Для ззаказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>

Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций

**Год:**

2004

**Автор научной работы:**

Бебия, Зураб Ревазович

**Ученая cтепень:**

кандидат юридических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

12.00.09

**Специальность:**

Уголовный процесс; криминалистика; и судебная экспертиза; оперативно-розыскная д

**Количество cтраниц:**

210

## Оглавление диссертации кандидат юридических наук Бебия, Зураб Ревазович

Введение.

Глава первая. Теоретические и методологические основы криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов с организаций.

§ 1. Криминалистическая характеристика преступлений в системе криминалистических методик.

§ 2. Уклонение от уплаты налогов с организаций как реальная сложная система действительности.

Глава вторая. Характеристика отдельных элементов и связей системы уклонения от уплаты налогов с организаций.

§ 1. Общественная опасность и противоправность уклонений от уплаты налогов. Место посягательства - организацияналогоплательщик

§ 2. Предмет преступного посягательства — содержание налоговой обязанности организаций.

§ 3. Субъекты посягательства и их психическая деятельность.

§ 4. Физическая деятельность субъекта посягательства.

§ 5. Время посягательства.

§ 6. Факты-последствия уклонения от уплаты налогов с организаций.

§ 7. Внешние связи системы преступления 'Уклонение от уплаты налогов с организаций ".

Глава третья. Значение криминалистической характеристики для организации расследования уклонений от уплаты налогов с организаций.

§ 1. Общая типовая программа исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций.

§ 2. Программа анализа следователем акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля.

§ 3. Анализ следователем исходной информации с использованием общей типовой программы исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организации.

§ 4. Специфические задачи расследования, обусловленные особенностями законодательного регулирования налогового контроля.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций"

К числу наиболее затрагивающих экономические интересы государства и одновременно интересы большинства населения страны, нуждающегося в экономической и иной поддержке государства, относятся налоговые преступления.

Особую общественную опасность среди этих преступлений представляют уклонения от уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость - основных бюджетообразующих налогов.

Налоговые поступления создают доходную часть бюджетов всех уровней. В Федеральном законе "О федеральном бюджете на 2003 год" как и в прежние годы среди многих составляющих доходную часть федерального бюджета, на первом месте названы доходы от сбора федеральных налогов и сборов.

За 12 лет налоговая система Российской Федерации претерпела существенные изменения. Вводились и отменялись налоги, менялись объекты налогообложения и налоговые ставки, претерпевали изменения категории налогоплательщиков, устанавливались затем отменялись льготы для отдельных налогоплательщиков. Наряду с этим значительно изменился подход законодателя к определению санкций за налоговые правонарушения. От презумпции постоянной виновности налогоплательщика государство перешло к декларированию презумпции его невиновности, добавив к обычным ее составляющим - возложение бремени доказывания на обвиняющую сторону и толкование неустранимых сомнений в виновностиобвиняемой стороны в ее пользу - новую: все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика.

В настоящее время законодательно определены формы и средства налогового контроля и права налоговых органов при его осуществлении.

Решительным образом государство внедряет принципы демократизации в сферу налоговых правоотношений. Так, налоговые органы лишены права контролировать цены по сделкам по своему усмотрению— считается рыночной та цена, которая указана в договоре о сделке. Запрещена повторная налоговая проверка в организации по одним и тем же налогам, определена продолжительность выездной налоговой проверки, а проверяемый период не может превышать более трех лет, непосредственно предшествующих году проверки.

Налогоплательщики, испытывающие финансовые затруднения (характер которых точно определен в законе), имеют право на получение отсрочки и рассрочки платежа, получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита. Закон запрещает отказывать налогоплательщику в изменении сроков уплаты налога в случае причинения ему ущерба вследствие форс-мажорных обстоятельств, а также при задержке ему финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа. При этом правом предоставления таких льгот наделены не сами налоговые органы, а финансовые органы всех уровней.

Впервые введена возможность зачета недокументированных расходов при определении налогооблагаемого дохода для индивидуальных предпринимателей и творческих работников. Введены стандартные, имущественные, социальные и профессиональные налоговые вычеты для физических лиц.

Вместе с тем в Налоговом кодексе РФ установлены жесткие меры принуждения к уплате налогов - арест имущества налогоплательщика с санкции прокурора, приостановление расходных операций по банковским счетам, создание налоговых постов в организациях, имеющих трехмесячную налоговую задолженность, и другие.

Налоговым кодексом РФ введена процедура доказывания вины налогоплательщика в налоговом правонарушении, позаимствованная из сферы уголовного судопроизводства, - допрос налоговым инспектором свидетеля с предупреждением его о налоговой ответственности за неправомерный отказ от дачи показаний и за дачу заведомо ложных показаний, назначение налоговым инспектором экспертизы, выемка документов и предметов, осмотр территорий, помещений, документов и предметов с составлением протокола осмотра. Установлено обязательное участие не менее двух понятых при осмотре и выемке.

Если учесть, что все эти мероприятия проводятся лицом, не имеющим необходимого юридического образования, а также то, что в Налоговом Кодексе Российской Федерации обследование (осмотр) не разграничивается с обыском, то нетрудно сделать предположение о качестве документов, составленных по результатам этих мероприятий. Данное обстоятельство представляется весьма актуальным, так как проблема качества этих документов самым тесным образом связана с проблемой их допустимости как доказательств в рамках уголовного судопроизводства.

Вместе с изменением налогового законодательства неоднократно изменялся и уголовный закон, устанавливающий ответственность за налоговые преступления.

В первую очередь изменениям подверглось само понятие налогового преступления. Так, первоначально налоговым преступлением считалось сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения в крупных размерах (ст. 162-2 УК РСФСР). Иными словами, налоговым преступлением считался обман налоговых органов относительно наличия у налогоплательщика доходов (прибыли) и иных объектов налогообложения, если налоговая база по ним превышала 50 МРОТ.

Таким образом, первоначально понятие налогового преступления уголовный закон связывал с тремя основными моментами: наличием объектов налогообложения и сокрытием сведений о них, при этом размер налоговой базы, скрытой от налоговых органов, должен превышать 50 МРОТ.

В этом уголовном законе не упоминалось о неуплате (частичной уплате) налога, хотя само собой презумировалась неуплата налога в результате сокрытия налоговой базы.

С принятием и введением в действие Уголовного кодекса Российской Федерации установлена раздельно уголовная ответственность за уклонение от уплаты налога с физических лиц (ст. 198 УК РФ) и за уклонение от уплаты налогов с организаций (ст. 199 УК РФ).

В ст. 199 УК РФ ответственность установлена на более позднем этапе налогообложения - на конечном этапе, этапе уплаты налога. Вместе с тем, неуплата (неполная уплата) налогов также, как и прежде связана с сокрытием налоговой базы ("путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах.").

Таким образом, понятие налогового преступления (уклонения от уплаты налогов с организаций) включало: сокрытие (занижение) налоговой базы в бухгалтерских документах, сокрытие иным способом объектов налогообложения либо налоговой базы, либо занижение сумм причитающихся налогов либо создание условий отсутствия у организации на банковском счете средств для уплаты налогов, неуплата (неполная уплата) налогов, а сумма неуплаченных налогов должна превышать 1000 МРОТ.

И, наконец, Федеральным законом от 8 декабря 2003 года "О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации" №162-ФЗ условия уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации по сравнению с прежними стали более конкретизированы: признаются уклонением от уплаты налогов с организаций деяния, совершенные путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, если они совершены в крупном размере, то есть если сумма неуплаченных налогов и(или) сборов за период в пределах трех финансовых лет подряд составила более пятисот тысяч рублей при условии, что доля неуплаченных налогов и(или) сборов превысила 10 процентов суммы подлежащих уплате налогов и(или) сборов, либо она превысила один миллион пятьсот тысяч рублей.

Таким образом, законодатель вполне обоснованно исключил из диспозиции ст. 199 УК РФ указание на уклонение от уплаты страховых взносов, поскольку в налоговой системе Российской Федерации они заменены на единый социальный налог. Кроме того, в примечании к ст. 199 УК РФ законодатель кардинально изменил порядок определения крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов, отказавшись от соотнесения сумм неуплаченных налогов с размером МРОТ.

По нашему мнению, заслуживает положительной оценки и новая формулировка в диспозиции ст. 199 УК РФ способов уклонения от уплаты налогов - непредставление налоговой декларации и(или) иных обязательных документов либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, поскольку налоговая декларацияявляется главным отчетным документам налогоплательщиков перед налоговыми органами. Нельзя утверждать, что законодатель полностью исключил из обязательных условий уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций указание на искажение данных о доходах или расходах.

В соответствии с п.1 ст.80 Налогового кодекса РФ "налоговая декларант представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или)другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога". А в соответствии с п.п.4 п.1 ст.23 Налогового кодекса РФ и ч.2 ст. 13 Федерального Закона "О бухгалтерском учете" налогоплательщики обязаны в числе других документов представлять налоговым органам бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, которые содержат сведения о доходах и расходах организации.

Вместе с тем, законодатель исключил особые условия освобождения субъектов посягательства от уголовной ответственности, которые были предусмотрены в примечании 2 к ст. 198 УК РФ. Поскольку преступления, предусмотренные 4.1 ст. 199 УК РФ, относятся к категории преступлений небольшой тяжести, то к субъектам посягательства могут быть применены только общие условия освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием, предусмотренные ч.1 ст.75 УК РФ. К лицам, совершившим преступления, предусмотренные ч.2 ст. 199 УК РФ, эти условия освобождения от уголовной ответственности не могут быть применены с учетом тяжести этих преступлений.

Создание налоговой системы Российской Федерации сопровождалось массовыми уклонениями от уплаты налогов.

Расследованием налоговых преступлений, кроме следственной службы ФСНП, занимались и органы прокуратуры, и органы МВД. И несмотря на это, судимость за налоговые преступления за 4 года (с 1993 г. по 1996 г. включительно) возросла по всей России с 127 чел. лишь до 1380 чел. Объяснить такие малозначительные результаты борьбы с налоговымипреступлениями можно не только тем, что налоговые преступления отличаются высокой латентностью, но и недостатками профессиональной подготовки оперативных работников, занятых выявлением налоговых преступлений, и следователей, расследующих эти преступления.

Как уже указывалось, в 1997 году был введен в действие новый Уголовный кодекс РФ, установивший иные условия уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. С этого момента наблюдался рост выявленных налоговых преступлений. Так, по данным ФСНП РФ в 2001 году налоговой полицией проведена проверка свыше 69 тысяч материалов с признаками налоговых преступлений, по которым было возбуждено почти 37 тысяч уголовных дел, в том числе почти 18 тысяч - за уклонение от уплаты налогов с организаций. Сумма ущерба по оконченным делам составила почти 33 млрд. рублей.1 По нашим данным, в 2002 году эти показатели снизились.

Указом Президента РФ "Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации" № 306 от 11 марта 2003 года Федеральная служба налоговой полиции РФ упразднена.

А из ст.36 Налогового кодекса РФ было исключено положение, предоставлявшее органам налоговой полиции право "при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления" без возбуждения уголовного дела проводить многомесячную проверку налогоплательщика.

Нельзя сказать, что юридическая наука в то время не принимала участия в разработке мер по борьбе с налоговыми преступлениями.

Ряд работ был посвящен вопросам квалификации налоговых преступлений, среди которых были работы Б.Н. Бабаева, Б.В. Волженкина, Б.Д. Завидова, A.C. Куприянова, И.И. Кучерова, В.М. Ларичева, И.А. Попова, И.Н. Пастухова, А.В.Сальникова, И.Н. Соловьева, В.И. Сергеева, П.С. Яни и других авторов.

Среди работ по методике расследования налоговых преступлений, по нашему мнению, являются наиболее значимыми монография Н.М. Сологуба "Налоговые преступления: методика и тактика расследования" (1998 г.), экспериментальный учебник "Налоговое расследование" под редакцией доктора юридических наук Ю.Ф.Кваши (2000 г.), учебное пособие О.В.Челышевой и М.В.Феськова "Расследование налоговых преступлений" (2001 г.), монографии И.В.Александрова "Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования" (2002 г.) и "Основы налоговых расследований" (2003 г.).

Воспринимая накопленный опыт криминалистических разработок в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, весьма положительно оценивая работу О.В.Челышевой и М.В.Феськова и экспериментальный учебник

1 Отчет ФСНП РФ за 2001 год.

2 Российская газета, 25 марта 2003 года.

Налоговое расследование", автор все же вынужден констатировать, что до настоящего времени не завершена разработка криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов с организаций.

По мнению автора, должны быть решены проблемы расследования уклонений от уплаты налогов с организаций, влияющие на принятие следователем тактических и процессуальных решений, обусловленные особенностями законодательного регулирования сферы налогообложения.

Возникающие в процессе расследования налоговых преступлений проблемы в связи с названными обстоятельствами пока в криминалистической литературе вообще не рассматривались.

Разработка методики расследования налоговых преступлений требует определенных экономических знаний, обеспечивающих понимание закономерностей образования налогооблагаемой прибыли, особенностей бухгалтерского учета доходов, расходов и имущества организаций.

Кроме того, до настоящего времени криминалистическая структура уклонений от уплаты налогов с организаций с позиции системного подхода никем еще не изучалась.

Изложенные обстоятельства обусловили выбор автором этой темы для диссертационного исследования.

При этом автор исходит из того, что разработка в этом диссертационном исследовании криминалистической характеристики уклонений от уплаты налогов с организаций, во-первых, будет служить научно-эмпирической базой для разработки в целом методики расследования этих преступлений, во-вторых, позволит осуществить разработку более "усеченной" частной методики расследования -уклонений от уплаты налога физическими лицами.

Диссертация представляет собой комплексное (с привлечением положений налогового и других отраслей права, а также экономических знаний) исследование элементов криминалистической системы уклонений от уплаты налогов с организаций и задач расследования этих преступлений, обусловленных законодательным регулированием налоговых правоотношений.

Объект и предмет диссертационного исследования

Объектом исследования являлись:

1) деятельность субъектов, причастных к уклонению от уплаты налогов с организаций, нашедшая отражение в материалах уголовных дел;

2) законодательное регулирование налоговых правоотношений;

3) практика расследования и рассмотрения судами уголовных дел о преступлениях этой категории;

4) состояние научных криминалистических исследований по данной теме.

Предметом исследования являлись закономерности, определяющие особенности развития налогового преступления 'Уклонение от уплаты налогов с организаций" и его расследования.

Цель и задачи исследования

Цель диссертационного исследования - обеспечение криминалистическими средствами решения уголовно-правовых и уголовно-процессуальных задач расследования уклонений от уплаты налогов с организаций. Достижение указанной цели обеспечивалось решением следующих задач:

- формирование правовой, эмпирической и теоретической базы исследования;

- уяснение криминалистической сущности уклонений от уплаты налогов с организаций как реального явления действительности;

- формирование криминалистического понятийного аппарата, отражающего специфику преступлений этого вида;

- выявление и описание элементов криминалистической системы уклонений от уплаты налогов с организаций;

- выявление и описание связей и закономерностей криминалистической системы уклонений от уплаты налогов с организаций;

- определение содержания и достаточной совокупности признаков уклонения от уплаты налогов с организаций, обеспечивающей законность и обоснованность возбуждения уголовного дела;

- разработка общей типовой программы исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организации и рекомендаций по ее использованию;

- разработка программы анализа акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля и рекомендаций по ее применению;

- выявление проблем расследования, обусловленных спецификой законодательного регулирования налоговых правоотношений, и разработка рекомендаций по их решению.

Методология и методика исследования

Методологической основой исследования являются диалектический метод познания и системный подход к изучению преступления - уклонение от уплаты налогов с организации - как социального явления. Для сбора, обработки и оценки материала применялись методы наблюдения, логического анализа, сравнительно-правовой, моделирования и экономико-криминалистический анализ.

Теоретическая основа исследования

В соответствии с поставленными задачами автором использованы результаты теоретических исследований в смежных юридических науках - в области уголовного права, уголовно-процессуального права, криминологии и налогового права.

Теоретической основой исследования явились труды Э.У. Бабаевой, P.C. Белкина, B.C. Бурдановой, В.В. Вандышева, А.Н. Васильева, B.JI. Васильева, И.А. Возгрина, В.К. Гавло, И.Ф. Герасимова, В.А. Гуняева, F.A.

Густова, JI.Я. Драпкина, Г.Г. Зорина, А.Н. Колесниченко, В.Е. Коноваловой, И.Ф. Крылова, В.Я. Колдина, А.Н. Ларькова, И.М. Лузгина, В.А. Образцова, В.И. Рохлина, М.В. Салтевского, H.A. Селиванова, Т.А. Седовой, Л.А. Сергеева, Н.М.Сологуба, Л.А. Соя-Серко, В.Г. Танасевича, В.И. Шиканова, О.В. Челышевой, A.A. Эксархопуло, A.A. Эйсмана, Н.П. Яблокова и других.

Эмпирическая основа исследования

Эмпирическую базу исследования составили статистические данные о состоянии и динамике налоговой преступности, результаты изучения опубликованной и неопубликованной судебно-следственной практики, материалы 143 уголовных дел, рассмотренных федеральными судами в разных регионах Российской Федерации, и 43 уголовных дела, прекращенных в стадии предварительного расследования по разным основаниям, в том числе в связи с деятельным раскаянием.

Автором использовались обзоры судебно-следственной практики, подготовленные Главным следственным управлением Федеральной службы налоговой полиции РФ.

В процессе диссертационного исследования автором использованы постановления и определения Конституционного Суда РФ, Высшего арбитражного суда РФ и Верховного Суда РФ.

Научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в том, что соискатель впервые на уровне монрграфического исследования:

- сформировал криминалистическую структуру преступления - уклонения от уплаты налогов с организаций;

- дал криминалистическое определение понятия этого преступления;

- дал криминалистическое описание элементов системы уклонения от уплаты налогов с организаций, их внутренних и внешних связей и закономерностей;

- определил содержание и достаточную совокупность признаков уклонения от уплаты налогов с организаций как основания для возбуждения уголовного дела;

- разработал общую типовую программу исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций и рекомендации по ее использованию следователем;

- разработал программу анализа акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля и рекомендации по использованию ее следователем;

- определил совокупность проблем расследования уклонений от уплаты налогов с организаций, обусловленных спецификой законодательного регулирования налоговых правоотношений и влияющих на принятие следователем процессуальных и тактических решений, и предложил пути их решения.

Теоретические результаты диссертационного исследования могут быть основой для разработки в целом методики расследования уклонений от уплаты налогов с организаций, а также методики расследования другого налогового преступления - уклонений от уплаты налога физическим лицом.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в следующем:

- сформированная автором криминалистическая структура уклонений от уплаты налогов с организаций и выполненное им описание элементов этой структуры, их внутренних и внешних связей и закономерностей позволит следователю в процессе расследования этих преступлений составить представление о конкретном расследуемом преступлении, свободно ориентироваться в исходной информации и правильно ее понимать;

- определенная автором достаточная совокупность признаков, указывающих на данное преступление, позволит избежать нарушений закона при возбуждении уголовных дел этой категории;

- разработанные автором общая типовая программа исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организации и программа анализа акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля могут быть использованы непосредственно в процессе предварительного расследования и при судебном рассмотрении уголовных дел этой категории;

- предложенные автором пути решения проблем расследования этих преступлений, вытекающих из специфики налоговых правоотношений, могут быть использованы в практической деятельности следователя и дознавателя.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Определение криминалистического понятия уклонения от уплаты налогов с организации. Под уклонением от уплаты налогов с организаций автор понимает обусловленную субъективными и объективными факторами (в том числе и элементами обстановки, в которой совершается это преступление) и отражающуюся в элементах обстановки противоправнуюобщественно опасную деятельность субъекта (субъектов) по уклонению от исполнения налоговой обязанности организации в установленный законом срок и в установленном законом размере, имеющую целью оставление в своей собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении денежных средств, подлежащих перечислению в бюджеты и предназначенных для финансового обеспечения деятельности государства и/или муниципальных образований, угрожающую экономической безопасности государства, подрывающую его социальную и политическую стабильность.

2. Криминалистическая характеристика уклонений от уплаты налогов с организаций, в том числе предлагаемые автором определения ее элементов.

По мнению, автора, предметом посягательства при уклонении от уплаты налогов являются денежные средства, подлежащие перечислению в федеральный и/или региональный и/или местный бюджет или бюджеты государственных внебюджетных фондов как установленный законом обязательный индивидуально безвозмездный платеж для формирования доходной части этих бюджетов с целью финансового обеспечения деятельности государства и/или муниципальных образований и выполнения возложенных на них функций и задач.

Место уклонения от уплаты налогов с организацией - это реально существующее пространство, определяемое конкретными адресами, на котором совершаются деяния (действия и бездействие) субъекта (субъектов) по умышленному искажению в налоговой декларации и(или) бухгалтерских документах данных о доходах и(или) расходах либо по использованию иных способов с целью полного или частичного уклонения от исполнения налоговой обязанности организации. Оно включает место фактического нахождения организации-налогоплательщика, место нахождения ее обособленных подразделений и имущества, место фактического осуществления ею предпринимательской и иной деятельности.

Время уклонения от уплаты налогов с организаций всегда включает три конкретных финансовых года подряд, в пределах которых сумма неуплаченных налогов превысила пятьсот тысяч рублей и одновременно превысила 10 процентов всей суммы подлежащих уплате налогов с данной организации, либо иной конкретный период времени, когда сумма неуплаченных организацией налогов превысила один миллион пятьсот тысяч рублей, налоговые периоды, за которые совершено уклонение от уплаты налогов, сроки уплаты налогов по каждому из этих налоговых периодов, сроки представления налоговых деклараций и сроки представления бухгалтерской отчетности, а также в зависимости от избранноговиновными способа преступления может включать время внесения в налоговые декларации и документы бухгалтерской отчетности заведомо ложных сведений и время включения таких же сведений в документы бухгалтерского или налогового учета.

Представленная автором классификация способов уклонения от уплаты налогов с организации включает следующие группы способов:

Первая группа способов связана с непредставлением налоговой декларации.

К их числу относятся: а) несоставление налоговой декларации, сопряженное с составлением

- документов бухгалтерской отчетности с достоверными сведениями либо

- таких же документов с заведомо ложными сведениями; б) составление налоговой декларации с достоверными сведениями; в) составление налоговой декларации с заведомо ложными сведениями сопряженное с составлением документов бухгалтерской отчетности в указанных выше двух вариантах.

Вторая группа способов связана с непредставлением документов бухгалтерской отчетности. К их числу относятся: а) непредставление этих документов в ситуации, когда налоговая декларация была представлена с ложными сведениями, сопряженное с составлением

- бухгалтерской отчетности с достоверными сведениями; б) непредставление документов бухгалтерской отчетности и налоговой декларации.

Третья группа способов — включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений - может быть сопряжена с включением в документы бухгалтерской отчетности достоверных сведений либо с искажением в них данных о доходах, расходах и объектах налогообложения, которое может начинаться на более ранних этапах бухгалтерского или налогового учета.

Четвертая группа способов - включение в документы бухгалтерской отчетности заведомо ложных сведений — может включать: а) способы занижения доходов; б) способы завышения расходов, кроме затрат на оплату труда; в) способы занижения затрат на оплату труда в общем составе расходов организации; г) способы сокрытия имущества организации как объекта налогообложения или занижения его стоимости (как налоговой базы); д) способы искажения в бухгалтерских документах иных данных, учитываемых при исчислении налоговой базы и суммы налога.

Эти способы уклонения от уплаты налогов с организаций могут быть использованы на всех этапах бухгалтерского учета:

- непосредственно в документах бухгалтерской отчетности при правильном отражении тех же данных на более ранних этапах учета;

- непосредственно в регистрах бухгалтерского учета при правильном отражении этих же данных в сводных документах;

- непосредственно в сводных документах при правильном отражении этих же данных в первичных учетных документах;

- искажение данных, учитываемых при исчислении налоговой базы и суммы налога, может быть начато в первичных учетных документах, в том числе путем их несоставления.

Эти же способы искажения данных могут быть использованы и при составлении документов налогового учета.

3. Совокупность признаков уклонения от уплаты налогов с организации, достаточная для принятия обоснованного решения о возбуждении уголовного дела. Возбуждение уголовного дела по признакам ст. 199 УК РФ будет законным, если имеются поводы и в них содержаться сведения о том, что конкретная организация уклонилась от уплаты конкретных налогов за определенные налоговые периоды в пределах трех финансовых лет подряд на сумму, превышающую пятьсот тысяч рублей и одновременно превышающую 10 процентов суммы подлежащих уплате с организации всех налогов, либо на сумму, превышающую один миллион пятьсот тысяч рублей.

4. Определение общей типовой программы исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций. Под общей типовой программой исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций понимается научно-обоснованная и логически упорядоченная система общих типовых задач и типовых промежуточных (частных) задач расследования, обусловленных содержанием и характером связей элементов и закономерностей криминалистической системы этого преступления, предназначенная для организации исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций на стадии доследст-венной проверки материалов, на начальном и всех последующих этапах расследования.

5. Разработанная автором общая типовая программа исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организации и рекомендации по ее использованию.

6. Разработанная автором программа анализа акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля и рекомендации по ее использованию.

7. Предложенные автором решения проблем, обусловленных спецификой законодательного регулирования налогового контроля, влияющих на формирование общих и частных задач расследования уклонений от уплаты налогов с организаций.

Апробация результатов диссертационного исследования

Основные положения диссертации были предметом обсуждения на Всероссийской научно-практической конференции по вопросам права а Санкт-Петербурге (октября 2003 г.), на кафедре прокурорско-следственной деятельности в сфере борьбы с преступностью Санкт-Петербургского юридического института Генеральной прокуратуры РФ и в Институтеправоведения и предпринимательства, результаты исследования включены в учебные курсы при подготовке прокурорско-следственных работников и при повышении их квалификации.

Ряд теоретических выводов и практических рекомендаций отражены в семи публикациях автора.

Структура диссертации

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, сопровождается списком использованных законодательных, нормативно-правовых и литературных источников, и двумя приложениями. Текст работы иллюстрирован семью схемами.

## Заключение диссертации по теме "Уголовный процесс; криминалистика; и судебная экспертиза; оперативно-розыскная д", Бебия, Зураб Ревазович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выполненное автором диссертационное исследование позволяет сделать следующие выводы.

I. Уклонение от уплаты налогов с организаций в криминалистическом понимании есть общественно опасная, противоправная сложная реальная система, возникающая по воле виновного (виновных), в своем развитии направленная на оставление в собственности виновных, их хозяйственном ведении или оперативном управлении денежных средств, подлежащих перечислению в бюджеты, система временно существующая и имеющая свои объективные закономерности.

Эта система становится реальным явлением действительности в результате нарушения субъектом запрета, установленного в уголовном законе.

Система преступления "уклонение от уплаты налогов с организации" является сложной системой еще и потому, что включается в себя ряд подсистем — элементов криминалистической структуры этого преступления. К ним автор относит: организацию-налогоплательщика, уклонившуюся от уплаты налога, обозначив тем самым место совершения преступления; содержание налоговой обязанности организации-налогоплательщика и ее размер, что по своей сути обозначает предмет преступного посягательства; субъектов посягательства; психическую деятельность субъектов посягательства; физическую деятельность субъектов посягательства; время посягательства; факты-последствия посягательства; общественную опасность и противоправность посягательства.

Совокупность этих элементов образует систему, поскольку соблюдены принципы их отбора: без любого из этих элементов система преступления как цельное реальное явление существовать не может; названные элементы являются общими для всех уклонений от уплаты налогов с организаций в крупном размере; каждый из этих элементов содержит информацию, позволяющую высказать предположение о каком-то другом элементе этой системы, а значит - успешно решать задачи расследования.

Систематизированное описание элементов реальной системы преступления "уклонение от уплаты налогов с организации", их внутренних и внешних связей и закономерностей является сущностью криминалистической характеристики этого преступления.

Наиболее оптимальным методом изучения уклонения от уплаты налогов с организации как социального явления реальной действительности является системный подход, ориентирующий на раскрытие целостности этой системы и поддерживающих эту целостность механизмов, а также на выявление многообразных типов связей внутри системы этого преступления и вовне и сведение их в единую теоретическую картину, какой является криминалистичеекая характеристика этого преступления.

При уклонении от уплаты налогов с организаций предмет посягательства определяется содержанием налоговой обязанности организаций, которая включает пять основных налогов: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, акцизы и налог на имущество организаций.

Время совершения преступления "уклонение от уплаты налогов с организаций" включает в качестве обязательных элементов три финансовых года подряд, в пределах которых сумма неуплаченных организацией налогов превысила пятьсот тысяч рублей и одновременно превысила 10 процентов всей суммы подлежащих уплате налогов либо превысила один миллион пятьсот тысяч рублей, налоговые периоды, от уплаты налогов за которые организация уклонилась, сроки уплаты налогов по каждому из этих налоговых периодов, сроки представления налоговых деклараций и документов бухгалтерской отчетности, а в зависимости от выбранного виновными способа посягательства - время включения в налоговыедекларации, документы бухгалтерской отчетности, документы бухгалтерского и налогового учета заведомо ложных сведений.

Криминалистическая классификация способов уклонения от уплаты налогов с организации должна прежде всего исходить из их уголовно-правовой классификации, представленной в диспозиции ст. 199 УК РФ, которая включает непредставление налоговой декларации и бухгалтерской отчетности и способы искажения в налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности данных о доходах или расходах организации и иных данных, способствовавших уклонению от уплаты налогов.

Способы уклонения от уплаты налогов и законодательное регулирование системы бухгалтерского учета и управления организацией предопределяют возможных субъектов этого преступления, наделенных обязанностью исполнять финансовые обязательства организации.

2. Сконструированная автором криминалистическая характеристика уклонений от уплаты налогов с организаций позволила ему выделить достаточную совокупность признаков этого преступления, при наличии которой в предусмотренных законом поводах возбуждение уголовного дела по признакам ст.199 УК РФ будет обоснованным. Эти признаки относятся к месту совершения преступления, времени его совершения, а также к предмету и размеру посягательства.

3.Относительная стабильность законодательного регулирования налоговых правоотношений и неизменность предмета расследования позволяют типизировать деятельность субъектов расследования путем разработки общей типовой программы исследования события с признаками уклонения от уплаты налогов с организаций и программы анализа акта выездной налоговой проверки и других материалов налогового контроля. Однако, это не исключает эвристического подхода к расследованию этих преступлений.

4. Рабочими версиями на начальном этапе расследования уклонений от уплаты налогов с организаций является "официальная" версия, содержащаяся в акте выездной налоговой проверки и других материалах налогового контроля, версия, изложенная в возражениях руководителя организации-налогоплательщика против выводов налогового инспектора, а также версия, возникшая у следователя или по результатам выполнения оперативно-розыскных мероприятий.

Каждая из этих версий должна быть проверена в процессе предварительного расследования.

5. При расследовании налоговых преступлений возникают специфические задачи расследования, обусловленные особенностями законодательного регулирования налогового контроля.

Процесс расследования уклонений от уплаты налогов с организаций -трудный процесс, требующий от следователя не только высокой профессиональной подготовки в области уголовного права, уголовного процесса и криминалистики, но и определенных знаний налогового права, бухгалтерского учета, гражданского и некоторых других отраслей права.

*Для* ззаказа доставки данной работы воспользуйтесь поиском на сайте по ссылке: <http://www.mydisser.com/search.html>