2000. С. 108–117. [↑](#footnote-ref-203)
203. 1 Доля Е.А. Представление результатов оперативно-розыскной деятельности органу дознания, следователю, прокурору или в суд // Уголовное право. 1999. № 4. С. 45. [↑](#footnote-ref-204)
204. 1 Шейфер С.А. Проблемы допустимости доказательств требуют дальнейшей разработки // Государство и право. 2001. № 10. С. 50–51. [↑](#footnote-ref-205)
205. 2 Маевский В. Допустимость доказательств, полученных органами дознания до возбуждения дела // Российская юстиция. 2000. № 6. С. 38. [↑](#footnote-ref-206)
206. 1 Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в УК РФ» № 162 - ФЗ от 08.12.03 г. [↑](#footnote-ref-207)
207. 1 Криминалистическое обеспечение деятельности криминальной милиции и органов предварительного расследования / под ред. Т.В. Аверьяновой и Р.С. Белкина. М., 1997. С. 328–345; Гамза В.А., Ткачук И.Б. Безопасность коммерческого банка. М., 2000. 216 с; Гаухман Л.Д., Максимов СВ. Преступления в сфере экономической деятельности. М, 1998; Ку­черов И.И. Налоговые преступления. М.,1997. 224 с. и др. [↑](#footnote-ref-208)
208. 1 Подробнее об этапах и стадиях оперативно-разыскной проверки см.: Основы оперативно-разыскной деятельности: учебник /под общ. ред. С. В. Степашина. СПб., 1999.

     Гл.10–12. [↑](#footnote-ref-209)
209. 1 Сергеев В.С. Основания к возбуждению уголовного дела об уклонении уплаты налога с организаций // Право и экономика. 2001. № 4. С. 51; Основания к воз­буждению уголовного дела об уклонении от уплаты налога с организации// Юрист. 2001. № 5. С. 16. [↑](#footnote-ref-210)
210. 1 Совместное письмо Госналогслужбы РФ и ФСНП РФ от 24 сентября 1997 г. № ВК- 6-16/674, № ВП-3089// Консультант-Плюс. [↑](#footnote-ref-211)
211. 2 Письмо Госналогслужбы РФ от 6 мая 1998 г. № ВК-6-16/280 и ФСНП России от 6 мая 1998 г. № ВП-1425 «О порядке применения отдельных положений Регламен­та оформления и реализации результатов документальных проверок соблюдения налогового законодательства»; Письмо Госналогслужбы РФ от 17 августа 1998 г. № СШ-6-08/529 «О ме­тодических рекомендациях по порядку проведения документальных проверок организаций за соблюдением законодательства по налогообложению физических лиц» // Консультант-Плюс. [↑](#footnote-ref-212)
212. 3 Челышева О. В.Расследование налоговых преступлений. СПб., 2001. С. 72. [↑](#footnote-ref-213)
213. 1 Соловьев И. Н. Акт документальной проверки налогоплательщика: требования к со­ставлению, особенности, статус, значение для расследования налоговых преступлений // На­логовый вестник. 1999. № 3. С. 138. [↑](#footnote-ref-214)
214. 1 Подробно о практике возбуждения уголовного дела см.: Бородин СВ. Разрешение вопроса о возбуждении уголовного дела. М., 1970. С. 248; Бородин СВ., Плесин В.И., Шавшин М.Н. Рассмотрение и разрешение органами внутренних дел заявлений и сообщений о преступлениях. М., 1971. С. 294; Хмыров А.А. Расследование хищений социалистического имущества, совершаемых должностными лицами: учеб. пособие. Краснодар, 1981. С. 112; Лупинская П.А. Уголовный процесс. М, 1995. С. 220; Комментарий к УПК. М, 1996; С. 167; Вопросы расследования преступлений: справ. пособие. 2-е изд. / под ред. И.Н. Кожевнико­ва. М., 1997. С. 278–281; Комментарии к УПК РФ / под ред. В.В. Мозякова. М., 2002. С. 182–218. [↑](#footnote-ref-215)
215. 2 Сучак С.О. Некоторые частные вопросы проверки фактов уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации //Российский следователь. М., 2008. № 13. С. 34.-35. [↑](#footnote-ref-216)
216. 1 Федеральный закон от 26.12.2008 г. № 293-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в части внепроцессуальной деятельности ОВД РФ, касающейся проверок субъектов предпринимательской деятельности» // СЗ РФ от 29.12.2008 № 52 (часть 1), ст. 6248. [↑](#footnote-ref-217)
217. 1 Лытнева К., Парушина Н. Привлечение аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению правоохранительных органов // Аудиторские ведомости. 2001. № 4. [↑](#footnote-ref-218)
218. 1 Колкутин В.В. и др. Судебные экспертизы. М.: Юрлитинформ, 2001. С. 179. [↑](#footnote-ref-219)
219. 2 Налоговые преступления: учеб. пособие. М.: ЮрИнфоР, 1997. С. 144. [↑](#footnote-ref-220)
220. 3 Там же. С. 148. [↑](#footnote-ref-221)
221. 4 Скрябикова Т. С. Специальные бухгалтерские и экономические познания при расследовании преступлений //СибЮр Вестник. 2001. № 3. [↑](#footnote-ref-222)
222. 1 Дьячков А. Назначение ревизии и бухгалтерской экспертизы при восстановлении бухгалтерского учета // Законность. 2000. № 12. [↑](#footnote-ref-223)
223. 2 Уголовное дело № 1/1856/02 // Архив Ставропольского краевого суда за 2002 г. [↑](#footnote-ref-224)
224. 1 Налоговые преступления: учеб. пособие. М.: ЮрИнфоР, 1997. С. 144– 153. [↑](#footnote-ref-225)
225. 2 Соколов Я., Бычкова С. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Ауди­торские ведомости. 2000. № 4. [↑](#footnote-ref-226)
226. 1 Степанов А.Н. Логунов Д.А. Условия допустимости результатов оперативно-разыскной деятельности налоговой полиции в качестве доказательств по уголовному делу // Бухгалтерский учет. 2001 № 3. [↑](#footnote-ref-227)